

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TARİH VE KÜLTÜR BAĞLAMINDA
ÇİN MUHASEBE İKLİMİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Rexiti ZAINIGILI

Danışman: Prof. Dr. Vasfi HAFTACI

KOCAELİ, 2016

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

TARİH VE KÜLTÜR BAĞLAMINDA
ÇİN MUHASEBE İKLİMİ
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tezi Hazırlayan: Rexiti ZAINIGULI

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No: 30.06. 2016 ve
2016/ 13

Prof. Dr. Vasfi HAFTACI



Prof. Dr. Selahattin KARABINAR



Doç. Dr. Ahmet Cemkut BADEM



KOCAELİ 2016

TARİH VE KÜLTÜR BAĞLAMINDA ÇİN MUHASEBE İKLİMİ

Rexiti ZAINIGULI

ÖZET

Her yaşam alanının kendine özgü iklim özellikleri vardır. Bu iklimi belirleyen pek çok faktör söz konusudur. Coğrafi yapı, topografik yapı, bitki örtüsü, su vb. faktörler o yörenin iklimini belirler. Her iklimde her ürün yetişmez. Yetişen ürünler o yörenin iklim özelliklerinin bir sonucudur. Muhasebe de içinde bulunduğu toplumun özelliklerinin yansıması görülür. Çin’de muhasebe gelişiminin kendine özgü bir yolu vardır, bu özgünlük aynı zamanda tüm dünyayı etkilemiştir. Çin’in ve dünyanın muhasebe gelişim tarihinin üç bin yıllık bir geçmişi vardır. Muhasebe gelişimi sırasında birçok uygulama ve değişiklik söz konusu olmuş, bunlara bağlı olarak çeşitli zorluklar yaşanmıştır. Çalışmada muhasebe uygulamalarına etkili çevresel faktörler üzerinde durulmuştur. Ayrıca Çin’de muhasebe uygulamalarına etkili faktörler Çin muhasebe iklimi başlığı altında özetlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kültür, Çin Muhasebesi, Muhasebe İklimi

THE CLIMATE OF ACCOUNTING IN CHINA IN THE CONTEXT OF HISTORY AND CULTURE

Rexiti ZAINIGULI

ABSTRACT

Each habitat has its own unique climate. There are many factors that determine the climate. Geography, topography, vegetation, water, etc. factors that determine the climate of the region. Each product will not grow in any climate. Grown products are a result of the climate of that region. The reflection characteristics of the society in which the accounting is seen. China's accounting development has its own unique way, this specificity has also affected the whole world. The accounting development history of China and The World have three thousand years of history. It has been mentioned many applications and modifications during the development of accounting and has experienced various problems related to them. This study focused on the effect of environmental factors on accounting practices. In addition, factors affecting the accounting practices in China are summarized under the title of Chinese Accounting Climate.

Key words: Culture, China Accounting, Accounting Climate

ÖNSÖZ

Öncelikle tez çalışmam süresi boyunca bilimsel tecrübeleriyle beni yönlendiren ve yol gösteren, bana büyük emeği geçen, yoğun çalışmasına rağmen bana vakit ayırıp yardımlarını esirgemeyen çok değerli tez danışmanım Sayın Hocam Prof. Dr. Vasfi HAFTACI'ya en derin saygı ve şükranlarımı sunarım.

Bunun yanı sıra, her zaman bilgilendiren yararlandığım hocalarım Doç. Dr. Ahmet Cemkut BADEM ve jüri hocam Prof. Dr. Selahattin KARABINAR'a teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışmamım düzenlenmesinde bana yardımcı olan arkadaşım İbrahim Ozan Kara'ya teşekkür ederim.

Son olarak, eğitim hayatım boyunca bana maddi ve manevi destek veren babam ve anneme ve sevgili kardeşlerime, özellikle kardeşim Abdürrahim'e çok teşekkür ederim.

Rexiti ZAINIGULU

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT.....	II
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar.....	VII
KISALTMALAR	VIII
GİRİŞ	1
1. TEMELKAVRAMLAR	3
1.1. MUHASEBE.....	3
1.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Açıklaması.....	3
1.1.2. Muhasebenin Bilimsel Niteliği	7
1.1.3. Muhasebe Bilgi Sistemi	7
1.1.4. Muhasebe Türleri	9
1.1.4.1. Açıklama	9
1.1.4.2. Muhasebe Yazınında Muhasebe Türleri	10
1.1.4.3. İşlem Muhasebesi.....	13
1.1.4.4. İşletme Muhasebesi.....	13
1.1.5. Muhasebenin Amaçları	14
1.1.6. İşletmelerde Yönetim ve Muhasebe İlişkisi	15
1.1.7. Muhasebenin Kuramsal Yapısı ve Ekonomi ile İlişkisi.....	16
1.1.8. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	17
1.2. ÇİN MUHASEBE TARİHİ	18
1.2.1. Genel Açıklama.....	18
1.2.2. Çin’de Muhasebe Teriminin Ortaya Çıkışı.....	19
1.2.3. Çin Muhasebesinde Abaküsün Kullanılışı	19
1.2.4. Çin’de Abaküsün Kökeni ve Gelişimi	20
1.2.5. Abaküsün Muhasebe Açısından Değeri	21
1.2.6. Çin’de Muhasebe Kayıtları	23
1.3. MUHASEBE – KÜLTÜR İLİŞKİSİ	28
1.3.1. Genel Açıklama.....	28
1.3.2. Literatürdeki Gelişmeler	28
1.3.3. Maddi Kültür.....	37
1.3.4. Kültür Değişimi	39
1.3.5. Muhasebe ve Kültür İlişkisi	40
1.3.6. Kültürün Boyutları	41

1.3.7. Hofstede'in Kültürel Boyutları	41
1.4. MUHASEBE İKLİMİ.....	46
1.4.1. Genel Açıklama.....	46
1.4.2. Çevrenin İşletmeye Etkisi	46
1.4.3. Muhasebe İklimi Çağrışımı.....	47
1.4.4. Günümüzde Çin'in Muhasebe İkliminin Durumu ve Sorunları.....	49
1.4.4.1. Muhasebe İkliminde Olumlu Faktörler	49
1.4.4.2. Muhasebe İkliminde Olumsuz Faktörler.....	50
1.4.5. Çin'in Muhasebe İklimini İyileştirme Önemleri.....	50
1.4.6. Çevre – Muhasebe İlişkisi.....	52
1.4.7. Muhasebe Çevresi.....	53
1.4.8. Çevrenin Muhasebeye Etkisi	54
2. ÇİN'DEKİ MUHASEBE İKLİMİ	59
2.1. ÇİN KÜLTÜRÜ.....	59
2.1.1. Genel Açıklama.....	59
2.1.2. Çin Kültürünün Özelliği.....	59
2.1.3. Çin Kültüründeki Belirtiler	60
2.1.4. Çin Geleneksel Kültüründe Edebiyat ve Sanat	61
2.1.5. Kültür Özelliği	61
2.2. ÇİN'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN YAPISI	62
2.2.1. Genel Açıklama.....	62
2.2.2. Çin'de Muhasebe Ajansı.....	63
2.2.3. Çin'de İşletme ve Ortaklık Yapıları.....	64
2.2.4. Muhasebe Meslek Örgütlenmesi.....	66
2.2.5. Muhasebe Çalışma Örgütünün Önemi	67
2.3. TİCARİ SİSTEM	68
2.3.1. Genel Açıklama.....	68
2.3.2. Mal Satışları ve Piyasa Fiyatlarının Oluşması	69
2.3.3. İç Ticaretin Gelişimi	70
2.3.4. Dış Ticaretin Gelişimi	70
2.3.5. Dış Sermaye Kullanımı.....	72
2.3.6. İthalat ve İhracat.....	74
2.3.7. Yabancı Ülkelerle Ekonomik ve Teknik İşbirliği	74
2.4. ÇİN'DE KÜLTÜREL FAKTÖRLER	76
2.5. ÇİN'DE ULUSLARARASI FAKTÖRLER	77
2.6. DEVLET	78

2.7. ÇİN'DE EKONOMİK FAKTÖRLER.....	78
2.7.1. Genel Açıklama.....	78
2.7.2. Çin'deki Ekonomik Sistemin Yapılandırılması	79
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	82
KAYNAKÇA:.....	84



TABLÖLAR

Tablo 1: Çin Muhasebe Davranışı.....31

Tablo 2: Suçlu Çekingen Kültürde Muhasebe Değerleri 41



KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
SSE	: Shanghai and Shenzen Stok Exchange
SZSE	: Shen Zhen Stok Exchange
IAS	: International Accounting Standards
IFRS	: International Financial Reporting Standards
CAS	: Chaina Accounting Standards
C-İNDEKS	: Conservatism İndeks
GAAP	: General Accepted Accounting Principles
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
WTO	: World Trade Organization
BM	: Birleşmiş Milletler
RMB	: Çin Parası
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
CFO	: Chief Financial Officer
SSCI	: Sosyal Bilimler Tarama Göstergesi

GİRİŞ

Muhasebe bir bilimdir ve uygulama alanı çok geniştir. Her bilimin olduğu gibi muhasebenin de kendine özgü tanımları, terimleri, ilkeleri, yasaları, kuralları, yöntemleri, kuramları ve sistemleri vardır; bunlar, bilimi bilim yapan ana öğelerdir. Bunlar, muhasebede yeterince vardır; kısaca muhasebe tartışmaz bir bilimdir (Yazıcı, 2003: s. 9). Muhasebenin birçok tanımı olduğu gibi genel kabul görmüş ve yazılı birçok kaynakta yer alan şekliyle tanımı ise aşağıdaki gibidir;

Muhasebe; “işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen ticari işlemlere ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğrulukların saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, elde edilen sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu belgelerin analiz edilip yorumlanmasıdır (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.51). İşletmelerin mali işlemler olarak nitelendirilebilecek varlık ve kaynaklarında değer değişimleri meydana gelebilir. Bu yüzden sürekli olarak gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin verilerin toplanıp, analiz edilerek ilgili kişi ya da gruplara sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren sistem ise muhasebedir (Acar, Tetik, 2012: s. 9).

Bilimsel açıdan muhasebe, hesapsal kişilerin hak ve sorumluluklarını, sayısal olgular olarak, çift yanlı, denkleşimli ve denetime uygun bir biçimde belirleyen, bunları kendine özgü öğelere uygun delillere dayanarak kanıtlayan, tanımlayan bilgi, anlayış ve erişme alanıdır (Yazıcı, 2001: s. 8).

Her yaşam alanının kendine özgü iklim özellikleri vardır. Bu iklimi belirleyen pek çok faktör söz konusudur. Coğrafi yapı, topografik yapı, bitki örtüsü, su vb. faktörler o yörenin iklimini belirler. Her iklimde her ürün yetişmez. Yetişen ürünler o yörenin iklim özelliklerinin bir sonucudur. Muhasebe de içinde bulunduğu toplumun özelliklerinin yansımaları görülür (Karabınar, 2005: s. 17).

Günümüzde çoğu ülkelerde, hükümet muhasebe işlerine etki etmekte ve müdahalede bulunmaktadır. Genelde, muhasebe sistemi hükümet tarafından yapılır ve zorunlu olarak uygulanır. Muhasebe prosedürlerinin mevzuat ile belirlenmesi muhasebe işlerini etkiler.

Çin’in mükemmel ve zengin tarihi mirası içinde muhasebe önemli bir yer tutar. Çin’de muhasebe gelişiminin kendine özgü bir yolu vardır, bu özgünlük aynı zamanda tüm dünyayı

etkilemiştir. Çin'in ve dünyanın muhasebe gelişim tarihinin üç bin yıllık bir geçmişi vardır. Muhasebe gelişimi sırasında birçok uygulama ve değişiklik söz konusu olmuş, bunlara bağlı olarak çeşitli zorluklar yaşanmıştır. En ilkel zamanlardan bugüne gelinceye kadar, gerek tam bir muhasebe sistemi oluşturma, gerekse kurallar ve sistemler geliştirme aşamalarında tarih boyunca çeşitli iniş ve çıkışlar yaşanmıştır.

Farklı zamanlardaki ekonomik politikaların muhasebeye olan etkisi farklıdır. Geçmişte, son derecede merkezîleşen planlı ekonomiyi benimseyen Çin'in muhasebe çalışmalarında genel olarak defter tutma, hesaplama ve raporlama esas alınırdu. Muhasebe bu nedenle ekonomideki rolünü etkin bir şekilde yerine getiremiyordu. Ama günümüzde Çin'e özel sosyalist piyasa ekonomisinin kurulması, muhasebenin ekonomi yönetiminde etkin kullanımına yol açmıştır.

Bu çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe uygulamalarına etkili çevresel faktörler üzerinde durulmuştur ve Çin'de muhasebe uygulamalarına etkili faktörler Çin muhasebe iklimi başlığı altında özetlenmiştir.

1. TEMELKAVRAMLAR

1.1. MUHASEBE

1.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Açıklaması

Muhasebe bir bilimdir ve uygulama alanı çok geniştir. Her bilimin olduğu gibi muhasebenin de kendine özgü tanımları, terimleri, ilkeleri, yasaları, kuralları, yöntemleri, kuramları ve sistemleri vardır; bunlar, bilimi bilim yapan ana öğelerdir. Bunlar, muhasebede yeterince vardır; kısaca muhasebe tartışmaz bir bilimdir (Yazıcı, 2003: s. 9).

Muhasebe kavramı Türkçe sözlüklerde; “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesapların yürütüldüğü yer, saymanlık” gibi ifadelerle açıklanmaktadır ve sonuçta muhasebeci, “sayman, muhasip” ve muhasebecilik de “saymanlık, saymanın görevleri” olarak tanımlanmaktadır (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.51). Muhasebenin genel kabul görmüş ve yazında birçok kaynakta yer alan şekliyle tanımları ise aşağıdaki gibidir.

Muhasebe; “işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen ticari işlemlere ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğrulukların saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, elde edilen sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu belgelerin analiz edilip yorumlanmasıdır (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.51).

Muhasebe; işletmede mali karakterdeki olayları sistemli bir şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve elde edilen bilgilerin analizini ve sentezini yaparak yorumlayan bir tekniktir. Muhasebenin sağladığı bilgiler, genellikle finansal kararların dayanağını ve başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bu nedenle finansal yöneticinin muhasebe kavramlarını bilmesi ve yorumlayabilmesi gerekmektedir. Böylece, finansal yönetici, muhasebe tarafından derlenen bilgilere dayanarak daha tutarlı kararlar alabilir. Tutarlı kararların alınması ise, işletmenin başarı şansını artıracaktır (Ceylan, 1995: s. 13).

Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki eylemlerin çoğu bir kıymet hareketine neden olur. Mali işlemler olarak nitelendirilebilecek bu işlemler, işletmelerin varlık ve kaynaklarına değişme yaratır. Sürekli olarak gerçekleşen bu mali nitelikteki

işlemlere ilişkin verilerin toplanıp, analiz edilerek ilgili kişi ya da gruplara sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren sistem ise muhasebedir (Acar, Tetik, 2012: s. 9).

Muhasebe, belirli bir dönemde kurumun varlık, borç ve kaynak durumunu, iç ve dış dünyası ile olan hesapsal ilişkilerin belgeler üzerinde belirleyip hesaplar üzerine işleyerek izleyen, her türlü kurallara ve yasalara uygun hesaplaşmayı sağlayıp maliyet hesaplanması, işletmenin ölçümlenmesi ve planlama hesapları ile ilgili işlemleri içeren bir bilgi, anlayış ve erişme alanıdır (Haftacı, 2015: s. 1).

Hesap ve muhasebe, toplumsal yaşantının her alanında kullanılan, dahası kutsal kitaplarda yer alan, çok geniş anlamli kavramlardır. Muhasebe, başka bir deyişle hesap görme, hesap verme ve hesaplaşma insanlar içindir. İnsanın hak sorumluluğu muhasebe ile saptanır. Bu hak ve sorumluluklarla muhasebe içindir. Bir ülkenin gelişmesi ve yükselmesi, o ülkede yaşayanların oluşturduğu örgütlere bağlıdır. Örgüt ise, hesap, hukuk ve teknik düzenidir. Hesap ve muhasebe düzeni olmayan ülkede, sağlam bir hukuk düzeni de olamaz, hak adil olarak verilemez (Yazıcı, 2001: s. 5).

Bilimsel açıdan muhasebe, hesapsal kişilerin hak ve sorumluluklarını, sayısal olgular olarak, çift yanlı, denkleşimli ve denetime uygun bir biçimde belirleyen, bunları kendine özgü öğelere uygun delillere dayanarak kanıtlayan ve tanımlayan bilgi, anlayış ve erişme alanıdır (Yazıcı, 2001: s. 8).

İktisadi açıdan muhasebe, gerçek ve tüzel kişi, kurum ve işletmelerin yani tüm hesapsal kişilerin ve bunlarla ilişkisi olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacı ile bu hesapsal kişilerin varlık ve sermaye, masraf-maloluş, hasılat ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını usulüne uygun belgeler üzerinde saptayan; bunları çift yanlı hesaplara işleyerek izleyen; sonuçları ortaya koyup yorumlayan; belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan uygulama alanı geniş bir bilimdir (Yazıcı, 2001: s. 9).

Toplumsal açıdan muhasebe, toplumun her kesiminde, hesapsal kişilerin, dönemseller ve anlık olarak denetime uygun bir biçimde hesap, kitap ve denge işlerinin tümüdür. Toplumun her kesimindeki hesapsal kişiler olarak, gerçek kişiler, aileler, iktisadi kişi kurumları, ortaklıklar, iktisadi oluşumlar; devlet, belediye, siyasi parti, vakıf, dernek gibi kamu hizmet örgütleri ve dahası tüm ulus anlatılır (Yazıcı, 2003: s. 11).

Bakış açılarının farklı olmasının sonucunda muhasebeyle ilgili tanımlamaların da farklılıklar taşıması son derece normaldir. Bazıları muhasebeyi, “sanat ve teknik”, bazıları da “bilim” olarak görmektedirler. Muhasebeyi bilim olarak görenlerden Nurettin YELKEN “muhasebe; endüstriye, finansman ve ticarete ilişkin tüm ekonomik faaliyetlerin sonucu ile ileride meydana gelmesi beklenen ekonomik olayları daha önceden tespit eden bilimdir” şeklinde, Leon BATORDON “muhasebe; bir veya birkaç kişi tarafından icra edilen ekonomik faaliyetlerin kaydına imkân veren kuralları öğreten bir bilimdir” şeklinde, Özcan ÖZAL ise “muhasebe; ticari işlemler dolayısıyla sermaye faktörlerinde değerlerin oluşumunu ve değişimleri tespit eden, izleyen ve verdiği sonuçlar ile işletmenin geleceğine ışık tutan bir bilim koludur” şeklinde tanım yapmışlardır. Muhasebeyi bir “sanat ve teknik” olarak görenlerden Hüseyin Edip USTA “ muhasebe; bir veya birkaç kişi tarafından yapılan ekonomik ve ticari faaliyetlerin değer hareketlerini para birimiyle kaydına imkân veren, işletmenin başlangıç durumuyla belli bir dönem sonunda son durumunu tespit eden ve bu durumun analizini yapan bir tekniktir” şeklinde, Mazhar HİÇŞAŞMAZ “değişmeyen akılcı ilkelerden hareket ederek, yönetimi düzenleyip, yürüten ve yönetimin devamlılığını sağlayan bir sanattır” şeklinde, Cevat YÜCESOY “ prensiplere dayanan bir sanattır” şeklinde ve Robert F. MEIGS – Walter BMEIGS ise “ekonomik faaliyeti ölçme, tanımlama ve yorumlama sanatıdır” şeklinde tanım yapmaktadırlar (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.52).

Muhasebeyi teknik ve sanat olarak ifade eden tanımlar da olsa, muhasebenin uzun bir tarihçesinin olması, bilimsel disiplinlerin bütün özelliklerini taşıması, kendine özgü kavram ve kurallarının olması nedeniyle bir bilim dalı olarak kabul edilmesi daha doğru görünmektedir (Ali Kutlu, 2008: s.53).

Bütün bu tanımlar çerçevesinde muhasebeyi, bir işletmenin varlıklarında ve bu varlıkların elde edilmesini sağlayan kaynaklarında meydana gelen ve para ile ölçülebilen mali olayların sistematik şekilde kaydeden, sınıflandıran, raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bir bilim olarak tanımlanabilir. Buna göre bir işlemin muhasebeye konu olabilmesi için, öncelikle para ile ifade edilebilen bir işlem olması gerekir. Meydana gelen işlemin işletmeye olumlu veya olumsuz bir etkisi olsa bile, bu işlem para ile ölçülemiyorsa muhasebenin konusuna girmez (Toroslu, 2012: s. 3).

Muhasebe oldukça geniş bir alana yayılan faaliyetler dizisidir. Diğer bir ifadeyle, bir işletmede çok sayıda işlemin gerçekleştirilebilmesi muhasebeden alınacak bilgilere bağlıdır. Örneğin, personele ödenecek maaş tutarı, stoklarla ilgili kararlar, ödenecek vergiler, yatırım

kararları, satın alma işlemleri, dağıtılacak kârlar vb. çok sayıdaki işlemlerin hepsi muhasebeden gelen bilgiler doğrultusunda sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilir. Bu yönüyle bakıldığında muhasebe ile ilgili taraflar olarak çalışanlar, yöneticiler, sahip veya ortaklar, devlet ve işletmeye borç verecek kredi kuruluşları sayılabilir (Ali Kutlu, 2008: s.53).

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemidir”. Muhasebe uygulaması, kâr amaçlı örgütler yanında, kâr amacı gütmemesine karşılık, kaynak kullanan ve kaynak kullanılmasını bütçeleyip denetleyen kâr amaçsız örgütler için de söz konusudur (Sevilengül, 2011: s.3).

Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki eylemlerin çoğu bir kıymet hareketine neden olur. Mali işlemler olarak nitelendirilebilecek bu işlemler işletmenin varlık ve kaynak oluşumunda değişme yaratırlar. İşletmede gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek işletme ile ilgili kişilerin yararına sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren organizasyona *muhasebe* denir. Muhasebe, işletme fonksiyonları göz önünde tutularak, “*mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilecek şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır*” şeklinde tanımlanmıştır (Sevilengül, 2011: s.3_4).

Muhasebe, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları finansal nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar aracılığıyla ilgililere sunarken aynı zamanda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle de ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliklerini değiştirmektedir (Akdoğan,2003: s.17).

Muhasebe bilgi sisteminin tasarımında ve kurulmasında, alternatif muhasebe uygulama modellerinin seçiminde, sistemin işletilmesi sırasında karşılaşılan sorunların çözümünde, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun çözüm yollarının bulunmasında, meslek mensubu mesleki yargısını kullanmak durumunda kalmaktadır (Akdoğan,2003: s.18).

1.1.2. Muhasebenin Bilimsel Niteliği

Muhasebe bilgilerinin amacı diğer bilgi çeşitlerinde olduğu gibi bilgili olmayı artırmak veya riski azaltmaktır. Muhasebe bilgisi öznel bilgidен farklı olup sayısal ve gerçekliği kanıtlanabilir bir bilgidir (Cömert, İbiş, 2007: s. 14).

Ekonomik alandaki gelişmeler sonucu özel sektörün ekonomide ağırlıklı olarak devreye girmesi ile muhasebe mesleği devlet muhasebeciliğinden sektör muhasebeciliğine doğru geçiş yapmıştır. Bu geçiş aynı zamanda mesleğin bağımsız olması gerektiğini de ortaya çıkarmıştır. Muhasebe mesleğinin sosyal sorumluluğu, daha çok devlet ile sektör ortasında denge sağlama görevinin üstlenilmesine neden olmuştur (Aktaran: Akdoğan, 2003: s.18).

Ekonomik etkinlikler çevresiyle etkileşim halinde bulunan insan tarafından gerçekleştirilir. İnsan çabası (emek) ve doğal kaynakların bu tür etkileşimi mal ve hizmetlerin üretimi amacıyla örgütlenmiş birimler olarak kullanılan işletmeler aracılığıyla oluşur. Bu süreçte var olan kaynaklar bazı yollarda, elde bulunan seçenekler arasında dağıtılmalıdır. Bu dağıtımı doğru olarak yapmak için, eldeki seçeneklerin sonuçlarına ilişkin tahminler esastır. Geçmişin sonuçları ve geleceğe ilişkin hesaplar bu tahminleri oluşturmak için kullanılır. Bu sonuçlar, hesaplar ve tahminlerin kısmen nicel terimlerle ifade edilebilmesinin nedeni, karşılaştırmalar ve değerlendirmelerin kolaylaştırılabilmesidir (Dabbağoğlu, 2011: s. 21).

1.1.3. Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe bilgi sistemi finansal bilgiyi hazırlamakla sorumlu olan bir insan ve sermaye kaynakları takımıdır (Aktaran: Cömert, İbiş, 2007: s. 14). Bu sistemin çalışması; insan, iletişim araçları, donanım ve raporlar ile sağlanır.

- **İnsan;** muhasebe bilgi sisteminin en önemli unsurudur. Diğer unsurlar ne derece mükemmel olursa olsun, sistemi kuran, çalıştıran ve kullanan insandır. Sistemin etkili bir şekilde yürütülebilmesi sistemi kuran, çalıştıran ve kullanan kişilerin uyum içinde olmasıyla sağlanır.

- **İletişim araçları;** veri ve bilgilerin saklanması ve iletilmesi için gerekli olan belgelerdir. Faturalar, madde ve malzeme istek fişleri, yollanma belgeleri, teslim fişleri gibi belgeler, kaynak belgeler ve yevmiye defteri, büyük defter, stok kartları, çeşitli

tablolar gibi belgeler de kayıt belgeleri olarak nitelendirilir. Muhasebe bilgi sisteminde veriler bu belgelerle toplanır, işlenir ve iletilir.

- **Donanım;** işletmelerin büyümesi, işlerin daha karmaşıklaşması ve bilgi işleme eylemlerinin etkili ve hızlı bir şekilde yapılabilmesinin gerekli hale gelmesi, yazı makineleri, hesap makineleri, çeşitli özellikteki bilgisayarlar gibi kimi donanımların alınması ve kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Kullanılan donanımlar işletmenin koşullarına, bilgi işleme eylemlerinin yoğunluğuna ve buna bağlı olarak benimsenen bilgi işleme yöntemlerine göre değişir.

- **Raporlar;** hem işletme için hem de işletme dışı kullanıcılara bilgi sağlayan bir sistem olan muhasebe bilgi sisteminin çıktılarıdır. Muhasebe bilgilerinin kullanıcılara iletilmesi raporlarla sağlanır (Cömert, İbiş, 2007: s. 14).

Günümüz iş dünyasında, işletmeler rekabette avantajlı ve yalın olmak için standart muhasebe raporlarından daha fazlasına gerek duyarlar. Bu gereksinmeyi karşılayacak muhasebe teknik ve yaklaşımlarının geliştirilmesi kadar, muhasebe sisteminin tasarımı ve süreçlerinin işleyişinde yalın düşünce, ilkelerinden yararlanılması, sistemin dinamik bir yapıda sürdürülebilirliğine katkı sağlayacaktır. Ekonomik ve teknolojik gelişmeler paralelinde işletme organizasyonları ve yönetim süreçlerinde yaşanan değişimler, muhasebe kavramında da değişim ve gelişen anlayışlara liderlik etmiş, bunun sonucunda da muhasebenin sistem olarak tanımlanması ve işleyişi ile ilgili karmaşık yapı güçlenmiştir. Bir işletme organizasyonu nasıl geliştirilmiş bulunuyorsa muhasebe de bu yapıya tümüyle uydurulmuş olmalıdır (Dabbağoğlu, 2011: s. 31-32).

Bir toplumun çeşitli kesimlerindeki, hesapsal kişilerin hesap, kitap ve denge işleri demek ayrı ayrı muhasebeler, birbiri ile yakından ilgili ve ilişkilidir, bunların tümü o ülkedeki muhasebe düzenini oluşturur (Yazıcı, 2003: s.12).

Ancak bu durumda, örgütün bütün bölümleri için ayrı ayrı gerçekçi planları geliştirmeye yarayacak muhasebe verileri elde edilebilir ve bu sayede de, her bölümün faaliyeti gerçekçi ve doğru olarak ölçülüp, denetlenir ve geliştirilir. Her şeyden önce; işletme yönetiminde önemli bir araç konumunda sahip bulunan muhasebe, işletmeler için salt finansal sonuçları yansıtan bir gösterge olmaktan öte, yönetim ve karar alma sürecinin tüm aşamaları için geçerli bilgileri sağlama işlevini üstlenmiştir. Sistem olarak işletme yapıları, çalışma ve insan sistemleri ile bu sistemleri bağdaştıran yetki, haberleşme ve organizasyon yapısı

sistemlerinden oluşur. Bu yapı içinde bilgi akış kavramı, sistem ve haberleşme kavramlarının bir arada ele alınabilmesi gerekliliğinden ortaya çıkmıştır. Günümüzde bilgi ve değişimin dinamiği, yöneticiler için açık bir zorunluluğu ortaya koyar. Buna göre, her organizasyon, değişim yönetimini kendi bünyesi içinde geliştirmek zorundadır. Günümüzün bilgiye dayalı ve hızlı değişim yaşayan ekonomik ortamında, işletmelerin ekonomik yaşamlarını sürdürebilmeleri, sürekli değişimi ve belirsizliği kendilerine avantaj haline döndürebilecek, çevik işletme yapısına geçebilmeleri halinde olanaklı görünmektedir. Bir işletme için bilgi sistemi, çevreye uyum sağlayabilme doğrultusunda bilgi teknolojisine dayanan bir örgütsel ve yönetsel bir çözüm olarak görülür. Bu tanım, bilgi sisteminin örgütsel ve yönetsel doğasını vurgular. Buna göre bir bilgi sistemi özetle, organizasyon ve çevresi hakkındaki bilgiler içerir. İşletme faaliyetlerinin ve yönetsel yapılanmanın bilgi sistemi yaklaşımıyla ele alınmasının ön plana çıkmasında bilgisayar teknolojisinin de önemli bir payı vardır. Sistem yaklaşımı, işlevsel ve kuramsal olarak bilgisayar teknolojisi ile bütünleşmektedir. İşletme bilgi sistemleri, yönetim gereksinimleri ve bilgi teknolojilerinin kesişmesinin sonucudur. Bilgisayarlardaki gelişmeyle ortaya çıkan günümüz bilgi teknolojisinin, yakın zamana kadar yönetim gereksinimlerinden daha hızlı geliştiği de görülmektedir. Ancak, bilgi sistemleri, bilgisayardan öte bir kavrama sahiptir. Bu çerçevede, bilgi sistemlerinin etkin kullanımı, sistemleri biçimlendiren organizasyon, yönetim ve bilgi teknolojisinin anlaşılmasına bağlıdır. Günümüz işletme dünyasında, bilgi sistemleri yöneticiler tarafından ihmal edilemeyecek düzeyde kritik bir role sahip bulunmaktadır. Pazar payının büyütülmesi, yüksek kalite ve düşük maliyetli üretici olmak, yeni ürünler geliştirmek ve çalışan verimliliğini artırmak gibi temel konular, işletmelerde bilgi sistemlerinin türü ve kalitesine çok daha bağlı hale gelmiştir. İşletme stratejisi ve uygulamalarında ortaya çıkan değişimler, donanım, yazılım, veri tabanı ve iletişimde artan oranda değişimi gerekli kılmakta, bilgi teknolojisi, yönetim sürecini yeniden biçimlendirmektedir (Dabbağoğlu, 2011: s. 31-32).

1.1.4. Muhasebe Türleri

1.1.4.1. Açıklama

Muhasebe çeşitli açılardan değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Muhasebe yazınına bakıldığında genel muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, şirketler muhasebesi, enflasyon muhasebesi gibi adlar altında çeşitli muhasebe türlerinden söz edilir. Bunların dışında özellikle Vasfi Haftacı tarafından benimsenen başka bir muhasebe türü sınıflandırması işlem ve işletme muhasebesi şeklinde yapılmıştır. Bu nedenle aşağıda

muhasebe türleri konusu muhasebe yazınında yer alan muhasebe türleri ile işlem ve işletme muhasebesi alt başlıkları olarak ele alınmıştır.

1.1.4.2. Muhasebe Yazınında Muhasebe Türleri

Muhasebe yazınında muhasebe türleri farklı adlarla farklı biçimlerde ele alınmışlardır. Bunların belli başlıları kısa açıklamalarla aşağıda ele alınmıştır.

A. Genel Muhasebe

“Genel muhasebe kıymetlerin, işlemlerin ve sonuçların izlerini sürekli olarak saklayan yazılı bir bellektir”. Genel muhasebede bilgiler değişikliğe tabi tutulmadan ve analiz edilmeden olduğu gibi kaydedilir. Genel muhasebe, işletmenin mali yapısı ile ilgili bilgiler verir. Kaynakların nerelerden sağlandığı ve nerelere yatırıldığı genel muhasebe hesaplarından takip edilir. Bu veriler çeşitli yöntemlerle analize tabi tutularak işletmenin mali yapısı, kârlılık durumu değerlendirilir (Ali Kutlu, 2008: s.56).

İşletme içinde ve dışında işletme faaliyetleriyle ilgili olarak iş ve işlemlerin izlenmesi ve bu işlemler sonucu oluşan borç ve alacak ilişkilerinin, bir başka ifadeyle varlıkların oluşumunun ilgili hesaplara kayıtlanarak sonuçların saptanması genel muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. Genel muhasebe finansal muhasebe, ticari muhasebe ve işlem muhasebesi olarak da adlandırılır (Acar, Tetik, 2012: s. 10).

B. Maliyet Muhasebesi.

Maliyet muhasebesi, mal veya hizmet üreten işletmelerde çeşitli yöntemlerle üretilen mal veya hizmetin maliyetini hesaplayan ve kontrol eden muhasebe dalıdır. Maliyet muhasebesi sayesinde üretilen mal ve hizmetlerin satış fiyatı doğru bir şekilde belirlenmiş olur. Ayrıca maliyet muhasebesi işletmenin giderin kontrol altında tutulmasına da katkı sağlar. Maliyet muhasebesi bu fonksiyonlarını yerine getirirken genel muhasebenin ürettiği bilgileri kullanır (Toroslu, 2012: s. 19).

Maliyet muhasebesi üretilen ürünlerin veya sağlanan hizmetlerin maliyetlerinin izlenmesini içeren bir muhasebe türüdür. Bunu yapmak için her biri farklı olan ürün ve hizmetler çok sayıda metodoloji vardır. Maliyet muhasebesi hem yönetim hem de finansal amaçlar için kullanılabilir (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.56). Maliyet muhasebesi, maliyet türlerinin, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet cinsleri bakımından saptanmasına

ve izlenmesine yarayan bir hesap ve kayıt düzenidir. Maliyet muhasebesi kavramı genellikle sanayi işletmelerini çağrıştırır (Ali Kutlu, 2008: s.56).

C. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi gerek genel muhasebe, gerek maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareketle, yeni veriler üreterek işletme yöneticilerinin karar almada gereksinme duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe türüdür. Bu bölüm firma çalışanları ve yöneticileri, yani iç bilgi kullanıcıları için bilgi üretmek suretiyle planlama, örgütlenme ve eşgüdüm ve kontrol aşamalarından oluşan yönetim sürecine katkıda bulunacak bilgilerin üretimi ve sunumunu sağlama amaç güder (Sevilengül, 2011: s.15).

Muhasebe, daha çok dışa dönük yönüne vurgu yapan bir yaklaşımla kurum ve işletmede oluşan mali nitelikli işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve bunlardan elde edilen sonuçların yorumlanması şeklinde tanımlanabilir. Yukarıda tanımlanan işlevlerin yanı sıra muhasebe süreci, bir işletme hakkındaki önemli bilgilerin bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesi ile de ilgilidir. Bu bilgiler, ilgililer tarafından söz konusu işletme ile ilgili ekonomik kararlar verilirken kullanılır. Muhasebe bilgilerinin kullanıcıları, devlet, kredi verenler, yatırımcılar gibi işletmenin dışında bulunan kişilerdir. Bu kişiler açısından işlem muhasebesi, bir işletmenin geçmişteki iş olgularının kayıt edildiği, sınıflandırıldığı ve mali tablolar olarak özetlendiği bir süreçtir. Bilanço ve gelir tablosu gibi temel mali tablolar ile fon akım ve nakit akım tablosu gibi ek mali tablolar, üçüncü kişiler, kredi verenler yatırımcılar tarafından işletmeye borç para verilip verilmemesi, işletmeye yatırım yapılıp yapılmaması gibi ekonomik kararlar verilirken kullanılır. Yönetim muhasebesi ise içe dönük bir muhasebe olarak işletme içinde bulunan kişileri ilgilendirir. Bu kişiler, işletmenin günlük işlerini yürüten çalışanlar ile yöneticilerdir (Haftacı, 2010: s. 19).

D. Şirketler Muhasebesi

Şirketler muhasebesi genel muhasebe ile aynı süreçte yer almasına ve benzer işlemleri gerçekleştirmesine rağmen, ağırlıklı olarak şirketleri konu alması ve akademik eğitim sürecinde ayrı bir ders olarak verilmesi nedeniyle ayrı bir başlık halinde tanımlanması uygun görülen bir muhasebe türüdür (Ali Kutlu, 2008: s.58).

Şirketler muhasebesi, işletmeler ile ilgili kuruluş, sermaye yatırımı, sermaye azaltılması, kar dağıtımı, tahvil ihracı, birleşme, tasfiye gibi özel durumların muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır (Toroslu, 2012: s. 19).

Büyüyen ekonomi ve artan nüfusun gereksinmelerini karşılayabilmek için işletmelerin büyümesi ve faaliyet alanlarını genişletmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu zorunluluk, ekonomik ve mali güçlerin birleştirilerek şirket olarak ortaya çıkmasını sağlamıştır. Toplum içindeki kişilerin türlü nedenlerle yalnız başlarına başaramayacakları iş ve faaliyetleri gerçekleştirip bundan bir kar sağlamak amacıyla sermaye ve emeklerini birleştirerek oluşturdukları kurumlara şirket denir. Bir işletme olarak şirketin en önemli amaçlarından birisi kâr sağlamaktır (Haftacı, 2015: s. 46-47).

E. Enflasyon Muhasebesi

Enflasyon muhasebesi, tarihi maliyetlerle gösterilmiş işletme varlıklarının, paranın zamanla satın alma gücünde ortaya çıkan değişimleri dikkate alacak biçimde kayıt ve analizinin yapılmasıdır (Toroslu, 2012: s. 19).

İşletmeler genellikle fiyatların az ya da çok ölçüde sürekli olarak yükseldiği, buna bağlı olarak da paranın satın alma gücünün düştüğü bir ekonomik ortamda faaliyetlerini sürdürmek durumundadır. Böyle bir ortam, işletmelerin düzenlediği muhasebe raporları üzerinde çeşitli değişikliklere yol açar. Bu değişikliklerin muhasebeye yansıtılması konusunda çok eskiye dayanan düşünce ve görüşler muhasebe literatürüne enflasyon muhasebesi olarak geçmiştir. Esas itibarıyla enflasyon muhasebesi, para değerindeki değişimlerin sürekli olarak muhasebe raporlarına ve özellikle bilanço kalemlerine yansıtılması üzerinde durur. Bu yansıtma, ya tüm bilanço kalemlerini içerecek şekilde geniş, ya da kimi bilanço kalemlerini özellikle duran varlıkları içerecek şekilde dar anlamda düşünebilir (Haftacı, 2013: s.216) .

F. Diğer Muhasebe Alanları

Yukarıda sayılanlar dışında, önemli oranda genel muhasebenin kapsamında olmasına rağmen, taşıdıkları özellikler bakımından farklı şekillerde isimlendirilen banka muhasebesi, kooperatif muhasebesi, kamu muhasebesi gibi muhasebe türleri de söz konusudur (Ali Kutlu, 2008: s.58).

1.1.4.3. İşlem Muhasebesi

İşlem muhasebesinin örgütlenme öğelerinden belgelerin düzenlenmesi ve hesapların tutulması ağırlıklı olarak temel muhasebeyi ilgilendirir (Haftacı, 2015: s. 2).

İşlem muhasebesi, her hesap dönemi için ayrı ayrı olmak üzere kurum ya da hesapsal kişinin varlık ve sermaye durumu ile gider, hasılat ve kazanç durumuna ilişkin işlemlerini belgeler üzerinde belirleyip, hesap adı verilen çift yanlı çizelgeler üzerinde işleyerek izleyen, her türlü yasa, kuram, kural, ilke ve yöntemlere uygun hesaplaşmayı sağlayan muhasebe türüdür. Mali muhasebe, ticari muhasebe, finansal muhasebe, genel muhasebe gibi adlar da verilen işlem muhasebesi bir hesap dönemi içinde kurumun dış dünyası ile olan hesapsal ilişkilerini inceler ve dayanağı hesap planıdır (Haftacı, 2010: s.2).

1.1.4.4. İşletme Muhasebesi

İşletme kitaplarından hatırlanacağı gibi, işletmenin yönetim fonksiyonlarından olan planlama ve kontrol bugünün küresel ortamında önemini daha da artırmıştır. İşletmeye, planlama ve kontrolde destek hizmeti verecek olan disiplin ise muhasebedir. İşletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için iyi bir yönetime gereksinimi vardır. Etkili bir yönetim de işletme faaliyetleri hakkında, doğru, anlamlı ve zamanında sağlanan bilgi ve verilere dayanarak karar alabilme fonksiyonunu yerine getirir. Bu bakımdan, işletme içinde bilgi ve verilerin arz ve talebi söz konusudur. İşte işletmenin değer hareketleri ile ilgili bilgilerin arzını muhasebe gerçekleştirir. İşletme yönetimi ise işletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmek amacıyla karar alabilmek için bu verileri talep eden durumdadır. Bu talepler ne kadar iyi karşılanırsa, işletme yönetimi o derece başarılı karar alabilir. Bir işletme yöneticisi, işletmenin kârlı çalışıp çalışmadığını, mali sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceğini muhasebe verilerine dayanarak öğrenir. Muhasebe, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde ve denetlenmesinde yöneticilerin en büyük yardımcısıdır. Muhasebeden gelen bilgiler veya muhasebe verilerinin analizi yoluyla geliştirilen bilgiler, alınacak işletme kararlarının temelini oluşturur. Alınan kararlar çeşitli seçenekler arasından birinin seçimini zorunlu kıldığı için; verilecek olan karar, işletmeyi ulaştırmak istediği amaca en rasyonel bir şekilde götürmelidir (Acar, Tetik, 2012: s. 6).

İşletme, mal ve hizmet üretimi amacıyla emek, sermaye ve öteki üretim araçlarının bir yerde ve teknik olarak birleşmelerinden oluşan, işleyen ve işleyen teknik ve iktisadi bir birim, bir varlıktır. İşletme muhasebesi, kural olarak bu tür bir birim için yani işletme için tutulur.

Kurum ve işletme terimleri çoğu kez birbirine karıştırılmakta dahası aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu bir rastlantı değildir. Çünkü bu iki terim içinedir. Kurumun işleyen ve işleten teknik ve iktisadi bir birim olarak görünüşü *işletme*'dir. İşletmenin hukuki görünüşü ise *kurum*'dur (Yazıcı, 2003: s. 21).

Ekonomik gelişmelerin bir sonucu olarak ortaya çıkan önemli bir değişme, piyasadaki rekabet koşulları nedeniyle işletmelerin yaşayabilmeleri ve piyasada tutunabilmeleri için gelecekle ilgili birtakım planlar yapmak zorunda olmaları, bunları belirli aralıklarla denetleme zorunluluğu ile karşı karşıya bulunmalarındır. Bütün bunların sonucu muhasebe, geçmişte gerçekleşmiş mali nitelikli olguları belirleyen ve vergi matrahını saptama amacı güden bir kayıt düzeni olmaktan çıkmış, ileriye dönük ortaya çıkacak çeşitli yönetim gereksinmelerine duyarlı bir araç durumuna gelmiştir. Bu aracı belirli kalıplar içinde ifade edebilmek oldukça zordur. Çünkü işletme muhasebesi, bir yönüyle maliyet muhasebesi, bir yönüyle işletmenin ölçülmesi diğer yönü ile de planlama hesapları ile ilgilidir. İşletmenin ölçülmesi, bilanço, gelir tablosu ve diğer mali tablolar ile maliyetlerin incelenmesi ve çözümlenmesinin yanı sıra muhasebe denetimini de kapsar. Planlama hesapları, kısa süreli işletme bütçeleri ile uzun süreli yatırım planlarından oluşur. Buna göre işletme muhasebesi, her maliyet dönemi için ayrı ayrı olmak üzere üretilen mal ve hizmetlerin toplam ve birim maliyetleri ile işletme sonuçlarını ortaya koymak, işletmeleri kendi içinde, dönemlere göre ya da birbirleri ile karşılaştırıp, ölçümlemek ve geleceği planlamak için yapılan hesaplamaların tümü şeklinde tanımlanabilir. Muhasebenin örgütlenme açısından öğelerini oluşturan maliyetin hesaplanması, işletmenin ölçülmesi ve planlama hesapları işletme muhasebesini ilgilendirir (Haftacı, 2010: s. 5).

1.1.5. Muhasebenin Amaçları

Temel yöntemleri yaklaşık 10. Yüz yılda yazılı hale getirilmiş olan muhasebe sistemi, sonuç olarak bazı kişilerin karar vermelerine yardımcı olacak bilgileri oluşturur. Muhasebe bilgilerini karar vermede kullanan kişiler genel olarak iki gruba ayrılır (1): birinci gruba giren kullanıcılar “**dış kullanıcılar**” olarak adlandırılırlar. Mevcut veya potansiyel yatırımcılar, devlet kurumları, sendikalar ve benzeri kurumlar muhasebe bilgilerinin dış kullanıcıları arasında bulunan kişilerdir. “**iç kullanıcılar**” olarak sınıflandırılan ve muhasebe kayıtlarının tutulması için gerekli bilgilerin hazırlanmasıyla dolaylı veya dolaysız ilişkili olan ve muhasebe sisteminin sağladığı bilgileri kullanan ikinci gruptaki kişiler; müdürler, üretim yönetiminden sorumlu olanlar, hastane veya okul yöneticileri, satış müdürleri, hissedarlar,

işletme sahipleri olarak işletmede yer alırlar. İç kullanıcılar, kısa vadeli ve/veya rutin (günlük, olağan) icraatın planlama ve kontrolünde ve uzun vadeli ve/veya rutin olmayan (makine ve tesisat yatırım, mamül ve hizmetlerin fiyatlandırılması, genel işletme politikalarının formüle edilmesi gibi) kararların alınmasında kullananlar şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilirler. Muhasebe bilgilerinin iç ve dış kullanıcılarından dolayı, bu kullanıcı gruplarının bilgi ihtiyacını karşılayan muhasebe de iki ana guruba ayrılmıştır. Bir işletmenin iç kullanıcıları olan yöneticilerin kullanması için gerekli bilgilerin hazırlanması işlevini “yönetim muhasebesi” yerine getirir. Diğer bir ifadeyle, yönetim muhasebesi yöneticilere işletmenin amaçlarına ulaşabilmesinde yardımcı olacak bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, kaydı, analiz edilmesi, hazırlanması, yorumlanması ve iletilmesi sürecini kapsar (Erol, 1999: s. 20).

1.1.6. İşletmelerde Yönetim ve Muhasebe İlişkisi

Amaçlara erişebilmesi için her işletmede belli çalışmaların yerine getirilmesi gerekir. Bu çalışmalar benzerliklerine göre kendi aralarında sınıflandırılabilirler. Benzerliklerine göre sınıflandırılan çalışmalara işletme işlevleri denir. Bu işlevlerden bir bölümü tüm işletmelerde bir bölümü ise belli işletmelerde uygulama alanı bulur. İşletmelerin varoluş nedeni fayda yaratarak bundan kâr ya da başka bir biçimde yarar sağlamaktır. Yarar sağlamanın yolu fayda yaratmaktan geçer. Ancak fayda yaratma, işletmenin türüne göre farklılık gösterir (Haftacı, 2013: s. 85).

Bir karar alınıp uygulandıktan sonra yönetim, alınan kararın etkinliğini ölçümlemek için muhasebe bilgi sistemini denetler. Muhasebe bilgileri kararın gerisinde yatan temel amaca ulaşamadığını gösteriyorsa, alınan karar ya da kararın etkilediği kimi politikalar yönetici tarafından değiştirilmelidir. Böylece sonuçların üst yönetime iletilmesi, yöneticilerin olguları raporlarla daha açık görmelerini, modellerini düzeltmelerini ve belleklerini tazelemelerini sağlar (Haftacı, 2010: s. 18).

Yönetim alanında ilk sistemli bilgiler, klasik yönetim olarak da adlandırılan geleneksel yaklaşımda ortaya çıkmıştır. Geleneksel yaklaşım kendi içinde; bilimsel yönetim, yönetim süreci ilkeleri, bürokrasi olmak üzere üçe ayrılır (Haftacı, 2013: s. 89).

Muhasebeciler, örgütlerde genel olarak danışmanlık yetkisine haizdir. Yani, muhasebeciler diğer örgüt yetkililerin ve iş görenlerine doğrudan emir veremezler. Bazı işletmelerde yalnız “defter tutma” fonksiyonunu yerine getiren muhasebeciler, bazı işletmelerde ise bir üst düzey yöneticisi olarak bütçeleme, sapmaların analizi, fiyatlandırma

ve diğ er özel kararların alınmasına yönelik önerilerde bulunurlar. Genel olarak yöneticilerin planlama ve kontrol işlevlerini yerine getirmelerinde yardımcı olan muhasebecilerin yatırım kararlarında vergi hukukunun etkileri açısından görüşleri mutlaka alınırken, bunların dışından diğ er kararlarda muhasebecilere danışma ihtiyacı isteğ e bağı ldır (Erol, 1999: s. 32).

Bugün artık muhasebe kayıt düzeni olmaktan öteye yalnız geçmişı belgelemekle kalmayıp aynı zamanda geleceğ e yönelik plan ve stratejilere ışık tutan yol gösteren bir araç durumuna gelmiştir. Muhasebenin başlangıcından bugüne değ in geçirdiğ i bu değ iş im ve evrimin en önemli nedenlerinden birisi kuşkusuz ekonomik, teknik ve sosyal koşullardaki gelişmeleridir. Uluslararası ekonomik ilişkilerin hızla artması, teknolojik gelişmeler sonucu üretimine geçilmesi, bunların sonucu pazarların büyümesi ile kişı gereksinmelerinin çoğ alması, iş letmeleri tek sahiplilikten çok sahipli olmaya doğ ru yönlendirmiş, iş letme sahibi ile iş letme yöneticisi hemen hemen tümüyle birbirlerinden ayrılmışlardır. Ayrıca ekonomide dengelerin gizli bir el ile kendiliğ inden sağ lanamayacağı nın anlaşılması, bunun sonucu olarak ekonomiye, dolayısı ile iş letmelere, ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte devlet müdahalesi ortaya çı kmış bunun yanı sıra devletin iş letmelerden çeş itli konularda bilgiler istemesi zorunlu hale gelmiştir (Haftacı, 2010: s. 5).

1.1.7. Muhasebenin Kuramsal Yapısı ve Ekonomi ile İlişkisi

Ekonomi ve finans dünyasındaki gelişmeler, muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgilere olan ihtiyacın artması ve çeş itlenmesi muhasebenin içinde kalacağı sınırları ve çerçeveyi belirleyen bir kuramsal çatıyı gerekli kılmaktadır. Kuramsal yapı diye de ifade edilebilecek bu çatı aslında bir anayasaya benzemektedir. Kısaca kuramsal yapı, muhasebe uygulamalarında anlamlı uygulama ilkelerinin ve standartlarının gelişimine önderlik eden, finansal muhasebenin ve finansal tabloların yapısını, fonksiyonunu ve sınırlarını tanımlayan birbiriyle ilişkili amaçların ve esasların (kavramların) oluşturduğu tutarlı bir sistemi ifade eder (Ali Kutlu, 2008: s.59).

Son yıllarda yaşanan gelişmeler küreselleşmenin de etkisiyle muhasebe ve ekonomiyi birbirine yakınlaştırmış, birbirinden yararlanır hale getirmiştir. Her ne kadar tarihsel süreç içerisinde iki disiplin arasında çelişkiler yaşansa da bu çelişkiler, iki disiplinin güçlenmesini ve olumlu etkilenmesini sağlamıştır (N. Aslan, S. Aslan, Terzi, 2008: s.3).

Şimdilerde iktisadi açıdan ileri ülkelerde, muhasebe kendine özgü kavram, ilke, yasa, kural, yöntem, kuram ve sistemleriyle, başlı başına bir bilim olarak ilgi ve saygı görür. Bu ülkelerde muhasebeye büyük ölçüde önem verilir ve özen gösterilir (Yazıcı, 2001: s. 6).

Ekonomi üretim ve kaynakların dağılımı ile ilgili iken, muhasebe mali nitelikli işlemlerin üretim maliyetinin hesaplanması, raporlanması ve dağılımı ile ilgilidir. Firma düzeyinde, şirketin mali durumunun raporlanması, gelir vergisinin raporlanması ve ürün maliyet analizi bilinen muhasebe faaliyetleridir. Muhasebe başlı başına bir üretim sürecidir. Üretim ve çıktının dağılımı muhasebe işlemleri ile düzenlenmektedir. Örneğin, bir firmanın nasıl değerlendirileceği, firmanın finansal gelişiminin raporlanması ve bir firmanın üçüncü kişilerle nasıl iletişim sağladığı ve firmanın finansal durumunun zorunlu denetimi gibi faaliyetler muhasebe ile gerçekleştirilmektedir. Bu ekonomi ve muhasebe disiplin arasında interaktif bir ilişki olduğunu gösterir: muhasebe, ekonomik araştırmayı da içine alan çok çeşitli faaliyetler için yararlıdır. Aynı zamanda muhasebe, ekonomik araştırmaları etkileyen önemli bir alandır. Muhasebe çıktılarının kullanımı, bu çıktıların ne ürettiğine ve nasıl üretildiğine bağlıdır. Muhasebe, gerçekte değer, gelir ve borç gibi ekonomi dilini kullanmakta ve hisselerin değerindeki değişimleri hesaplama gibi ekonomik değişimleri ortaya koymaktadır (Aktaran: N. Aslan, S. Aslan, Terzi, 2008: s.4).

1.1.8. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe kayıtların kullanımının MÖ 5000 yıllarına kadar indiği tahmin edilmektedir. Babil, Mısır, Eski Yunan, Roma, Eski Avrupa ve Orta Çağda muhasebe kayıtlarına rastlanmıştır. Ancak, bu kayıtlar, belli kurallara dayanan sistemler olmayıp envanter listeleri, ücret ödemeleri, borç alacak hesapları, vergi kayıtlarıydı. İnsanlar ve işletmeler gelişimin her evresinde muhasebeyi kendi ihtiyaçlarına uygun olarak, bildikleri veya öğrendikleri kayıt ve analiz teknikleri çerçevesinde yönetim, kontrol, ticari delil, vergi toplama, raporlama gibi amaçlar için kullanmışlardır (Toroslu, 2012: s. 8).

Ticari hayatla ilgili belgelerin yaklaşık 4000 yıl önce Babil’de çivi yazısı ile kil levhalar üzerine yazılmış olduğu tarihçiler ve bilim adamları tarafından kabul görmektedir (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.60). Muhasebenin ise ilk defa nerede, ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemektedir. Bununla birlikte muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmekte ve bütün yönetim bilim, teknik ve uygulamalarının en eskisi olduğu kabul edilmektedir. Bazı muhasebe tarihçileri muhasebenin, yazının ve reklamın icat edilmesine

neden olduğunu ileri sürmektedirler. Muhasebe tarihi ile ilgili sınırlı sayıdaki kaynaklar, muhasebe tarihinin ilk önce Asurlulardan başlayarak Mısır'a geçtiğini ve asırlar sonrasında da Luca Pacioli zamanında İtalya'ya geçtiğini yazmaktadırlar. Muhasebe konusunda ilk yazılı belgelere, Sümerlilerde (M.Ö. 5000), İbranilerde(M.Ö.4000), Mısırlılarda (M.Ö. 3000), Babillilerde (M.Ö. 2000) ve Yunanlılarda (M.Ö. 500) rastlanmaktadır (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.61).

Türklerle ilgili muhasebe tarihi ise;

- Birinci Dönem: 1071 Yılına kadar olan dönem
- İkinci Dönem: 1071 – 1839 Yılları arasındaki dönem
- Üçüncü Dönem: 1839 Yılından sonraki dönem

olmak üzere kendi içinde üçe ayrılabilir (Güvemli, 1995: s. 13). Bunlardan birinci dönem, M.S. 552-745 yılları arasında egemen olan Göktürk'lerden başlayarak Türklerin Anadolu'ya girdikleri 1071 yılına kadar olan zaman dilimini kapsar. İkinci dönem bu tarihten yani 1071- 1839 yılları arasında geçen süredir. Üçüncü dönem ise 1839 yılı sonrasındaki zaman dilimidir.

1.2. ÇİN MUHASEBE TARİHİ

1.2.1. Genel Açıklama

Toplumsal hayatta gelişmeler kendiliğinden ve hemen gerçekleşmez. Bu kural muhasebenin gelişimi için de geçerli olmuş, dolayısıyla muhasebe de tarihin farklı dönemlerinde, sürekli gelişme ve iyileştirmelerle zaman içinde yavaş yavaş bugünlere gelmiştir. İnsan varlığının başlangıcında muhasebe terimi yoktu, ekonominin sürekli gelişimi ve ilerlemesi, muhasebenin yavaş yavaş filizlenmesine ve oluşmasına katkı sağlamış, buna bağlı olarak muhasebe aynı ekonomik kalkınmada yol göstericilik ve organizatörlük yapmıştır (<http://wenku.baidu.com>, Erişim Tarihi: 20.03.2016)

Çin'de muhasebe gelişiminin kendine özgü bir yolu vardır, bu özgünlük aynı zamanda tüm dünyayı etkilemiştir. Çin'in ve dünyanın muhasebe gelişim tarihinin üç bin yıllık bir geçmişi vardır. Muhasebe gelişimi sırasında birçok uygulama ve değişiklik söz konusu olmuş, bunlara bağlı olarak çeşitli zorluklar yaşanmıştır. En ilkel zamanlardan bugüne gelinceye

kadar, gerek tam bir muhasebe sistemi oluşturma, gerekse kurallar ve sistemler geliştirme aşamalarında tarih boyunca çeşitli iniş ve çıkışlar yaşanmıştır. Muhasebenin gelişme öyküsüne ve gelecekteki muhasebe gelişimine bakıldığında muhasebeyi kalkınma kavramına uyarlayarak, kurumsal gelişme stratejileri geliştirmek ve ulusal ekonomik yapıya uygun Çin muhasebe standartlarını oluşturarak bu standartları uluslararası muhasebe standartlarına yakınsamak, böylece dünya ekonomisinin gelişimi ile Çin ekonomisinin gelişimini uyumlu hale getirmek gerekir (<http://wenku.baidu.com>, Erişim Tarihi: 06.12.2015).

1.2.2. Çin’de Muhasebe Teriminin Ortaya Çıkışı

Çin muhasebesinin uzun bir geçmişi vardır. Özgün ölçüm kayıtları Paleolitik Çağın geç zamanında kaydedilmeye başlanmıştır. Çin muhasebesine ait bulunan yazılı kayıtlar yaklaşık (M.Ö.) 1100 yılından (M.Ö.) 250 yıllarında Xizhou ve Chunqiu hanedanlığı dönemine kadar uzanır. Bu dönemde muhasebe işlemleri, Ling xing (yani dönem içi) hesaplarından Hui zong (yani dönem sonu) hesaplarına kadar üç yıllık plan sistem süreci olarak gerçek ve uygun olmak üzere bulunmuştur (<http://wenku.baidu.com>, Erişim Tarihi: 06.12.2015).

1.2.3. Çin Muhasebesinde Abaküsün Kullanılışı

“Muhasebe” terimi kelime anlamı olarak “sporadik hesaplamadan, entegre hesaplamaya kadar bilmek”, yani Kuaiji (muhasebe) kelimesindeki “Kuai” ve “Ji” kelimeleri tek tek ele alınsa da hesaplamak anlamına gelir. Abaküs (Suan Pan), Çin halkının geleneksel hesaplama tekniği, Çin ulusunun seçkin kültürel mirası, günlük ekonomik hayattaki vazgeçilmez hesaplama şeklidir. Bu eski hesaplama tekniği muhasebe hesaplarında, muhasebe analizinde ve muhasebe denetiminde geniş bir kullanım alanına sahiptir (<http://wenku.baidu.com>, Erişim Tarihi: 08.12.2015).

Abaküs basit toplama ve çarpma işlemleri için kullanılan bir alettir. Boncukların sayılması şeklinde çalışır. M.Ö 2400 yıllarında Çin’de geliştirilen abaküs, deniz aşırı ticaret yapan tüccarlar sayesinde Girit ve Miken bölgelerinden Avrupa ve Amerika’ya yayılmıştır. Abaküs, hareketli parçalara sahip olduğu bilinen ilk hesap makinesidir. Çağdaş hesap makinelerinin ve bilgisayarların atası sayılan hesap aygıtı olan Abaküste amaç dört ana matematiksel işlem olan toplama, çıkarma, çarpma ve bölme yapmaktır. Aritmetik hesaplamaları yapmaya yardımcı bir alet olarak abaküsün bilinen en iyi biçimi Çinlilerin

(suan pan'ı) dikdörtgen bir çerçevenin içine gerilmiş teller üstüne inciler dizmesiyle oluşturulan abaküs, başlangıçta toprağın içine açılan sıra sıra oluklara dizilen taşlardan oluşmaktaydı. Daha sonraları, yuvarlak bilye büyüklüğünde metal top ya da boncukların paralel çubuklar ya da teller üstünde hareket ettirildiği biçimi almıştır (<https://tr.wikipedia.org>, Erişim Tarihi: 19.11.2015).

Her boncuk ya da metal topçuğun değeri, büyüklüğüne değil konumuna bağlıdır; belirli çizgi üstündeki taşın ya da belirli bir tel üstündeki incinin başka bir deyişle boncuk ya da topçuğun değeri 1, iki tanesi birlikte olunca 2 olur. Bundan bir sonraki tel 10, üçüncü sıradaki tel 100 olarak değerlendirilir. Böylece ikisi 1 değerinde ve biri 10 değerinde üç dizi taş 12'yi, 100 değerindeki bir dördüncü topçuk eklenince de 112'yi gösterir. Yani topçuk ya da boncuğun yeri, değerini belirler ve çok büyük sayılar bile birkaç topçuk ya da boncukla gösterilebilir. Topçuklar bir yöne kaydırılarak işlem yapılır; elde edilen değeri silmek, yani topçuk bir sonraki kullanıma hazırlanmak istenirse, tersi yönünde kaydırmak gerekir. Abaküs, görünüşte basitliğine karşılık, toplama makineleri, elektronik hesap makineleri ve bilgisayarların hazırlanmasına katkıda bulunmuştur (<https://tr.wikipedia.org>, Erişim Tarihi: 19.11.2015).

1.2.4. Çin'de Abaküsün Kökeni ve Gelişimi

Uzun bir tarihe sahip olan Abaküs, Çin'in dünyaya sağladığı “beşinci büyük buluş” olarak adlandırılmıştır. Abaküs terimi ilk olarak Han hanedanlığı zamanındaki Xu Yue'nin “shu shu ji yi”de ortaya çıkmıştır. Song hanedanlığı zamanındaki ünlü ressam Zhangzerun'un “Qing ming üstündeki nehir resmi”ne, bakıldığında “Zhao Tai Cheng Jia” eczane tezgâhının üzerine bir tane abaküs konulduğu görülür. Abaküs Ming hanedanlığı zamanında yavaş yavaş kuzey Kore, Japonya, Tayland, Vietnam ülkelerine dağılmıştır. Yuan hanedanlığı zamanında Liu Yin (1248-1293)'in “Sayın Jingxiu'nin kültür koleksiyonu” da “abaküs” başlıklı tariflerden oluşmuştur. Ressam Wang zhen peng'in “Evren haritası” (Qian Kun Yi Dan Tu)(1310)'da abaküsün fotoğrafı bulunur. Yuan hanedanlığının son zamanlarında Tao Zong Yi “Güney Köy Tarım Kayıtları (Nan Cun Chuo Geng Lu)(1366)da “abaküs boncukları” mecaz olarak kullanmıştır. Ming hanedanlığı zamanında ticaret işleri refah ve ticari gelişme kapsamının gerekli şartları altında abaküsün evrensel kullanımı teşvik edilmiştir. Min Jian (Fu jian Jian Ou Xian) Xu Xin Lu tarafından yazılan “Abaküs Algoritmalar” (1573) en erken yazılan abaküs kitabıdır. Abaküs bin yıldan bu yana finans ve ticaret alanları ile insan yaşamında önemli bir rol oynamaktadır. Abaküsün kullanımı ile bilgisayarın kullanımı

arasında çelişki yoktur. Çin'in ekonomik yapı ve hizmetleri için aynı zamanda abaküsün özelliklerinden tam olarak yararlanmak gerekir, Şu anda Danıştay tarafından abaküs ikinci sıradaki ulusal somut olmayan kültürel miras kataloğunda yer almıştır. (<http://wenku.baidu.com>, Erişim Tarihi: 25.11.2015).

1.2.5. Abaküsün Muhasebe Açısından Değeri

Abaküs bir bilimdir. Kullanılan hesaplama teknolojisi, hem geçmişte hem de şimdiki zaman diliminde toplumsal yaşamın çeşitli alanlarında yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Geçmişteki ekonomik hesaplamalar abaküse bağlıydı. Toplum yaşamının önemli bir kesitini oluşturan ekonomik hayatta abaküs bugün bile hâlâ önemli bir rol oynamakta, finansal hesaplama aracı olarak kullanımını sürdürmektedir. Şu anda bile Çin'deki işletmelerde ön finans elemanı olarak çalışanların, istatistikçilerin, muhasebecilerin, mağaza satıcılarının, atölyelerde maliyet hesaplayıcısı olarak çalışanların, depocuların gün içinde yaptıkları çok sayıdaki hesaplama abaküsten ayrı gerçekleştirilemez. Çin'de birçok birimde bilgisayarda kayıtlı finansal yazılım kullanılmakta ve ayrıca elektronik hesap makinesi bulunmakla birlikte insanların çoğu abaküs kullanmayı tercih etmektedir. Bunun temel nedeni ise ekonomik hayattaki birçok sayıdaki işlemi toplama, çıkarma temelinde, basit çarpma ve bölme işlemleri için abaküs kullanıldığında hesaplama hızının, bilgisayar ya da hesap makinesinden daha fazla olmasıdır. Ayrıca, Çin'de muhasebe hesaplamaları abaküsten ayrılamaz. Bilindiği gibi, muhasebe işlerinde büyük miktarda veri düzenleme işlenecek olursa muhasebe belgelerini doldurma, stokları ve diğer envanter bilgilerini hesaplama, ayrıntılı hesapları kaydetme, raporlama ve toplam hesaplama gibi işlerin tümü abaküsle yapılır. Böylece çoğu işletmelerde sınırlı muhasebe personeli ile yoğun günlük muhasebe işlerinin zamanında tamamlanması ve muhasebe personelinin verimli çalışması sağlanır (<http://wenku.baidu.com>, Erişim Tarihi: 19.01.2016).

Abaküsün muhasebe açısından değeri çeşitli açılardan ele alınabilir. Bunlar içinde özellikle üzerinde durulması gereken abaküs avantajının bilgisayarlı muhasebe ile karşılaştırılmasıdır.

A. Abaküsün Avantajı ve Bilgisayarlı Muhasebe ile Karşılaştırılması

21. yüzyıl bilgi çağının iletişim ve teknolojiadaki gelişmeleri ışığında, birçok kişi hesap makinesi ve bilgisayarın evrenselliği karşısında abaküsün kullanımını geri kalmışlık olarak

algılayabilir. Buna karşılık abaküs, basit bir yapıya sahip olan ve bazı karmaşık operasyonel yönleri bilgisayar ile karşılaştırıldığında, kullanımı asla geri kalmışlık olarak değerlendirilemeyecek olan bir alettir. Diğer yandan abaküsün kimi üstünlükleri vardır. Basit operasyonel hızına bakıldığında bilgisayarın hızı gerçekten yüksek, bilgisayar yazılımını kullanmak kolay, fakat elektronik işlemler karmaşıktır, ayrıca bilgisayar kullanımının kimi sınırları vardır. Buna karşılık abaküs basit işlem yapma avantajına sahiptir. Abaküsün muhasebe yönetiminde önemli etkisi vardır, abaküste bir aralık boşluk olarak bırakılırsa, abaküs aynı anda birkaç ekonomik iş dijital kalemini gösterebilir, aynı anda aritmetik işlem yapabilir ve aynı anda sonuç çıkarabilir, abaküsün bu özelliği muhasebe bilimsel yönetim işlevlerine özel önem taşımaktadır. Sözgelimi; çeşitli muhasebe kararları, muhasebe planı, muhasebe analizi, muhasebe kontrolü, muhasebe değerlendirme gibi muhasebe işlerinde günümüzde yüksek derecede elektronikleşen ülke Japonya’da bile bugün birçok insan hâlâ abaküs kullanmakta, hatta abaküsün fiyatı hesaplama makinesinden yüksektir. Japonya’nın “Ulusal Abaküs News’ da imalat, sirkülasyon, finans sektörü, menkul sanayi, sigorta, bilgi endüstrisi gibi hizmetlerinde olan şirketlerden anketlere yansıyan sonuçlara göre : “bazı şirketler bugün bile abaküs kullanmakta ve abaküs kullanan insanlar iyi bir matematik düşünceye sahip olmaktadır. Şimdi Japonya’da abaküsün üretimi ve kullanımı hesap makinesinin kullanımından yüksektir. Abaküs Amerika Birleşik Devletlerinde de dikkat çekmektedir. ABD elektronik bilgisayarın memleketidir burada bilgisayar evrenselleşmiştir. Buna karşılık araştırmacılar, ilkokul öğrencilerinin sürekli hesap makinesi kullanmasını zararlı görmüşler, abaküsün okullara giriş yapması gerekliliğinin zorunluğunu ortaya koymuşlardır. Amerikan New York Rnankilin Üniversitesi Profesör Morrison’a göre “atomik ve elektronik bilgisayarın da temel matematik bilgilere ihtiyacı vardır ve uzun tarihe sahip abaküs, temel kavramı devam etmekle kanıtlamıştır. Bu örnekler abaküsün hâlâ geniş bir kullanım alanı olduğunu olduğunu kanıtlamıştır (<http://wenku.baidu.com>, Erişim Tarihi: 19.01.2016).

Abaküs matematik eğitim algıları için de çok yararlıdır. Japonya’da her yıl 8 ağustos abaküs bayramı olarak kutlanır, binlerce insan katılır ve abaküs yarışması yapılır. Aslında abaküs bir hesaplama aracı olmasının ötesinde beyin egzersizi için mükemmel ve aynı zamanda eğlenceli bir araçtır (<http://www.chinaacc.com>, Erişim Tarihi: 21.01.2016).

1.2.6. Çin’de Muhasebe Kayıtları

Çin’de muhasebenin gelişmesi kimi kavramlardan esinlenilerek başlamış ve gelişme göstermiştir. Bu kavramlar kendi içinde ejderhanın ağzındaki rüzgâr ve su, çevre ve kültür, hareketli eylemsizlik, kaligrafi başlıkları altında toplanabilir.

A. Ejderhanın Ağzındaki Rüzgâr ve Su: Çin Muhasebesi

Antropoloji çalışmaları eski Çin dönemlerinde, üzerinde muhasebe amaçlı sikkelerin bulunduğu çivi yazısında kullanılan zarf biçimli tabletlerin varlığından söz etmektedir. İçinde çok sayıda sikke var olan bu tabletlerin üzerine oyulan işaretler ticari işlemlerin içeriğini yansıtmaktadır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.192). Çin erken dönem muhasebesi Xia hanedanlığına, yani milattan önce 2206 ile 1766 yıllarına kadar gider, Çin’de bugün hâlâ kullanılan terimler o dönemden gelmiştir. Shang hanedanlığı, yani milattan önce 1500-1000 arasında ise, ilk muhasebe kayıt şekilleri oluşmuş ve yavaş yavaş Çin tarihi boyunca Çin muhasebesi çeşitli değişimlere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.192). Araştırmacılar arasında Aiken ve Lu’nun üzerinde ısrarla durdukları bir konu, Çin muhasebe gelişiminin feodal bir toplumda ve sadakat kültürü üzerine gerçekleşmiş olmasının getirdikleridir (Solaş, Ayhan, 2007: s.192).

B. Çin Muhasebe Çevresinde Kültür Etkisi

Çin hakkındaki temel argümanlara bakıldığında kültür unsurunun iki kategoriye ayrıldığı görülür: bunlar sırasıyla Konfüçyüsçülük ve Budizm felsefesine dayanan ve artı nesilden nesle aktarılagelen *geleneksel kültür ve 1949’la birlikte sosyalist yapının yönlendirdiği modern kültürdür*. Çin’deki geleneksel kültürün; Haklar (Yi) ve Kârın (LI) Birbirine Karşıt Düşmesi Teorisi, Güven ve Sözleşmelerin Karşıt Düşmesi, Geleneksel Davranışlar, Tutucu Düşünceler, Kolektivist Düşünce, İnanç kökenlerine dayandığı ortamdır. Modern kültürün hâkim değerleri ise muhasebenin amaçlarına, işlevlerine ve örgütlenmesine karar veren devlet teorisi, sınıf karakterleriyle birlikte muhasebe karakteri üzerindeki argümanlara ve politik kaynaklara rehberlik eden muhasebe sınıf teorisi, muhasebenin temel düşüncesi, kurumsal yapısı haline gelen ve muhasebe uygulamalarının nereye doğru gelişeceğine ön ayak olan Marksizm ideolojisi ve muhasebe mesleği ile muhasebeciyi birbirinden ayıran Kültür Devrimidir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.192).

C. Hareketli Eylemsizlik: Çin’in Anahtar Değerleri

Kültür etkileri açısından Çin mercek altına yatırıldığında, muhasebe davranışının yıllar boyu süren tarihi kültürel değişimden nasıl etkilendiği konusunda eşsiz ve az rastlanır bir örneğe rastlanılır. (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.193). Çin, kültürel boyutlarıyla muhasebe davranışlarını sınanıp çözümlenebileceği bir fırsat çıkartır. Çünkü batılılarla kıyaslandığı vakit, eski değerleri korumakta ısrarlı olan Çin, kültürel değerler olarak Konfüçyüsçülüğü, Feng Shui'yi ve Budizim ruhunda, dilinde ve terbiyesinde muhafaza etmiştir. Örneğin bir bakıma Çinli uygulamacıların, muhasebede belirsiz olaylar karşısında tutucu davranış sergilemesi Konfüçyüsçülüğün “orta yol” anlayışından geldiği düşünülmektedir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.193). Semboller, kahramanlar, törensel alışkanlıklar ve değerlerin tabakalaştırdığı Çin düşüncesi ve uygulamalar dizisi Konfüçyüs ve Tao öğretilerinin Çin ortak aklını oluşturan düşünce disiplinleri olduğu görülür. Çin düşüncesinin dört büyük okulu vardır. Dao Jia ‘Yol’dur; Bing Jia ‘Ordu’dur; Fa Jia ‘ Kanun’dur; Ru Jia ‘Konfüçyüs’tür. (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.193). Konfüçyüs, gençliğinden itibaren devlet stoklarından sorumlu, orta düzey bir yöneticidir; yaptığı işe, kayıtların belgeleri ve harcamaların güncellenmesi gibi tam, gerçek olarak tutulması gereken muhasebe işleri de dâhildir. Bu yüzden Konfüçyüs’ü o dönemde muhasebe mesleğini yürüten bir kişilik diye ele almak gerekir. Konfüçyüs öğretileri arasında tarihi korumak bir sorumluluktur, dolayısıyla mevcut muhasebe kayıtları Konfüçyüs uygulamaları doğrultusunda bu tarihin parçası olarak ifade edilmektedir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.193). Güven duygusu ihtiyacı Çin muhasebesi anlayışını basiretli bir yere getirmiştir. Konfüçyüs, risk karşısında belirsizlik anlamına gelen durumu orta bir yol veya bir makul ölçü tutturarak yok etmektir. Konfüçyüs öğretileri, bu anlamda olduğu gibi her anlamda kısa erimden çok, uzun erimli yürütmeye odaklanmıştır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.193).

D. Rüzgâr ve Suyun Tenindeki Kaligrafi: Çin Defter Kayıt Teknikleri

Çin tek taraflı girdi-çıkıtı kayıt yöntemini Zhou zamanında (M.Ö. 1066-M.Ö. 771) devlet muhasebesinde kullanılmıştır; diğerleri yöntemin içinde bu yöntemin yürürlükte kalması ancak on dokuzuncu yüzyılın ortasına kadar olmuştur. Yöntemin üç ana özelliği vardır. Kayıt sembolü olarak girdi anlamına gelen ‘Ru’ ve çıkıtı anlamına gelen ‘Chu ’ Çince karakterlerinin kullanılması, hesapların günlük defterde (Gao Liu) ve büyük defterde (Zong Qing) sınıflanması, hesapların üç kolonda kontrol edilmesi(cari olarak teslim alınanlar-ödemeler=denge) (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.193). Daha sonra bu üç kolon yöntemi dört kolon olarak geliştirilmiştir; dörtlü kolonun uygulaması ise Tang hanedanlığı, (M.Ö. 618-

M.Ö. 907) dönemine rastlar. Dört kolonun esas şuna dayanır(Bilanço Periyodu)+Cari Olarak Teslim Alınanlar-Ödemeler =Denge. Ming hanedanlığı döneminde (M.S.1368-M.S 1644), Ticari faaliyetin artması sonucu tek taraflı defter kayıt sistemi yetersiz kalmıştır; çünkü sayıları ve işlemleri karmaşıklaşan yapı içinde bu yolla izlemek zorlaşmıştır(Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.193). Üç kademli defter kayıt yöntemi ihtiyaçtan yaklaşık olarak on beşinci yüzyılın ortalarında icat edilmiştir. Bu yöntem, on beşinci yüzyılın geç döneminde dört kademeli yöntemin geliştirilmesini sağlamıştır; Bu Çin'deki ilk çift taraflı sistem on dokuzuncu yüzyıla kadar pek geniş olarak kullanıma geçememiştir. On dokuzuncu yüzyıldan önce Çin muhasebe sistemi temel olarak, *caoliu* günlük defter, *xiliu* ' jurnal, *zongqing* ' büyük defter gibi hesap defterlerini esas almıştır. İşlemler *caoliu* 'ya günlük deftere kayıt, daha sonra *xiliu* 'ya transfer ve sonunda *zongqing* 'e büyük deftere kayıt aşamalarını takip etmektedir. Son görev de muhasebe raporunun hazırlanmasıdır. El yazısıyla günlük deftere kaydedilen hesaplar, daha sonra *caoliu* 'dan *xiliu* 'ya geçirilirken düzenli ve sınıflandırılmış bir şekilde kaydedilmektedir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.194). O dönemlerin Çin uygulamasının standardı, karakterleri yukarıdan aşağıya olmak üzere sayfanın sağından başlayarak dikey kolonlara yazmaktır. Muhasebe defterleri bu kurallara göre hazırlanmıştır. Ming-Qing dönemlerinde (M.S. 1368-M.S. 1911) alışılmadık bir muhasebe uygulaması olarak birbirine eş yürüyen üç farklı rakamsal kullanım söz konusudur: ticari formlar için *caoma* rakamlandırması, standart formlar için *hunti* rakamlandırması, muhasebe formları için *kuaiji ti* rakamlandırması. *Kuaiji ti*, süslü karakterlerden oluşmaktadır, kolayca değiştirilmezler ve bu sebeple önemli başlıklarda, bankacılık gibi büyük toplam kayıtlarında kullanılmışlardır. Tablo sunumları Batı tarzından farklı olarak dikey yapılmaktadır. Çin rakamları birbirini takip eden hanelere bağlı bir yazım ilkesine sahip olmadıkları için sıra değerleri birbirine karışmakta, *on-yüz-bin* gibi sayıların basamaklarının hizası tutturulamamakta ve bu yüzden imkânsız olmasa bile sayıların hesabını tutmak oldukça zorlaşmaktadır. Bu zorluğu aşmak için Çinliler, hesaplamalarını abaküsle yapmışlardır. (Solaş, Ayhan, 2007: s.194).

Shizufa ' dört – kolon yöntemi, *sanjiao zhang* ' üç kademeli defter kayıt sistemi, *longmen zhang* ' ejderha kapısı defter - kayıt sistemi ve *shijiao zhang* ' dört kademeli defter – kayıt sistemi Çin'in Qing dönemine ait (M.S. 1644- M.S. 1911), tipik geleneksel muhasebe metodolojileridir; dört sütun dengeleme metodu aslında Tang hanedanlığının orta evresinde görülmüş, Tek taraflı kayıt sistemine göre çalışan bir defter kayıt sistemidir ve alttaki şu eşitliğe dayanır:

$$J+x-k=s$$

J=jinguang (Bir önceki sütun işleminden veya periyottan alınan karşılık)

X= Xinshou (Şimdiki sütun işleminin veya periyodun yeni alındı kaydı)

K= Kaichu (Şimdiki sütun işleminin veya periyodun harcama kaydı)

S= Shizai (Cari dönemin sonunda hesabın kapatılması ve dengenin sağlanması)

Bu dört kolon ve dört temel değişken sanki bir binanın dört sütunu gibidir. Burada muhasebenin esas fonksiyonu kâr ölçümü olarak görülmektedir; esas olan varlığın korunmasıdır ve hesaplamadaki dengenin varlıklar yönünde olması önemlidir. Bu yöntem Song (M.S. 960 – M.S. 1279), Ming ve Qing dönemleri boyunca gündemde kalmıştır ve devlet muhasebesinde, aynı zamanda özel sektör muhasebesinde 15.yüzyıl ile 16.yüzyıl arasında kullanılmaya başlanan üç kademeli defter kayıt sistemidir. Bu uygulamanın farklılık oluşturan yanı üç temel günlük defter kaydı esasına dayanmasıdır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.194). *huoqing bu*’ nakit satışlar ve nakit satın almalar; *yingqing bu*’ nakit defteri; *wunlui bu*’ kişisel hesap ve aktarım defteri. Sistemin en orijinal özelliği talep ve nakil işlemlerinin etkilerini içeren çift taraflı bir kayıt sisteminin kullanıldığı *wunlui bu*’nun uygulamadaki işlevidir. Her ne kadar nakit işlevleri tek taraflı olarak *huoqing bu* ve *yingqing bu*’da gösteriliyor olsa bile, bu sisteme üç kademeli denmesinin nedeni olan üçüncü ayağın *wunlui bu*’da talep ve nakiller üzerinden nakit işlemlerini çift taraflı kayıt sistemine göre bağlaması onu farklı kılmaktadır. Çünkü çift taraflılık borçlanma değişimlerini, tek taraflılık nakit değişimlerini gözlemlemek için kullanılır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.194). Üç kademeli defter kayıt sistemine bağlı olarak geliştirilen “*dragongate bookkeeping-ejderha kapısı defter kayıt sistemi*”, Ming ve Qing hanedanlıkları döneminde kullanılmaya başlanmıştır. Ana özellik olarak şu denge eşitliği esasına dayanır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.195).

Jin (Gelirler) – Jiao (Harcamalar - Yin) = Cun (Varlıklar-Yang) – Gai (Özsermaye ve Yükümlülükler).

Bütün kayıtlar; jin, jiao, cun ve gai ana başlıklarına göre sınıflandırılarak yapılmış, bütün işlemler büyük deftere çift taraflılık esasına göre kaydedilmiş ve büyük defterden *Jin-Jiao* (Gelir-Harcama) ve *Cun-Gai* (Varlık-Özsermaye-Yükümlülük) raporları olmak üzere iki

raporlama şekli ortaya çıkarılmıştır. Kâr zarar rapor hazırlayıcısı tarafından bir muhasebe periyodu içinde toplam *jin* ve toplam *jiao* karşılaştırılarak bulunmaktadır; keza benzer karşılaştırma toplam *cun* ve toplam *gai* için de yapılmaktadır. Kâr göstergeleri eşitliğin iki tarafındaki eşleştirme sürecine bağlı olarak üretilmektedir; bu sürece hesapları kapatmak anlamında *he longmen* denilmektedir. Süreç önemlidir; çünkü eş zamanlı olarak kayıtların tamlığı ve kesinliği kontrol edilirken özel bir değer olarak kâr zarar durumu ortaya konmaktadır (Solaş, Ayhan, 2007: s.195).

Çin muhasebe gelişimi içinde önemli bir kilometre taşı on sekizinci yüzyılda kullanılan dört kademeli defter kayıt sistemidir. Bu sistem aynı zamanda *Tiandi Panzhang*, yani yer ve gök yöntemi olarak da bilinir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.195). Bu sistem diğerlerine göre daha iyidir. Daha geniş bir hesap sınıflandırmasına sahiptir ve genel hesaplarla bağlantılı kayıtlar daha iyi bütünleştirilmiştir; bunun nedeni daha geniş hacimdeki ve daha karmaşık yapıdaki ticari işlemlerle baş edebilecek bir sistem kurmaktır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.195). Üç kademeli sistem karma yapısının, yani çift ve tek taraflılığı kademeli bir şekilde kullanmasının aksine; dört kademeli sistem, nakit olan-olmayan tüm kayıt işlemlerini yapmakta günlük veya büyük defter için çift taraflı tutmaktadır. En sonunda ise, *caixiang* (kar-zarar tablosu) ve *cungai* (bilanço) raporları ortaya çıkarılmaktadır. Dört kolon denge yöntemi, Qing hanedanlığı döneminde, şirket ölçeklerine bakılmaksızın ticari şirketlerde uygulanmıştır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.195). Oysa üç kademeli defter kayıt sistemi orta ve küçük ölçekli ticari işlerde kullanıldığı dönemlerde; ejderha kapısı defter kayıt sistemi ve dört kademeli defter sistemi sadece belli sayıda büyük ölçeğe sahip şirketlerde uygulanmaktadır. Çin muhasebesi varlığını, tarıma dayalı öğelerin fazla olduğu ve ticari işlerin, el sanatlarının büyüdüğü bir dönemde göstermiştir. Defter kayıt sistemi ise, etkili bir hafıza yardımcısı olarak ticari kârın belirlenmesinde önemli bir rol oynamıştır. Kâr ve zararın hesaplanması, nakit esasına göre olduğu için ön ödemelerin ve büyüme miktarının hesap verme bağlamında pek bir önemi yoktur. Sermaye ve yatırım harcamaları arasında net bir ayırım yoktur. Kârın ölçülmesi üzerinde özel bir ilgi de yoktur. O zaman için ailenin mal sahibi olduğu ve ortaklıklara ticari organizasyonların temel şekilleri görülmektedir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.195). Çin'in on dokuzuncu yüzyılda yaşadığı dönemde ekonomik büyümenin sermaye yoğun yatırımlar gerektiren niteliksel bir genişleme sağladığı söylenebilir. Üstelik sermaye harcamaları ve yıpranma payı hesaplama fikri doğuracak bir muhasebe uygulaması görülmemiş, böyle bir cazibe oluşmamıştır. Bu dönem içte kalmış bir Çin muhasebesinin ve defter kayıt yöntemlerinin izlerini taşır; endüstri öncesi ticari hayatın

karşılaşık yapısını karşılar (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.195). Ama daha ilerisi için başka bir kabuk değıştirme sürecine ihtiyaç vardır.

E. Defter Kayıt Sistemini Oluşturan Kültürel Etki

Ekonomik faaliyetin içeriği ve ölçeği değıştiğinde Çin'deki muhasebe kayıt sistemi de değışim içinde olmaktadır. Örneğin Çin düşünce tarzı, *Yin-Yang*'ın tek parça içindeki zıtlığı üzerine oturmuştur; dragon-gate defter kayıt tekniğindeki denge eşleştirmesi bu anlayışın uygulamaya bir yansımasıdır. Tek ve çift taraflı kayıt sistemleri kullanmış olmasına rağmen Çinliler, onların düşüncesi açısından hesaplar pek de önemli gözükmemektedir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.196). Araştırmacılar Lin'in izlenimlerine göre Çin muhasebe tarihi tarandığında, önemli olan unsurun hesapların varlıkları, yükümlülükleri, öz sermaye veya kazançlar olarak ayrılmasının olmadığı; daha çok kayıtlarda nakit akışlarının içerden dışarıya ve dışarıdan içeriye olarak dengesinin gözlenmesi olduğu ortaya çıkmıştır. Feng Shui'nin etkisinde ise muhasebe bilgisinin Yin & Yang ilkelerine bağlı olarak değerlendirilmesi ve yorumlanmasıyla özdeş olduğu düşünülmektedir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.196).

1.3. MUHASEBE – KÜLTÜR İLİŞKİSİ

1.3.1. Genel Açıklama

Kültür kavramı çok geniş bir anlama sahip olduğundan yapılan tanımlarda da farklılıklarla karşılaşılabilir. Böyle olunca da kültür birçok bilim dalını ilgilendirmektedir (Ali Kutlu,2008: s.37).

Kültür kelimesinin aslı Latince'dir. Türkçe kullanılış şekli (kültür) Fransızca "culture" kelimesinin Türkçe okunuşudur. Latince "culture" tarlaya ekin ekmek, sütü mayalamak anlamlarına gelmektedir. Bu nedenle Türkçe karşılığı olarak "hars" kelimesi kullanılmaktadır (Arslantürk, Amman, 2008: s. 225).

1.3.2. Literatürdeki Gelişmeler

Birçok araştırmacı muhasebe birikimini, ampirik bir anlayışla yorumlamaya ve ona göre de araştırmalar ve araştırma yöntemleri geliştirmeye başlamıştır. Muhasebe kendi içinde kapalı bir disiplin değildir. Ulusal muhasebe sorunları olduğu gibi, uluslararası muhasebe sorunları da vardır. Çok uluslu şirketler, "uluslar üstü ticaret" muhasebe laboratuvarının araştırma alanını büyütüştür, en azından muhasebe daha çok konu başlığıyla karşı

karşıyadır; üstelik başka disiplinlerle alışveriş içinde olarak böyle bir ihtiyaca ev sahipliği yapmaktadır. Öncelikle *Uluslararası Muhasebe* incelenmeye ve sorgulanmaya değer bir alan haline gelmiştir. Bu bağlamda araştırmacılar, ulusal muhasebe sistemleri ve uygulamalarını farklı kılan anahtar unsurları veya etkili çevresel faktörleri tanımlamayı denemişler ve bir sınıflandırma ölçüsü ortaya koymaya çalışmışlardır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.190).

Bir toplumda hüküm süren değerler, davranışlar ve inançlar toplamına kültür (culture) denir. Coğrafya gibi kültür ve büyümeyi çeşitli yollardan etkiler. Bunlardan birincisi *yeni fikirlere açıklıktır*: yeni fikirlere açık bir kültüre sahip olan ülkeler, başka ülkelerde gerçekleştirilen teknolojik gelişmeleri kolayca benimserler ve dolayısıyla da teknolojik açıdan daha fazla gelişebilirler. Bu ise yeni fikirlere açık bir kültüre sahip olan ülkelerdeki fert başına hasılanın, yeni fikirlere kapalı bir kültüre sahip olan ülkelerdeki fert başına hasıladan daha yüksek olmasına yol açar. Bu husus yeni fikirlere açık olan Avrupa'nın Çin başta olmak üzere başka ülkelerde gerçekleştirilen kâğıt-barut gibi icatları hemen benimseyerek teknoloji düzeyini hızlı bir biçimde geliştirmesiyle örneklendirilebilir. Bir başka örnek yeni fikirlere kapalı bir kültürün hâkim olduğu Osmanlı İmparatorluğu'nda günah olduğu gerekçesiyle matbaa makinesine izin verilmemesi ve ilk matbaanın Gutenberg'in icadından 275 yıl sonra 1728 yılında kurulmuş olmasıdır (Ünsal, 2007: s. 288).

Kültür insan yapısıdır ve insanın yaptığı her şey kültürün bir parçasıdır. İnsan doğal olarak bir sosyal varlıktır, üreticidir, yaratıcıdır ve toplam sosyo-kültürel sistem insanın ürünüdür. Bu anlamda tüm grup yaşamının ve tüm toplumun birer kültürel ürün olduğu söylenebilir, insanlar tarih boyunca kültürlenmişlerdir. Ancak analiz amacıyla kültürün, toplumun yaptığı ve kullandığı bir şey olduğu söylenirse kültür ve toplum arasında kesin bir ayırım yapmış oluruz (Fichter, 2004: s.152. çevre:Çelebi).

Açıklayıcı bilgi, duyguları en iyi şekilde tanımlayabilen bir bakış açısına ihtiyaç gösterir. Bunun için; ideal olanı, pazar hakkında her iki çeşit bilgiye de sahip olunmasıdır. Belli bir kültür hakkındaki çoğu gerçekler, basılı materyaller araştırılmak suretiyle öğrenilebilir. Bu çaba, kültürü öğrenmede küçük bir etki yapabilir. Fakat kültürün tamamını kavramak için o insanlarla bir süre yaşamak gerekir. Bu ideal çözüm her zaman pratik olmayabilir. Başka çözümler araştırılmalıdır. Kültürü en iyi bilen yerel insanlarla işbirliği yapmak başarıyla ulaşmada ilave avantajlar sağlayabilecektir. Modern kültür anlayışı doğrudan gözlemlenebilir davranışlara odaklanır. Bu anlayışa göre; kültür bireyleri sadece belirli davranışlara hazırlamaz, aynı zamanda diğer bazı davranışlardan kaçınmasını da sağlar.

Bir toplumun kültürünün ve toplumlar arasındaki kültürel farklılıkları anlamak çok önemlidir. Kültürel grupları anlamak konusunda; zaman zaman güçlüklerle karşılaşılır. Çoğu kez konu etraflıca araştırılmadan basmakalıp olarak genelleme yapılır. Oysa bu doğru bir değerlendirme değildir (Aydın, 2003: s. 43).

Kültürün büyümeyi etkilemesinin ikinci ve üçüncü yolu, çalışkanlık ve gelecek için tasarruf yapmaktır. Çalışkanlığın ve tasarruflu davranmanın teşvik edildiği bir kültüre sahip olan ülkelerde, sermaye birikimi ve teknolojik ilerleme daha hızlı ve buna bağlı olarak fert başına hâsıla daha yüksek olur. Kültürün büyümeyi etkilemesinin dördüncü yolu güvendir. Her iktisadi işlem aslında bir güvene dayanır. Bir işçi, bir firmada aybaşında maaşını alacağına güvenerek çalışır veya bir firma, diğer firmaya bedelinin vadesinde ödeneceğine güvenerek mal satar. Bu bağlamda güven unsurunun güçlü olamadığı kültürlerde, iktisadi faaliyetler ve buna bağlı olarak fert başına hâsıla daha düşük olur (Ünsal, 2007: s. 289).

Sosyal tabakalaşma piramidinde fertler sosyo-kültürel yapılarını, ekonomik güçleri ile destekler ve piramit içerisinde kendilerine bir hareketlilik sağlarlar. Ancak birey sosyal tabakalar arasındaki hareketlilikte gücünü sırf ekonomiden almaz. Daha açık bir ifade ile bireyin toplum içinde işgal ettiği yerin değeri sırf ekonomik değildir. Bireyin şahsi biyolojik ve psikolojik yapısı, toplumun sosyo-kültürel normlarını benimseme durumu, olaylar ve olgular arasındaki ilişkileri keşfetme yeteneği onun statüsüne etki eder (Arslantürk, Amman, 2008: s. 149).

Kültür, sosyolojinin temel konularından birisi olmasına rağmen ele alınışı bakımından antropoloji ile sosyoloji arasında fark vardır. Sosyoloji antropolojinin ele aldığı şekliyle kültürün mahiyeti ile ilgilenmez. Sosyoloji kültüre, toplumu meydana getiren sosyal yapı unsurlarından biri olarak ele alır (Arslantürk, Amman, 2008: s. 225).

Her kültür, kendi üyelerine daha özel kimlik ve sosyalleşme sağlayan daha küçük alt kültürlerden oluşur. Alt kültürler milliyetleri, dinleri, ırksal grupları coğrafi bölgeleri içerir (Aydın, 2003: s. 11).

Coğrafyanın tersine bir toplumun sahip olduğu kültür zaman içinde değişmesine yol açabilir. Bu bağlamda iktisadi büyüme toplumun kültürünün zaman içinde değişmesine yol açabilir. Örneğin büyüme sürecinde şehirleşmenin-dış ticaretin-eğitimin artması gibi unsurlar, toplumun dünyaya bakışını yeni fikirlere daha açık olma-daha çalışkan olma-daha tasarruflu olma-daha fazla güven duyma biçiminde değiştirebilir. Bu ise fert başına hasılanın artmasına

yol açar. Bir toplumun sahip olduğu kültür zaman içinde iktisadi büyüme sürecinin etkisiyle değişebileceği gibi, hükümetin izlediği politikanın etkisiyle de değişebilir (Ünsal, 2007: s. 289).

Bireysel kültürlerde muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler daha ciddi olarak dikkate alınacak ve kolektif kültürlerdeki göre daha vazgeçilmez bir olgu olarak algılanacaktır. Kolektif toplumlarda muhasebe mesleği daha düşük statü sayılacak, muhasebe bir ritüel olarak görüldüğü için alınacak kararlara etkisi ya hiç olmayacak veya az olacaktır(Karabınar, 2005: s.35).

Uluslararası muhasebe gelişimi ve uygulama farkları açısından kültür, politika, yasal sistemler gibi doğrudan ilgili faktörler, bunun yanında finansal yapı, vergi yapısı, muhasebe meslek yapısı ve muhasebe teorisi düzeyi gibi mesleki faktörler ve tarih, dil, din, eğitim koşulları gibi ulusal faktörler sınıflandırma ölçüleri olarak parametre geliştirmişlerdir. Ama asıl soru şudur: “ *Hangi faktör veya faktör dizisi muhasebe ortamını şekillendirmektedir?*”. Araştırmalarda bir çevresel etki olarak kültür etkisinin egemen bir karakter sergilediği gözlenmiştir. Bunun yanı sıra politik ve ekonomik çevre de önemli unsurlardır. Bu çevresel etkiler yeri geldiğinde toplumsal değişimler doğrultusunda birbirlerinin yapılarını şekillendirmekte tetikleyici rol oynayabilmektedir. En çok gözlenen ise kültür etkisinin politik ve ekonomik etkilerin üzerinde bir şemsiye ölçü oluşturması olmuş; kültür etkisi politik ve ekonomik etkileri türevleriyle farklı yapılara taşımıştır (Solaş, Ayhan, 2007: s.190).

Bir grup insanı diğerlerinden ayıran zihinsel programlamadır ve bu programlama aileden başlamakta okulda, arkadaş gruplarında, çalışma ortamında, örgütlerde ve içinde yaşanılan toplumda devam etmektedir. Kültür, öğrenme sonunda oluşmakta, bu nedenle kişinin genlerinden değil sosyal ortamından kaynaklanmaktadır (Aktaran: Ali Kutlu,2008: s.37)

Mueller, en başta sadece bir etkinin olduğunu keşfetmiştir. Hofstede ise süreci, kültür boyutları ve muhasebe davranışlarını kıyaslayarak tartışmaya açma yolunu denemiştir. Gray, birikimli ampirik düzeyden faydalanarak kültür ve muhasebe uygulamaları arasında bir formül geliştirmeye çalışmış ve ispatlanabilir etkinin kültür değişkenleriyle olabileceğini iddia etmiştir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.191). Radebaugh ise sosyal değerlerin değişimini kültürle açıklayabilme vurgusunu yapmıştır. Buna ek olarak Radebaugh ve Gray, kültür etkisinin belirteçlerini finansal raporlama uygulamalarında ayrıntılarıyla tartışmışlardır.

Yaptıkları karşılaştırmalı çözümlenmelerde, finansal raporlamada ülkelerarası farklılıkların büyük ölçüde kültürel farklılıklardan doğduğunu ve finansal raporlama uygulamalarının o ülkenin tarihi ve külüründen oldukça etkilendiğini ortaya çıkarmışlardır. Aarpen ve Radebaugh'un kavramsal çalışmaları ve çevresel unsurları ekonomik unsurun belirteci görmeleri de dikkat çekicidir. İddialarına göre ekonomik gelişmelerin doğurduğu ihtiyaçları sosyo-kültürel tabakaları tetiklemekte, bu da her biri muhasebe uygulamalarına etki etmek üzere yasal, politik ve eğitimsel unsurları başka bir içeriğe taşımaktadır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.191). Literatürde bir başka dikkat çekici teori Belkaoui'nin *Dilbilimsel Yaklaşımı*'dir. Belkaoui, muhasebe farklılıklarını görece ve olasılık anlayışıyla çözümlenmeye çalışmıştır. Anlayışın çatısını, kültürel görecelilik, dil göreceliliği, siyasi ve sivil toplum göreceliliği, ekonomik ve nüfussal görecelik, yasal ve vergi sistemi göreceliliği üzerinden tartışmıştır. Dil göreceliliğinde sadece ulusal dil farklılığı veya onun muhasebe üzerine etkileri yoktur; Ayrıca muhasebeyi bir dil olarak görüp onu üstün bir iş idraki olarak algılayıp algılamamanın etkisi de tartışılmaktadır. Kültür göreceliğinde ise, diğer kültürlerle nazaran ulusal kültürlerle olan bağın muhasebeye muhasebe davranışı ve yargısı olarak etkisi ifade edilmektedir. Her kültür kendine has muhasebe davranışını ve yargısını meydana getirmiştir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.191). Kültürel görecelilik ulusal ve uluslararası düzeyde farklılıkların belirteçlerini anlamada başı çekmiştir: (Solaş, Ayhan, 2007: s.191).

Nobes'un tartıştığı muhasebe iklimlerini sınıflandırma ölçüsü üzerinden muhasebe gelişim ve uygulama karakterlerini belirlemede en ayırt edici unsurlar göz önüne alınırsa, Gray'in Hofstede'in sosyo-kültürel değerleri üzerinden oluşturdukları model isabetli sonuçlara ulaşabilmek açısından önem kazanır. Çünkü Gray'e göre teorik olarak, bir muhasebe değerinin şekillenmesinde değerler sistemi olarak kültürün büyük rolü olduğu iddia edilmektedir: (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.191). Örneğin belirsizlikten kaçınma refleksi yüksek bir ülke uygulamasında, bütün tepkiler belirsizliği asgariye indirme yönünde olacak ve ülkedeki muhasebe kuralları ve düzenlemeleri de bu bölgesel belirsizlik anlayışı üzerinden açıklık, ayrıntı, perspektif ve içerik kazanacaktır (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.191). Dolayısıyla Gray'in gözünde muhasebe bir altkültürdür (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.191). Bir başka deyişle Gray sosyo- kültürel değerler sistemiyle muhasebe alt sistemi değerlerini ilişkilendirmiş ve bunlar üzerinden çeşitli birleşimler elde ederek hipotezler geliştirmiştir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.191). Gray'in modelinde sunduğu unsurlar şunlardır: *Profesyonellik-Yasal kontrol, Bir örneklik –Esneklik, Tutuculuk- İyimserlik, Gizlilik- Şeffaflık*. Buna göre profesyonellik muhasebe otoritesini; bir örneklik derecesi muhasebe sistemi

uygulamalarını, tutuculuk muhasebe açısından tanıma ve ölçümleme uygulama ve kurallarını, gizlilik ise finansal açıklama ve diğer açıklama unsurlarını etkileyecektir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.192). Gray’ın Hofstede’in değişkenleriyle kurduğu modeline göre Çin Muhasebe Davranışı Tablo 1’de gösterilmiştir (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.192).

Tablo 1: Çin Muhasebe Davranışı

Hofstede’in değişkenleri	Çin
Bireysellik/Toplumsalcılık (Dayanışmacılık)	Toplumsalcı
Statü Farkları (Güç Mesafesi)	Fazla (Geniş)
Belirsizlikten Kaçınma Hali	Güçlü
Erillik/Dışılık	Düşük Erillik
Uzun-erimlik/Kısa-erimlik	Uzun –erimli (Konfüçyüs Dinamizmi Hareketli Eylemsizlik)

Gray’ın muhasebe alt-kültürü boyutlarının Çin vakasına uyarlanmasındaki son hükmü şöyledir : “ Çin muhasebesi, devlet yasal kontrolü altında olan, tekdüzenlik derecesi yüksek, tutuculuk ve gizlilik eğilimi olan bir muhasebe karakteri üzerinde seyretmektedir” (Aktaran: Solaş, Ayhan, 2007: s.192).

Bugün çoğunlukla “kültür araştırmaları” adı verilen bu çağdaş yaklaşma, kültürün ele alınış biçiminde şimdiye kadar süren ayrılığın giderilmesiyle ve bu sürecin bilinçli olarak genişletilmesiyle bugün genel sosyolojinin bir dalı haline gelmiştir. Ancak bu dal, belirli bir

dar alana hapsedilmiş ya da uzmanlaşmış bir alana dönük olmaktan daha çok, genel sosyolojik kuramın içine kadar giren başka bir şekle doğru yönelmiş bir daldır. Aynı zamanda, bütün anlamlandırma sistemlerine yaptığı vurguyla sosyolojinin bir türü olurken, doğası gereği, ortaya çıkan kültür pratiklerini ve kültürel ürünleri merkezi olarak konu edinmiştir. Kültür sosyolojisindeki bütün yakınlaşmalar, görüleceği gibi, özellikle kültür kurumları ve formasyonlarının yeni toplumsal çözümleme biçimlerine, bunlar arasındaki gerçek ilişkilerin araştırılmasına, bir yandan kültürün maddi üretim araçlarına diğer yandan da somut kültür formlarına ihtiyaç duymaktadır (Williams, 1993: s. 12-13: Çeviren: Suavi Aydın).

Kültür, sosyolojide özel bir önem ve anlam ifade eden bir kavramdır. Bu kavramın gündelik dilde taşıdığı anlam ile sosyolojideki anlamı farklıdır. Gündelik dilde “kültürlü olmak” sözü bazı aydın kişiler için kullanılan bir özellik ve ayrıçtır. Sosyolojik anlamda ise, herkes istisnasız ait olduğu toplumun kültürün bir iştirakçisidir (Sanay, 1991: s.167).

Sosyolojik gerçek açısından ise toplumdaki her normal kişi kültürlüdür. Herkes sosyalizasyon sürecinden geçer. Çocukluğundan başlayarak sosyal olarak kabul edilebilir davranış örüntülerine kendini uyarlamayı ve kabul edilmeyenlerin hangileri olduğunu tanımayı öğrenir. Kişiler, sosyal rollerin hangileri olduğunu tanımayı öğrenir. Kişiler, sosyal rollerin oynanması konusunda yetiştirilir, her zaman sosyal rollerin ortasında yer alırlar. Gruplara ve topluma katılan her kişi kültürlü olmak zorundadır. Bilimsel açıdan yapılan kültür tanımı toplumun üst tabakasındaki birkaç şanslı kişiyi içeren tanımalardan çok daha farklı ve geniş bir içeriğe sahiptir (Fichter, 2004: s. 152. Çevre, Çelebi).

Kültür, çeşitli bilim adamları tarafından değişik şekillerde tanımlanmıştır. Bunlardan en eski ve aynı zamanda en yaygın olan ve esasen bugünde kabul edilen E.B Tylor’un (1832-1917)tanımıdır. Ona göre kültür, “ Bilgi, inanç, sanat, ahlak, hukuk ve geleneklerle insanın toplumun bir üyesi olarak kazandığı bütün yetenekler ve alışkanlıklardan oluşan karmaşık bir bütündür”(Aktaran: Sanay,1991: s. 167).

Daha açık bir ifadeyle Tylor’a göre kültür, insanın hazır olarak bulduğu, meydana getirdiği ve geliştirip kendinden sonrakilere aktarılmak üzere genç kuşaklara öğrettiği her şeyidir. Toplumda yetişen her insan onu öğrenir ve kendinden de bir şeyler katarak şekillendirir. Kültür, insanın insan tarafından meydana getirilmiş çevresini ifade eder (Sanay, 1991: s.167).

Amerikan sosyologlarının kültür kavramını çabucak benimseyip, kullanmalarına karşılık Fransa’da böyle olmamıştır. Sosyoloji biliminin önde gelen isimleri Comte, Durkheim, Marx, Weber, Tönnies kültür kelimesini kullanmamışlardır. Birinci ve ikinci Dünya Savaşları arasında sosyoloji Fransa’da sönük bir dönem geçirmiştir. Kültür kavramına, Fransa’da sosyoloji ve antropoloji lügatlerinde pek rastlanmaz. Buna karşılık İngilizce lügatlerin hemen hepsinde kültür kavramının sosyoloji ve antropolojik anlamı bulunabilir (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.37) .

Tylor ise Alman anlayışına paralel olarak kültürü uygarlıkla bir görür ve şu şekilde tanımlar; “kültür ya da uygarlık, bir toplumun üyesi olarak insanoğlunun kazandığı bilgi, inançlar, sanat, ahlak, yasalar, görenekler ve tüm öteki beceri ve alışkanlıklar kapsayan karmaşık bütündür” (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.37) .

Clarke (1979) kültür kavramını daha geniş bir çerçevede şu şekilde tanımlamaktadır (Aktaran: Ali Kutlu, 2008: s.37) .

“ Bir grup veya bir sınıfın kültürü, bir grup veya sınıfın özel ve anlaşılabilir yaşam tarzını, değerleri ve kurumlarda, toplumsal ilişkiler içerisinde, inanç sistemlerinde, gelenek ve göreneklerde, objelerin kullanımında ve madde dünyasında bunların nasıl yapılandığı ile ilgili fikirleri kapsar. Kültür yaşamın bu materyal ve toplumsal yapısının tanımlandığı özel biçimdir. Bir kültür; kendi parçacıkları ile ilgili hususları anlaşılabilir yapan “ anlam haritalarını” içerir. Bu anlam haritasını insan yalın olarak belleğinde tutamaz. Bu haritalar, bireyi sosyal bireye dönüştüren sosyal organizasyon ve ilişkiler içerisindeki birimlerde objektifleşmiştir. Kültür, bir grubun toplumsal ilişkilerini yapılandırma ve biçimlendirme türüdür. Aynı zamanda kültür, bu biçimlerin nasıl öğrenileceğini, anlaşılacağını ve yorumlanacağını açıklama tarzıdır”.

Kültür, bireyin hayatı boyunca üzerine yeni parçalar ekleyebileceği dinamik bir kavramdır. Kültürler toplumlara, bölgelere göre oldukça farklılıklar gösterebilmektedir. Kültür her alanda varlığını hissettirir. Her toplumun, bölgenin, kurumun, mesleğin, hatta örgütün kendine özgü kültür motifleri bulunur. Bu anlamda kültür çok çeşitlenir ve birçok kavramla birlikte kullanılabilir. Örneğin demokrasi kültürü, yemek kültürü, sokak kültürü gibi. Günlük hayatta kültür bilgi kavramıyla da aynı anlamda kullanılabilir. Her hangi bir kişinin çok bilgili ve görgülü olduğunu ifade etmek için “ çok kültürlü ” denmesi bunun bir işaretidir (Ali Kutlu, 2008: s.38) .

Her sistem gibi kültürel sistem de birtakım parçalardan oluşur. İçeriği göz önünde bulundurulduğunda kültürü maddi ve maddi olmayan (manevi) diye ayırmak haline gelmiştir. Böyle bir ayırım realitede mevcut olmayıp, düşüncede yapılmıştır. Çünkü dış görünüş şekilleri ve maddi objeler genellikle kendi başlarına anlamsızdırlar. Onlara anlam kazandıran insan düşüncesidir (Arslantürk, Amman, 2008: s. 229).

Bazı sosyologlara göre kültürün maddi ve manevi olmak üzere iki yüzü vardır. Bazı sosyologların aynı zamanda medeniyet adını verdikleri aşikâr ve maddi kültür, bir kültürün oluşturduğu yapılar, teknikler, yollar, üretim ve ulaşım vasıtaları gibi gözle görülebilen maddi unsurlardır. Bir başka ifadeyle maddi kültür, manevi kültürün dışlanması, bir sanat eseri, bir mimarı üslup olarak tezahür etmesidir (Sanay,1991: s.168).

Manevi kültür ise, bir milleti diğer milletin ayır edebilme imkânı veren inançlar, örfler ve adetler, kolektif davranışlar, değer yargıları, ahlak anlayışı, hukuk normları ve zihniyet tarzlarıdır. Mesela, dikiş makinası maddi kültürün bir unsurudur. Fakat makinada diken elbisenin üslubu, işlemelerin şekli ve görünümleri manevi kültürü yansıtan unsurlardır. Bir dokuma tezgâhı kültürün maddi bir unsurunu teşkil ederken, onda dokunan kumaşların desen ve renkleri ilgili toplumun zevklerini ve renklerini yansıtır. Beğeniler ve zevkler ise ancak o milletin kültüründen birer parçadır (Sanay,1991: s.168).

Maddi kültür, milletlerarası bir özelliğe sahiptir; manevi kültüre oranla çok daha çabuk değişir. Onun için de bütün insanlık tarafından alınıp kolayca işlenebilir. Manevi kültür ise millidir ve çok yavaş değişiklik gösterir. Bir kültürün maddi ve manevi bakımdan zenginleşmesi hazır bir birikimden güç alır. Bu zemin onun gelişmesine güç katar. Maddi kültürü alıcı durumda olan toplumların milli kültürü yeteri derecede güçlü ve üretken ise, yabancı maddi kültür unsurlarını bir hammadde gibi işleyebilir (Aktaran: Sanay,1991: s.169).

Maddi kültür, bir kültürel sistem içindeki teknolojiyi, üretim araçlarını, kullanılan araç ve gereçleri, kısacası görünür alandaki her tür insan ürününü kapsar. Maddi kültürü kavramada bir kolaylık olması bakımından fotoğraf makinesiyle tespit edilebilir bir ölçü olarak söyleyeni lir (Sezal, 2012: s. 111).

Maddi kültür ürünlerin incelenmesinin belki de ilk sebebi, kültürün toplumda kullanılan ve değer verilen nesne çeşitlerinden hareketle yorumlanabileceği anlamında, bunların insan davranışının anlamlı **simgeleri** olmasıdır. İkinci olarak maddi kültür ürünleri pek çok işlevin taşınmasına hizmet ettikleri için kültür **taşıtları** olarak adlandırılabilir. Üçüncü olarak maddi

kültür ürünleri insanların davranış örüntülerini gerçekleştirmede kullandıkları araçlardır. Son olarak da maddi kültür ürünlerini sosyal gereksinmelerine bir yanıt olarak keşfeden yaygınlaştıran kişilerin ürünleridir (Fichter, 2004: s. 153. Çevre, Çelebi).

Bunun için milli kültürünü kaybetmiş bir toplumun medeniyet (maddi kültür) unsurlarının yeterli ve çağdaş olmasının pek fazla bir önem ve anlamı yoktur. Mesela, manevi kültürü tahrip edilen bir müstemleke halkına, emperyalistlerin sağladıkları yollar, köprüler, modern araç ve gereçler gibi bir takım maddi imkânlar büyük bir önem ifade etmez. Nitekim kültürün milli, medeniyetin milletlerarası olduğunu savunan Ziya Gökalp'e göre manevi kültürle millet, milliyet ve milli bağımsızlık arasında yakın ilişki vardır. Ona göre fert, ancak milli kültürün temsilcisi olduğu zaman bir şahsiyete sahiptir. Kültür ile medeniyetin uzlaşması, manevi kültürün maddi kültüre istediği şekli verebilme güç ve kabiliyetine sahip olmasıyla mümkündür. Manevi kültür, medeniyetin adeta ruhudur (Aktaran: Sanay,1991: s.169).

1.3.3. Maddi Kültür

Maddi kültür teknoloji ve ekonomi olarak iki bölüme ayrılabilir. Teknoloji maddi ürünlerin yaratılmasında kullanılan teknikleri içerir. Bu da toplumdaki insanlar tarafından sahip olunan knowhow'dır. Örneğin Amerikan vatandaşlarının büyük çoğunluğu, ölçüm aletlerinin okunmasını içeren konuları iyi anlamalarına rağmen dünyanın birçok ülkesinde bu basit gibi görünen konu yaygın kültürün bir parçası olmadığından bu ülkeler için teknik bir sınırlama getirmektedir. Teknoloji kültürü, kültür de teknolojiyi takip eder. Sosyal değişimler, bütün yeni teknolojilerin uyumu ile yakından ilgilidir. Bütün toplumların doğasında belirli boşlukların doldurulması vardır. Ancak, belirli toplumlar daha tutucudurlar, risk almaya ve değişime karşı diğerlerinden daha fazla direnirler (Aydın, 2003: s. 70-71).

Teknolojik değişimin toplumlar arası iletişim yoğunluğunu artırmış olması, siyasal ve ekonomik ortaklıkların çok büyük bir hızla gelişmesi, çok kültürlü yapılanmaları gündeme getirmiştir. Çok kültürlülüğü kavrayabilme ve ona hoşgörü gösterebilme yeteneği, çağımızın en önemli gündem maddelerinden biri olarak belirmektedir. Kültürün, öngördüğü değerler ve tavırlar aracılığıyla davranışı belirliyor olması, hoşgörünün önemini arttırmaktadır (Aydın, 2003: s. 34).

Toplum, çok defa siyasal bir hudutla sınırlandırılabilen bir bütünlük kazanma imkânına sahiptir. Fakat kültür bu siyasal sınırlara denk düşmeyebilir. Ondan daha dar veya geniş

olabilir. Kültür birliğinin halktan gelen bir bütünleştirici özelliği vardır. Onun için toplumla kültür, aynı gerçeğin iki yüzü gibidir. Kültür farklı toplumlara mensup ve ayrı siyasi sınırlar içinde kalan insanlara aynı davranış tarzlarını telkin edebilecek kadar sağlam temele oturuyorsa, o kültürü benimseyen fertler, farklı toplumlara mensup olsalar da, aynı kültüre iştirak edebilirler. Aynı şekilde, aynı topluma mensup fertler veya gruplar farklı kültürleri benimseyebilirler. O halde insan kültürün üyesi olamaz, bilakis belirli kültürü muhafaza eden toplumun üyesi ve kültürün de taşıyıcısı olabilir (Sanay,1991: s.169).

İnsanın belli bir tarzda hareket edişi, onun belli bir kültür geleneği içinde doğmuş ve olmasındandır. Bununla beraber insan hazır bulduğu kültürün eseri de değildir. Sosyal guruplar ve kişiler, bir önceki nesilden devraldıkları kültür mirasına yeni özellikler kazandırır. Kültür miraslarında değişiklikler yaparlar. Yaptıkları bu yeni değişiklikler bazen sonraki nesillerin intikal eder, bazen de değişiklik yapan kişi veya gruplar birlikte hiç bir varlık göstermeden yok olup gider. Kültür değişmelerini etkileyen üç genel faktör vardır: 1) toplumun yaşadığı çevrede değişiklik olması[gerek tabiat şartlarının değişmesi ve gerekse toplumun bir başka bölgeye göç etmesi], 2) değişik kültürlere sahip toplumlar arasındaki temaslar, 3) gelişme (kalkınma) yolu ile bir toplum içinde ortaya çıkan değişiklikler (Sanay,1991: s.170).

Kültürün tanımı, tanımı yapan bilim dalına göre değişiklik gösterir. Örneğin antropologlar tarafından yapılan kültür tanımı ile sosyologlar tarafından yapılan kültür tanımları arasında farklılıklar vardır. Türk Dil Kurumunun sözlüğünde kültür altı farklı şekilde tanımlanmıştır.

1.Tarihi, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesilleri iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresinde egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü, hars, ekin: *“Harf inkılabı, Türk Kültür inkılabının temelidir.”*

2.Bir topluma veya halk topluluğuna özgü düşünce ve sanat eserlerinin bütünü: *“Doğrusu, teknik ve kültür her gün biraz daha ilerlemektedir.”*

3.Muhakeme, zevk ve eleştirme yeteneklerinin öğrenim ve yaşantılar yoluyla geliştirilmiş olan biçimi.

4.Bireyin kazandığı bilgi.

5.(*biyoloji*) Uygun biyolojik şartlarda bir mikrop türünü üretme.

6.Tarım (Karabınar, 2005: s.29)

Kültür, belirli bir toplumun değerler sisteminin bir türün halinde sistematik olarak ifadesidir. Kültür, kalıplaşmış normlarıyla sosyal hayatı kendiliğinden düzenler; fertler arası, gruplar arası ve hatta milletler arası dayanışmayı ve kaynaşmayı temin eden bir fonksiyona sahiptir. Bu özelliği sebebiyle kültür, dayanışmanın, birlik ve beraberliğin en önemli temellerinden biridir. Kültür, sosyal yapıyı kendisinde yansıttığından bir toplumu diğerinden ayırır ve nihayet kültür, ferdin kişilik kazanmasında temel etken görevini görür (Sanay,1991: s.171).

1.3.4. Kültür Değişimi

Dünya üzerinde çok sayıda kültür olduğu belirtilmektedir. Ülkeler arasındaki kültürleri anlamada birçok yararlı yöntem bulunmaktadır. Ancak öncelikle belirlemek gerekir ki ülke ile kültür aynı anlama gelmeyebilir. Bir başka ifadeyle bir ülke bir kültürü ifade etmeyebilir. Çin, Hindistan, Rusya, ABD gibi büyük nüfusa sahip ülkeler geniş bir kültürel çeşitlilik içerir. Bunlara çok kültürlü ülkeler denilir. Diğer taraftan eski Yugoslavya, Belçika, Kanada ve Güney Afrika gibi daha küçük ülkelerde de farklı kültürler ya da alt kültürler görülebilir. Bazı durumlarda da etnik köken ve din, alt kültürlerin belirleyicisi olur. Sonuçta bu kültürlerin birbirinden ayrılması gibi dramatik sonuçlar da doğabilir (Aydın, 2003: s. 45).

Bugün tarihin hiçbir döneminde görülmedik ölçüde, yeryüzünde insanlar arasında ekonomik ve kültürel etkileşimi artışı gerçekleşmektedir (Bozkurt, 2013: s. 109).

Tarihsel açıdan bu veya şu kültürel örüntünün kökeni araştırıldığında bir bütün olarak kültürün kökeni ile toplumun kökeninin eş zamanlı olduğu görülmektedir. Kültür ile toplum zorunlu olarak bir arada bulunur. Bunlar insanoğlunun grup yaşamını sürdürdüğü her yerde birlikte var olmuşlar. Ancak kültür bir toplumdaki diğerine büyük çeşitlenmeler gösterir. Kültürdeki bu uyarlanmalar niçin ve nasıl olur, gördüğümüz gibi davranış örüntüleri belli bir düzenliliğe sahipse de, aynı zamanda işlevsel, dinamik ve kinetiktir de. Toplam kültür hem içsel oluşturucularıyla ilişkisine hem de diğer kültürlerle karşılaştırılmasında her zaman devinim içindedir (Fichter, 2004: s.162. Çevre,Çelebi).

1.3.5. Muhasebe ve Kültür İlişkisi

Muhasebe iklimindeki değişim genel kültürel değişimden soyutlanamaz. Bir ülkedeki hâkim dini inançlar, sosyal ve ahlaki normlar o ülkedeki muhasebe uygulamalarını ve uygulayıcılarını doğrudan etkilemektedir (Toroslu, 2012: s. 62).

Daha önce anlatıldığı gibi açık sistem olarak muhasebe bulunduğu ortamın hâkim özelliklerinden etkilenir. Muhasebe sistem kalıpları ile kültür arasında yakın bir ilişki vardır (Aktaran: Karabınar, 2005: s.30). Bu aynı zamanda her kültürün kendi muhasebe sistemini yarattığı olgusunu da ifade eder. Bu bağlamda kişilerin tutum ve davranışları ile tutum ve davranışlara yön veren kültürel değerlerin de muhasebe ve düşünme kalıplarında etkili olduğu çıkarılması yapılabilir (Aktaran: Karabınar, 2005: s.30).

Doğu – Batı arasındaki ticari ilişkilerin gelişmeye başladığı zamanların başlarında, muhasebe uygulamalarında ve muhasebe bilgilerinin yorumlanmasında ciddi zorluklarla karşılaşmıştır (Aktaran: Karabınar, 2005: s.30). Konuyu açmak gerekirse; batı tarzı mali sistemin Asya ülkelerinde uygulanması, yaratması beklenen etkiyi ve sonucu yaratamamıştır. Doğulu muhasebeciler batılı meslektaşlarına göre muhasebe verilerine ya daha az odaklanmış ya da Batılılarla aynı mantıkla bakmamışlardır (Karabınar, 2005: s.30).

Muhasebe kültür ilişkisini inceleyen çalışmaların çoğu Hofstede (1983) tarafından ortaya atılan kültürün dört boyutu çerçevesinde yapılmaktadır(Aktaran: Karabınar, 2005: s.31). Fakat Hofstede'in kültüre ilişkin öne sürdüğü dört boyut bazı bilim insanları(Aktaran: Karabınar, 2005: s.31) tarafından ciddi olarak eleştirilse (Aktaran: Karabınar, 2005: s.31) de kültür gibi soyut bir kavramı bir nebze olsun somutlaştıran, işletme uygulamalarında kullanılabilecek forma sokan başka bir başlangıç noktası olabilme özelliği taşıması, muhasebe kültür ilişkisini inceleyen çoğu çalışmanın (bu konuya öncülük eden Gray'in muhasebe değerlerini Hofstede'in sınıflamasını esas alarak yapmış olması) nedeniyle bu çalışmada kültüre ilişkin açıklamalarda ağırlıklı olarak Hofstede'in kültüre ilişkin dört boyut esas alınmıştır. Hofstede'in dört boyutu çerçevesinde muhasebeye ilişkin davranış kalıpları Gray (1988) tarafından aşağıdaki tutum ve davranış biçimleri belirlenmiş ve ülkelerin muhasebe - kültür ilişkisi de bunlarla ifade edilmeye çalışılmıştır. Dünya üzerinde muhasebe-

kültür ilişkisini inceleyen çalışmaların hemen hemen hepsi Gray'in karşılaştırma kriterleri esas alınarak yapılmıştır (Aktaran: Karabınar, 2005: s. 31-32).

1.3.6. Kültürün Boyutları

Toplumların, bireylerin ve kurumların kültürel açıdan karşılaştırılabilmesi için kültürün çeşitli açılardan sınıflandırılması kaçınılmazdır. Bu konuda pek çok çalışma vardır. Burada sadece bir kaçına kısaca yer verildikten sonra muhasebe - kültür çalışmalarında daha fazla kullanılan olan Hofstede'nin çalışmalarının ayrıntısına yer verilecektir. Fakat burada bir konuyu açıklamakta yarar vardır. Şöyle ki; bu sınıflamaların tamamı, aynı olguyu farklı kelime ve sınıflama ölçütlerine göre yapmıştır. Bu nedenle birbirlerine benzer yönleri çoktur (Karabınar, 2005: s.33).

Kültürün tipolojisi konusunda Trompenaara (1993) aşağıdaki gibi bir sınıflama yapmıştır (Karabınar, 2005: s. 34). Bunlar:

- Özelciliğe karşı Evrenselcilik
- Kollektifliğe karşı Bireysellik
- Tarafsızlığa karşı Duyarlılık
- Genele karşı Özel
- Kimliğe karşı Başarı
- Hiyerarşiye karşı Eş-anlılık,
- Dışa Dönüklüğe karşı İç Dönüklük

1.3.7. Hofstede'in Kültürel Boyutları

Hofstede bir ülkenin kültürel konumlanmasını ortaya koymak üzere kültüre ilişkin dört farklı boyut tanımlamıştır (Aktaran: Karabınar, 2005: s.34). Bunlar; bireysel-kollektif

toplumlar, güç mesafesi dar/geniş toplumlar, belirsizlikten kaçınma/kaçınmayan toplumlar ve eril/dişil toplumlardır.

A. Bireysel – Kollektif Toplular

Bu boyut; bireylerin diğer bireylerle dayanışma içinde olma derecesini ortaya koyar. Başka deyişle, toplumu oluşturan bireyler arasındaki ilişkinin derecesini (*biz ve ben* arasındaki öncelik) belirtir. Bireyselliğin hâkim olduğu toplumlarda kişiler topluma ilişkilerinde öncelik kendi çıkarlarını ön planda tutarlar. Kollektif toplumlarda ise ilişkilerin bireysel tercihleri ikinci planda kalır. Diğer grup üyeleri ile bağlar kuvvetlidir ve bu bağlara sadık kalınır. Topluların bireysel özellikler göstermesi ile ülkenin zenginliği arasında istatistiksel bir ilişki vardır (Aktaran: Karabınar, 2005: s.35). Buna göre daha zengin topluların daha bireyselci oldukları söylenebilir.

Bu tür toplumlarda oluşan muhasebe sistemin özellikleri için şunlar söylenebilir. Bireysel kültürlerde muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler daha ciddi olarak dikkate alınacak ve kollektif kültürlerdeki göre daha vazgeçilmez bir olgu olarak algılanacaktır. Kollektif toplumlarda muhasebe mesleği daha düşük statü sayılacak, muhasebe bir ritüel olarak görüldüğü için alınacak kararlara etkisi ya hiç olmayacak veya az olacaktır (Karabınar, 2005: s.35).

B. Güç Mesafesi Dar/Geniş Toplular

Bu boyut eşitlik veya eşitsizlik durumunu, bireyin otorite ile ilişkisinin düzeyini kapsar. Bu boyut örgüt ve kurumlarda gücün (yetki, otorite) dağılımı ile ilgilidir. Güç mesafesinin yüksek (geniş) olduğu toplumlarda hiyerarşik düzen hâkimdir ve emir komuta zinciri söz konusudur. Dar güç mesafesinin hâkim olduğu toplumlarda üyeler; geniş güç mesafesinin olduğu topluların tam aksine bir davranış ve tutum içindedirler. Güç mesafesinin derecesi, otoritenin merkezileşmesi ve otomatik liderlik ve yönetim derecesi ile ilgilidir. Bireysel toplumlarda güç mesafesi düşük (dar) iken kollektif toplumlarda yüksek (geniş) güç mesafesi söz konusudur (Karabınar, 2005: s.35).

c. Belirsizlikten Kaçınan/Kaçınmayan Toplular

Bu boyut katılık ve esneklik durumunu, sorun veya yeni durumlarla ilgili olarak müdahale ve çözüm üretme noktasında alınan tavır veya çözümün bulunmasında kişinin kendi yerinin ne olduğu ile ilgilidir (Karabınar, 2005: s. 36).

Bu tür toplumlarda oluşan muhasebe sistemlerinin özellikleri için şunlar söylenebilir. Belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek olduğu toplumlarda muhasebe sistemi sadece daha detaylı olmakla kalmayacak yapılan işlemlerin (teorik anlamda da olsa – bir yere kadar) genel ekonomik ilkelerden türetildiği yanılsamasıyla da savunulabilecektir. Çünkü böylesi durumlarda bireyler icraatlarına haklı dayanaklar bulma kaygısında olacaktır. Belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda sistemler daha pragmatik olacaktır (Karabınar, 2005: s.36).

Bir toplumun belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek ise bu muhasebe sistemini de etkiler. Şöyle ki; belirsizlikten kaçınma düzeyinin daha yüksek olduğu toplumlarda farklı olaylara uygulanacak kesin kurallar konur (veya konulması istenir) (Karabınar, 2005: s. 36).

D. Eril/Dışıl Toplamlar

Bu boyut toplumların; keskin-sert, yumuşak mizaçlı veya ılıman olmaları durumunu kapsar. Bu boyut toplum içindeki rekabet etme, niceliğe karşı niteliğe, ilişkiye dayalı motivasyona karşı başarı odaklı motivasyona daha fazla değer verme ile ilgilidir. Eril toplum, sonuca ulaşmaya, kahramanlığa, cesaret ve somut başarıya daha çok vurgu yapar. Dışıl toplumda, sosyal ilişkilere, uysallığa, güçsüzleri korumaya ve yaşam kalitesine öncelik tanır (Karabınar, 2005: s. 37).

Eril toplumlarda oluşan muhasebe sistemlerinin özellikleri için şunlar söylenebilir: Eril toplumlarda ölçülebilen sonuçlar dışıl toplumlardakinden daha önemlidir. Eril toplumlarda muhasebe sistemi, yöneticilerin kahraman veya istenmeyen adam olarak görülmelerini sağlayan sonuçları vermeye daha yatkın olarak dizayn edilir. Başka bir deyişle bazı sonuçların kanıtlanmasında veya haklılığının belirlenmesinde sayısal veriler daha çok tercih edilir (Karabınar, 2005: s.38).

E. Hofstede'in Kültüre İlişkin Çalışmalarına Yönetilen Eleştiriler

Hofstede'in kültürel çalışmalarına en ciddi eleştiri Rachel F.Baskerville tarafından getirilmiştir (Karabınar, 2005: s.38).

1. SSCI (sosyal bilimler tarama göstergesi), Hofstede'in çalışmalarının sosyoloji ve antropolojide düşük kullanım alanına sahip olduğunu göstermektedir. İşletme ve psikoloji ile ilgili çalışmalarda daha çok kullanılmaktadır.

2. Antropoloji ve sosyolojide Hofstede'in teorik yapısının reddi bilimsel anlamda kanıtlanmıştır.

3. Hofstede'in kültürel boyutları sadece ulus devletin kültürle ilgili problemlerini konu alır.

4. Zayıf teorik temeller Hofstede'in çalışmalarını tam olarak açıklamakta yeterli olmaz.

Yöneltelen bu eleştirilere bakıldığında eleştirilerin odak noktasının antropolojik ve sosyolojik bakış açısı olduğu, Hofste'in çalışmalarının işletmelerde kültürel olguları açıklamakta kullanılabileceği Baskerville tarafından da kabul edilmiştir. Bu nedenle bu çalışmanın kapsamı Hofstede'in kültürel boyutlarına dayandırılmıştır (Karabınar, 2005: s.39).

F. Suçlu- Çekingen Muhasebe ve Kültür

Hofstede'in kültürel boyutları ile ilgili olarak iki duygusal yön bulunmuştur. Bunlar; suçlu (guilty) kültürler ve çekingen (shame) kültürlerdir. Kolektif, güç mesafesinin geniş ve belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu kültürlerde çekingen uygulamalar hâkimdir. Öte yandan bireysellik derecesinin yüksek, dar güç mesafesinin olduğu ve belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu kültürlerde suçlu uygulamalar yoğundur (Aktaran: Karabınar, 2005: s.39).

Tablo 2: Suçlu Çekingen Kültürde Muhasebe Değerleri

	Muhasebe Değerleri
SUÇLU KÜLTÜRLER	Daha bireysel Daha profesyonel Daha esnek

	Daha iyimser Daha şeffaf
ÇEKİNGEN KÜLTÜRLER	Daha statükocu Daha tekdüzen Daha tutucu Daha fazla gizlilik

Yukarıda anlatılan kültürel değerler ile muhasebe değerleri arasındaki ilişkiler, başka deyişle hangi kültürel ortamda hangi muhasebe değerini nasıl olmasının beklendiği, aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Karabınar, 2005: s.40):

1. Toplumlardaki bireysellik düzeyi ne kadar yüksekse belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesinin o kadar düşük olması beklenir. Bireysellik ile muhasebe değeri olarak profesyonellik arasında doğru orantı vardır. Başka deyişle toplum ne kadar bireyselci ise muhasebe iklimi de o derecede profesyoneldir.
2. Toplumdaki hâkim kültürel değer belirsizlikten kaçınma yönünde ise bu ortamda muhasebe ikliminin daha tekdüze (yeknesak) olması beklenir.
3. Belirsizlikten kaçınma ile toplumun erillik düzeyi arasında ters orantı vardır. Bireyselliği ve erilliği yüksek, belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda muhasebe ikliminin daha tutucu olması beklenir.

Tutuculuğun yapılagelene bağlılık olarak anlaşılması durumunda yukarıdaki önerme geçersiz olacaktır. Bu nedenle burada tutuculuğun yapılagelene bağlılık olmadığı, muhasebe uygulamalarında hep “en kötüsüne” hazırlıklı olma durumunun ifade edildiğinin altını bir kere daha çizmekte yarar vardır(Karabınar, 2005: s.41).

4. Muhasebe değeri olarak gizlilik düzeyi ile o toplumun erillik düzeyi arasında ters orantı, belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi arasında doğru orantı vardır. Başka

deyişle erilliğın düşük, belirsizlikten kaçınmanın ve güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda muhasebe ikliminin daha fazla gizlilik tarafları olması beklenir.

1.4. MUHASEBE İKLİMİ

1.4.1. Genel Açıklama

Her yaşam alanının kendine özgü iklim özellikleri vardır. Bu iklimi belirleyen pek çok faktör söz konusudur. Coğrafi yapı, topografik yapı, bitki örtüsü, su vb. faktörler o yörenin iklimini belirler. Her iklimde her ürün yetişmez. Yetişen ürünler o yörenin iklim özelliklerinin bir sonucudur. Muhasebe de içinde bulunduğu toplumun özelliklerinin yansıması görülür (Karabınar, 2005: s. 17).

1.4.2. Çevrenin İşletmeye Etkisi

Dinamik bir yapıya sahip olan işletmeler faaliyet gösterdikleri çevre içinde belirli bir yere sahip olmak isterler. Bu sebeple diğeri işletmeler ve çevreleri ile ilişki kurmak zorundadır. Şu halde, işletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri çevreye uyum sağlama yeteneklerine bağlıdır (Sürmen, Aygün, 2013: s. 362).

İşletmelerin öncelikle “iş çevresin” deki değışiklikleri yakından izlemeleri gereklidir. İş çevresi ise işletme sahipleri, yöneticiler, çalışanlar, alıcılar ve satıcılardan oluşur. İşletmenin varlığını sürdürebilmesi bu çevredekilerin beklentilerin karşılamasına bağlıdır. Örneğın, alıcıların arzu ve isteklerinin değışme yönü, yapıdaki farklılıklar işletmelerin yeni kararlar almasını zorunlu kılabilir. Bu yüzden işletme, öncelikle kendi iş çevresini gözetmek ve bu çevredeki değışikliklere göre kendisini yenilemek durumundadır (Sürmen, Aygün, 2013: s. 364).

Çevre konusunu dikkate almayan bir muhasebe sistemi, yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda sosyal sorumluluk kavramına aykırı düşebilir. Çevresel sorun ve kaynakların hesaplamalara dâhil edilmeyişi, bir bilgi sistemi olarak tanımlanan muhasebenin ürettiği bilgilerin gerçeklere uygunluğunu, tarafsızlığını, dürüstlüğü ve güvenilirliğini tartışılır duruma getirebilir. Nitekim muhasebe sosyal sorumluluk kavramının bir gereği olarak, belli kişi ve grupların değıl, tüm toplumun çıkarlarını gözetmek durumundadır. Bu bakımdan tüm toplumun üzerinde olumsuz dışsallıklara neden olabilen çevresel konuların da muhasebe sistemi içine sokulması gerekmektedir (Kırhoğlu, Can, 1998: s. 44).

İnsan ihtiyaçlarını karşılamak için çevresel birçok kaynağı kullanarak üretimde bulunan işletmeler için, nasıl ki mali nitelikteki faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi gerekiyorsa, çevre ile ilgili mali nitelikteki işlemlerin de muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Çevresel sorunların ve aşırı kullanımların önlenmesi için, çevresel konuların bir muhasebe sistemi içerisinde yerleştirilmesi artık mecburiyet halini almıştır. Böylelikle çevresel varlık veya kaynakların durumunu, bunların kullanılma biçimini, işlemler sonucu bunlarda meydana gelen değişimleri, ilgili kişi ve kuruluşlara iletebilecek bir bilgi sistemi oluşturulmuş olabilecektir (Kırlioğlu, Can, 1998: s. 43).

1.4.3. Muhasebe İklimi Çağrışımı

Her hangi bir şeyinin varlığı ve gelişimi belli bir iklimde olur. Muhasebe insanların uygulama etkinliği olarak varlığın gelişiminde özel bir iklime sahiptir. Muhasebe iklimi bir dinamik iklimdir, farklı zaman, farklı ülke ve farklı reyonlarda farklı özelliklere sahiptir. Dolayısıyla muhasebe ortamı analizinde nispeten statik bir ortam olması önemlidir ve beklenmektedir.

Sosyo- ekonomik yaşamın bir ögesi olarak muhasebe, içinde bulunduğu toplumun değerlerinden sıkı bir şekilde etkilenir. Başka deyişle muhasebe, o toplumun sosyolojik gerçekleri çerçevesinde şekillenir. Bu gerçekler muhasebenin kapsamını, görevini ve ona atfedilen önemi belirleyen en önemli etkenlerdir. Bir ülkede muhasebe iklimi değişik etkenlerin etkisi altındadır. Bir diğer ifadeyle; muhasebe iklimi bu etkenler çerçevesinde değişir ve gelişir (Karabınar,2005: s. 13).

İklim, olguların çevresinde oluşan ortam veya bir olguyu çevreleyen dış koşullardır. Her hangi bir olgu kendisine uygun ortamda mevcut olur, farklı ortamlar aynı olgu için farklı etkiler gösterebilir. Muhasebe faaliyetleri, belirli bir ortamda yürütülür ve muhasebe ortamında objektif gerçeklik vardır, muhasebe iklimi ise, muhasebenin çevredeki sosyo-ekonomik faaliyetler içindeki tüm yönlerle olan ilişkileri ve bu toplumsal ilişkilerin statüsünde yer alan, çeşitli koşullar, tutum, durum ve ortaya çıkan faaliyetlerden elde eden ortamdır. *Muhasebe iklimini oluşturan temel faktörler aşağıda yer almıştır* (<http://china.findlaw.cn>, Erişim tarihi: 21.02.2016).

1. Siyasi faktörler: Belli bir dönemde devletin siyasi fikirlerinin bu dönemdeki muhasebe uygulamalarına etkisi olur. Çünkü siyasi istikrar, ekonomik kalkınma ve yasalara

göre yürütülen muhasebe de burada doğrusal bir pozisyonda yer almaktadır, buna karşılık “yönetici iradesi” subjektif ekonomik yasaların yerini alırsa, ekonomik işler tahrip olabilir.

2. Yasal faktörler: Muhasebe faaliyetlerinin etkin işleyişi ise sağlam ve kapsamlı bir mevzuat ortamını gerektirir, hukuk hem muhasebe için standart bir ortam sağlar, aynı zamanda muhasebe faaliyetlerine yön verir, bununla muhasebe faaliyetleri hem koruma hem de düzen altına alınır.

3. Ekonomik faktörler: Ekonomik politika ve ekonomik gelişme seviyesini kapsar. Farklı zamanlardaki ekonomik politikaların muhasebeye olan etkisi farklı olabilir. Ülkede uygulanan ekonomik sistemin yapısı, kapitalist ya da sosyalist yapılanmalar muhasebe uygulamalarına etki eder. Örneğin, her şeyin merkezi hükümetin kontrolünde olduğu bir ekonomik ortamda kamuya mali tablo açıklaması beklenmez. Rekabetin yoğun olduğu kapitalist ekonomilerde ise karar alıcılar açısından mali tabloların belirli standartlar dâhilinde düzenlenip kamuoyuna raporlanması önem kazanır.

4. Eğitim ve Kültürel Faktörler: Bireysel anlamda bir muhasebecinin eğitim düzeyi ile toplumsal anlamda genel eğitim düzeyi ve kültürel faktörler muhasebeye etki gösterir. Bir ülkedeki hâkim dini inançlar, sosyal ve ahlaki kurallar, o ülkedeki uygulamaları ve uygulayıcıları etkiler (Karabınar, 2005: s.21-26).

5. Bilim teknoloji çevresi: Bilim teknoloji de muhasebe iklimini oluşturan önemli bir kısımdır, muhasebe gelişimi üzerindeki etkisi sadece direkt ortaya çıkmadan, giderek belirgin olmuştur. Mesela, üretim sürecinde olduğu gibi, yeni bilim ve teknoloji kullanarak, maliyet yapısı ve tüketim seviyelerindeki değişikliğe neden olabilir. Yani üretim yapılarındaki teknolojik gelişmelere paralel, bilgi işlem sistemlerindeki teknolojik gelişmeler muhasebe işlemlerinde yenilik ve değişimi beraberinde getirir.

Her bilim dalında olduğu gibi muhasebe bilimi de faaliyet gösterdiği iklimden etkilenir. Nitekim Belkaoui muhasebenin bir boşlukta gelişmediğini aksine içerisinde geliştiği iklimin özel bir ürünü olduğunu ileri sürmüştür (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 365). Bu tespit muhasebenin ülkelere göre farklılaşmasının nedenlerini ortaya koymasından önemlidir. Söz konusu farklılıkların önemli nedenlerinden biri muhasebe ikliminin, muhasebe üzerinde etkili olmasıdır. Bu sebeple muhasebenin içinde yer aldığı iklimin anlaşılması, muhasebenin niteliği ve geleceğini değerlendirmede önemli bir etken olarak ortaya çıkmaktadır (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 366). Tarihsel gelişimi incelendiğinde muhasebenin, iklimden

oluşan faktörlerin, ürünü olarak gelişmiş bir bilim dalı olmasının yanında, muhasebe uygulamalarının da çevreden gelen talepleri karşılamaya çalışarak geliştiği ifade edilebilir. Bu gelişmede iklimin etkisi olduğu kadar, muhasebenin kendisini muhasebe iklimine uyumlaştırma çabalarının da etkisi vardır. Muhasebe, tarih boyunca kendi iklimde süregelen bu gelişmelere ayak uydurabilmek ve ihtiyaçları karşılayabilmek için sürekli olarak yeni teori, yöntem, ilke ve kurallar geliştirmek zorunda kalmıştır. Geline noktada muhasebe sadece iklimin bir ürünü değil, iklimin biçimlendiren, işletmelerde ekonomik, sosyal, politik, yasal ve örgütsel kararların alınmasında ve faaliyetlerin yürütülmesinde de etkin rol oynayan bir faktör olarak kabul edilmektedir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 366).

İklimin muhasebe üzerine etkileri alanında yapılmış olan araştırmaların birçoğunda temel sorun, iklimden oluşan faktörlerin herhangi bir ülkedeki muhasebenin gelişimini açıklamada kullanılıp kullanılmayacağı belirlenmesidir. Muhasebe literatürü incelendiğinde, herhangi bir yerde ve zamanda muhasebenin gelişmişlik düzeyinin nasıl belirleneceği konusunda muhasebe ile ilgilenen bilim adamları arasında bir fikir birliği olmadığı görülebilir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s.366). Bilim adamlarının çoğu, muhasebenin gelişmişlik düzeyini ölçmek için muhasebede kullanılan raporlama uygulamalarını ve çıkar gruplarına yapılan açıklamaları kullanmışlardır. Anılan verilerin kullanılması, uluslararası karşılaştırmalar için uygun olmasına rağmen belirli bir ülkede, belirli bir zaman süresince muhasebenin gelişmişlik düzeyini ölçmek için çok uygun olmamaktadır. Bu durum bilim adamlarını belirli bir ülkede muhasebenin neye veya nelere bağlı olarak değiştiğini ve geliştiğini belirlemeye yönelik araştırmalara yönlendirmiştir. Söz konusu arayışlar muhasebe ve muhasebenin geliştiği iklim ile ilgili araştırmalarının göreceli olarak önemini artırmış, gelinen noktada iklimden oluşan faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri konusu muhasebe literatürünün en önemli çalışma alanlarından birisi olarak ortaya çıkmıştır (Sürmen, Aygün, 2013: s. 366).

1.4.4. Günümüzde Çin'in Muhasebe İkliminin Durumu ve Sorunları

1.4.4.1. Muhasebe İkliminde Olumlu Faktörler

Ekonomik yaşamda, bilimsel yöntemleri izlemek gerekli ve önemlidir. Bu durumda birçok muhasebe faktörü de devreye girer, bunlar:

1. Çin özellikli sosyalist ekonomiye sahiptir. Sosyalist ekonominin kurumsal üstünlüğü, kolektivizm, adil davranış, özellikler ve nitelikler, muhasebe ilkeleri ile ve ortam işlemlerin mahiyet olarak aynıdır. Bunlar muhasebe için uygun bir alan ve iklimdir.

2. Ekonomik kalitesini sürekli olarak yükseltmek. Sosyalist piyasa ekonomik sistemin kurulması, ekonomik yasaların çıkarılması sürecini hızlandırması, genel ekonomik iklim için aktif bir iklim sağlar.

3. Hukuk sisteminin sağlam ve etkili olması önemlidir. Şirket yönetim iklimi, kültürel çevre ve gelişmeyi sürdürmeye katkı sağlamalıdır. Girişimciler, yöneticiler, uzman yöneticiler muhasebe için iyi bir atmosfer yaratmak amacıyla, kurumsal uygulamalarda bilimsel yönetim ilkelerini izlemelidirler. Muhasebe böylece imajı yaratma ve yönetimin eksikliklerini gidermeye olumlu katkılar sağlar (<http://china.findlaw.cn>, Erişim Tarihi:21.01.2016).

1.4.4.2. Muhasebe İkliminde Olumsuz Faktörler

Birinci, sosyalist piyasa ekonomik sistem inşa etmek için tam bir süreç gerekiyor, ayrıca, eski sistemden yeni sisteme dönüşüm sırasında birtakım sıkıntılar olabilir. Bu sıkıntılar muhasebeye olumsuz etki verir. İkincisi, çeşitli yolsuzlukların ekonomik yaşama girmesi, ekonomik disiplinsizlik, mali yasalara ve muhasebe sisteminin ihlal edilmesi, muhasebe denetiminden kontrolünden kaçmak, sahte verileri sağlamak, muhasebe engelleri kurmak. Üçüncüsü, muhasebe uzmanların çeşitli faktörler tarafından etkilenmektedir. Özellikle ekonomik çıkarlar ve meslek yeterlilik garanti etkisi, kriz ortaya çıkarken, muhasebe fonksiyonunu yürütemez, sahte hesap, sahte raporlar muhasebede hasar oluşturur. Dördüncü, kültürel ortamın sağlıksız tarafı, retorik tarzı, yönteminde olan bazı paydaşların üst yönetim ve astların bilinçlendirmesine katkı sağlar (<http://china.findlaw.cn>, Erişim Tarihi: 21.01.2016).

1.4.5. Çin'in Muhasebe İklimini İyileştirme Önemleri

Çin'de muhasebe gelişimi nispeten yavaş olmuştur, bunda muhasebe kendi nedenlerinin dışında, Çin'in muhasebe iklimi de etkili olmuştur. Eğer Çin'de muhasebe uygulamalarının gelişme hızının artması istenirse, Çin'in muhasebe ortamı iyileştirilmelidir. Bunun yolları;

1. Üretim güçleri üst düzeyde oldukça, muhasebe uygulamalarını geliştirme olasılığı da yüksek olacaktır. Günümüzde, Çin'in üretim güçlerini geliştirmek ve Çin'in sosyalist piyasa ekonomik sistemini iyileştirmek için, tam bir piyasa organizasyonu kurmak, adil rekabeti şekillendirmek, vergilendirme reformunu hızlandırmak, aktif vergi sistemi ve kârı teşvik etmek, şirket vergi sistemi ve muhasebe sistemini reformlamak gerekir. Ayrıca şirketlere danışmanlık yapma ve faaliyet denetimi anlamında yeminli mali müşavirlik mesleğini geliştirmek de önemlidir. Bununla birlikte işletmeleri gerçekten yönetsel anlamda bağımsız çalışacak şekilde, kendi kendine finansman kaynağı sağlayacak şekilde organize etmek gerekir. Bunun için adil, verimli, açık birleşik bir sermaye piyasası kurmak ve finansal tahvillerin işlemini tüm ülkede uygulamak, finansal varlıkları çeşitlendirmek, kullanılmayan fonları düzenlemelerle, işletmelerin kullanımına yardımcı olacak şekle getirmek gerekir(<http://china.findlaw.cn>, Erişim Tarihi: 21.01.2016).

2. Hükümetin sosyal yöneticiler fonksiyonu ile sermaye sahiplerinin fonksiyonunu ayırmak gerekir. Devlet kurumları şirketin ticari yönetim işlerine müdahale etmemelidir. Sosyal toplum yöneticisi uygulaması yerine, devlet şirketin ticari iş çevresinde konumlanarak piyasa düzenini kurmalı, siyasal iktidarı kullanarak makro-ekonominin düzenleme rolüne dikkat etmelidir. Devlet yönetim gücünü kullanarak, ekonomik, yasal ve diğer yollarla çeşitli şirketler ve meslekler arasındaki, çeşitli ekonomik alanları koordine etmelidir. Fiyatlar, faiz oranları, vergi, döviz ve diğer ekonomik konuları kullanarak ekonomiyi düzenlemelidir. Bazı hükümet kurumları sermaye sahibi olarak piyasaya katılıp doğrudan/dolaylı olarak ticari işlemlere katılırlar. Oysa devlet, kamu kaynaklarını, rasyonel tahsis yoluyla, yatırım veya transfer harcamaları yoluyla, öncelik sırası ve miktarıyla sosyal yatırımlara yönelecek şekilde rehberlik etmelidir (<http://china.findlaw.cn>, Erişim Tarihi: 21.01.2016).

3. Çin'in muhasebe meslek eğitimini güçlendirip, muhasebe bilgi kullanıcılarının da muhasebe bilgilerini yükseltmek için, bir yandan, sosyal topluma faydaları olmayan, sadece kendi ekonomik çıkarlarını düşünen kişiler olmasını engellemek, çeşitli meslek eğitim kursları organize etmek de önemlidir. Diğer yandan, profesyonel muhasebe gücüne sahip kuruluşları ve muhasebe kurumları tarafından düzenlenen çeşitli eğitim programları ve mesleği eğitim kurslarını teşvik etmek gerekir (<http://china.findlaw.cn>, Erişim Tarihi:21.01.2016).

1.4.6. Çevre – Muhasebe İlişkisi

İktisadi açıdan muhasebe, işletmeler arası karşılıklı ve işletme içi olaylar sebebi ile işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sunan bir bilimdir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 365).

Her bilim dalında olduğu gibi muhasebe bilimi de faaliyet gösterdiği çevreden etkilenir. Nitekim Belkaoui muhasebenin bir boşlukta gelişmediğini aksine içerisinde geliştiği çevrenin özel bir ürünü olduğunu ileri sürmüştür (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 365). Bu tespit muhasebenin ülkelere göre farklılaşmasının nedenlerini ortaya koyması açısından önemlidir. Söz konusu farklılıkların önemli nedenlerinden biri çevrenin muhasebe üzerinde etkili olmasıdır. Bu sebeple muhasebenin içinde yer aldığı çevrenin anlaşılması, muhasebenin niteliği ve geleceğini değerlendirmede önemli bir etken olarak ortaya çıkmaktadır (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 366). Tarihsel gelişimi incelendiğinde muhasebenin, çevresel faktörlerin, ürünü olarak gelişmiş bir bilim dalı olmasının yanında, muhasebe uygulamalarının da çevreden gelen talepleri karşılamaya çalışarak geliştiği ifade edilebilir. Bu gelişmede çevrenin etkisi olduğu kadar, muhasebenin kendisini çevreye uyumlaştırma çabalarının da etkisi vardır. Muhasebe, tarih boyunca çevresinde süregelen bu gelişmelere ayak uydurabilmek ve ihtiyaçları karşılayabilmek için sürekli olarak yeni teori, yöntem, ilke ve kurallar geliştirmek zorunda kalmıştır. Gelineen noktada muhasebe sadece çevresinin bir ürünü değil, çevresini biçimlendiren, işletmelerde ekonomik, sosyal, politik, yasal ve örgütsel kararların alınmasında ve faaliyetlerin yürütülmesinde de etkin rol oynayan bir faktör olarak kabul edilmektedir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 366).

Çevrenin muhasebe üzerine etkileri alanında yapılmış olan araştırmaların birçoğunda temel sorun, çevresel faktörlerin herhangi bir ülkedeki muhasebenin gelişimini açıklamada kullanılıp kullanılmayacağıın belirlenmesidir. Muhasebe literatürü incelendiğinde, herhangi bir yerde ve zamanda muhasebenin gelişmişlik düzeyinin nasıl belirleneceği konusunda muhasebe ile ilgilenen bilim adamları arasında bir fikir birliği olmadığı görülebilir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s.366). Bilim adamlarının çoğu, muhasebenin gelişmişlik düzeyini ölçmek için muhasebede kullanılan raporlama uygulamalarını ve çıkar gruplarına yapılan açıklamaları kullanmışlardır. Anılan verilerin kullanılması, uluslararası karşılaştırmalar için uygun olmasına rağmen belirli bir ülkede, belirli bir zaman süresince muhasebenin

gelişmişlik düzeyini ölçmek için çok uygun olmamaktadır. Bu durum bilim adamlarını belirli bir ülkede muhasebenin neye veya nelere bağlı olarak değiştiğini ve geliştiğini belirlemeye yönelik araştırmalara yönlendirmiştir. Söz konusu arayışlar muhasebe ve muhasebenin geliştiği çevre ile ilgili araştırmalarının göreceli olarak önemini artırmış, gelinen noktada çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri konusu muhasebe literatürünün en önemli çalışma alanlarından birisi olarak ortaya çıkmıştır (Sürmen, Aygün, 2013: s. 366).

1.4.7. Muhasebe Çevresi

Muhasebe ve çevresi konusunda ilgi duyan araştırmacıların anılan konuyu farklı açılardan ele aldıkları daha önce belirtilmişti. Bu araştırmacılardan Akdoğan ve Aydın'a göre muhasebenin çevresi; doğal çevre, sosyal çevre, ekonomik çevre ve yasal çevreden oluşmakta ve zaman içinde büyük değişiklikler göstermektedir. Muhasebe sistemleri de değişen istek ve etkilere bağlı olarak şekillendiğinden muhasebenin amaçları ve uygulamaları geçmişle kıyaslandığında farklı niteliklere bürünmektedir. Anılan yazarlara göre muhasebenin çevresi ve özellikleri aşağıda gibi açıklanabilir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 367-368).

Muhasebenin Doğal Çevresi; muhasebe ile ilişkili doğal olgu ve olayların bütünüdür. Bu tür olgu ve olaylar, bir yandan muhasebenin gelişimi için gerekli olan itici gücü sağlarken, diğer yandan muhasebenin uyarlanmasını gerektiren yeni koşulları ortaya çıkarmaktadır.

Muhasebenin sosyal çevresi; farklı bireysel niteliklere sahip kişiler ve bu kişilerin oluşturdukları çeşitli örgütlerin bütünüdür. Muhasebe, çevresindeki toplumun değer yargılarına, toplumun sahip olduğu mülkiyet haklarına, örgütlerin ekonomik ilişkilerinde kullandığı araçlara, ekonomik ve örgütsel işlemlerdeki yasal ve politik kurallara duyarlı olmak ve bunlardaki değişiklikleri veri almak zorundadır.

Muhasebenin Ekonomik Çevresi; toplumun sahip olduğu kıt araçlar ve kaynakların bütünüdür. Muhasebe bireyler, şirketler ve kurumlar arasında yer alan çok sayıdaki işlemleri toplar, çözümler, değerlendirir, yorumlar ve rapor eder. O halde muhasebe açısından üzerinde durulması gereken temel çevre ekonomik sistemin bütünüdür.

Muhasebenin Yasal Çevresi; toplumu oluşturan kişilerarası ilişkiler, anlaşmalar, gelenek- görenekler ve kanunların bütünüdür. Bir işletme veya herhangi bir girişimdeki farklı çıkar grupları arasında denge sağlamayı amaçlayan muhasebe, toplumda geçerli yasal mülkiyet ve diğer hakları ilke olarak benimsemek zorundadır. Bu bağlamda belirli bir yasal

çevrenin varlığı muhasebenin içinde faaliyet gösterdiği çevrenin tahmin edilebilirliğini artırmaktadır.

Muhasebe çevresine ilişkin Gernon ve Wallace tarafından önerilmiş olan sınıflandırma ile muhasebe ve çevresi konusunda daha önceki yıllarda yapılmış sınıflandırmalar karşılaştırıldığında aralarında önemli farklılıkların olduğu görülmektedir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 372). Bunlar;

- Bu sınıflandırmanın daha kapsamlı olması, hem muhasebenin etkilendiği hem de etkilediği unsurları içermesi,

- Muhasebenin bireysel ve muhasebe çevresine ek olarak, bu sınıflandırmada çevre kavramı nedenlerin ve etkilerin cansız bir deposu olarak değil, bir fikir ve görüş kaynağı olarak kabul edilmesi,

- En güncel uluslararası muhasebe araştırmalarının odaklandığı sınırlı açıklayıcılarının bu sınıflandırma sisteminde organizasyonel, mesleki ve muhasebe çevresi altında ele alınmasıdır.

Muhasebe çevresi konusunda çalışma yapmış olan bazı bilim adamlarının anılan konuya yaklaşımları yukarıda açıklanmıştır. Bu açıklamalardan hareketle muhasebe çevresinin; politik, yasal, ekonomik, teknolojik, kültürel, uluslararası, meslekle ve eğitimle ilgili çevrelerden oluştuğu ileri sürülebilir (Sürmen,Aygün, 2013: s. 372).

1.4.8. Çevrenin Muhasebeye Etkisi

Sosyo- ekonomik yaşamın bir ögesi olarak muhasebe, içinde bulunduğu toplumun değerlerinden sıkı bir şekilde etkilenir. Başka deyişle muhasebe, o toplumun sosyolojik gerçekleri çerçevesinde şekillenir. Bu gerçekler muhasebenin kapsamını, görevini ve ona atfedilen önemi belirleyen en önemli etkenlerdir. Bir ülkede muhasebe iklimi değişik etkenlerin etkisi altındadır. Bir diğer ifadeyle; muhasebe iklimi bu etkenler çerçevesinde değişir ve gelişir (Karabınar,2005: s. 13).

Her şeyden önce muhasebenin kendine özgü bir çevresi bulunmaktadır. Bu çevre ekonomik ve sosyal içerik taşıyan bir yapı sunmakta ve bu yolla muhasebeyi etkilemektedir. Muhasebe de söz konusu bu çevrenin etkisinde kalmakta ve çevreyi belirli bir düzeyde etkilemektedir (Sürmen, Aygün, 2013: s. 374).

Geçmişte dar bir bakış açısıyla değerlendirilen muhasebe, çevresindeki gelişmelerin etkisiyle bu dar bakış açısından kurtulup, finansal bilgilerin geniş bir kitleye “doğru ve güvenilir” bir biçimde sunulması, ekonomideki kıt kaynakların daha etkin bir şekilde dağılımının sağlanmasını amaçlayan geniş bir bakış açısıyla ele alınmaktadır (Sürmen, Aygün, 2013: s. 374).

Sosyal, ulusal değerler, beklentiler ve normların da muhasebeye etkisi olmaktadır. Örnek olarak faiz uygulamasının dini sebeplerle yasak olmasının, faizin geçerli olduğu ülkelerle uygulamada farklılıklara sebep olacağı bu duruma örnek olarak verilebilir (Aktaran: Çankaya, Aydoğan, 2008: s. 304). Toplumun kendisiyle ilgili kararlarda etkili olma konusunda istek ve arzuya sahip olmasına karşın kuralların dikte edilmesine alışkın olan ve bunu benimsemiş bir toplumun beklentileriyle oluşmuş muhasebe çerçevesinin farklı olacağı söylenebilir. Söz konusu geleneğe sahip toplumlarda ekonomik gerçekleri yansıtacak kapsamlı bir muhasebe bilgisi beklentisi olabilir (Aktaran: Çankaya, Aydoğan, 2008: s. 304).

Çevresel faktörlerin muhasebeye etkileri ile sebep oldukları değişimi ortaya çıkarmak amacıyla yapılan araştırmalarda, muhasebedeki değişimin muhasebe sisteminde değişim ve muhasebe uygulamalarında değişim olmak üzere iki noktada toplandığı görülmektedir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 374).

Sistem değişimi ifadesiyle; muhasebeden beklentiler doğrultusunda standart oluşturma, kuramsal düzenlemeler ve yasal düzenlemelerin kombinasyonundaki değişim kastedilir. Muhasebenin uygulama boyutunu düzenlemek için geliştiren mekanizmaların öncelik ve işleyişindeki anlayış değişiklikleri ise “sistem değişimi” adı altında incelenir. Uygulamaların değişimi ifadesi ile formal muhasebe sistemi kapsamında konulan kanun, kural vb. düzenlemelere uygulamacıların verdiği bireysel veya kolektif tepki davranışları kastedilmektedir (karabınar, 2005: s. 15).

Politik, yasal, ekonomik, kültürel, teknolojik, uluslararası, eğitimle ilgili ve meslekle ilgili çevreden kaynaklanan faktörlerdeki değişimler ve bunlara bağlı olarak işletme faaliyetleri ve organizasyon yapılarında meydana gelebilecek değişimler, muhasebeyi de kaçınılmaz bir şekilde etkilemektedir. Ancak muhasebenin ilişkili olduğu her bir çevrenin ve bu çevreye ait faktörlerin muhasebeye etkileri birbirinden farklıdır. Aşağıda söz konusu çevrelerden kaynaklanan faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkileri kısaca açıklanmıştır (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 375).

Politik çevre; işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkenin yönetim şekli, sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlükler, devleti yönetenlerin görüşleri muhasebenin gelişimine yön vermektedir. Politik koşullarda meydana gelecek bir değişiklik işletmeleri doğrudan etkileyeceğinden muhasebe sisteminin oluşturulmasında rol oynayabilir. Oluşturulacak muhasebe sistemlerinin nitelikleri, ülkenin politik düşünceleri ve amaçlarına göre şekilleneceğinden politik faktörlerin muhasebe sistem ile uygulamalarının gelişimi üzerinde önemli etkilere sahip oldukları ifade edilebilir. Bu bağlamda, sosyalist ekonomilerdeki muhasebe sistemi, gelişmiş Pazar ekonomisinin hâkim olduğu ülkelerdeki muhasebe sistemlerine göre belirgin farklılıklara sahiptir.

Ekonomik çevre; muhasebenin ilişki halinde olduğu ekonomik çevre ve bu çevreden kaynaklanan faktörler sürekli değişmekte, bu durum muhasebe açısından önemli riskler yaratmaktadır. Ekonomik koşullar, çevrenin ekonomik özellikleri ile bunların değişme ve gelişme eğilimleri olup, üretilen mal ile hizmetlerin arz ve talep durumu, tedarik, üretim, satış gibi piyasa koşulları ile bunlardaki dalgalanmalardan oluşmaktadır (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 375).

Ekonomik açıdan gelişmiş ya da az gelişmiş bir ülkede ekonomik faaliyet sayısı istenilenin çok altında olduğundan bu duruma bağlı olarak muhasebe sistemi ile mesleğin gelişimi de arzulanan düzeyin altındadır. Ekonomi geliştikçe ticari ve ekonomik faaliyetler belirli bir boyuta ve karmaşıklığa ulaşacaktır. Bu durum daha ayrıntılı ve yüksek kaliteli bir muhasebe sistemi ile standartlarına olan ihtiyacı artıracaktır. Ayrıca, ekonomik çevreden kaynaklanan enflasyon gibi bazı problemlerin de muhasebe üzerinde önemli etkileri söz konusudur. Yüksek enflasyona maruz kalan bir ekonomide hazırlanan finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu göstermekten uzaktır. Bu ve benzeri problemlerin önüne geçmek isteyen işletme yöneticileri stok hareketlerinin takibinde son giren ilk çıkar yönteminin kullanımı, enflasyon muhasebesi vb. yeniliklerden muhasebe alanında yararlanmaya başlamışlardır (Sürmen, Aygün, 2013: s. 375-376).

Yasal çevre; hukuksal yapı muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde önemli etkilere sahiptir. Farklı hukuksal temellere ve hukuk kurallarına sahip ülkeler arasında muhasebeye ilişkin mevcut farklılıkların nispeten daha az olduğu belirtilebilir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 376).

Kültürel çevre; işletmenin faaliyette bulunduğu çevrenin kültürel yapısı ve özellikleri ile bu faktördeki değişimler muhasebe sistem ve uygulamaları üzerinde derin etkiler yaratmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, belirli kültürel bağlılıkları olan ülkelerin, kendi kültürlerine benzer kültürel özelliklere sahip ülkelere geliştirilen ve uygulanan muhasebe sistemlerinden etkilendikleri, bu ülkelerin muhasebe sistemlerini kabul etme eğiliminde oldukları ifade edilebilir (Aktaran: Sürmen, Aygün, 2013: s. 376).

Teknolojik çevre; özellikle 2.Dünya Savaşı (1939-1945)'dan sonra hız kazanan teknolojik değişimler muhasebe sistemleri ve uygulamaları üzerinde etkili olmuştur. Teknolojik çevrede meydana gelen değişikliklerin muhasebeye etkileri bilgisayarlı muhasebe uygulamalarının önem kazanması, defterlerin bilgisayar ortamında tutulması, elektronik beyanname uygulamasına geçiş vb. biçiminde kendisini göstermiştir (Sürmen, Aygün, 2013: s. 377).

Uluslararası çevre; işlerini büyüten ve global pazarlarda faaliyet göstermeye başlayan işletmelerin dikkate almaları gereken önemli bir diğer çevre türü uluslararası çevredir. Uluslararası anlaşmalar, kuruluşlar ve birlikler bu çevrede dikkate alınması gereken faktörler örnek olarak verilebilir (Sürmen, Aygün, 2013: s. 377).

Eğitimle ilgili çevre; ülkede geçerli olan eğitim sistemi ve insanların bu sistemden beklentileri muhasebenin gelişimine etki edebilir. Bu ülkede eğitilmiş insanların sayıca artması, insanların güvenilir ve kullanışlı bilgi ihtiyacını artırmaktadır. Artan bilgi ihtiyacına bağlı olarak, en önemli bilgi kaynaklarından biri olan muhasebenin önemi de artmaktadır. Yaşanan bu döngü muhasebenin gelişimini olumlu bir şekilde etkileyebilmektedir (Sürmen, Aygün, 2013: s. 378).

Meslekle ilgili çevre; muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu prestij, insanların muhasebe mesleğine atfettikleri önem ve muhasebecilere bakış açıları muhasebenin gelişimini etkileyebilir. Ayrıca, meslekle ilgili birlikler, dernekler veya sivil toplum örgütleri de muhasebe mesleğinin yasalaşması ve uygulamalarının gelişiminde rol oynayabilir (Sürmen, Aygün, 2013: s. 378).

Muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişim süreci içerisinde karşılaştığı politik ve ekonomik gelişmeler, enflasyon, profesyonel muhasebecilerin yeterliliği, menkul kıymetler borsasının ve ülke ekonomilerinin gelişmişlik düzeyi ülkeler arası muhasebe uygulamalarında farklılıklara neden olmaktadır. Ekonomik büyümenin şekli ve düzeyinin muhasebe

uygulamalarına etkisi, toplam ürünler içerisinde tarım ürünlerinin ağırlıkta olduğu bir ülke ile sanayi ürünlerinin toplam ürünler arasındaki yapı yüksek olan ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında meydana gelen farklılık; tarımsal ekonomi ülkesinde önem taşıyan amortisman ve sabit değerlendirme konuları önemli olmayabilir. Aynı şekilde hizmet sektörünün ve buna bağlı olarak maddi olmayan varlıkların önem taşıdığı ülkelerin muhasebe uygulamaları farklı olacaktır. Gelişmiş olan ülkeler daha ayrıntılı karmaşık bir muhasebe sistemine sahiptir (Aktaran: Çankaya, Aydoğan, 2008: s. 303).



2. ÇİN'DEKİ MUHASEBE İKLİMİ

2.1. ÇİN KÜLTÜRÜ

Çin, Çince'de Zhong Guo sözcüğü olup, Merkez Ülke anlamına gelir. Tarihi bir medeniyet, ortak kültüre sahip bir bölge ve Doğu Asya'da çok uluslu bir oluşum. Çin medeniyeti, yaklaşık beş bin yıllık yazılı tarihi ile dünyanın en eski medeniyetlerindedir. Bununla birlikte üzerinde ideografik çizimlerin bulunduğu yaklaşık 6000 yıl öncesine ait kalıntılara ulaşılmıştır. Çin, aynı zamanda dünyanın en eski süreklilik arzeden medeniyetlerindedir. Çine dünyanın en eski sürekli kullanılan yazılı dillerindedir. İnsanlık tarihinin en önemli buluşlarından kâğıt, pusula, barut ve matbaa antik Çin medeniyetine aittir (<https://tr.wikipedia.org/wiki>, Erişim Tarihi: 05.02.2016).

2.1.1. Genel Açıklama

Çin'de “kültür” terimi “Wen Hua” olup, antik çağlardan beri vardır. “Wen” (kültür) asıl anlamı, dövme yazı, renkli zikzaklı doku anlamına gelir. Onun fikri de dil dâhil olmak üzere, bir çeşitli semboller, hatta sıra kültür kurumları ve görgü sistemini de kapsar. “Hua”ın anlamı varyasyon, nesil, iyi talih olup, söz konusu “her şey metaplaszi”, onun genişletilmiş anlam dönüşümü, aydınlatma, iyi şanslar ve eğitim anlamına gelir. Çin antiğinde bu “kültür” kavramı, esasen manevi kategoriye ait olup, sıklıkla “güç”, “dövüş sanatları”, “barbar” la tekabül ilişkide ve kendisi olumlu bir idealizmi içerir, hem siyasi içerik mevcut hem de etik önemi var olan devletçilikteki “Yin” ve “Rou” (yumuşak) tarafını yansıtır. Ayrıca, eski zamanlarda genelde bu kelime fiil olarak, yani sosyal yönetimdeki yöntem ve fikrin bir türü olarak da kullanılmıştır (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 18.12.2015).

2.1.2. Çin Kültürünün Özelliği

Çin geleneksel kültürü ise, Çin uygarlığının gelişimi ve bir araya getirdiği ulusal karakter ve stil yansımalarının ortaya çıkardığı etnik bir kültürdür. Çin topraklarında yaşayan Çin ulusunun hem de atalardan oluşturulan, Çin ulusu için nesilden nesille miras olarak devam ettirmesinde, ayırt edici etnik özelliklere, uzun bir geçmişe, derin çağrışıma, mükemmel geleneksele sahip olan kültürdür. Basitçe bir ifadeyle, farklı kültürel formlar aracılığıyla çeşitli etniklerin uyarılığının, göreneğinin ifade edilmesidir (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 18.12.2015).

2.1.3. Çin Kültüründeki Belirtiler

Çin kültürü geleneksel bir bakış açısına sahiptir. Bu bakışı içinde yer alan unsurlar çeşitli başlıklar altında toplanabilir. Aşağıda gösterildiği gibi;

- Yardımseverlik
- İnanç
- Saygı
- Şiir ve Resim
- Tarım Kültürü
- Saray Yetkilisi
- Filozoflar
- Zodyak (Burçlar)
- Satranç
- Geleneksel Edebiyat
- Geleneksel Festivaller
- Çin Drama
- Çin Mimarisi
- Çince Karakterler
- Halk El sanatları
- Çin Dövüş sanatları
- Bölgesel Kültür
- Yerel Gümrük

- Giyim
- Dört zarif oyun
- Mutfak sanatları
- Mitler Efsaneleri

bu belirtilerin hepsi geleneksel bakış açısından önemlidir (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 10.01.2016).

2.1.4. Çin Geleneksel Kültüründe Edebiyat ve Sanat

Klasik eser, şiir sanatı, kelime, şarkı, kaside, halk müziği, halk tiyatrosu, halk sanatları, geleneksel Çin resim, kaligrafi, beyitler, bilmeceler, kapak atış, içme, tekerleme, deyimler.

Geleneksel festivalinden, ay takvimine göre: ilk gün Çin yeni yılı yani Bahar Şenliği (Chun Jie), on beşinci günü Lantern Festivali (Yuan Xiao Jie), bundan başka Qing Ming festivali, Dragon Boat Festivali (Duan Wu Jie), Tanabata Festeivali (Qi Xi Jie), Güz Festivali (Zhong Qiu Jie) ve çeşitli halk festivali, ve geleneksel takvime uyum sağlayan Çin büyük ailesinin çeşitli bölgelerinde yaşayan azınlıkların geleneksel kültürü de Çin geleneksel kültürünün bir parçasını oluşturur (<http://wenku.baidu.com>, Erişim Tarihi: 11.01.2016).

2.1.5. Kültür Özelliği

Çin'in kültürel özellikleri genel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir;

1. Nesilden nesille devam etmesi: Çin'in geleneksel kültürü bazı tarihsel dönemlerde kısa bir dönem kesintiye uğraması, farklı tarihsel dönemlerde az da olsa değişmiş, ama genel olarak büyük bir değişiklik yaşamamıştır.

2. Kendine özgü olması: Çin'in geleneksel kültürü Çin'e özgü hem de dünyanın diğer kültürlerinden farklıdır.

3. Uzun bir geçmişe sahip olması: Beş bin yıllık uzun bir tarihi geçmişe sahiptir. Çin geleneksel kültürü geniş, zengin, renkli kültürdür (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 11.01.2016).

2.2. ÇİN'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN YAPISI

2.2.1. Genel Açıklama

Küreselleşmeye beraber uluslararası ticaret ve yatırımlar için daha da önemli hale gelen Asya ülkelerinde uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgili çalışmalar önemi bir sorundur (Aktaran: Çankaya, 2007: s. 135). Özellikle ekonomisi gün geçtikçe büyüyen ve Dünya'nın en önemli ekonomileri arasında gösterilen Çin Cumhuriyeti, bölgenin çekiciliğini daha da artırmaktadır. Çin'de 90'lı yılların başlarında Shanghai ve Shenzen borsalarının (Shanghai and Shenzen Stok Exchange=SSE and SZSE) kuruluşundan sonra muhasebe sistemi temelden değişmiştir. Borsaların gelişmesine karşılık Çin hükümeti 1992 yılında Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini (Accounting Regulation for Experimental Listed Companies) yayınlamıştır. Çin bu düzenlemeden sonra geleneksel Sovyet muhasebe modelinde ayrılarak batıdan IAS'i yansıtan birçok muhasebe uygulamalarını kendi muhasebe sistemine dâhil etmiştir (Aktaran: Çankaya, 2007: s. 135).

1978 yılından itibaren Çin'de yapılan ekonomik reformlar sonucu Çin ekonomisi Dünya'nın en hızlı büyüyen ekonomisi haline gelmiştir. 2001 yılından itibaren Dünya Ticaret Örgütüne tam üye olmasıyla birlikte ekonominin büyüme hızı ve dış ticaret hacmi bütün Dünyanın gözünün Çin'e çevrilmesine sebep olacak noktaya getirmiştir. Bu durum yabancı yatırımcıların Çin'e yaptıkları yatırımların daha da artmasına sebep olmuştur. Bu gelişmeler sonucu Çin'de 1990'lı yılların başlangıcından itibaren yerel muhasebe standartlarını IFRS ile uyumlaştırma çalışmaları başarılı bir şekilde devam etmektedir. Bu yıllarda borsaya kote edilmiş şirket sayısı 2004 yılı itibariyle 14'ten 1376'ya kadar yükselmiştir. Piyasa ekonomisinin gelişmesi denizaşırı sermaye akışı finansal raporlarda kalite isteğini arttırmıştır. Çin'de hükümet merkezli muhasebe uygulamaları yerini piyasa merkezli uygulamalara bırakmaya başlamıştır. Çin'de muhasebe reformlarının daha hızlı ve daha az maliyetli olabilmesi açısından IFRS'ye adaptasyonun gerekli olduğu kabul görmüştür (Aktaran: Çankaya, 2007: s. 139).

Son olarak Çin'de petro-kimya ürünleri üzerine üretim yapan Sinopec Shanghai

Petrochemical Company Limited şirketinin CAS (China Accounting Standards) ve IFRS'ye uygun net kâr sonuçları C-indeks (conservatism indeks)'e uygulanarak karşılaştırma yapılmıştır. Sinopec hisseleri Hong Kong, Newyork, Londra ve Shanghai Borsalarında işlem

görmekte ve söz konusu şirket 2005 verilerine göre borsada işlem gören şirketler arasında Çin'in en büyük şirketi konumunda bulunmaktadır (Aktaran: Çankaya, 2007: s. 139).

Çin'de 1990'lı yılların başlarından itibaren yerel muhasebe standartlarını IFRS'ye uyumlaştırma konusunda başarılı çalışmalar yapılmaktadır. Bu ülkede GAAP konusunda 1998 yılında yapılan temel reform Çin Muhasebe pratiklerini IFRS pratiklerine etkili şekilde uyumlaştıramamıştır. Farklılıkların temel nedeni olarak kurumsal altyapı eksikliği gösterilmektedir (Aktaran: Çankaya, 2007: s. 143). Çin hükümetinin ulusal muhasebe uygulamalarını IFRS uygulamalarıyla uyumlaştırmak amacıyla 2001 yılında reformlar gerçekleştirmiştir. Bu reformlar, özellikle muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında yönetimlerin fırsatçı davranışlarının etkisini azaltmak amacıyla yönelik bir uygulama mekanizması yayınlamıştır. Bu mekanizma ile Çin GAAP ve IFRS uygulamalarına uygun olarak açıklanan kârlar arasındaki farklılıkları azaltmak amacıyla yöneliktir. Kurumsal yönetim alanında gerçekleşen reformlar sonucu Çin GAAP ve UFRS uygulamalarına göre oluşan kârlar arasındaki farklılıkların 2002 yılından itibaren azalmaya başladığı görülmektedir(Aktaran: Çankaya, 2007: s. 139).

2.2.2. Çin'de Muhasebe Ajansı

Muhasebe ajansı, her kamu biriminin içinde ayarlanan muhasebe konularına özel kuralları oluşturan, muhasebe personelinin eğitim ve çalışma kuralları ile kamu ve özel sektör muhasebe faaliyetleri için esas sorumlu olan kurumdur. Çin'in muhasebe organları: muhasebe çalışmalarının sorumlu kamu iş idareleri muhasebe ajansı, yerel idare muhasebe ajansı ve şirketlere ilişkin muhasebe organizasyonunu sağlayan birimleri kapsar (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 12.01.2016). Tipleri:

1.Kamu İş İdareleri Muhasebe Ajansı:

“Muhasebe Kanunu” ile hükme bağlanmış olan, mali departman devletteki tüm muhasebe çalışma organlarından sorumludur. Yerel her düzeydeki halk hükümetleri finans sektörü ise kendi alanındaki muhasebe ajanslarından sorumludur. Devletin her düzeydeki idari bölümlerinde, muhasebe bölümü, şubesi ve ofis şeklinde düzenlemeler bulunur. Bu görev esasen Maliye Bakanlığı sorumluluğu altında muhasebe bölümleri tarafından yerine getirilir. Maliye Bakanlığı'nın muhasebe bölümü içinde kurduğu “Muhasebe Standartları Komitesi”, Muhasebe Standartlarının araştırılması ve geliştirilmesinden sorumludur, muhasebe bölümü aynı zamanda muhasebe sistemine ilişkin diğer çalışmalardan sorumludur.

Devlet yönetim bölümünün, muhasebe kurumları ile ilgili görevleri ise alt birimlerdeki muhasebe çalışmalarına organize etmek, rehberlik ve denetleme yapmak; ilgili birimler bildiren finansal tabloları incelemek ve toplamak; bu birimin üst ve alt birim arasındaki ödeme ve ödenekleri hesaplamaktır (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 12.01.2016).

2. İdari kurumlardaki (Yerel İdarelerdeki) muhasebe ajansı

İdari kurumlarda yer alan muhasebe ajansı, birimin bütçe fonların akılcı kullanımına güven sağlamak için, sadece gelir ve gider hesaplama zamanında hesaplama ve raporlama gereksinimlerini karşılamak değil, aynı zamanda iç kontrollerin ilkelerini takip eder. Günümüzde, idari ve kamu birimler muhasebesi ile şirketler muhasebesi ekonomik faktörlerin etkisi altındadır. Çin'in siyasi reformu derinleştirilmesi ile tam bütçe hesaplayan idari kurumlar yavaş yavaş azalmaktadır. Bu durumda devlet organlarından ayrı olan başka kurumların çoğu kurumsal özel yönetim ilkelerine ve hesaplaşma yöntemlerine başlamıştır. (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 13.01.2016).

3. Şirketleri (iş birimlerini) düzenleyen muhasebe ajansı

İş birimleri ayarlayan muhasebe kurumlarını anlamaktan önce iş birimlerini anlamak gerekmektedir. İş birimi, öz finansman, bağımsız çalışma ve kendini geliştirme kâr birimidir. Kâr amacı ile çok sayıda ve karmaşık işlemleri olan kurumlar muhasebe işlerine gerekli değişiklikler yaparak muhasebe hizmetinin ilerlemesine katkı sağlamışlardır (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 13.01.2016).

2.2.3. Çin'de İşletme ve Ortaklık Yapıları

Çin 1970'den sonra, reform ve dış ülkelere açılmasıyla, ekonomik kalkınması büyük ölçüde ilerlemiştir. Ama aynı zamanda bazı işadamları büyük kâr elde etmek amacıyla, ticaret kanunindeki boşluklarından kullanarak, bir süre sorunları ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, Çin hükümeti ticaret hukuku ile ilgili yasaları geliştirmenin gereği ve önemini yüksek derecede dikkate almıştır. Ticaret kanunu, eşit varlıklar veya iş davranış arasındaki ticari ilişkiyi ayarlamak için şirketler hukuku, sigorta hukuku, kurumsal ortaklık hukuku, deniz hukuku, kıymetli evrak hukuku ve benzeri dâhil olmak üzere, modern piyasa işlemleri temel ilkelerini, hukuk normları standartları boyunca, ekonomik ilişkiler ve işadamlarının ticari faaliyetlerini ticari hukuk içerisinde yürütmenin önemini yerine getirdi.

Ticaret hukukun gelişiminde, aşağıdaki dört yönden ağırlıklı izlenmesi gerekir;1. Bir organizasyon güçlendirmeye uyum sağlamak, yani, kurumsal memurların kalitesini arttırmak. 2. Ticaret hukuku alanında kalkınmak ve gelişmek. İşletmelerin ekonomik verimliliğini arttırmak, işletmelerin maliyetini azaltmak ve operasyonel verimliliğini arttırmaktır.3. İşletmelerin piyasadaki yarışmalara katılmasını desteklemek için işletmelere uygun yasal mekanizmalarını sağlamak (<http://www.xzbu.com>, Erişim Tarihi: 03.03.2016). Ticaret hukukunun ticarete kâr sağlamak ve genel olarak piyasada ekonomik ilişkideki işadamları ve ticari faaliyetleri düzenlemeyi esas alırlar.4. Teknolojik devrimin gelişmesiyle birlikte, uluslararası ilişkiler dünyaya giderek, böylece ticari faaliyetlerde ulusal sınırların ötesine geçmekte. Batı ülkeleri kapitalizm aşamasına girdikten sonra, ülkeler arasındaki ticaret, ülkelerin ekonomisinde önemli yer aldı, dolayısıyla ülkeler yapılan ticaretin kâr elde etti. Bu nedenle, ülkeler ticaretin rolüne önemsemeye başladılar ve ticaret hukukunu düzenlediler. Küresel ticaret faaliyetlerinin büyümesi ve güçlenmesiyle, ticaretçilerin ticaret hukukunu uluslararası olan hukuka getirmeye yol açtılar. Her ülkelerle arasındaki ticaret hukukunun eksikliklerini sürekli düzelterek, ülkenin ticaret hukuku, uluslararası ticaret hukuku, uluslararası sözleşme ve diğer koordinasyonun gelişiminde güçlü bir katkı sağladılar (<http://www.xzbu.com>, Erişim Tarihi: 03.03.2016).

Çin'in tarihsel ve kurumsal özelliği nedeniyle işletme ortaklık yapısı daha karmaşıktır. Başlıca ortaklık türleri şöyle sıralanabilirler;

1. Kişisel ortaklık. Bu bir gerçek kişi yatırım ortaklığı tarafından kurulan işletme ortaklığıdır. Çin'de işletme ortaklığının sayısının çoğunluğu bundan oluşur.
2. Yasal ortaklık. Bu ortak bir amaç için kurumsal işletmelerle kurumsal işletme arasındaki işletme ortaklığıdır.
3. Çin – Yabancı ortak işletmeleri. Bir ve ya daha fazla Çin işletmeleri ile birden fazla yabancı şirketler veya Hong Kong, Macao ve Tayvan şirketleri ortak yatırım yapan ve ortak yürüten işletmedir. Çin- Yabancı ortak işletme ilgili yasalara göre ikiye ayrılır. Yani, kurumsal yabancı ortak işletme ve kurumsal olmayan yabancı ortak işletme.
4. Aracı hizmet kuruluşlarının ortaklığı. Bu şekilde ortaklık kuruluşlar ise, hukuk firmaları, mali müşavirliği, doktor muayenehaneleri, mimarlık ofislerinden oluşur. Bunlardan başka, Çin ekonomisini gelişimine katkı sağlayanlardan, bazı denilen

kollektif Şirketler, anonim kooperatif Őletmeler, bireysel ortaklık kuruluşları da önemli yer tutmaktadırlar (<http://www.chinalawedu.com>, Erişim Tarihi: 15.03.2016).

2.2.4. Muhasebe Meslek Örgütlenmesi

Muhasebe meslek örgütlenmesi; Őletmelerde muhasebe Őlerinin iyi yönetilmesi için yapılması gereken düzenlemeleri, muhasebe kurumları ve muhasebe personeli ile muhasebe bilgi üretim sisteminin gereksinimi olan muhasebe kurallarının neler olduğunu, muhasebe sistemi hizmetlerinin normal olarak yürütülmesi için gerekli güvenlik önlemlerini belirler (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 13.01.2016). Muhasebe meslek örgütlenmesi aşağıdakileri içerir:

- Serbest muhasebe ofislerinin ayarlanması,
- Muhasebe personelinin hazırlığı,
- Muhasebe personelinin görev yetkisi,
- Muhasebe Őlerinin Őartnamesi,
- Muhasebe düzenleyici sistem formülleŐtirmesi,
- Muhasebe arŐivlerini gözetmek,
- Bilgisayarlı muhasebe, vb.

Bu bağlamda Çin'de muhasebe meslek örgütünün çalışma ilkeleri aşağıdaki gibi belirlenmiŐtir (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 13.01.2016);

1. Örgüt, muhasebe Őlerini organize etmek için devletin muhasebe ilkelerine uygun olmalıdır. Yani muhasebe Őleri örgütü çeşitli mevzuat ve yasaların kısıtlamasındadır. Mesela, “muhasebe kanunu”, “baş muhasebeci yönetmeliği”, “temel muhasebe hizmet standartları”, “muhasebe profesyonel görevleri deneme yönetmeliği”, “muhasebe arŐivler idare tedbirleri”, “ bilgisayar muhasebesi idare tedbirleri” gibi.

2. Örgüt, her Şirketin kendi üretim ve yönetim özelliklerine göre muhasebe Őlerini organize etmesini, Şirketlerin kendi özelliklerine göre muhasebe sistemlerini

kurmasını ve muhasebe örgütlenmesini yapması gerektiğini teşvik eder ve şirketlerin muhasebe personeli ile pratik düzenleme yapmalarını önerir.

3. Muhasebe çalışmalarının yasalara uygun olarak yapıldığını kontrol etmek, muhasebe çalışma verimine önem vermek, çalışma süresini azaltmak ve maliyetlerden tasarruf etmek, muhasebe örgütünün diğer çalışma ilkelerindedir.

2.2.5. Muhasebe Çalışma Örgütünün Önemi

Muhasebe çalışma örgütü, serbest muhasebe ofislerinin ayarlanması, muhasebe personelinin çalışma koşullarının belirlenmesi, muhasebe düzenlemelerinin formülleştirilmesi ve uygulamaları, muhasebe arşivlerinin takibi işlerini yapar. Muhasebenin bilimsel olarak organize edilmesi, muhasebe fonksiyonlarını tamamlamaya, muhasebe amacını gerçekleştirmeye, muhasebenin ekonomik sistemdeki rolünün yürütülmesinde çok önemli bir öneme sahiptir. Yani, aşağıdaki üç özelliğe sahiptir (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 14.01.2016).

1. Muhasebe işlerinin kalitesi ve verimliliğin artmasına faydalıdır.
2. Şirketlere ekonomi, finans, bütçe ve diğer sektörel konularda danışmanlık açısından faydalıdır.
3. Makroekonomik göstergelerin oluşturulması noktasında muhasebe ofisleri ile birlikte çalışma konusunda yararı vardır.

Muhasebe Çalışmalarının Organizasyonun Çeşitleri;

Şirket muhasebe işlerinin organizasyonu farklı olduğundan dolayı, şirket finansal muhasebe kurumlarının belirli işlem kapsamı farklıdır. Şirket muhasebe işlemleri organizasyon çeşitleri aşağıdakileri kapsar (<http://baike.baidu.com>, Erişim Tarihi: 10.02.2016);

- Bağımsız muhasebe ve bağımsız olmayan muhasebe
- Merkezi(odak) muhasebe ve merkezi olmayan muhasebe
- Profesyonel muhasebe ve kitlelerin örgütlenmesi muhasebe

Çin’de Muhasebe Meslek Örgütü aşağıdakileri kapsar:

1. Çin Yeminli Mali Müşavirler Derneği
2. Çin Baş Muhasebeci Derneği
3. Muhasebe Derneği

Çin Yeminli Mali Müşavirleri Derneği, “Çin Halk Cumhuriyeti Yeminli Mali Müşavir Kanunu” na ve “Sosyal Kayıtlı Örgütlerin İdare Yönetmeliklerin”e tabi, Çin Yeminli Mali Müşavir sektöründeki özdenetim idari kuruluşudur. Çin Baş Muhasebeci Derneği, Maliye Bakanlığı’nın sorumluluğunda olan bölgeler, sektörler, meslekler arasında, kâr amacı beklemeyen ulusal toplum kuruluşudur. Birim üyeleri ağırlıklı olarak iller, belediyeler, özerk bölgeler, belediyeler birliği, merkez işletmeleri, kurumlar, devlet büyük, orta ölçekli şirketler hem de belirli bir büyüklüğü sahip özel işletmeleri kapsar. Bireysel üyeler esas olarak, işletmeler, idari kurumların baş muhasebecisini ifade eder. Çin Muhasebe Derneği 1980 yılında kurulan, Maliye Bakanlığına ait olan, devlet muhasebe sektöründeki çeşitli muhasebe örgütleri hem de muhasebe teorisi, yani muhasebecilerin akademik uygulamaları, profesyonelliği, kâr amaçlı olmayan ticari örgütlemeler ve devlet kurumlarıyla irtibata geçen, iş ve akademik alanındaki bir bağlantı ve köprüdür. Muhasebe reformu ve uygulama görüşündeki üst platformdur (<http://zhidao.baidu.com>, Erişim Tarihi: 13.01.2016).

2.3. TİCARİ SİSTEM

2.3.1. Genel Açıklama

Çin’in ticari sistemi; devlete ait, özel sektöre ait, kişilere ait, müşterek mülkiyete tabi, hisse senedi mülkiyetine tabi ve Çin-yabancı mülkiyetine tabi sektörler olmak üzere birkaç sektöre ayrılmaktadır. 1995’te devlete ait kısmın, toplam perakende tüketici mal satışlarındaki payı yüzde 29,8, kolektif işletmelerin payı yüzde 19,3 öteki sektörlerin yapı da yüzde 50,9 olmuştur. Devlete ait olmayan işletmelerin toplam satışları 1995 yılında perakende alanında yüzde 50 oranında paya sahip olmuştur. Ancak, devlete ait işletmelerin toplam satışları, hâlâ toptan satışların üçte ikisinden fazlasını oluşturmaktadır. Devlete ait ticaret sektörü, iç piyasada mal dolaşımı için gerekli itici gücü ve temel kanalı sağlamaktadır. Bir bütün olarak ekonomi ve halkın geçimi için önemli olan mal kaynaklarını denetlemekte, iç piyasa ile farklı mülkiyet sistemlerini kullanan ticaret sektörü arasındaki ilişkiyi koordine

etmekte ve bütün ülkede mal dolaşımının yansira arz ve talep arasında dengeyi düzenlemektedir. Bu şekilde, piyasa fiyatlarının düzenlenmesi ve denetlenmesinde, üretimin gelişmesinin teşvik edilmesinde ve halkın günlük gereksinimlerinin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır(<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 31.12.2015).

Kollektif mülkiyete tabi ticaret sektörü, satış ve pazarlama kooperatiflerini, çalışanlar tarafından ortaklaşa işletilen mağazaları ve devlete ait şirketlere bağlı yiyecek ve içecek hizmeti veren kolektif işletmeleri kapsamaktadır. Kolektif mülkiyete tabi ticaret sektöründeki işletmeler büyük ölçüde perakende satışlar, toptan satışlar veya her ikisini gerçekleştirmektedir. Reform ve dış dünyaya açılma sürecinin bir yan ürünü olan müşterek mülkiyete tabi ticaret sektörü, çeşitli türde ticari faaliyeti kapsamakta ve genellikle perakende veya toptan satış faaliyetlerinde bulunmaktadır. Kişilere ait sektör ise sosyalist ticaret için gerekli bir destekleyici unsurdur ve başlıca faaliyet alanı günlük kullanım için çeşitli küçük malların perakende satışlarıdır. Panayırlar yoluyla yapılan ticaret, Çin’de ticaretin eski ve geleneksel bir şeklidir ve uzun bir geçmişe sahiptir. Bugün bu “panayır ticareti”, buna geçmişte egemen olan tarımsal ve yan ürünlerin kapsamının dışına çıkmaktadır ve malları etkin bir şekilde toplayan ve dağıtan uzmanlaşmış toptancı piyasalarının ortaya çıkması ile daha kapsamlı bir faaliyete dönüşmektedir. 1995’te Çin’de 20,000’i kentlerde, 63,000’i de kırsal bölgelerde olmak üzere 83,000 panayır düzenlenmiştir. Panayırlarda gerçekleştirilen ticaret hacmi, kentlerde 617,64 milyar yuan, kırsal bölgelerde de 541,37 milyar yuan olmak üzere 1.159.01 milyar yuan olmuştur (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 31.12.2015).

2.3.2. Mal Satışları ve Piyasa Fiyatlarının Oluşması

Çin’in perakende mallarının büyük bölümü, tekstil ve öteki hafif sanayilere tarım sektörü tarafından üretilmektedir. Ancak, sinai ve tarımsal kalkınma ile haklın yaşam standartlarının iyileşmesi sonucunda tüketici mallarına karşı talep değişmiştir. Geçmişte insanlar sadece yeterli gıda ve yiyecek peşinde koşarken, bugün besleyici gıdalara ilgi göstermekte, rahat ve şık giyecekler giymekte ve tanımlı markalı ve pahalı ürünler kullanmaktadırlar. 1995’te tüketici mallarının toplam perakende değeri, 2,062 milyar yuana ulaşmıştır. Fiyat artışları dikkate alındığında bu rakam, 1978’e göre 4,5 kat artış olduğunu göstermektedir. 1978’den önce Çin’deki emtia fiyatları büyük ölçüde hükümet tarafından belirlenmekteydi. Ancak 1979’da Çin, aşamalı bir fiyat reformunu uygulamaya başlayarak devlet tarafından belirlenen fiyatlar, devlet tarafından yönlendirilen fiyatlar ve piyasada oluşan fiyatları kapsayan bir çeşitlendirilmiş fiyatlandırma sistemi oluşturmuştur. 1995’in

sonuna kadar toptan ve perakende fiyatlar dâhil olmak üzere birçok fiyat üzerindeki devlet kontrolü kaldırılmıştır. Fiyatları devlet tarafından belirlenen ürünlerin satışı, tüketici malları toplam perakende satışlarının yaklaşık yüzde 7,2'sini oluşturmuş, hububat ve petrol gibi kaç önemli malın fiyatları devlet tarafından belirlenmiş veya yönlendirilmiştir. Fiyat reformunun hızlanması ile birlikte fiyatlar bir ölçüde yükselmiştir. 1995 yılında enflasyon büyük ölçüde kontrol altına alınmış ve piyasa fiyatlarındaki artış dalgası aylara göre yavaşlamıştır. Bu gelişme, mal perakende fiyatlarındaki yıllık artışın yüzde 15'e çekilmesi hedefine ulaşılmasını sağlamıştır. Devlet, fiyat artışlarını gelecekte makroekonomik yollardan kontrol altında tutmaya devam edecek ve fiyatların piyasada oluşması sürecini yaymaya devam edecektir (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 31.12.2015).

2.3.3. İç Ticaretin Gelişimi

Çin'in iç ticareti büyük ölçüde, gıda ürünleri ve hizmetlerden oluşmaktadır. Planlı ekonomik sistemde Çin'in iç mal dolaşımı tüketici malları ve üretim malları olarak ikiye ayrılmıştı. Planlı üretim, dağıtım ve arza dayalı dolaşım sistemi hububat gibi başlıca tüketici malları ile haddelenmiş demir ve otomobil gibi önemli üretim mallarının üretiminde uygulanmaktaydı. 1979'dan bu yana Çin, ticari yapı, mal satma-alma ve pazarlama politikaları, toptancı sistemi, sunulan hizmetlerin türleri ve yönetim mekanizmasında bir dizi reform yaparak yeni bir mal dolaşım sistemini aşamalı olarak oluşturmakta, kamu sektörünün mal piyasasındaki tekeline dayalı sisteme son vermektedir. Bugün, temel dayanağı kamu sektörü olan ve birçok ekonomik sektörde, yönetim biçimi ve dolaşım kanalının bir arada bulunduğu yeni bir sistem oluşturulmuştur. Devlet, sektörlerin yönetimi ve makro piyasa düzenlemelerini gerçekleştirmekte ve ticareti denetlemektedir. Aşamalı olarak çeşitli ticari birlikler, bölgeler arası çok branşlı ticari dolaşım grupları, ticaret merkezleri ve bölgesel tarımsal ve yan ürünler toptan piyasaları, sinai ürünler toptancı piyasaları, üretici malları piyasaları ve küçük mal piyasaları kurarak kentlerde odaklaşan bir ticari dolaşım ağı oluşturmuştur (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 31.12.2015).

2.3.4. Dış Ticaretin Gelişimi

Öteki ülkelere dış ticaretin ve ekonomik ve teknik işbirliğinin artırılması, Çin'in dış dünyaya açılma politikasının yansısı modernleşme ve kalkınma stratejisinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. 1979'dan bu yana dış ticaret hızla artmıştır. Çin, etkin bir şekilde ithalat/ ihracatını artırmakta, teknoloji ithal etmekte ve yabancı ülkelere yardım vermektedir.

Ayrıca yabancı sermayenin etkin kullanımı yaygınlaştırmış, yabancı ülkelerde sözleşmeli mühendislik projeleri ve işgücü hizmetlerinin kapsamını genişletmiş ve teknoloji ihracını artırmıştır. Yabancı işletmelere yatırım yapılması ve işletmelerinde ilerleme kaydedilmiştir. Daha fazla uluslararası ikili ve çok taraflı ekonomik ve teknik yardım alınmaktadır. Çin’de uluslararası işbirliği ve değişimler için çok biçimli bir yapı oluşmaya başlamıştır, ülkenin dış ekonomik ve ticaret ilişkileri, yeni bir çoğulcu aşamaya girmiştir. Bu aşamada dış ticaretle ilgilenen çeşitli işletmeler ihracattaki artışa dayalı olarak büyümekte, bunların ilerlemeleri de toplu ilerlemeyi desteklemektedir. 1995’e kadar Çin, bütün dünyada 227 ülke ve bölge ile ekonomik ve ticari ilişkiler geliştirmiş, Çin’in dışında 200’ün üzerinde ticari bağlantı kurmuştur. 1994’te dış ticaret için zorunlu planların iptal edilmesi, toplam ithalat değerine ilişkin ilkelerin uygulanması, ihracat yoluyla döviz kazanılması ve ithalat için döviz ödenmesi, önemli malların ithalatı ve ihracatına ilişkin kota yönetiminin iyileştirilmesi, gümrük tarifesi oranlarındaki ayarlamaların sürdürülmesi ve dış ticarete ilişkin mevzuatın hızlandırılması dâhil olmak üzere dış ticaret sisteminde önemli reformlar yapılmıştır. 1995’te bazı malların ithalatına ilişkin önemli izin ve kota kısıtlamaları kaldırılmıştır. Bu reformlar, Çin’in dış ekonomik ve ticari faaliyetlerinin, uluslararası ticaret örgütlerinin standartlarına uygun olmasını sağlamak, uluslararası ekonomisinde geçerli olan kurallara uygun mekanizmayı kurmak için gerçekleştirilmiştir. Gelecekte Çin’in dış ekonomik ilişkileri, sosyalist piyasa ekonomisi kurallarına uygun olarak ve uluslararası standartlara bağlı kalınarak geliştirilecektir. Çin, 1986’da kurucu üyesi olduğu Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması’nda (GATT) akit devlet statüsünü yeniden kazanmak için resmen başvuruda bulunmuştur. (GATT’nin kurucu üyesi olan Çin, tarihi nedenlerden dolayı bir zamanlar GATT ile ilişkisini koparmıştı.) Mart 1987’de GATT Yönetim Kurulu tarafından “Çin’in Kurucu Statüsü Çalışma Timi” oluşturularak 1992 yılından itibaren Çin’in GATT kurucu üyeliğinin iade edilmesi anlaşması için gerçekçi görüşme başlatılmıştır. Çin, GATT üyeliği ve dış ticaretinin gelişmesine uygun olarak 1991 yılında 225 çeşitli ithal ürün, 1992 yılında da 3.371 çeşitli ithal ürün üzerindeki gümrük vergisini azaltmıştır. 1993 yılında da 2,898 çeşit mal ürünündeki gümrük vergisini daha önceki oranın yüzde 45,6’sına indirmiştir. 1995 yılında 3,200 ithal ürüne uygulanan gümrük vergisi oranı, eski oranın yüzde 35,9’una düşürülmüştür. Bunu, Nisan 1996’da 4,000’in üzerinde ithal ürüne uygulanan gümrük vergilerinin, eski oranın yüzde 23’üne düşürülmesi izlemiştir. Çin hükümeti, gümrük tarifelerini, sonuçta gelişmekte olan ülkelerin ortalama düzeyi olan (yüzde 15)’e indirmeyi taahhüt etmiş ve ithalat ruhsatlarının üçte ikisinden fazlasını kaldırmıştır. Çin, ayrıca ticaret görüşmelerinin Uruguay turundan sonra yayınlanan nihai bildiriye ve Dünya Ticaret Örgütü

(WTO) Kuruluş Anlaşmasını imzalayarak geliştirmekte olan bir ülke olarak Çin'in takdim edebileceği ayrıcalığı ortaya koymuş ve samimiyetini göstermiştir. Fakat bir iki kurucu üyesi tarafından Çin'in bugünkü aşamada yüklenebileceğinden çok aşırı istekler üzerinde ısrarla durması, Dünya Ticaret Örgütü'nün kurulmasından önceki görüşmelerin sonlanmasına yol açmıştır. 1985 yılının sonunda GATT'in tarihi misyonu sona erecek "GATT Çin Çalışma Timi'nden Çin'in WTO'ya katılması Çalışma Timi'ne olarak değiştirilmiştir. Çin'in dış ticaret sistemi, uluslararası ekonomi ve ticaret standartlarına uygundur ve Çin'in, WTO'ya katılması Çalışma Timi'ne olarak değiştirilmiştir. Çin'in dış ticaret sistemi, uluslararası ekonomi ve ticaret standartlarına uygundur ve Çin, WTO'ya katılmak için gerekli bütün niteliklere sahiptir. Çin hükümetinin, WTO'ya katılma konusundaki tutumu açıktır. Gelişmekte olan ülke statüsü nedeniyle ve görüşmelerin Uruguay turunda varılan anlaşmaya dayalı olarak Çin, ekonomik kalkınma düzeyinde uygun yükümlülüğü taahhüt edecektir. Ancak, WTO'ya ne zaman katıldığına bakılmaksızın reformlarını, dış dünyaya açılma sürecini ve modernleşme hamlesini sürdürecektir. Öteki ülkelere eşitlik ve karşılıklı yarar esasına göre ikili ticaret işbirliği ve çok taraflı ticari ilişkileri geliştirmeye devam edecek, özgür ve adil bir dünya ticaret düzeni oluşturulması için sürekli çaba harcayacaktır (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 31.12.2015).

2.3.5. Dış Sermaye Kullanımı

Çin, yabancı sermayeyi özellikle krediler ve doğrudan yatırım şeklinde kabul etmektedir. Yabancı sermaye Çin'in inşaat için gereksinin duyulan mevcut fonlardaki eksikliği telafi etmesini, enerji kaynakları çıkarma faaliyetleri, ulaştırma ve haberleşme tesisleri ve ham ve yarı mamul malzeme sanayiini geliştirmesini, gelişmiş teknolojiden yararlanmasını ve ülkenin ihracat yoluyla döviz kazanma kabiliyetini güçlendirmesini sağlamıştır. Yabancı yatırımcılar da bunun karşılığında Çin'de pazar ve kar elde etmişlerdir. Dış krediler, yabancı hükümetlerin veya uluslararası finans kuruluşlarının verdiği krediler, yabancı bankaların verdiği ihracat kredileri ve yabancı ticari bankalardan alınan kredilerin yansira uluslararası piyasada ihraç edilen tahvil, teminatsız tahvil ve hisse senedi yoluyla elde edilmektedir. Çin, dış kredileri özellikle büyük ve orta çaptaki inşaat projeleri için kullanmaktadır. Bunların birçoğu enerji, ulaştırma ve haberleşmenin yansira petrokimya, demir ve çelik, hafif sanayi, tarım, eğitim ve kültür ve bilimsel araştırma alanlarındaki projelerdir. Yabancı işadamlarının doğrudan yatırımları ise genellikle Çin-yabancı ortak girişim işletmeleri, Çin –yabancı kooperatif işletmeleri ve tamamen yabancı sermayeli

işletmelerin kurulmasının yansira kaynakların işbirliği içinde geliştirilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. 1979 ile 1995 arasındaki dönemde Çin'deki onaylanmış yabancı yatırımlı projelerin sayısı 258.000'e ulaşmıştır(234.000'i yabancı sermayeli işletme, diğerleri ise birlikte geliştirme, telafi amaçlı ticaret, işletme ve montaj ve uluslararası kiralama projelerinden oluşmaktadır). 1995'te dış yatırımları dört özelliğe sahiptir:

1. Yatırımlar artmaya devam ederken gerçek yatırımlar, 1994'e göre yüzde 11,4 artarak 37.806 milyar dolara ulaşmıştır. Çin, dünyada yabancı yatırımcıların ikinci büyük hedefi haline gelmiştir.

2. Çok uluslu şirketler, Çin'deki yatırımlarını artırmışlardır. Çoğunluğu Amerika Birleşik Devletleri, Japonya ve Avrupa, Topluluğu'ndan 154.200'ü aşkın çok uluslu şirket, 1995 yılına kadar Çin'de yatırım yapmış bulunuyordu.

3. Projelerin büyük çaplı yatırımları, ileri teknoloji içerikleri ve gelişmiş yönetim düzeyi, sanayilerin ve ürün karışımının ayarlanmasında ve iyileştirilmesinde önemli rol oynamıştır.

4. Yatırım alanları genişlemiş ve ticaret, ulaştırma ve finans gibi üçüncül sanayiler, yabancı yatırımcıları çekmeye başlamıştır. 1980'lerin başından itibaren merkezi ve yerel yönetimler, havaalanları, karayolları, haberleşme tesisleri, elektrik ve su temini projeleri gibi çeşitli yatırım projelerini tamamlamak için büyük miktarda insan gücü, malzeme ve para tahsis ederek yabancı işadamlarının Çin'de yatırım yapma ve fabrika kurmaları için daha iyi koşullar yaratmışlardır. Bu arada, yatırma ilişkin koşullarda da değişiklik yapılarak dış ekonomik ve ticari ilişkiler konusundaki 500'ün üzerinde yasa ve yönetmelik birbiri ardında yürürlüğe konulmuştur. Bunlar yabancı işadamlarının Çin'de yatırım yapmaları için yasal temeli ve teminat sağlamışlardır. Yabancı sermayeli işletmelerin yönlendirilmesine ilişkin geçici yönetmelikler ve yabancı sermayeli sanayiler rehberinde enerji kaynakları, ulaştırma, önemli, ham ve yarı mamul ürünler ve yeni tarımsal teknikler yabancı yatırımlara açık alanlar olarak sınıflandırılmışlardır. Günümüzde dış ticaret, havayolu, ulaşımı, ticaret, finans ve değerli metallerin çıkarılması gibi yabancı işadamlarına kapalı ve yasak bölgeler olarak sınıflandırılmış olan bazı alanların, yabancı sermayeyi aşamalı olarak ve planlı bir şekilde kabul etmelerine izin verilmektedir (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 31.12.2015).

2.3.6. İthalat ve İhracat

1995'te Çin'in ithalat ve ihracatının toplam hacmi 1978'e göre 13,6 kat olarak 280,85 milyar dolara (148,77 milyar dolar değerinde ihracat ve 132,08 milyar dolar değerinde ithalat) ulaşmıştır. Çin'in 1978 yılında 32'inci sırada olan dünya ticaret hacmindeki yeri 11'inci sıraya yükselmiştir. İhraç ürünleri içinde sinai mamul ürünlerin yapı, 1978'deki, yüzde 46,5 iken 1995'te yüzde 85,6'ya çıkmıştır. İlk ürünlerin 1978'de 53,5 olan payı ise 1995'te yüzde 14,4'e düşmüştür, ithal mallar içinde sinai mamul ürünlerin oranı, yüzde 80 dolayında kalmıştır. 1995'te Çin'in ithalat ve ihracat özellikleri şöyle olmuştur: 1. İthal ve ihraç ürünleri yapısının daha uygun hale getirilmesi. İhraç ürünleri içinde elektro-mekanik ürünlerin hacmi, tekstil ürünlerinin hacmini aşarak Çin'in en büyük ihraç ürünü sektörü haline gelmiştir. Sinai mamul ürünlerin toplam ithalat içindeki yapı bir önceki yıla göre yüzde 4,2 oranında azalırken ithalattaki artış, takas ticareti ise azalmıştır. 3. Yabancı sermayeli işletmeler, Çin'in dış ticaretindeki artışın temel dayanağı haline gelmiştir. 1995 yılında Çin'in dış ticaretinde elde edilen net gelirin yarısı yabancı sermayeli işletmeler tarafından oluşturulmuştur. 4. Çin'in dış ticaret ortaklarında sürekli bir artış olmuştur. Çin'in dış ticaret ortakları, 1994 yılında 221 ülke ve bölgeden oluşurken bu sayı 1995 'te 227'ye yükselmiştir. Japonya hala Çin'in en büyük ticaret ortağıdır ve toplam ikili ticaret hacmi 1995 yılında bir önceki yıla göre yüzde 19,9 ortaklık 57,47 milyar dolara ulaşmıştır. Çin'in öteki yaşlıca ticaret ortakları arasında Hong Kong, Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği, Asean, Tayvan Eyaleti ve Kore Cumhuriyeti bulunmaktadır. 1995'te Çin hükümeti ilk kez dünyanın şu andaki yıllık ticaret hacminin yedide birini oluşturacak büyük bir ithalat planını açıklamıştır (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 31.12.2015).

2.3.7. Yabancı Ülkelerle Ekonomik ve Teknik İşbirliği

Bu işbirliği başlıca üç şekilde gerçekleştirilmektedir. Öteki ülkelere Çin ekonomik ve teknik yardımı; sözleşmeli dış mühendislik projeleri, işgücü hizmetleri alanında işbirliği ve dış yatırım ve uluslararası ikili ve çok taraflı ekonomik ve teknik yardım alınması. Çin, 1950'lerin başında Başbakan Zhou En Lai tarafından 1964'te ifade edildiği şekilde "imkânlarına göre verme" fikrine ve "sekiz ilke" ye bağlı kalarak gelişmekte olan ülkelere ekonomik ve teknik yardım sağlamaya başlamıştır. Çin, tarım, ormancılık, su muhafazası ve hafif ve tekstil, gıda, enerji, makine, metalürji ve kimya sanayileri yansıra ulaştırma, kültür ve eğitim, sağlık ve kamu hizmetleri alanlarında ekonomik ve teknik yardım yapmaktadır. Bunların bazıları büyük veya orta ölçekli projeler, diğerleri ise küçük yatırım, hızlı kazanç ve

büyük karları içeren küçük projelerdir. Çin'in uluslararası sözleşmeli işgücü hizmetleri pazarına daha sonra katılmış olmasına karşılık Çin şirketleri, "sözleşmelere kesinlikle uyulması, kalitenin garanti edilmesi, küçük karlarla yetinilmesi ve eşit muamelenin vurgulanması" şeklinde iş ilkelerine bağlı kaldıkları için uluslararası alanda itibar kazanmışlardır. Bu önemli projelerin bazıları, öteki ülkeler tarafından "model projeler" veya "Çin'in teşhir pencereleri" olarak adlandırılmaktadır. Bunlar arasında Yemen'de bir karayolu, belediye işleri ve bir cumhurbaşkanlığı konutu ve 600 konut, Kuveyt'te büyük bir deniz köprüsü, Makao'da Uluslararası Bank, Hong Kong'da Kennedy rıhtımı, Tayland'da bir otel, Kahire'de "6 Ekim Kenti" ve Uluslararası Konferans Merkezi, Tunus'ta bir Kanal, Cezayir'de yeni bir kent planlaması, Belize'de bir hidroelektrik santrali ve Meksika'da bir petrol iskelesi için tarama projesi bulunmaktadır. Çin'in yabancı ülkelerde kurduğu Çin yabancı ortaklık işletmeleri ve tamamen Çin sermayeli işletmelerin sayısı 1995'in ilk yarısında 5,000'in üzerindeydi. Bu firmaların toplam sermayesi 5 milyar dolardır ve 130 ülke ve bölgeye dağılmışlardır. Bu firmalar kaynak geliştirme, sinai ve tarımsal üretim, işletme ve montaj, sözleşmeli projeler, ulaştırma, finans, sigorta, turizm, sağlık, restoranlar ve danışmanlık alanlarında faaliyet göstermektedirler. İşletmeler, giderek tek bir faaliyet alanından holdinglere dönüşmüş, modern yönetime ve çok unsurlu idari sisteme sahip olmuşlardır. Çin, 1979'dan bu yana Birleşmiş Milletler Kalkınma kuruluşları ile farklı türde birçok taraflı işbirliği geliştirmiştir. Çin, BM kuruluşları aracılığı ile üçüncü Dünya ülkelerine yardım sağlamaya devam ederken aynı zamanda BM Kalkınma Programı, BM Sinai Kalkınma Örgütü, BM Nüfus Faaliyetleri Fonu, BM Çocuk Fonu, BM Gıda ve Tarım Örgütü, BM Teknik İşbirliği Departmanı, BM Doğal Afetler Yardım Örgütü, BM Uluslararası İşbirliği Merkezi ve Uluslararası Ticaret Merkezi gibi örgütlerden ücretsiz ekonomik ve teknik yardım almaktadır. Çin, aynı zamanda bazı gelişmiş ülkelere ücretsiz ekonomik ve teknik yardım almıştır. Uluslararası çok taraflı ve iki taraflı yardım, Çin'deki ekonomi, toplum, bilim ve teknolojinin gelişmesinde olumlu bir rol oynamaktadır (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 31.12.2015).

Çin'in sosyalist piyasa ekonomisi, temel sosyalist sistemi ile yakından bağlantılıdır. Başka bir deyişle devlet tarafından makro düzeyde kontrol edilen piyasa, kaynakların tahsisi için temel araç işlevi görecektir. Kasım 1933'te Çin Komünist Partisi 14'üncü Merkez Komitesinin üçüncü toplantısında kabul edilen Sosyalist Pazar Ekonomisi yapısının oluşturulması konusundaki belirli konulara ilişkin karar, Çin'in ekonomik yapısal reformu için genel plan ve eylem programı olmuştur. Bu kararın başlıca unsurları aşağıdaki şekilde

özetlenebilir: çeşitli mülkiyet biçimleri birlikte geliştirilirken kamu mülkiyeti, esas mülkiyet şekli olmaya devam edecektir. Devlete ait işletmelerin işletilme mekanizmasında, piyasa ekonomisi şartlarına uygun değişiklikler yapılacak; işletmelerin mülkiyet hakları ve sorumlulukları açıkça tanımlanacak, devletin görevleri bu işletmelerin görevlerinden ayrılacak ve işletmeler bilimsel olarak idare edilecektir. Kentsel ve kırsal pazarları birleştiren ve kaynak tahsisini en uygun hale getiren açık ve birleştirilmiş bir ulusal pazar sistemi oluşturulacaktır. Ulusal ekonominin sağlıklı bir şekilde gelişmesini sağlayacak ve büyük ölçüde dolaylı yöntemleri kullanan bir optimal makro-düzenleyici sistem kurulması için hükümetin ekonomi idaresine ilişkin görevlerinde değişiklik yapılacaktır. Verimliliğe öncelik veren ve dağıtımda hakkaniyetin dikkate alındığı işe göre dağıtım ilkesine dayalı bir gelir dağıtım sistemi oluşturulacaktır. Bir sosyalist piyasa ekonomisi kurulmasına ilişkin gereksinimler doğrultusunda maliye, vergilendirme, bankacılık, döviz, dış ticaret, yatırım, fiyat ve dolaşım konularında önemli reformlar yapılmış ve belirli sonuçlar elde edilmiştir. Vergi dağıtımını üzerinde odaklaşan yeni bir mali sistem, temel olarak oluşturulmuştu. Ana bölümünü katma değer vergisinin oluşturduğu bir satış vergisi sistemi normal şekilde uygulanıyordu. Yerli işletmeler ve kişilerden gelir vergisi tahsilat yöntemleri, büyük ölçüde birleştirildi, vergi kategorilerinin sayısı azaltıldı, vergilendirme basitleştirildi ve vergi yükü daha eşit bir şekilde paylaştırıldı. Paranın merkez bankası tarafından makro düzeyde idaresi güçlendirildi, poliçe bankaları kuruldu ve ticari bankalar aktif ve pasif orantılı yönetimini uygulamaya başladılar. Kambiyo kuru pürüzsüz bir şekilde doğru yola sokulurken RMB(Çin parası) kuru istikrarı korudu ve hatta bir ölçüde yükseldi. Bazı önemli malların fiyatlarında ayarlama yapıldı. Büyük ve orta ölçekli işletmeler ve işletme grupları arasında modern bir işletme sisteminin kurulması ve kentlerdeki işletmelerin ıslahı, çok yönlü olarak denenmeye başladı. Bu uygulamalar, işletmelerin ıslahı sırasında ortaya çıkan belirli sorunların çözülmesini sağladı.

2.4. ÇİN'DE KÜLTÜREL FAKTÖRLER

Muhasebe kültür ilişkisini inceleyen çalışmaların çoğu Hofstede (1983) tarafından ortaya atılan kültürün dört boyutu çerçevesinde yapılmaktadır (Aktaran: Karabınar, 2005: s.31).

Hofstede'in dört boyutu çerçevesinde muhasebeye ilişkin davranış kalıpları Gray(1988) tarafından aşağıdaki tutum ve davranış biçimleri belirlenmiş ve ülkelerin muhasebe- kültür ilişkisi de bunlarla ifade edilmeye çalışılmıştır. Dünya üzerinde muhasebe kültür ilişkisini

inceleyen çalışmaların hemen hemen hepsi Gray'in karşılaştırma kriterleri esas alınarak yapılmıştır (Karabınar, 2005: s.32).

Muhasebe değeri olarak gizliliğin baskın olduğu toplumlarda mali tabloların ayrıntılı olarak düzenlenmesi ve kamuya açıklanması beklenemez. Bu tür toplumlarda mali tabloların kamuya sunulmasındaki amaç sadece yasal yükümlülükleri karşılamaktır (Aktaran: Karabınar, 2005: s.57).

Yapılan bir çalışmada Doğu ve Batı arasındaki en önemli fark raporlama noktasında ortaya çıkmıştır (Aktaran: Karabınar, 2005: s.58).

Genel olarak dünyayı Doğu- Batı olarak ikiye ayrıldığında Doğu'nun daha kolektivist, Batı'nın daha bireyselci, güç mesafesinin Doğu toplumlarında daha geniş, Batı toplumlarında daha dar olduğu söylenebilir (Karabınar, 2005: s.61).

Anglo – Amerikan ve İskandinav ülkelerinde daha bireysel, dar güç mesafesi hâkimken, Güney Amerika ve Asya ülkelerinde daha kolektif ve yüksek güç mesafesi belirgindir. Kıta Avrupası ülkelerindeki muhasebe sistemi Anglo – Amerikan muhasebe sistemine göre daha tutucu ve kamuya daha az bilgi vermeye dönüktür (Aktaran: Karabınar, 2005: s.61).

Asya ülkelerinde güç mesafesinin geniş, bireyselliğin oldukça düşük, eril/dişil değerler noktasında ise eril sayılabilecek konumda olduğu, riskten kaçınmanın yüksek olduğu görülür. Bu değerler dünya ortalaması ile karşılaştırıldığında; güç mesafesinin, riskten kaçınma düzeyinin ve eril değerlerin dünya ortalamasına yakın olduğu, bireyselliğin ise dünya ortalamasının çok altında olduğu ortaya çıkmaktadır (Karabınar, 2005: s.61).

2.5. ÇİN'DE ULUSLARARASI FAKTÖRLER

Çin ekonomisinin küreselleşmesi, uluslararası ticaretin hacmini genişlemiştir. Bu durum uluslararası kabul görmüş standartların uygulanması gereksinimini doğurmuştur. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ne kadar gelişse de, Çin'in büyük bir ticaret ülkesi olmasından dolayı ve varolan karmaşık muhasebe kuralları, muhasebe işlemlerinde ve mali tablo düzenlemesinde çatışmalar oluşturmuştur. Çin'in Dünya Ticaret Örgütü'ne (WTO) katılımı büyük fırsatlar sunmakla birlikte uluslararası yatırımcılar açısından raporlama anlamında sorunlar ortaya çıkmıştır. İş ilişkilerinde, özellikle muhasebe işleminde karşı tarafların standartları farklı olduğundan dolayı, büyük ölçüdeki ticari ve

ekonomik işlemlere engel olmaktadır. Uluslararası ticarete daha iyi bir şekilde katılmak için Çin'in muhasebe uygulayıcıları UFRS' nin bilgilerine sahip olmakla ve mesleki bilgilerini geliştirip Çin'in ekonomideki olağanüstünlüğüne katkı sağlamaktır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) tarafından genişletilmiştir ve buna uyum sağlamak için Çin uluslararası muhasebede her iki taraf için gerçeğe uygun değeri esas alarak ticaretçilerin zarara uğraşmamasını sağlamıştır. Çin 1998 yılında UFRS'ye katıldığından beri öncül altında kurallara uyum sağlamakta, dış ticaret ve yatırımcılar arasındaki ilişkiye iyi koordine etmektedir ve mümkün olduğu kadar uluslararası ve devlet içi menfaatinin zarara uğramasını azaltmaktadır (<http://www.chinaacc.com>, Erişim Tarihi: 15.04.2016).

2.6. DEVLET

Çin'in muhasebe hizmetinin yönetilmesi “birleşik liderlik ve merkezi olmayan yönetim” ilkesine dayalıdır. Bu ilkeye devlet saygı göstermektedir. Muhasebe kanununda devlet, Maliye Bakanlığı muhasebe hizmetine esas yönetmelik yapan kurumdur. Başka idari birimler ve kurumlar kendine ait olan il ve bölgelerin muhasebe hizmetinden sorumludur. Ağırlıklı olarak kurumsal muhasebe, özellikle kamu iktisadi teşebbüsler muhasebesi ve özel yönetim modelinde Çin muhasebe yönetim sistemi mali tahsisat yöntemidir. Çin muhasebesinde genel olarak şirketler muhasebesi esas alınır. Muhasebe yönetimi sistemi ve kurumsal düzenlemeleri devlet Maliye Bakanlığı tarafından düzenler ve yürütür. Şirketler içerisinde muhasebe uygulamaları baş maliye görevlisi nezaretinde yapılır. Ayrıca bu uygulamalar devletin müfettişleri tarafından kontrol edilir. Devlet doğrudan şirketleri kontrol altında tutar. Büyük grup şirketlerinde ise şirket çalışanı olan CFO (Chief Financial Officer) Türkçedeki karşılığı ile şirketin Baş Finansal Sorumlusu da muhasebe yöntem sistemi mutlak kontrolü ile sorumlu olarak devletin şirket üzerindeki haklarından, şirket varlıklarından, yatırım ve finansman kararlarından sorumlu olarak şirket yönetimini etkiler konumdadır (<http://zhidao.baidu.com>, Erişim Tarihi: 18.04.2016).

2.7. ÇİN'DE EKONOMİK FAKTÖRLER

2.7.1. Genel Açıklama

Çin ekonomisinin kalkınması kabaca aşağıdaki dört aşamadan geçmiştir. İlk olarak 1949'dan 1956'ya kadar sosyalist dönüşüm büyük ölçüde gerçekleştirilmiştir. İkinci olarak

1957'den 1966'daki "kültür devriminin" arifesine kadar genel sosyalist yapılanma tamamlanmıştır. Üçüncü olarak ekonomisinde ciddi başarısızlıklara ve tahrip edici kayıplara yol açan "kültür devrimi", Mayıs 1966'dan Ekim 1976'ya kadar devam etmiştir ve Dördüncü olarak "Kültür Devrimi" nin Ekim 1976'da sonuçlanmasından sonra Çin'in ekonomik yapılanması, yeni bir kalkınma dönemine girmiştir (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 22.01.2016).

2.7.2. Çin'deki Ekonomik Sistemin Yapılandırılması

Ekonominin kalkınmasından sonra Çin'in genel gücü önemli ölçüde artmıştır. 1950'lerden itibaren Çin, yüksek düzeyde merkeziyetçiliğe dayanan bir planlı ekonomi uyguladı. Söz konusu dönemde bu sistem, ülkenin mali ve maddi kaynakları ve teknolojik güçlerini önemli projelere tahsis ederek, kaynakların akılcı dağıtımını sağlayarak, bölgesel ekonomiler arasında yeniden denge kurarak ve sanayileşme için bir temel oluşturarak ekonomik ve sosyal kalkınmada etkin bir rol oynamıştır. Ancak ekonomik kalkınmanın kapsamının sürekli genişlemesi ve ekonomik yapının giderek daha karmaşık bir hal alması nedeniyle bu ekonomik sistemin kusurları giderek belirgin hale gelmiştir. Kamu mülkiyet düzeyinde tek yanlı artışlara dayalı politika, Çin'in ilk aşama sosyalizmindeki üretici güçlerin gelişme düzeylerine uymamıştır. Hükümet ve teşebbüsler arasında görev ve sorumlulukların ayrımı açık bir şekilde yapılmamıştı ve devlete ait teşebbüsler, yönetimde bağımsızlığa sahip değillerdi. Ekonomideki planlı ayarlamalara ağırlık verilirken değer kanunu ve piyasanın rolü ihmal edildi. Ekonominin yönetimi için büyük ölçüde idari araçlara başvurulurken ekonomik teşvikler ve yasaların kullanımı gibi dolaylı düzenleyici araçlar gözardı edildi. Dağıtımda, "herkesin aynı büyük tencereden yemek yemesi" ilkesi çerçevesinde körü körüne eşitlik politikası izlendi. İşçiler, teşebbüslerinin başarısına, kar veya zarar ettiğine bakılmaksızın aynı ücreti aldılar. Bu eksiklikler, üretici güçlerin gelişmesini engelledi. Bu nedenle Çin'in ekonomik kalkınması için planlı ve sistemli bir ekonomik yeniden yapılanmanın büyük önem taşıdığı anlaşıldı (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 22.01.2016).

Çin Komünist Partisi 11'inci Merkez Komitesi'nin 1978 sonunda yapılan üçüncü toplantısında Çin'in ekonomik sisteminin yeniden yapılandırılması kararı alındı. Reform, ilk önce taşrada başladı. İlk adım, ücreti üretime bağlayan sözleşmeli aile sorumluluk sistemi ile merkeziyetçilik ve âdemi merkeziyetçiliğin birleştirilmesini içeren iki katmanlı bir yönetim sisteminin uygulanmasıydı. Merkeziyetçiliğin ve tahsise dayalı tarımsal ve yan ürün alımlarına aşamalı olarak son verildi ve birçok tarımsal ve yan ürünün fiyatları üzerindeki

denetimler hafifletildi. Uzmanlaşmış, ticarileşmiş ve sosyalleşmiş bir kırsal ekonominin oluşması için kırsal sinai yapı yeniden düzenlendi. Kasaba ve köy işletmeleri hızlı bir şekilde kuruldu ve kırsal kesimdeki ihtiyaç fazlası işçilere, toprağı sürmekten başka işler verildi. Kırsal kalkınmadaki pürüzsüz ilerleme, bütün ekonomik sistemin yeniden yapılandırılması için olumlu koşullar yarattı ve deneyim kazandırdı. Ekim 1984'te Çin Komünist Partisi 12'inci Merkez Komitesi üçüncü toplantısında kabul edilen Ekonomik Sistemin Yeniden Yapılandırılması kararı, Çin'in ekonomik sistemin reformunun bir kentsel merkezli aşamaya girdiğinin habercisi oldu. Bu reform, başlıca aşağıdaki hedefleri kapsamaktaydı:

1. Mülkiyet yapısında değişiklik yapılması. Kamu mülkiyetini egemen mülkiyet biçimi olarak kabul eden Çin, genel sosyalist ekonomi içinde çeşitli mülkiyet sistemlerinin geliştirilmesini teşvik etmektedir.

2. Devlete ait teşebbüslerin karar verme yetkisinin artırılması ve güçlendirilmeleri. İlgili devlet yasaları ve yönetmeliklerine uyulması koşulu ile devlete ait teşebbüslerin karar verme yetkisi, üretim planları, ürünlerin satın alınması ve pazarlanması, fiyatlandırma, teşebbüs tarafından alıkonulan paraların kullanılması, mülklerin satışı, işgücü ve personel, ücret ve ikramiyelerin belirlenmesi ve ekonomik koordinasyon konularında artırıldı. Aynı zamanda, devlete ait işletmelerde bir sözleşme yönetimi sorumluluk sistemi uygulamaya konuldu. Bunlara ilave olarak bir pilot hissedarlık sistemi başlatıldı.

3. Fiyat reformunun uygulanması ve bir piyasa sisteminin geliştirilmesi. Fiyat reformu sürecinde ilerleme kaydedildikçe piyasa, fiyat oluşumunda giderek öncü rol oynamaya başladı.

4. Planlama, kamu maliyesi ve bankacılık sistemlerinde reformların uygulanması ve makro-ekonomik yönetimin aşamalı olarak en işlevsel hale getirilmesi. Doğrudan planlamaya dayalı yönetimin kapsamı daraltıldı ve piyasanın belirleyici rolü buna uygun olarak güçlendirildi. Ekonominin düzenlenmesine ilişkin idari yöntemlerin yerini giderek ekonomik ve hukuki yöntemler aldı. Eski kamu maliyesi sisteminde yerel gelirler, merkezi makam tarafından toplanarak ilgili birimlere yeniden dağıtılmaktaydı. Bu sistemin yerini, ilginç biçimde adlandırılan "fırınları böl ve ye" sistemi almıştır. Daha basit bir şekilde ifade etmek gerekirse bu yeni sistem, her bölgenin izleme sorumluluklarını üstlenmek için çeşitli kamu maliyesi yöntemlerini uygulamalarına, yani kendi fırınlarını alarak kendi yemeklerini pişirmelerine imkân vermektedir. Devletin tek kayıtlı bütçe sistemi, çok kayıtlı sistemle

değiştirilmiştir. Çin Halk Bankası, merkez bankası olmaya devam etmektedir. Ancak, çeşitli uzmanlaşmış bankalara şu anda bankacılık faaliyetlerini doğrudan yürütmektedir ve çeşitli banka dışı mali kurumlar oluşturulmuştur.

5. Çin'in dış ticaretinin ıslahı, uluslararası uygulamalar ve Çin'in somut durumuna uygun olarak sürdürülmektedir. İhracat sübvansiyonları ve ithalat vergileri kaldırılmış, ticari mallara ilişkin kotalar ve lisans zorunlukları önemli ölçüde azaltılmış ve zorunlu ithalat/ihracat planlamasına son verilmiştir. Tarifeler aşamalı olarak azaltılarak daha fazla sayıda yabancı ürünün Çin pazarına girmesine izin verilmiştir.

6. Gelir dağıtım sistemi ıslah edilmiştir. “herkese çalışmasına göre” şeklindeki ilke başlıca dayanak olarak varlığını korurken çok çeşitli gelir dağıtım biçimleri kullanılmaktadır. Resmi kurum ve kuruluşlarda ücret yapısı genellikle ücretleri unvana göre oluşturmaktadır, işletmelerde toplam bordro, bu işletmenin ekonomik başarısına bağlıdır. İşçilerin ücretleri, kendi katkıları ile orantılıdır. Gelirin yapılan işin miktarına bağlı olmadığı başka sistemler de kabul edilmektedir. Bazı kişiler, bütün toplum için gönencin artırılması yolundaki ortak amaca hizmet ederken öncelikle dürüst çalışarak ve yasal ticari faaliyetlerde bulunarak zengin olabilirler. Aynı zamanda, işsizlik ve emekli aylıkları üzerinde yoğunlaşan sosyal güvenlik sisteminin ıslahı aşamalı olarak devam etmektedir (<http://www.cinkultur.com>, Erişim Tarihi: 24.01.2016).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

“Çin’deki Muhasebe İklimi” adıyla sunulan bu tez çalışmasında giriş ve sonuç bölümleri dışında konular Temel Kavramlar ve Çin’de Muhasebe İklimi başlıkları altında iki bölümde incelenmiştir.

Birinci bölümde Temel Kavramlar başlığı altında Muhasebe, Çin Muhasebe Tarihi, Muhasebe Kültür İlişkisi ve Muhasebe İklimi alt başlıkları yer almaktadır.

İkinci bölümde Çin’de Muhasebe İklimi başlığı altında, Çin Kültürü, Çin’de Muhasebe Sisteminin Yapısı, Ticari Sistem, Çin’de Kültürel Faktörler, Çin’de uluslararası Faktörler, Devlet ve Çin’de Ekonomik Faktörler konuları incelenmiştir.

Çin ekonomisinin küreselleşmesi son yıllarda uluslararası muhasebeye uyum sağlama hızını artırmıştır. Bu durum yabancı sermayeli şirketlerinin uluslararası mali tablo kullanarak işlem yapmasına neden olmuştur. Şu anda dünyada yabancı yatırımları en fazla çeken ülke Çin olarak kabul edilmektedir. Bu durumda Çin ekonomisinin kalkınması da önemli faktör olan muhasebenin gelişimine ve rolüne acil ihtiyaç var olduğu tartışmasızdır. Bu konuda ilgili yasalar, kurallar, ilkeler şeklinde gerçekleşen çalışmalar gelişme hızını olumsuz durumdan olumlu duruma döndürmüştür. Bu çalışmalara uluslararası muhasebe standartlarına uyum süreci pozitif katkı sağlamıştır. Ama yine de Çin ekonomisinin kalkınmasında özel durumlar olduğundan dolayı ayrıca bazı sıkıntılar devam etmektedir ve çözülmeye çalışılmaktadır. Çin muhasebe sistemi, dünya ekonomisinin küreselleşmesinde önemli yer tutmaktadır.

Her hangi bir şeyinin varlığı ve gelişimi belli bir iklimde olur. Muhasebe insanların uygulama etkinliği olarak varlığın gelişiminde özel bir iklime sahiptir. Muhasebe iklimi bir dinamik iklimdir, farklı zaman, farklı ülke ve farklı koşullarda farklı özelliklere sahiptir. Dolayısıyla muhasebe ortamı analizinde nispeten statik bir ortam olması önemlidir ve beklenmektedir.

İktisadi açıdan gelişmiş ülkelerde muhasebe kendine özgü kavram, yasa, ilke, yönetim, kural ve sistemleriyle kendi alanında ayrı bir bilim olarak tanınır ve ona büyük ölçüde önem verilir, muhasebeci de kendi mesleğinden gurur duyar.

Çin’in mükemmel ve zengin tarihi mirası içinde muhasebe önemli bir yer tutar. Çin’de muhasebe gelişiminin kendine özgü bir yolu vardır. Bu özgünlük aynı zamanda tüm dünyayı

etkilemiştir. Çin'in ve dünyanın muhasebe gelişim tarihinin üç bin yıllık bir geçmişi vardır. Muhasebe gelişimi sırasında birçok uygulama ve değişiklik söz konusu olmuş, bunlara bağlı olarak çeşitli zorluklar yaşanmıştır. En ilkel zamanlardan bugüne gelinceye kadar, gerek tam bir muhasebe sistemi oluşturma, gerekse kurallar ve sistemler geliştirme aşamalarında tarih boyunca çeşitli iniş ve çıkışlar yaşanmıştır.

Günümüzde yaşamın herhangi bir tarafı iktisada bağlıdır, iktisat ise muhasebeye bağlıdır. Muhasebe hizmetinin ilerlemesi ise kaliteli ve yüksek eğitime sahip olan muhasebeciye bağlıdır. Bundan dolayı Çin mesleki eğitiminin güçlenmesine yüksek derecede önem taşımaktadır. Muhasebe bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgilerini yükseltmek için, bir yandan, sosyal topluma faydaları olmayan, sadece kendi ekonomik çıkarlarını düşünen kişilerin olmasını engelleyen ve onların niteliklerini arttıran çeşitli meslek eğitim kursları organize edilmiştir. Çin'in muhasebe eğitiminin amacı çoklu donanımlara sahip muhasebe personeli yetiştirmektir.

Genel olarak, siyasi istikrar, ekonomik kalkınma, ekonomik yasalara göre yürütülür ve muhasebe bu düzen içinde önemli bir rol oynamaktadır.

KAYNAKÇA:

Acar, Durmuş, Nilüfer Tetik(2012). Genel Muhasebe. Ankara: Detay Yayıncılık.

Akdoğan, Habib(2003). Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi ve Meslek Mensuplarının Yaklaşımları. Eskişehir.

Arslantürk, Zeki, Tayfun Amman(2008). Sosyoloji. İstanbul: Çamlıca Yayınları.

Aslan, Nurdan, Sinan Aslan, Nuray Terzi(2008). Muhasebe - Ekonomi İlişkisi. İstanbul: Beta.

Aydın, Kenan(2003). Uluslararası ve Küresel Pazarlamada Kültürel Etkiler. İstanbul: Nobel Yayınevi.

Bozkurt, Veysel(2013). Değışen Dünyada Sosyoloji. Bursa: Ekin Basım Yayınevi.

Ceylan, Ali(1995). İşletmelerde Finansal Yönetim. Bursa: Ekin Kitabevi.

Cömert, Nuran, Cemal İbiş(2007). Genel Muhasebe Belgeler ve Defter Tutma Uygulamaları. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

Çankaya, Fikret(2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama; Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırılması. İİBF İşletme Bölümü ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt3, Sayı 6. 2007; ss127-148.

Dabbağoğlu, Kadir(2011). Muhasebe Teorisi Fonksiyonel Yaklaşım Kontrol Kayıt Raporlama Analiz. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Erol, Cengiz(1999). İşletmelerde Finansal Yönetim. Ankara: İmge Kitabevi.

Fikret, Çankaya, Aydoğan Ertan(2008). Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2008, 11(1): 299-326; Veri taban.

Fichter, Joseph(Çevren: Nilgün Çelebi)(2004). Sosyoloji Nedir. Ankara: Anı Yayınları.

Güvemli, Oktay(1995). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar. İstanbul: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayın NO:1

- Haftacı, Vasfi(2013). İşletmelerde Finansal Çözümleme. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, Vasfi(2015). Şirketler Muhasebesi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, Vasfi(2010). Yönetim Muhasebesi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, Vasfi(2013). İşletme Ekonomisi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karabınar, Selahattin(2005). Kültür – Muhasebe Etkileşimi Açısından **Muhasebe İklimi** – Muhasebeye Kültürel Bakışlar. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kırılıoğlu, Hilmi, Ahmet Vecdi Can(1998). Çevre Muhasebesi. Değişim Yayınları.
- Kutlu, Hüseyin Ali(2008). Muhasebe Meslek Ahlakı. Ankara: Nobel Yayınları.
- Sanay, Eyyüp(1991). Genel Sosyoloji Dersleri. Ankara: Gazi Üniversitesi Basın- Yayın Yüksekokulu Matbaası.
- Sevilengül, Orhan(2011). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sezal, İhsan(2012). Sosyolojiye Giriş. İstanbul: Beta Basım Yayınları.
- Solaş, Çiğdem, Sinan Ayhan(2007). Çin Muhasebesinin ve Defter Kayıt Tekniklerinin Oluşumu Üzerinde Kültür Etkisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 189-197, veri tabanı.
- Sürmen, Yusuf, Davut Aygün(2013). Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi. Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi. Gümüşhane Üniversitesi Sayı 17.
- Toroslu, M.Vefa(2012). Muhasebe Teorisi. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ünsal, Erdal.M(2007). İktisadi Büyüme. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Yazıcı, Mehmet(2001). Muhasebe Bilim öğeleri. İstanbul: MÜ-İİBF-Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınevi.
- Yazıcı, Mehmet(2003). Kurumsal Muhasebe Denetimi. İstanbul: Süryay Sürekli Yayınları.

Williams, Raymond(Çevren: Suavi Aydın)(1993). Kültür: İmge Kitabevi.

http://baike.baidu.com/link?url=kTO2gSIFfJhtMYCXVaKvT6cFJia3m_yuD-_4l7zcISIVuN5xfyapVEucATUfY7EXlA1u5oWIZUDBOyVguuVfNq.

<http://wenku.baidu.com/link?url=01FeqdhIvcBkDRfSLw21poFvXL4ACoLOy01nR2ayytTuQ45a1vy7nCPbdISqzmzGn2GC7Gi3GKx77JYtanTlhpiXdQWfimVKEwMTSnTHZRW>.

http://baike.baidu.com/link?url=qhmSDk7_C5bwiyiA_dc2m_Gocz7e6akwMA2FkIJSsrcixTckADHwQQqrGklrepluaA-f_NBmcx8zWqvkJ9xa.

<http://wenku.baidu.com/link?url=cuI0CiIllepPFBUKaOhnqyz933Lckh8iN1orFa5AHKGGZuHIJXjSlDdpre99IDXkNvjR6owoQDIcr16Akc9GLjb2GDpo1LrtTyy19Xg38ua>.

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Abak%C3%BCs>

<http://www.chinaacc.com/kuaijiqwen/zh1506268867.shtml>.

http://www.cinkultur.com/CIN_HAKKINDA/Cin_Ekonomisi/

http://baike.baidu.com/link?url=6VEqtVR0_cRk5giimRvG_ygRLUmJUjhltaRzFGO_PcI20f-rUr_rm7CDqUou5Pvr7tQg-F_s-SvVBAEfRBrDR_.

http://china.findlaw.cn/jingjifa/kuaiji/kjflw/41137_2.html

http://baike.baidu.com/link?url=f_2t22AmRnaOm2sYJ5rb5Njoj3A8LyDtRY1Vcltp0wzwCh9_K4yT1xYGYQCnR001S4b5uhxOKEK-wy8DngvNJa.

<https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87in>.

<http://www.xzbu.com/5/view-5349531.htm>.

http://www.chinalawedu.com/new/21739_23233/2009_5_27_ma16258446172590024016.shtml.

<http://translate.google.cn/#zhCN/tr/%E4%BC%9A%E8%AE%A1%E5%B7%A5%E4%BD%9C%E7%BB%84%E7%BB%87%E7%9A%84%E6%84%8F%E4%B9%89>

http://zhidao.baidu.com/link?url=NWgwej_meoI0p7dZgUV9I6kOKZ6sVsvXjxf6i0-28gi0SEiF8i7jIwls-QsYZRvEvkyZGBeNDM8jnmFy5YfMa.

http://www.chinaacc.com/new/287_288_201310/21we616809358.shtml

http://zhidao.baidu.com/link?url=zIG0Ab2VEFseMD_QsMZS4kj6XXzptlo22hXzDNHufcEzuaHNgK8gl8Og4cJ2RAFaGwX2FhBaPZ9SMzaNUqtm_