



Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme

(A Cultural Assessment on Measurement Basis of Accounting)

Erkan ÖZTÜRK^a

^a Öğr.Gör.Dr., Sakarya Üniversitesi Geyve MYO, erozturk@sakarya.edu.tr

Anahtar Kelimeler

Muhasebedeki
Değerleme Esasları,
Tarihi ve Cari Maliyet,
Muhasebe Alt Kültürü.

Jel Sınıflandırması

M40, M41.

Özet

Kültürel farklılıklar, muhasebe alt kültürü özellikleri üzerinde belirleyici rol oynamaktadır. Bu sebeple, muhasebe uygulama ve yaklaşımları ülkeden ülkeye bazı farklılıklar göstermektedir. Bu ülkelerdeki işletmelerin hazırladıkları finansal raporlar, söz konusu farklılıklar sebebiyle birbirleri ile karşılaştırılamamaktadır. Finansal tablo kullanıcıları açısından oldukça önemli olan bu problemin aşılabilmesi amacıyla, özellikle Avrupa Birliği normlarına göre hareket eden ülkeler, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun raporlama yapmaya başlamışlardır. Ancak bu dönüşüm, muhasebe alt kültürü özellikleri sebebiyle, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda henüz tamamlanamamıştır. Bu bağlamda; bu çalışma içerisinde, tarihi maliyet temelli yaklaşımlar ile uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarıncı önerilen cari maliyet temelli yaklaşımlar karşılaştırılarak, cari maliyete dayalı yaklaşımlara olan yöneliş kültürel bir perspektifte tartışılmıştır.

Keywords

Measurement Basis of
Accounting, Historical
and Current Cost,
Accounting Sub-Culture.

Jel Classification

M40, M41.

Abstract

Cultural differences play a decisive role in the accounting sub-culture properties. Therefore, the accounting practices and approaches show some differences from country to country. Prepared financial reports in diverse countries cannot be compared with each other due to these differences. In order to overcome this problem which is very important for users of financial statements, countries that especially acting in accordance with Europa Union norms have begun to reporting in accordance with international accounting and financial reporting standards. However, this transformation has not yet been completed due to the accounting sub-culture features in many underdeveloped and developing countries. In this context; in this study, by comparing the historical cost based approaches and the current cost based approaches that are proposed in the international accounting and financial reporting standards, switching to the current cost based approaches is discussed in a cultural perspective.

1. Giriş

Farklı coğrafi konumlarda yer alan toplumların kültürel yapıları, buldukları coğrafyanın çeşitli özelliklerinden etkilenerek değişim göstermektedir. Bununla birlikte, bu toplumların zaman içerisinde elde ettikleri kültürel kazanımlar, ekonomik ve sosyal yaşamın pek çok alanı üzerinde etkili olmaktadır.

Toplumlara ait kültürlerin birbirlerinden farklılaşması, bugüne kadar yapılmış olan birçok çalışmada değişik boyutlarda incelenmiştir. Söz konusu çalışmalarda tanımlanan kültürel farklılaşmanın, sosyoekonomik yaşamın bir ögesi durumunda bulunan muhasebe alt kültüründe de gerçekleştiği görülmektedir.

Muhasebe sistem ve uygulamaları, toplumların kültürel farklılıklarından etkilenmekte ve sosyokültürel değerlerine göre şekillenmektedir. Diğer yandan, toplumların birbirleri ile ekonomik ilişki içerisinde olmaları ve bu ilişkilerin küreselleşme ile birlikte giderek daha fazla önem kazanıyor olması, dünya üzerinde ortak bir muhasebe dilinin oluşturulma ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Zira, ortak bir muhasebe dilinin olmaması durumunda, dünyanın farklı bölgelerinde hazırlanan finansal raporların herkes tarafından anlaşılabilmesi ve bu raporların birbirleriyle karşılaştırılabilmesi mümkün olamamaktadır. Bunun bir sonucu olarak, farklı toplumların muhasebe kültürleri doğal bir yakınsama süreci içerisine girmektedir.

Ülkelerin muhasebe kültürlerinden kaynaklanan farklılaşmanın ortadan kaldırılabilmesi amacıyla uluslararası düzeyde bazı çalışmalar yapılmaktadır. 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayımlanmış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) bu çalışmaların temelini oluşturmaktadır. Türkiye'de bu konuya yönelik çalışmalar, 1994'te Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) ve 1999'da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulmasıyla resmîyet kazanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, uluslararası muhasebe standartlarını ve uluslararası finansal raporlama standartlarını, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adlarıyla tercüme etmiştir. 2 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuş ve bu tarihten itibaren kurum TMSK'nın yerini almıştır.

Muhasebe için ortak bir dil oluşturulma çalışmaları her ne kadar umut verici olsa da; bu çalışmalar, genel olarak Anglo-Amerikan ve İskandinav kültürünün etkisinde

gerçekleştirilmektedir. Söz konusu çalışmaların geniş katımlı ve kültürel çoğunluğun ihtiyacını karşılayabilecek yaklaşımlar sunamıyor olması, bu çalışmaların global düzeyde kabullenilmesini güçleştirmektedir.

Bu çalışmada, muhasebedeki değerlendirme kavramının tarihi ve cari maliyet temelli yaklaşımları, kültürel perspektifte tartışılmak istenmiştir. Bunun için, Anglo-Amerikan ve İskandinav kültürünün etkisinde tasarlanmış olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarınca önerilen cari maliyet ölçüm ve hesaplama yaklaşımlarının uygulanabilirliği ile; bugün pek çok toplumda geniş ölçüde kabul görmüş olan tarihi maliyet ölçüm ve hesaplama yaklaşımlarının uygulanabilirliği, muhasebe alt kültürü özellikleri çerçevesinde karşılaştırılarak değerlendirilecektir.

2. Muhasebe – Kültür İlişkisi

Muhasebe ve kültür arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla bugüne kadar pek çok çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışmaların birçoğunda, Hofstede (1983) tarafından ileri sürülen kültürel boyutlar referans alınmıştır. Bu kültürel boyutlar aşağıdaki gibidir:

- 1- Bireyselliğe karşı çoğulculuk,
- 2- Güç mesafesinin genişliği,
- 3- Belirsizlikten kaçınma isteği,
- 4- Erillığe karşı dişillik.

Yukarıda belirtilen kültürel boyutlar yine Hofstede tarafından genişletilmiş ve böylelikle kültürel boyut sayısı altıya yükselmiştir (www.geert-hofstede.com, 10.10.2014). Bu boyutlar aşağıdaki gibidir:

- 5- Kısa veya uzun dönemli yöneliş isteği,
- 6- Hoşgörüyeye karşı dirençlilik.

Bireyselliğe karşı çoğulculuk boyutu; bir toplum içerisindeki bireylere ait amaçların toplumdaki bağımsız ve özgün bir biçimde gerçekleştirilme arzusu ile açıklanmaktadır (Hofstede, 1983: 79). Bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda yer alan bireylerin toplum ile olan ilişkilerinde kişisel menfaatler ön plandayken; çoğulculuğun yüksek olduğu toplumlarda yer alan bireylerin kişisel menfaatleri ikinci planda kalmaktadır (Karabınar, 2005: 34).

Güç mesafesinin genişliği boyutu; bir toplum içerisindeki bireylerin fiziksel ve entelektüel farklılıklarının zaman içerisinde güç ve zenginlik sağlaması ile birlikte, toplum içerisinde hiyerarşik bir yapının meydana gelmesi ile ilgilidir (Hofstede, 1983: 81). Güç

mesafesinin geniş olduğu toplumlardaki yaşam biçiminde, bireylerin otorite arzusu daha yüksektir.

Belirsizlikten kaçınma isteği boyutu; geleceğe yönelik belirsizliklerin, toplum içerisindeki bireyler üzerinde yarattığı endişe ve huzursuzluk düzeyi ile ilgilidir (Hofstede, 1983: 81). Belirsizlikten kaçınma isteğinin yüksek olduğu toplumlarda yer alan bireylerin değişime karşı olan dirençleri de yüksektir.

Erilliğe karşı dişillik boyutu; cinsiyet farklılığına bağlı olarak, yaşamsal öğelerin farklılaşması ile ilgilidir (Hofstede, 1983: 83). Eril toplumlarda, cinsiyete dayalı davranış biçimleri birbirinden farklıdır. Bunun sonucunda, eril toplumlardaki bireyler sert karakterli ve maddi yönelimli davranışlar sergilemektedir. Diğer yandan; dişil toplumlardaki cinsiyete dayalı davranış biçimleri arasındaki fark, eril toplumlarınkine nazaran daha azdır. Bu toplumlarda yer alan bireyler, ılıman karakterli ve duyarlı davranışlar sergilemektedir.

Kısa veya uzun dönemli yöneliş isteği boyutu; toplumsal kültürün uzun dönemde yaşanacak değişime şüphe ile yaklaşması sonucunda kısa dönemli normlarla hareket etmesi veya geleceğe yönelik uzun dönemli ve pragmatik yaklaşımları benimsemesi ile ilgilidir (www.geert-hofstede.com, 10.10.2014). Kısa dönemde toplum tarafından belirlenen normlara bağlı hareket eden kültürler, sahip oldukları normların doğruluğundan şüphe duymamaktadır. Buna karşın; toplumsal normlara şüphe ile yaklaşan kültürler, uzun dönemde pragmatik yaklaşımlar geliştirerek, gelecekle ilgili uzun dönemli planlar yaparlar.

Hoşgörüyeye karşı dirençlilik boyutu; bireylerin arzu ve isteklerini özgürce karşılayabilmesine hoşgörü ile yaklaşan kültürlerle karşı sosyal normlara dayalı olarak sınırlayıcı davranış biçimi sergileyen kültürlerin farklılığına vurgu yapmaktadır (www.geert-hofstede.com, 10.10.2014).

Hofstede'in ortaya koyduğu kültür boyutlarından yola çıkarak, farklı toplumlarda var olan muhasebe sistem ve uygulamalarının oluşturduğu muhasebe alt kültürü kimliğinin tespit edilebilmesi amacıyla birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmaların en kapsamlısı, 1998 yılında Abacus adlı dergide yayımlanan "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally¹" isimli makalesi ile Gray tarafından yapılmıştır. Gray bu çalışmasında, sosyal bilimler literatürü ile muhasebe değerlerini

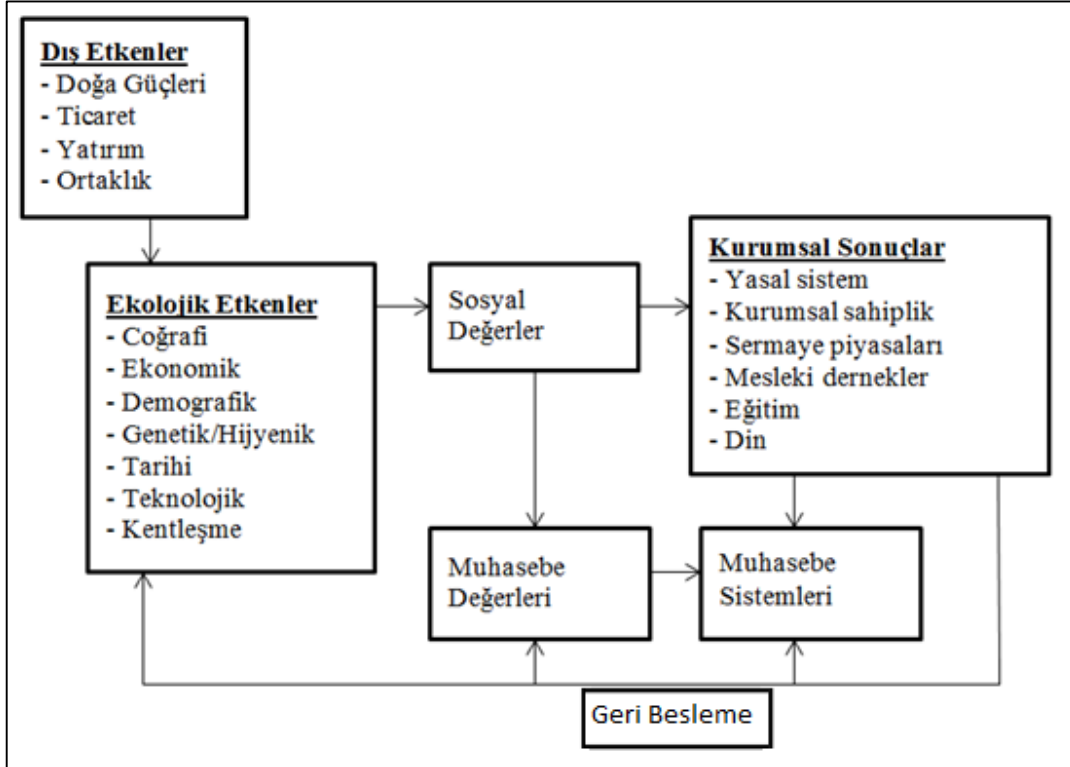
¹ Makalenin ismi, "Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Geliştirilmesi Üzerine Bir Kültürel Etkiye Doğru" olarak tercüme edilmiştir.

ilişkilendirerek, kültürün muhasebe üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik öncü bir çalışma sunmuştur (Bekci ve Bitlisli, 2012: 62).

2.1. Muhasebe Alt Kültürü Boyutları

Gray, Hofstede'in belirlemiş olduğu kültür boyutlarının gerçekçi olduğu varsayımı altında bu boyutların muhasebe değerleri ile ilişkilendirilmesi mümkün olduğunu belirtmiştir (Gray, 1998). Bu çerçevede; dış etkenlerin, ekolojik etkenlerin ve toplumsal değerlerin muhasebe değerleri üzerindeki etkilerini, tüm bu unsurların birbirleri ile olan etkileşimini de göz önünde bulundurularak değerlendirmiştir.

Kültür, sosyal değerler ve muhasebe alt kültürü arasındaki ilişki incelendiğinde, muhasebe sisteminin muhasebe değerleri doğrultusunda, muhasebe değerlerinin de sosyo - kültürel değerler doğrultusunda doğduğu ve bu ilişki ile şekillendiği anlaşılmaktadır (Karabınar, 2005: 14).



Kaynak: (Gray, 1998; Karabınar, 2005)

Şekil 1: Kültür, Sosyal Değerler ve Muhasebe Alt Kültürü

Gray (1998) bir ülkedeki muhasebe sisteminin, o ülkedeki kültür yapısı ile doğrudan ilişkili olduğu düşüncesiyle dört grup muhasebe değeri belirlemiştir. Bunlar:

- 1- Profesyonele karşı statükoculuk,
- 2- Tekdüzelğe karşı esneklik,
- 3- Tutuculuğa karşı iyimserlik ve

4- Gizliliğe karşı şeffaflıktır.

Profesyonelliğe karşı statükoculuk boyutu; muhasebe ile alakalı çalışmalarda otoriteden beklenen etki düzeyi ile ilgilidir (Gray, 1998). Profesyonelliğin yüksek olduğu kültürlerde, uygulayıcıların muhasebe ile ilgili karar süreçlerinde kendi kendine yetmeleri söz konusu iken; profesyonelliğin düşük olduğu kültürlerde, otoriteye bağlı bir karar mekanizması tarafından müdahale beklentisi artmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 28; Karabınar, 2005: 47).

Tekdüzeliğe karşı esneklik boyutu; muhasebe uygulamaları çerçevesinde yapılan tercihlerin türü ve içeriğinin belirlenmesinde, bir işletmenin ihtiyaç duyduğu ölçüde bağımsız davranabilme özgürlüğü ile açıklanmaktadır (Karabınar, 2005: 48). Bu boyuta göre; muhasebe uygulamalarının esneklik düzeyindeki artış, yeni yöntem ve yaklaşımların benimsenmesine olanak tanımaktadır.

Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu; gelecekte ortaya çıkabilecek belirsizliklerden ne ölçüde kaçınılacağı ile ilgilidir (Gray, 1998). Bir işletmenin gelecekte gerçekleşebilecek durumlara karşı iyimser olmasına bağlı olarak, muhasebe uygulamalarında sergilediği tutumun içerdiği risk düzeyi de artış göstermektedir. Diğer yandan, gelecekteki risklerden çekinen işletmeler, nispeten daha tutucu muhasebe uygulamalarına yönelmektedir (Bekci ve Bitlisli, 2012: 67).

Gizliliğe karşı şeffaflık boyutu, işletmelerin muhasebe ile ilgili bilgilerinin ne kadarının kamuya bildirileceği ile ilgilidir (Gray, 1998). Gizliliğin yüksek olduğu kültürlerde raporlanan finansal bilgiler, şeffaflığın yüksek olduğu kültürlerde raporlanan finansal bilgilere nazaran daha kısıtlıdır. Dolayısıyla; bu boyutta görülen kültürlerarası farklılaşma, finansal tablolarda sunulan ayrıntının derinliğini etkilemektedir (Karabınar, 2005: 49).

Geert Hofstede tarafından genişletilen yeni kültür boyutlarının göz önünde alınması halinde, yukarıda açıklanan muhasebe alt kültürü boyutlarına bazı ilavelerin yapılabilmektedir. Hofstede'in kısa veya uzun dönemli yöneliş isteği yeni kültür boyutu; bazı toplumlardaki muhasebe alt kültürünün "**normatifliğe karşı pragmatizm**" davranış sergilediğine işaret etmektedir. Bu bağlamda önerilen muhasebe alt kültürü boyutu, muhasebe tarafından üretilen finansal raporlardaki bilgilerin doğruluğunun, bu bilgilerden sağlanan fayda ile karşılaştırılması ile ilgilidir. Buna göre; bazı toplumlar, muhasebeden sağlanan bilgilerin yalnızca kısa dönemli olmasını ve geçmiş durumu

açıklamasını yeterli bulurken; bazı toplumlar, muhasebenin uzun dönemde geleceğe yönelik öngörülerde bulunmasını ve işletmelere vizyon sağlamasını arzu etmektedir.

Hofstede'in hoşgörüyeye karşı dirençlilik yeni kültür boyutu; bazı toplumlardaki muhasebe alt kültürünün "**yenilikçiliğe karşı gelenekçilik**" çatışması içerisinde olduğuna işaret etmektedir. Bu bağlamda önerilen muhasebe alt kültürü boyutu üzerine yapılan değerlendirme; bazı toplumlardaki muhasebe uygulamalarının yeni ihtiyaçları karşılayabilecek dönüşümlere açık olmasına karşın, bazı toplumlardaki muhasebe uygulamalarının yeniliğe ve dönüşüme direnç göstermesi şeklindedir.

Gray tarafından geliştirilen muhasebe alt kültürü boyutları ile bu çalışmada önerilen yeni muhasebe alt kültürü boyutları bir arada değerlendirildiğinde, farklı ülkelerin muhasebeye bakışı, muhasebeden beklentileri ve muhasebeye atfedilen görevler daha net bir biçimde anlaşılabilir.

Globalleşmenin doğal bir sonucu olarak muhasebe bilimine uluslararası düzeyde bazı yeni görevler atfedilmektedir. Muhasebede ortak bir dil oluşturulabilmesi ve herkesin anlayabileceği açıklıkta finansal raporların hazırlanabilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASB) ve Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü (IOSCO) gibi bazı kuruluşların, muhasebenin küreselleşmesi yönünde çalışmalar yaptıkları görülmektedir (Karabınar, 2006: 141). Ancak, toplumların birbirlerinden farklı kültürlere sahip olması ve dolayısıyla bir alt kültür olarak muhasebe değerlerinin farklı muhasebe uygulamalarına yön vermesi, muhasebede ortak bir dil oluşturulabilmesinin önündeki önemli bir engel olarak görülmektedir.

2.2. Muhasebenin Yakınsaması ve Kültürlerarası Uyum Problemi

Muhasebe alt kültüründe görülen farklılıklar, her toplumun kendine has muhasebe yaklaşımları benimsemesine neden olmuştur. Bunun bir sonucu olarak, muhasebenin yegane görevi olan finansal raporlama, kültürel farklılıklardan etkilenmiş ve böylece birbirleriyle karşılaştırılma imkanı bulunmayan birçok rapor türü ortaya çıkmıştır (Çiftci ve Erserim, 2008).

Son yıllarda yatırımların ve şirketlerin giderek daha fazla uluslararası nitelik kazanması, ülkelerin sermaye piyasalarını dışa açılmaya yöneltmiştir. Buna bağlı olarak, bu ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının sonucunda elde edilen finansal raporların birbirleri ile karşılaştırılabilmesi ihtiyacı da artmıştır. Yakın zamana kadar, farklı kültürlerdeki finansal tablo kullanıcılarına hizmet edecek ortak bir muhasebe dili

oluşturulabilmesi amacıyla uluslararası işletmeler tarafından “Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları” veya “Uluslararası Muhasebe Standartlarından” biri tercih edilmekteydi. Ancak, bu iki standardın belirlediği düzenlemeler arasında görülen farklılıklar, muhasebeye uluslararası düzeyde yön veren bazı uluslararası kuruluşlarca da değerlendirilmiş; ve bunun sonucunda, bugün muhasebenin ortak dili olarak kabul edilen uluslararası muhasebe standartları pek çok ülke tarafından benimsenmiştir (Karabınar vd., 2014: 41).

Muhasebenin uluslararası düzeyde ortak bir dile sahip olabilmesi amacıyla, global düzeyde birçok platformda desteklenen yakınsama çalışmalarının bir kazanımı olarak; finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarının doğru, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak raporlanabilmesi olanaklı hale gelmiştir. Bu doğrultuda, genel geçer niteliğe sahip muhasebe standartlarının belirlenmesi ve bu standartlara Avrupa Birliği normlarında hareket eden birçok ülkenin uyum sağlanması, bu ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporlarına duyulan güveni arttırmıştır (Usul ve Kıymık, 2012: 126).

Genel olarak uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarından beklenen faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Şensoy, 2008: 8, 9):

- Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması,
- Tek düzen bir muhasebe sistemi oluşturulması,
- Mali tabloların anlaşılır, şeffaf ve karşılaştırılabilir şekilde hazırlanması,
- Finansal tablo kullanıcılarına faydalı ve güvenilir bilgi sağlanması,
- Uluslararası finansal bilgi sağlanması.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının misyonu, yalnızca ortak bir muhasebe dili oluşturmak değildir. Söz konusu standartlar aynı zamanda, muhasebe alt kültürünün global düzeyde şekillenmesine de hizmet etmektedir. Gray tarafından belirlenen muhasebe alt kültür boyutları çerçevesinde uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarından beklenen faydalar değerlendirildiğinde; profesyonel, esnek, iyimser, şeffaf, pragmatik ve yenilikçi yaklaşımların ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanması amacıyla oluşturulan maddeler dikkatli bir şekilde okunduğunda; birçok maddenin, öne çıkan bu boyutları destekler nitelikte bazı muhasebe yöntem ve yaklaşımlarının kullanılmasını önerdiği görülmektedir.

Tablo 1: Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uyumlu Olduğu Muhasebe Alt Kültürü Boyutları

Gray'in Muhasebe Kültürü Boyutları	Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uyumlu Olduğu Muhasebe Kültürü
- Profesyonelliğe karşı statükoculuk - Tekdüzelğe karşı esneklik - Tutuculuğa karşı iyimserlik - Gizliliğe karşı şeffaflık	- Profesyonellik - Esneklik - İyimserlik - Şeffaflık
Önerilen Muhasebe Alt Kültürü Boyutları	
- Normatifliğe karşı pragmatizm - Yenilikçiliğe karşı gelenekçilik	- Pragmatizm - Yenilikçilik

Kaynak: (Karabınar vd., 2014: 41)'den uyarlanmıştır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarınca hedeflenen muhasebe kültürü, kapitalist ve ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerdeki hakim muhasebe kültürünü yansıtmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 35). Anglo-Amerikan ve İskandinav yaklaşımına uygun (Karabınar, 2005: 96) bir biçimde hazırlanmış olan bu standartlar, yaygınlaştırmayı amaçladığı muhasebe alt kültürü özellikleri nedeniyle bazı ülkeler tarafından benimsenmemektedir. Bu ülkeler, milliyetçiliğin baskınlığı, dini ritüeller, baskın gelenekler ve farklı çevresel etkenler nedeniyle standartların uygulanmasına karşı çıkan bir davranış sergilemektedir (Çankaya, 2007: 130).

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının yaygınlaştırılmasında karşılaşılabilecek sorunlar uzun süre tartışılmıştır. Jaggi ve Low (2000), uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını benimseyen ülkelerin, kültürel farklılıklardan kaynaklanan bazı uyum problemleri yaşayacağını belirtmiştir.

Ülkelerin muhasebeye bakış açılarındaki farklılıklar "GAAP Convergence" (2002) raporunda da ele alınmıştır. Buna göre;

- Bazı standartların karmaşık yapıya sahip olması,
- Ulusal muhasebe sistemlerinin vergi temelli olması,
- Bazı standartlarda uzlaşma sağlanamaması,
- Standartların yeni uygulayacaklar için yetersiz olması,
- Sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyinin ülkelere göre farklılık göstermesi ve
- Tercüme zorluklarının bulunması

uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının yaygınlaşmasının önündeki en önemli engeller olarak sıralanmıştır.

Gerek ülkelerin muhasebe alt kültürlerindeki farklılıklar ve gerekse “GAAP Convergence” raporunda ele alınan problemler nedeniyle; uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında kullanılması önerilen yöntem ve yaklaşımlar, eylemlerini Avrupa Birliği normlarına göre düzenleyen ülkeler dışında yeterli düzeyde kabul görememiştir. Bununla birlikte; söz konusu problemlere bağlı olarak, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum sürecinde olan bazı ülkelerde, uluslararası muhasebe standartlarından (IAS) ziyade uluslararası finansal raporlama standartlarının (IFRS) benimsendiği görülmektedir.

3. Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımlarının Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlaşmasının Muhasebe Alt Kültürü Özellikleri Açısından İncelenmesi

3.1. Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları

Muhasebedeki değerleme yaklaşımları; tarihi maliyet ve cari maliyet olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılabilir (Senel vd., 2011: 55). Tarihi maliyet esası, geleneksel muhasebe sürecindeki en temel değerleme yaklaşımıdır; ancak, bu yaklaşım ile raporlanan bilgiler zaman içerisinde değişime uğramakta ve bu nedenle geçerliliğini kaybetmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 18). Diğer yandan, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında da vurgulanan cari maliyet yaklaşımı, bu eksikliği karşılamak ve finansal bilgi kullanıcılarına geçerli bilgi sunabilmek amacıyla hizmet etmektedir.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları, farklı ülkeler arasında ortak bir muhasebe dili oluşturabilmek amacıyla birçok ülke için yeni sayılabilecek bazı yaklaşımlar sunmaktadır. Bu yaklaşımlar, işletmelerin gelecek öngörülerini kuvvetlendirebilecek düzeyde ve cari maliyet esasına dayalı bilgi ihtiyacını karşılayabilecek biçimde tasarlanmıştır; ve standartlar bu yönü ile ideal bir amaca hizmet etmektedir. Ancak; az gelişmiş ve gelişmekte olan bazı ülkelerin kendilerine has muhasebe alt kültür özellikleri, bu ülkelerin cari maliyet esasına dayalı bilgi sağlayan değerleme yaklaşımlarını benimseme konusunda direnç göstermelerine neden olmaktadır.

3.2. Geleneksel Muhasebe Yaklaşımları Açısından Tarihi Maliyetleme

Tarihi maliyetleri esas alan değerleme yaklaşımları, geçmişteki koşullar altında gerçekleşmiş faaliyetlerin sonuçlarından yararlanmaktadır (Akdoğan, 2012: 45). Bu yaklaşımlar, geçerli bir muhasebe süreci içerisinde her zaman doğru bilgi sağlamaktadır. Ancak bu bilginin işletme için ne ölçüde yarar sağladığı uzun yıllardır süregelen bir tartışma konusudur.

Tarihi maliyet yaklaşımları geçmişe dayalı finansal bilgi sağlamaktadır. Bu sebeple; tarihi yaklaşımı ile, aktife alınan bir varlığın geri kazanılabilir değerinin tespiti de mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla; bu yaklaşımla, aktife alınan bir varlıktan gelecekte sağlanabilecek fayda da ölçülememektedir (Uluslan, 2008: 132).

Tarihi maliyet esasına dayalı değerleme yaklaşımları, varlıkların işletme aktifine alındığı tarihteki değerlerini baz aldığından; enflasyonist dönemlerde tarihi maliyet yaklaşımı ile üretilen finansal raporlar işletmenin gerçek durumunu yansıtamamaktadır (Arı ve Yılmaz, 2015: 156). Bu durum, işletme ilgililerinin hakkında bilgi sahibi olmak istedikleri işletme ile ilgili doğru kararlar alabilmelerini güçleştirmektedir.

Finansal bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları bilginin doğru ve güvenilir olmasının yanında karara yönelik olmasını beklemektedir. Tarihi maliyet yaklaşımı ile raporlanan bilgiler, değişen şartlar altında doğru karar alınmasını güçleştirmekte ve finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar alabilmelerine neden olabilmektedir. Tarihi maliyetleme yaklaşımı bu yönü ile işletme ilgilerine gelecek vizyonu yaratamamakta ve işletme ilgililerinin artan bilgi ihtiyacına yeterli ölçüde cevap verememektedir. Bu eksikliğin giderilebilmesi için; uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları içerisinde, yerine koyma maliyeti, net gerçekleşebilir değer, kullanım değeri, yoksun olma değeri ve makul değerden oluşan ve cari maliyetleme yaklaşımları olarak sınıflandırılan bazı değerleme yaklaşımları önerilmektedir.

3.3. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Açısından Cari Maliyetleme

Cari maliyet esasına dayalı değerleme yaklaşımları, muhasebenin yalnızca geçmiş gösteren ve geçmiş dönemlere ilişkin finansal sonuçlarıyla ilgilenen tarihi maliyet yaklaşımına karşı güçlü bir alternatif yaklaşım olarak gelişme göstermektedir (Gençoğlu, 2008: 22). Bu yaklaşım, varlık ve borçların tarihi maliyet değerleri yerine cari değerleri ile gösterilmesi düşüncesinden yola çıkılarak oluşturulmuştur (Uluslan, 2008: 133). Bununla birlikte; cari maliyet esaslı yaklaşımların aktife kayıtlı varlıkların tümüne uygulanamıyor olması ve sunduğu ölçümlerin yeterince güvenilir olmaması, bu

yaklaşımların geniş ölçüde kabul edilmesini ve uygulanmasını güçleştirmektedir. Buna karşın, genel olarak uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartların pek çok bölümünde, geleceğe yönelik tahminlerin gerçekçi varsayımlarla yapılarak kayıt altına alınmasının önemi vurgulanmaktadır (Lennard, 2007: 55).

Uluslararası muhasebe standartlarının giderek daha fazla yaygınlaşmasının bir sonucu olarak, tarihi maliyet esaslı yaklaşımlarından cari maliyet esaslı yaklaşımlara doğru bir dönüşüm yaşanmakta ve bu dönüşüm bazı kültürler tarafından önemli ölçüde kabul görmektedir. Bu dönüşüm kültürlerin algısı açısından ele alındığında, tarihi maliyet esaslı yaklaşımların, fiyat dalgalanmalarının işletme değeri üzerindeki etkilerini finansal raporlara yansıtıyor olması ve karar vericiler için güvenilir bir dayanak sağlayamıyor olması gibi sebeplerle, cari maliyet esaslı yaklaşımların bir kurtarıcı ve bir muhasebe devrimi olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır (Sebastian vd., 2014: 308).

Anglo-Amerikan ve İskandinav ülkelerindeki yatırımcıların güçlü yatırım potansiyeli sebebiyle, bu ülkelerdeki finansal raporlama uygulamalarının önemli bir kısmı cari maliyet esasına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir (Arı ve Yılmaz, 2015: 149). Ancak yine de, cari maliyet esasına dayalı uygulamaların tarihi maliyet esasına dayalı uygulamalardan ziyade daha geçerli finansal rapor sonuçları verebildiğini iddia etmek, bazı işletme ve sektörlerde mümkün olamamaktadır. Bu sebeple, tarihi ve cari maliyet yaklaşımlarından hangisinin daha üstün bir ölçüm sunduğuna yönelik yaşanan tartışmada, birçok işletme yöneticisi ve muhasebe uygulayıcıları, işletme varlıklarının değerinin belirlenmesinde bu iki yaklaşımdan herhangi birinin en iyi ölçüm yolu olmadığına inanmaktadır (Kaya, 2013: 133). Bu kişilere göre her iki yaklaşım da, kendi içerisinde güçlü ve zayıf yönlü özellikler barındırmaktadır.

Anglo-Amerikan ve İskandinav kültür değerlerinin özelliklerine uygun yaklaşımlarda dizayn edilmiş olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları, hazırlanan finansal raporların yararlı bilgi sağlaması amacıyla, ileriye dönük bir perspektif içerisinde cari maliyete dayalı bilgilerin kullanımını desteklemektedir (Varıcı ve Özdemir, 2013: 17). Ancak, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarınca önerilen cari maliyet yaklaşımı, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin muhasebe alt kültürü değerleri ile tam olarak uyum sağlayamamaktadır. Konuyla ilgili olarak yapılan araştırmalarda, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genellikle uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını ya hiç benimsemediği, ya da kısmen benimsediği görülmüştür (Mukoro ve Ojeka, 2011: 915).

3.4.Tarihi Maliyetleme ve Cari Maliyetleme Yaklaşımlarının Muhasebe Alt Kültürü Açısından Karşılaştırması

Uluslararası arenada varlık gösteren işletmeler arasındaki rekabetin giderek daha fazla yoğunlaşmasının bir sonucu olarak; işletme ilgililerinin bu işletmeler hakkında verecekleri kararlar için talep ettikleri güncel bilgi ihtiyacı artmaktadır. Dolayısıyla, uluslararası standartlarca da desteklenen cari maliyet esaslı yaklaşımların giderek daha fazla kabul benimsendiği görülmektedir. Ancak, bu dönüşümle ilgili tartışmalar da devam etmektedir.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının sunduğu yapı, muhasebenin temel kavramlarından uzaklaşmayı teşvik eden bazı yaklaşımlar sunmaktadır (Can, 2010: 26). Bu yaklaşımlar, özellikle muhasebenin ihtiyatlılık kavramından uzaklaşılmasına ve riske açık bir yapısının oluşmasına neden olmaktadır (Arı ve Yılmaz, 2015: 150).

Tarihi ve cari maliyet yaklaşımları genel bir bakış açısı ile karşılaştırıldığında; tarihi maliyet esaslı yaklaşımların cari maliyet esaslı yaklaşımlara kıyasla daha güvenilir ve daha anlaşılabilir finansal sonuçlar sunabiliyor olmasına karşın; cari maliyet esaslı yaklaşımlar, tarihi maliyet esaslı yaklaşımlara kıyasla ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve daha güncel finansal sonuçlar sunabilmektedir (Uluslan, 2008: 149; Arı ve Yılmaz, 2015: 151).

Tablo 2’de, gelişmekte olan ve tarihi maliyet esaslı yaklaşımları tercih eden kültürlerin muhasebe alt kültürü özellikleri ile cari maliyet esaslı yaklaşımları tercih eden kültürlerin muhasebe alt kültürü özellikleri karşılaştırılmıştır.

Tablo 2: Tarihi ve Cari Maliyet Esaslı Yaklaşımların Muhasebe Alt Kültürü Özellikleri Açısından Karşılaştırılması

Tarihi Maliyet Esasını Tercih Eden Kültürlerin Ortak Muhasebe Alt Kültürü Özellikleri	Cari Maliyet Esasını Tercih Eden Kültürlerin Ortak Muhasebe Alt Kültürü Özellikleri
<ul style="list-style-type: none"> - Temel esaslı - Korumacı - Gizli (çekingen) - Dişil - Riskten kaçınma yüksek - Güç mesafesi geniş - Bireysellik yüksek - Kısa vadeli normalar belirleyici - Hoşgörü zayıf, direnç yüksek 	<ul style="list-style-type: none"> - Detaycı - Rekabetçi - Şeffaf - Eril - Riske açık - Güç mesafesi dar - Bireysellik zayıf çoğulculuk yüksek - Uzun vadede pragmatizm belirleyici - Hoşgörü yüksek

Tablo 2’de sunulan bu karşılaştırma incelendiğinde, cari maliyet esaslı maliyet yöntemlerine uyum sürecinde karşılaşılan kültürel problemler de daha net bir şekilde

anlaşılabilir. Cari maliyet esasına dayalı bir muhasebe sisteminin geniş ölçüde kabullenilebilmesi için; daha profesyonel ve daha donanımlı muhasebe uygulayıcılarına, uzun dönemli ve detaylı gelecek öngörülerine, riske ve değişime açık bir bakış açısına ihtiyaç duyulmaktadır.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke, Anglo-Amerikan ve İskandinav kültürünün bir ürünü olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının içerisindeki birçok bölümde önerilen cari maliyet yaklaşımı uygulamalarına, Tablo 2’de sunulan kültürel perspektif farklılıklarının etkisiyle doğal bir karşı koyma davranışı sergilemektedir.

4. Tartışma ve Sonuç

Değerin gerçeği yansıtması ve bu değerdeki değişmelere ilişkin değerlemenin gerçeği yansıtır bir perspektifte yapılması, işletmelerin doğru kararlar alabilmeleri açısından son derece önemlidir. İlke niteliğindeki bu bakış açısı, muhasebe literatürüne cari maliyet ile değerlendirme kavramıyla dahil olmuştur. Ancak bu kavramın öne çıkmasından, tarihi maliyet ile değerlendirme yaklaşımının tamamen terk edildiği anlamı çıkartılmamalıdır. Zira cari maliyet ile değerlendirme, gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ile mümkün olabilmektedir.

Tarihi maliyet esaslı yaklaşımları benimseyen işletmelerin oluşturdukları finansal raporlar, işletmenin raporlama tarihindeki gerçek durumunu göstererek finansal tablo kullanıcıları açısından “**doğru bilgi**” üretmektedir. Ancak, bu bilginin geçmiş faaliyetlerle ilgili olması sebebiyle, ekonomik koşulların (özellikle para değerinin) değişmesi durumunda, tarihi maliyet bilgileri işletme ilgilerinin gelecekle ilgili isabetli kararlar alabilmelerini güçleştirmektedir. Bu sorunun, cari maliyet bilgilerinin raporlanması ile aşılabilmesi mümkündür. Fakat, cari maliyet de kendi içerisinde sübjektiflik taşımaktadır. Bu sübjektiflik, doğru bilgiyi zedelerken, zamanlı bilgiyi güçlendirmektedir.

Cari maliyetleri esas alan değerlendirme yaklaşımları yardımıyla, gerçekleşmesi beklenen faaliyet sonuçları için öngörülere ulaşılabilir. Bu öngörüler, geçmiş faaliyet sonuçlarının yanı sıra işletme içi ve işletme dışı etkenleri de göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmektedir. Bu yönü ile, söz konusu öngörüler işletme ilgilerinin gelecekle ilgili karar alabilmeleri için “**yararlı bilgi**” sağlamaktadır. Özellikle ekonomik açıdan gelişmekte olan ülkelerdeki işletme ilgilerinin, gelecekle ilgili sağlıklı planlar yapabilmeleri için yararlı bilgi sağlayan bir değerlendirme mekanizmasına ihtiyaçları bulunmaktadır.

Ülkelerin muhasebe alt kültürlerinin birbirlerinden farklı olmasına karşın; farklı ülkelerdeki işletmeler, ekonomik anlamda ülkeler arası sınırların kalkması, işletmelerin uluslararası nitelik kazanması ve sermaye piyasalarının dışa açılması gibi gelişmeler neticesinde, uluslararası platformda karşılaşmakta ve yoğun bir rekabet ortamı içerisine girmektedir. Bu gelişmeler doğrultusunda, söz konusu işletmelerin finansal raporlarındaki bilgilerin işletme ilgililerine sağladığı yarar, bu bilgilerin doğruluğundan çok daha önemli hale gelmektedir. Bu sebeple; bu işletmeler, kültürel farklılıklarına rağmen, uluslararası düzeyde rekabet için gereken bilgi düzeyine ulaşabilmek amacıyla, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları içerisinde cari maliyetleri esas alan değerlendirme yaklaşımlarına doğru zorunlu bir yöneliş içerisine girmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, Nalan (2012), Maliyet Muhasebesi, Editörler: Ali Kartal ve H. Erdin Gündüz, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Arı, Mustafa - Yılmaz, Rifat (2015), "Avantaj ve Dezavantajları Açısından Gerçeğe Uygun Değer ile Maliyet Değeri Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı. 65, s. 147-159.
- Bekci, İsmail - Bitlisli, Ferhat (2012), "Muhasebe - Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt. 13, Sayı. 1, s. 61-76.
- Can, Ahmet V. (2010), "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi", Mali Çözüm, Sayı. 97, s. 21-47.
- GAAP Convergence Report (2002), "A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards", <http://www.iasplus.com/resources/gaap2002.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.10.2014)
- Çankaya, Fikret (2007), "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt. 3, Sayı. 6, s. 127-148.
- Çiftci, Yavuz - Erserim, Alper (2008), "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, Balıkesir.
- Gençoğlu, Ümit G. (2008), Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi, MKM Yayıncılık, Bursa.

- Gray, Sidney J. (1998), "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*, s. 1-15.
- Hofstede, Geert (1983), "The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories", *Journal of International Business, Cilt. 14, Sayı 2*, s. 75-89.
- Jaggi, Bikki - Low, Pek Y. (2000), "Impact of Culture, Market Forces and Legal System on Financial Disclosures", *The International Journal of Accounting, Cilt. 35, Sayı. 4*, s. 495-519.
- Karabınar, Selahattin (2005), *Muhasebe İklimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Karabınar, Selahattin (2006), "Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı. 31*, s. 141-148.
- Karabınar, Selahattin - Demirci, Ş.Doğuş - Kıymaz, Merve (2014), "Yakınsamanın Geldiği Nokta: Muhasebe Kültürü Bölgelerinde UFRS'lerin Uygulanma Durumu", *ISAF 2014*, s. 36-54.
- Kaya, Can T. (2013), "Fair Value versus Hisrorical Cost: Which is actually more "Fair"?", *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı. 60*, s. 127-137.
- Lennard, Andrew (2007), "Stewardship and the Objectives of Financial Statements", *Accounting in Europe, Cilt. 4, Sayı. 1*, s. 51-66.
- Mukoro, Dick O. - Ojeka, Stephen A. (2011), "The Challenge of Culture to International Financial Reporting Standards (IFRS) Convergence", *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business, Cilt. 2, Sayı. 12*, s. 914-924.
- Sebastian, Ene G. - Dănuț, Chilarez - Maria, Dindire L. (2014), "Relevance and Credibility of The Fair Value Measurement During The Crisis", *Procedia Economics and Finance, Sayı. 8*, s. 306-312.
- Senel, Said A. - Tuncay, Merve - Önoğul, Öznur - Karslı, Cihad (2011), "Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer", *e-Journal of New World Sciences Academy, Cilt. 6, Sayı. 1*, s. 48-76.
- Şensoy, Hatice Belgin (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- The Hofstede Center (2014), <http://geert-hofstede.com/dimensions.html> (Erişim Tarihi: 10.10.2014)
- Tokay, Semih H. - Deran, Ali (2008), "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçütleri", *Mali Çözüm, Sayı. 90*, s. 15-47.

- Ulusan, Hikmet (2008), "Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt. 8, Sayı. 1, s. 129-154.
- Usul, Hayrettin - Kıymık, Hakkı (2012), "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı. 2, s. 123-139.
- Varıcı, İdris - Özdemir, Fevzi S. (2013), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi", Mali Çözüm,