

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI**

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI UYUMLAŞTIRILMASI VE
ÜLKELERİN UYUMLAŞTIRMA DERECELERİNE İLİŞKİN
BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ertan AYDOĞAN

HAZİRAN - 2007

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI UYUMLAŞTIRILMASI VE
ÜLKELERİN UYUMLAŞTIRMA DERECELERİNE İLİŞKİN
BİR UYGULAMA**

Ertan AYDOĞAN

Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce

Bilim Uzmanı (İşletme)

Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez'dir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 15.06.2007

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 13.07.2007

Tezin Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Fikret ÇANKAYA

Jüri Üyesi : Yrd.Doç. Dr. Engin DİNÇ

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Abdülkadir TOPAL

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Haziran - 2007

TRABZON

0.SUNUŞ

00. Önsöz

Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak yapılan bu çalışma “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin bir Uygulama” adını taşımaktadır.

Çalışma, ülkelerin muhasebe standartlarının benzer hale getirilmesinin nedenlerini ve bu standartların ülkeler arasında farklı olma sebeplerini ortaya koyarak standartlardaki bu uyumlaştırma çalışmalarından ülkelerin ve yatırımcıların ne tür faydalar elde edebileceğini ortaya koymaktadır.

Her çalışmada olduğu gibi bu çalışmada yoğun bir mesainin sonucu ortaya çıkarıldı.Bu çalışmanın yapılması aşamasında bana her zaman destek veren ve umutsuzluğa düştüğüm durumlarda beni cesaretlendiren saygıdeğer hocam Yrd. Doç.Dr. Fikret ÇANKAYA ‘ya minnettarım.

Benim bugünlere gelmemi sağlayan ailem ve özellikle ablam Zerrin Aydoğan’a ve bu çalışmanın hazırlanması aşamasında yanımda olan ve her zaman destek veren Hülya Bilgin’e teşekkür ederim.

Ertan AYDOĞAN

Haziran 2007

01. İçindekiler

Sayfa Nr.

0.SUNUŞ	III
00. Önsöz.....	III
01. İçindekiler.....	IV
02. Özet.....	IX
03. Summary.....	XI
04. Tablolar Listesi.....	XII
05. Şekiller Listesi.....	XIII
06. Kısaltmalar Listesi.....	XIV
GİRİŞ.....	1-3

BİRİNCİ BÖLÜM

1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ UYUMLAŞTIRILMASI 4-31

10. Genel Açıklama	4
11.Uyumlaştırma, Standartlaşma ve Tekdüzelik Kavramları.....	7
12. Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırılması.....	11
120. Maddi Uyumlaştırma (Material Harmonisation).....	11
121. Forma(Yasal) Uyumlaştırma	11
13. Muhasebe Standartları Uyumlaştırılmasının Ortaya Çıkış Nedenleri	12
14. Muhasebe Standartları Uyumlaştırılmasının Faydaları	15
15. Muhasebe Uyumlaştırmada Fayda Sağlayan Çıkar Grupları	17
150. Çok Uluslu Şirketler	17
151. Hükümetler	19
152. İşçi Sendikaları ve İşverenler	19
153. Yatırımcılar.....	19

154. Bankalar ve Kreditorler	20
155. Uluslararası Muhasebe Firmaları ve Denetçiler	20
156. Gelişmekte Olan Ülkeler	21
16. Muhasebe Standartları Uyumlaştırmasında Karşılaşılan Engeller	21
160. Uluslararası Standartların Yapısı İle İlgili Yanlış Anlamalar	22
161. Genel Amaçlı Finansal Raporlama İle Düzenleyici Raporlama Arasında Gerekli Bağlantının Olmaması.....	24
162. Uluslararası Standartlar İle Yasal Çerçeve Arasındaki Tutarsızlıklar.....	26
163. Ulusal Yetkinin Uluslararası Standartlara Verilmesi İçin Gerekli Mekanizmaların Bulunmaması.....	25
164. Uluslararası Standartların Uygulama Kapsamının Uygun Olmaması.....	29
17. Alternatif Uyumlaştırma Yolları	30
170. Karşılıklı Tanınma.....	30
171. Uzlaşma	30
172. Standartlaşma.....	31

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE SİSTEMLERİ VE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN FARKLILIK NEDENLERİ.....	32-54
20. Muhasebe Sistemleri.....	32
21. Ulusal Muhasebe Sisteminin Farklılık Nedenleri 200. Hukuk Sistemi.....	33
210. Hukuk Sistemi	33
211. Finans Kaynakları.....	35
212. Vergilendirme.....	36
213. Ulusal Kültür	37
2130. Bireyselliğe Kolektivizm.....	39
2131. Güç Mesafesi Geniş ve Dar Toplumlar	40
2132. Belirsizlikten Kaçınan/Kaçınmayan Toplumlar	41
2133. Uzun Dönem ve Kısa Dönem Eğilimli Toplumlar.....	42
214. Ekonomik Krizler	43
215. Enflasyon.....	43
216. Politik ve Ekonomik Gelişme.....	44

217. Menkul Kıymet Borsası.....	45
218. Muhasebe Uzmanları.....	45
22. Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması.....	45
220. Çıkarımcı Sınıflandırmayı İzleyen Sınıflandırmalar	46
2200. Mueller'in Sınıflandırması	46
2201. Nobes'in Muhasebe Uygulamaları Ayrımı.....	48
22010. Anglo-American Model.....	50
22011. Kıta Avrupası Modeli (Continental-European Model).....	51
22012. Güney Amerika Modeli	51
22013. Karma Ekonomik Modeli	52
230. Muhasebe Pratiklerinin Kültürel Sınıflandırılması	52
2300. Profesyonelleşme-Resmi Kontrol.....	53
2301. Değişmezlik- Esneklik.....	53
2302. Muhafazakarlık- İyimserlik	53
2303. Şeffaflık-Gizlilik.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI UYUMLAŞTIRILMASINDA ETKİLİ OLAN KURULUŞLAR	55-86
30. Genel Açıklama	55
31. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılması İle İlgili Küresel Düzeydeki Kuruluşlar.....	55
310. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi	55
311. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu	59
312. Birleşmiş Milletler (United Nations).....	64
313. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (International Organization Securities Commission-IOSCO).....	65
314. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.....	67
315. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu (IMF)	69
316. Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü (OECD).....	69
32. Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması İle İlgili Bölgesel Düzeydeki Kuruluşlar	71

320. Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılma Çalışmaları	71
33. Türkiye'de Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması	76
330. İktisadi Devlet Teşekkülleri.....	77
331. Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	78
332. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	78
333. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	79
334. Sigorta Murakebe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	79
335. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	80
336. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	80
337. TMMOB Tarafından Yapılan Çalışmalar	82
338. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	84
339. Türkiye Muhasebe Standartlarına Yönelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar	86

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ÜLKELERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM DERECELERİNİN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA.....	87-108
40. Genel Açıklama	87
41. Uygulamanın Amacı.....	87
42. Uygulama ile İlgili Literatür Taraması ve Kullanılan Yöntem	88
420. Uygulama ile İlgili Literatür Taraması.....	88
421. Uygulamanın Yöntemi	92
43. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları	92
44. Bulguların Analizi	95
45. Uygulamanın Sonucu ve Değerlendirme.....	106
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	109-114

YARARLANILAN KAYNAKLAR 115-123

EKLER

ÖZGEÇMİŞ

02. Özet

Küreselleşme ülkeler arası sınırları ortadan kaldırmış ve ülkeler arası mal, hizmet, para ve sermaye piyasaları önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu durum şirketlerin uluslar arası faaliyetlerinin artmasına neden olmuş birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin sayıları artmıştır. Uluslararası yatırım faaliyetlerinde ve çok uluslu şirket sayılarında meydana gelen bu artış yatırımcıların farklı muhasebe standartları ve kuralları ile hazırlanmış mali tablolarla karşılaşmalarına neden olmaktadır. Bu durum yatırımcılar para ve zaman olarak ek maliyet getirmekte olup uluslararası yatırım faaliyetlerinin azalmasıyla sonuçlanmaktadır.

Uluslararası yatırımcıların karar alma maliyetlerini azaltmak ve yatırımların ülkeler arasındaki akışını hızlandırmak için ülkelerin muhasebe standart ve kurallarında uyumlaştırma gereksinimi doğmuştur.

Çalışmada standart uyumlaştırma ve tekdüzelik kavramları açıklanmıştır. Uyumlaştırma, ülkelerin muhasebe uygulamaları ve kurallarındaki farklılıkları azaltmak ve benzer muhasebe kurallarının uygulanmasını sağlamak, muhasebe kurallarında standartlaştırmaya gitme olarak tanımlanmaktadır. Bu standartlar da meydana gelen farklılıklar uluslararası yatırım faaliyetlerinde risk ve maliyeti arttırmaktadır. Bu duruma ilişkin küresel düzeyde geçerli olan ortak bir finans diline gereksinim duyulmuş ve buna ilişkin olarak ulusal muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standardları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlaştırılmasının gerekliliği açıklanmıştır

Ülkelerin küreselleşme sonucunda tutucu ve gizli muhasebe politikalarından uzaklaşarak daha az tutucu ve daha açık muhasebe politikalarını yönelmiş olduklarını gösterdiği söylenebilir. Özellikle uluslararası yatırımların arttığı günümüzde yatırımcılar açısından karşılaştırılabilir mali tabloların oluşmasını sağlayacak bu süreç uluslararası yatırımların artmasını sağlayabileceği söylenebilir.

Türkiye’de SPK’nın muhasebe standartlarına ilişkin tebliğleri UFRS ile birebir uyum içersindedir. Aynı zamanda TMSK tarafından çıkarılan muhasebe standartlarının UFRS ile uyumlu olduğu söylenebilir.

03. Summary

Globalization has eliminated borders and merchandise, service, currency and capital markets have reached significant dimensions. This situation has caused companies to increase their international activities and the number of multi-national enterprises that work in more than one country has increased. The increase in international investment actions and the multi-national enterprises result in financial reports that are prepared through different accounting standards and rules.

As a result this situation brings additional costs by money and time therefore international investment actions decrease. Harmonization of accounting standards and rules have been required to decrease the decision making costs and accelerate the flow among the countries.

Standard, harmonization and monotony concepts have been explained within the study. Harmonization has been referred as decreasing the differences of accounting applications and rules and applying similar accounting rules, standardization of accounting rules. These differences within the standards increase risk and costs in international investment actions. A common finance jargon has been required and need of harmonization of national accounting to the international accounting standards has been explained.

Development process of accounting standards in our country and consistency level of Turkey accounting standards with international finance reporting standards have analyzed.

Countries as a result of globalization have diverged from conservative and secretiy accounting policies and have tented to less conservative and more clear accounting policies. Especially increase the international investment at the present day, financial tables have decreased risk cost of investor. Accounting standarts announcement of SPK and TMSK accord one to one IFRS in Turkey.

04. Tablolar Listesi

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Hukuk Düzeninin Ülkelere Göre Ayırımı.....	35
2	NYSE'deki işletmelerin ait oldukları ülkelerin Hofstede'nin Kültüre Sınıflamasına Göre	93
3	Arjantin'den kullanılan işletmelerin net kar ve toplam varlık bilgileri	95
4	Brezilya'dan kullanılan işletmelerin net kar ve toplam varlık bilgileri.....	97
5	Meksika'dan kullanılan işletmelerin net kar ve toplam varlık bilgileri.....	98
6	Şili'den kullanılan işletmelerin net kar ve toplam varlık bilgileri.....	100
7	Hindistan'dan kullanılan işletmelerin net kar ve toplam varlık bilgileri...	101
8	Tayvan'dan kullanılan işletmelerin net kar ve toplam varlık bilgileri	102
9	Türkiye'den kullanılan işletmelerin net kar ve toplam varlık bilgileri.....	103
10	Ülkelerin Karşılaştırma İndeksleri ve Aritmetik Ortalamaları.....	104

05. Şekiller Listesi

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Muhasebe Standartlarının Yeri	3
2	Uyumlaştırma Süreci.....	10
3	Muhasebe Sistemlerinin Bazı Batı Ülkelerine Göre Sınıflaması.....	49
4	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Örgüt Şeması	61
5	Gray'in Ölçümlenmesine Göre Muhasebe Uygulamalarının Sınıflandırılması.....	106

06.Kısaltmalar Listesi

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu
BM	: Birleşmiş Milletler
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
FASB	: Financial Accounting Standarts Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles(Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)
IAS	: International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standarts Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IASCF	: International Accounting Standarts Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
IFAC	: The International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporlana Yorumlama Komitesi)
IFRS	: International Financial Raporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
IOSCO	: International Organization of Securities Comissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)

ISAR	: International Reporting Standarts (Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma grubu Standartları)
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
NYSE	:New York Stock Exchange (New York Borsası)
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ROSC	: Reports on the Observance of Standards and Codes (Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu)
SAC	: Standarts Advisory Council (Standart Danışma Konseyi)
SEC	: Securities and Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)
SIC	:Standarts Interpretations Committee (Standart Yorumlama Komitesi)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles in the United States (Amerikan Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)

GİRİŞ

İçinde yaşadığımız bilgi çağında; küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda, ülke ekonomileri arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirlerine bağımlı hale gelmiş, ve işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuştur.

Küreselleşme, coğrafi sınırları ortadan kaldırarak dünyayı küçük bir köy haline getirmiş, teknolojinin yardımıyla dünyanın en ücra köşelerine erişim kolaylaşmış, bilgi ve kaynak akışı hızlanmıştır. Bu olgu sermayenin akışkanlığını artırmış ve küreselleşmeyi dönüşü olmayan bir sürece sokmuştur.

Muhasebenin en temel görevi olan işletme kişi ve kuruluşlarının ihtiyaç duydukları veri bilgileri üretmektir. Bu amaçla, muhasebe sürecinde finansal nitelikteki olaylar toplanır, özetlenir, kayıtlanır ve finansal bilgi kullanıcılarına sunulmak amacı ile raporlanır. Raporlanan bilgilerin bir anlam ifade edebilmesi için finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi gerekmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgiler ise yaşanan ekonomik olaylara bağlı olarak sürekli değişmektedir.

Raporlanan bu bilgilerin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinmelerini gidermek üzere, gerekli analizleri ve yorumlamaları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren standartlar ve kurallar oluşmuştur. Bu oluşumların tarihsel süreci içinde, muhasebe bilimi gelişmiş, teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebe uygulamalarında önemli aşamalar kaydedilmiştir. Başlangıçta sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinmesini gideren finansal raporların, o ülkenin muhasebe teknikleri içinde üretilmesi sorun olmamıştır.. Bu anlamda, her ülkede muhasebe, muhasebenin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmede; ilgili ülkeye özgün olarak ürettiği finansal raporlar yeterli görülmüştür.. Bu nedenle ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme değerlendirme ile raporlama

kuralları gelişmiş, başka bir deyişle, her ülkede muhasebenin dili olarak farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur.

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, farklı ülkelerde aynı anda faaliyet gösteren işletmeler, farklı ülke muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlar ve her bir ülkedeki muhasebe kurallarına göre ayrı finansal tablolar düzenlemişlerdir. Yine sermaye piyasaları, gelişen ticaret faaliyetleri için fon bulma ve fon sağlama anlamında birer çekim merkezi olmuş, işletmeler finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarını kullanmış ve finansal bilgilerin iletilmesinde ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur.. Diğer taraftan bu alanda ihtiyaçlara tam olarak cevap verebilecek bir gelişme sağlanamamış olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıklar hala devam etmiştir.Bu farklılıkların sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem arz edenlere hemde yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarında fon toplanmasında güçlükler yol açmıştır.

Uluslararası ticaretin hızla geliştiği, elektronik ortamda ticaretin ve mobil iletişiminin bu gelişmeye büyük ölçüde ivme kazandırdığı günümüzde, ekonomik gelişmelere paralel olarak farklı ülkelerde üretilen finansal raporların benzer şekilde değerlendirilip yorumlanması gereksinimi doğması nedeniyle muhasebede uluslararası geçerli bir dilin oluşturulması durumuna yol açmıştır. Muhasebede anlam birliğinin sağlanması gerekliliği ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına yol açmış ve ortak bir muhasebe dili olarak uluslararası muhasebe standartlarının kullanılması herkes tarafından kabul edilmiştir.

Yukarıda açıkladığımız gereksinimler sonucunda çalışmanın birinci bölümünde; muhasebe standartları, uyumlaştırılması ve tekdüzelik kavramlarına ilişkin açıklamalar yapılmış muhasebe standartları uyumlaştırma çalışmalarının nedenleri ve bu standartlardaki bu uyumlaştırmanın faydaları açıklanmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte

uluslararası düzeyde geçerli muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasından fayda sağlayan çıkar grupları açıklanmaya çalışılmıştır.

Uluslararası düzeyde tek tip ortak bir finans dilinin oluşturulması istenmesine rağmen bu durumun dünyada oluşmasına yönelik olarak hangi engellerle karşılaşıldığı bu bölümde açıklanan diğer bir konudur.

Ülkelerin farklı çevrelerden gelmesi nedeniyle her çevrenin farklı muhasebe gereksinimi söz konusu olduğundan ulusal muhasebe standartlarında farklılıklar bulunmaktadır. Muhasebe sistemlerine ilişkin açıklamalar ve sistemler arasındaki farklılıkların nedenleri ikinci bölümde ele alınmıştır. Ayrıca muhasebe sistemlerinin çeşitleri ve bunların açıklaması da ikinci bölümde yer almaktadır.

Üçüncü bölümde ise uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında etkin olan kuruluşlar açıklanmaya çalışılmıştır. Aynı bölümde Avrupa Birliği'nin muhasebe standartlarını uyumlaştırma süreci ve Türkiye'deki muhasebe standartlaştırma süreci ele alınmış ve Türkiye muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarıyla olan farklılıkları açıklanmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde ülkelerin muhasebe standartları uyumlaştırma derecelerinin ölçülmesine yönelik bir uygulama yapılmıştır. Uygulamada, ülkeler; Hofstede'in ülkelerin kültürel sınıflamasına göre birbirinden ayrılmış ve bu ayrıma göre kültürün ülkelerin muhasebe politikalarının uyumlaştırma sürecine katkıları üzerindeki etkisi Gray'in karşılaştırma indeksi kullanılarak ölçümlenmiştir. Analizde, Gray'in tutuculuk indeksi de kullanılarak, elde edilen indeks sonuçları karşılaştırılmış ve ülkelerin uyumlaştırma sürecinin hangi aşamasında oldukları konusu yorumlanmıştır.

Beşinci bölümde ise sonuç ve değerlendirme yapılmıştır.

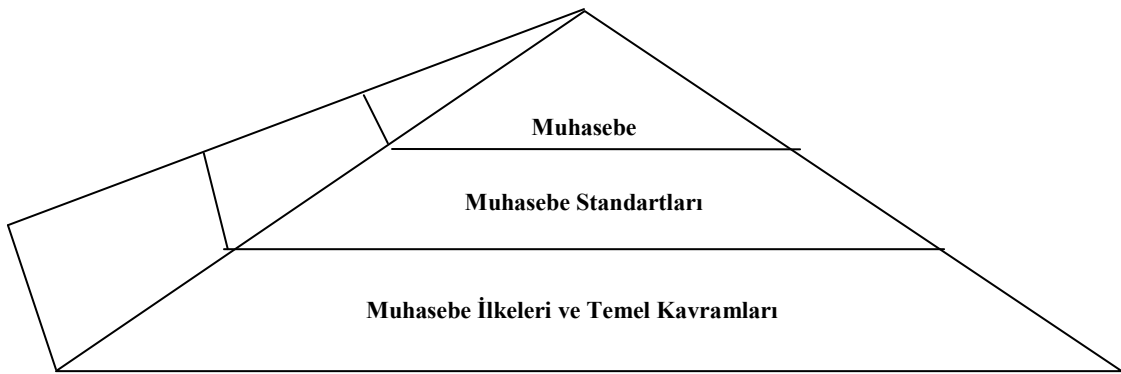
BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ UYUMLAŞTIRILMASI

10.Genel Açıklama

Muhasebe, işletmelerin finansal nitelikteki faaliyetlerinin saptanması sınıflandırılması kayıtlandırılması, kayıtlanması, raporlanması ve yorumlanması olarak tanımlanmaktadır(ÜSTÜNDAĞ, 2000, s.31).

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Finansal bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri sunar. Bu bilgi sunumu mali tablolar aracılığıyla olur. Muhasebe teorisi ve uygulamalarına temel teşkil eden üç unsur bulunmaktadır. Bunlar ilkeler temel kavramlar,standartlar ve politikalarıdır. Bu unsurların birbiriyle olan ilişkileri Şekil 1’de açıklanmaktadır.



Şekil:1

Muhasebe Standartlarının Yeri

Kaynak : KİRACI - KÖSE, 2002, s.49.

Şekil'1 incelendiğinde muhasebe bilgi sisteminin altında muhasebe standartları onun altında da ilke ve temel kavramlar bulunmaktadır. Muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri mali tablolarının ortaya konulmasında piramidin temelini oluşturmaktadır (KİRACI- KÖSE, 2002, s.48).

Muhasebe, mali raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili çeşitli kişi ve kuruluşların birbirinden farklı bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalıştığından, bu ihtiyaçların giderilmesinde bütün ilgili kişi ve kurumların ortak bilgi ihtiyaçları dikkate alınmalı ve sunulan raporlardan herkes aynı şekilde yararlanmaktadır.

Finansal raporlama, finansal raporu hazırlayıp sunan ile finansal raporu teslim alan veya finansal raporu kullanan tarafları içeren ve çok taraflı bir mesaj iletme işlemidir (ARIKAN, 2005, s.7).

Teknolojinin gelişmesi sonucunda ülkeler arasında iletişim olanakları artmış bu durum sermaye piyasalarının küreselleşmesi , uluslararası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmelerinin artması nedeniyle; muhasebe standartlarının uyumlaştırılması finansal raporlar açısından günümüzde önemli bir boyut kazanmıştır.

Finansal tabloların temelinde yer alan finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması günümüz sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap vermesi açısından zorunlu bir gerekliliktir. Dünya ekonomisi artan küreselleşme sonucu,sınırlar arası nakit akışlarının daha da artacağı bir gelecekle karşı karşıyadır. Muhasebe ve finansal raporlama, bu gelişen küresel pazarların önemli bir unsurudur (AKSOY, 2005, s.182).

Finansal raporların amacı işletme hakkında, işletme içinde ve dışındaki kişilerin ekonomik kararlar almasına uygun bilgi sağlamaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerin (AKDOĞAN, 2006, s.2; UDDİN, 2005, s.1);

- Anlaşılabilir,
- Geçmişini değerlendirmeye olanak veren,
- Gelecekle ilgili tahminlerde bulunmayı sağlayan,
- Zamanında bilgi kullanıcılarına sunulabilen niteliklerine sahip “ihtiyaca uygun”
- Önemli ,

- İşletme performansını tamamen yansıtabilen,
- Karşılaştırılabilir ve güvenilir, olması gerekmektedir.

Bilginin işletme içindeki ve dışındakiler için uygun olması, aynı işletme bilgilerinin zaman ve diğer işletme bilgileri ile karşılaştırılabilir olmasını gerektirir. Muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilirliği, uygulanan muhasebe politikalarına bağlıdır. Finansal muhasebe bilgilerinin, karşılaştırılabilirliğini sağlanmasındaki ilk adım muhasebe kavramı üzerinde görüş birliğine varılmasıdır. Bu politikaların bir tarafı olarak, belirli bir olayı finansal raporlarına dönüştürüp dönüştürmeyeceğine(alternatif açıklama düzeyleri arasındaki karar) ve hangi muhasebe metodu uygulayacağına(alternatif değerlendirme, karın tespit edilmesi, konsolidasyon ve sunum metotları arasındaki seçim) karar verir. Bir muhasebe politikası oluşturulurken şirketin alternatif açıklama düzeyleri ve alternatif muhasebe metotları arasındaki seçimi, standartlar tarafından sınırlandırılır. Standartlar, ya hükümetler ya da özel sektör standart belirleyici kurumlar tarafından yayınlanan herhangi bir finansal raporlama kuralı olarak tanımlanmaktadır. Standartlar ya açıklama düzeyinden ya da uygulanacak muhasebe metodundan söz eder (KARAPINAR, 2000, s.39; ULUSAN, 2005, s.11).

Finansal bilgilerin gerek üretilmesi, gerekse ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması sırasında “muhasebe standartları” adı verilen kurallar göz önünde bulundurulmalıdır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar; nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir (KİRACI-KÖSE; 2002, s.48).

Günümüzde raporlanan finansal bilgiler internet üzerinden hızla yayılmakta ve yatırımcıların yerleşik olduğu yer neresi olursa olsun şirketlerin finansal bilgilerine erişim olanaklı hale gelmektedir. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, internet, telekomünikasyon ve yönetim anlayışında ortaya çıkan değişim ve gelişim, finansal raporlama sisteminde de doğal olarak bir değişimi gerekli kılmaktadır (AKSOY, 2005, s.182).

Finansal tablo bilgilerinin elde edilmesi ve şirketler ve ülkeler arasındaki karşılaştırmaların yapılabilmesinin sağlanması bilgilerin raporlanmasına yön veren

esaslarda birlik sağlanmasını gerekli kılmıştır. Bu ihtiyaç; çeşitli ülkelerde uygulanan muhasebe standartlarındaki farklılıkların kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirlerine yakınlaştırma çalışmalarının artmasına neden olmuştur(AKDOĞAN, 2006, s.2).

Sonuç olarak; küreselleşme sonucu finansal piyasaların evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin sayısının giderek artması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarının ekonomik birlik oluşturma istekleri ve uluslar arası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan skandallar muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi ve uluslar arası ortak muhasebe dili haline gelmesini gerekli kılmıştır(AKSOY, 2006, s.183).

Birden çok ülkede faaliyette bulunan işletmeler birbirinden çok farklı muhasebe düzenlemeleriyle karşı karşıya kalmışlardır.Örneğin Almanya' da merkezi bulunan ve Türkiye'de üretim yapan bir işletme hem Türk uygulamalarına hem de Almanya uygulamalarına göre finansal tablo düzenlemek zorundadır. Bu durum finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu durumlar tüm dünyada geçerli ortak bir muhasebe dilinin sağlanması için çalışmaların yapılmasına neden olmuştur (AKDOĞAN, s.2, 2006; KARAPINAR, 2000, s.65).

Anılan gelişmeler kapsamında muhasebe standartları uyumlaştırılması küresel muhasebe standartları setinin oluşturulması gerekmektedir. Finansal raporlar arasındaki uyum ne kadar fazla olursa, finansal tablo kullanıcıları için o kadar faydalı olacaktır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu, standartların oluşturulmasıdır. Böylece, finansal raporlar arasındaki farklılıklar sınırlandırılmaktadır (ULUSAN, 2005, s.11).

11. Uyumlaştırma, Standartlaştırma ve Tekdüzelik Kavramları

İşletmenin dili olan muhasebenin herkes tarafından 'okunamaması' gerçeği üzerine muhasebe standartlarının uyumlaştırılması gereği ortaya çıkmıştır. Muhasebe literatüründe uyumlaştırma(harmonization), standartlaştırma(standardization) ve tekdüzelik(uniformity) kavramları birbirleri yerine karıştırılmakta ya da birbirlerinin yerine kullanılmaktadır (AĞCA, 2003, s.27). Aynı zamanda uyumlaştırma kavramı yerine uyum, yakınsama, yakınlaştırma, uyumlaştırma kavramları da kullanılmaktadır. Çalışmada tekdüzelik olması

amacıyla uyumlaştırma kavramı tercih edilmiştir.

Literatürde uyum ve uyumlaştırma ile ilgili pek çok tanıma rastlanmaktadır. Bunlardan birinde, Tay ve Parker uyumu, mevcut bir ya da birkaç muhasebe metodu etrafında işletmelerin toplanması; uyumlaştırmayı ise bütün muhasebe metodlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasına doğru bir hareket olarak tanımlanmıştır. S.Archer, P.Delville ve S.Mcleay ise uyumu, diğer şartlar aynı kalmak koşuluyla belirli bir muhasebe metodunun seçilme olasılığının her bir ülke de aynı olduğu yani muhasebe politikaları dağılım sıklığının ülkeler arasında aynı olduğu bir durum olarak tanımlanmaktadır. Uyumlaştırmanın da muhasebe politikaları dağılımının zamanla aynı amaç için birleşmiş olduğu zaman ortaya çıkacağını ifade etmişlerdir (ULUSAN, 2005, s.12).

Bir diğer tanımda ise uyumlaştırma, farklı sistemleri bir araya getirme girişimi olarak ifade edilmiştir. Bu nedenle uluslararası muhasebe uyumlaştırması; farklı ülkelerde uygulanmakta olan finansal raporlamaya ilişkin ölçüm ve açıklamaları uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırma sürecidir (FRITZ- LAMMLE, 2003, s.31).

Bir başka tanımda ise uyumlaştırma farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini arttırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak da tanımlanabilir. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu ise, standartların oluşturulmasından geçer ve standartlar finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunur (AKSOY, 2005, s.183; HAVERTY, 2006, s.52).

Uyumlaştırma ile yapılmak istenen kötü muhasebe uygulamalarını yasaklamak, gereksiz farklılıkları ortadan kaldırmak ve farklılıklar ortaya çıkarılınca bu farklılıkların neden var olduklarını daha iyi anlama çabasını geliştirmektir (AĞCI, 2003, s.27). Uyumlaştırma terimi; standartlaşmanın aksine muhasebedeki farklılıkların uzlaştırılmasıdır (BÖREKÇİ, 1989, s.28). Uyumlaştırma bugün için uyum; yarın açısından karşılaştırma, gelecek için benzerlik anlamına gelmektedir (BÖREKÇİ, 1989, s.29). Uyumsuzluk, uyum düzeyinde zamanla ortaya çıkan azalmayı ifade eden bir kavramdır. Uyum belirli bir tarihte ölçülen bir ifadedir. Bu durum uyumun statik bir değişken olduğunu anı

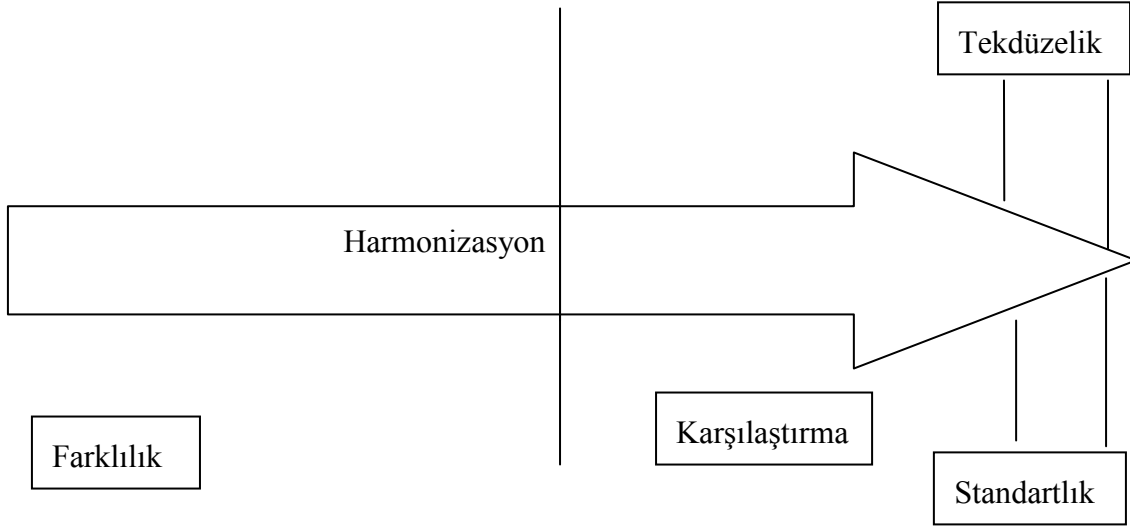
fotoğrafladığını ortaya koymaktadır. Oysa uyumlaştırma, farklı tarihlerdeki uyumun karşılaştırılmasıyla ölçülen bir süreçtir.

Standart ise, muhasebe uygulamalarında tekdüzenliliğin sağlanması için bir kurallar setine bağlılığı ifade eder. Bir ülkede birbirleriyle uyum içinde olduktan sonra farklı standartlar yer alabilir(KARAPINAR, 2000, s.66). Standart dar ve katı kurallar bütünüdür. Bütün ülkelerin tek bir ülkenin standartlarına uyum göstermesidir. Bu kavram, genellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulur (BÖREKÇİ, 1989, s.2).

Standartlaştırma sürecinde, farklılık durumundan tekdüzelik durumuna varılmak hedeflenir. Standartlaştırmada, tek bir standart veya kural bütün durumlar için geçerli olabilir(AĞCI, 2003, s.28). Bununla birlikte standartlar sadece finansal raporlama amaçlarının başarılması amacı değildir. Aynı zamanda standartların ait olduğu ülkelerin de bir uyumlaştırma amacıdır (ULUSAN, 2005, s.11).

Tekdüzelik (Uniformity) kavramı ise uluslar arası muhasebeyi kavramsal düzeyde ve pratik düzeyde değişmez tek tip bir amaç olarak ortaya koymaktadır. Ancak ülkelerin farklı muhasebe çevresine sahip oldukları için böyle bir durumun çıkması söz konusu değildir (BÖREKÇİ, 1989, s.29).

Tekdüzelik (Uniformity) bir yapıya veya kurala tam uygunluktur. Tek düzelikte her şey aynıdır, farklılık göstermez (AĞCA,2003,s.28). Uyumlaştırmanın uyum durumuna, standartlaştırmanın da tekdüzelik durumuna ulaşmayı hedefleyen süreçlerdir. Chastney'e göre uyumlaştırma sadece tekdüzeliğin kulağa hoş gelecek ifadesidir.(AĞCA, 2003, s.28). Şekil 2'de uyumlaştırma, standartlaştırma ve tekdüzelik arasındaki ilişki uyumlaştırma süreci olarak verilmektedir.



Şekil: 2

Uyumlaştırma Süreci

Kaynak : FRITZ- LAMMLE, 2005, 34.

Yakınlaştırma, standartlaştırma ve tekdüzelik kavramları literatürde eş anlamlı olarak kullanılmaktadır(UDDİN, 2005, s.18). Halbuki bu kavramlar birbirinin tamamen eş anlamlısı olmadığını söylemek yanlış olmaz. Şekil 2’den de anlaşılacağı gibi yakınlaşma sonucunda standartlaşma oluşmaktadır.

Uyumlaştırma, standartlaştırma ve tek düzelik kavramları literatürde genellikle aynı anlamlarda kullanılmasına rağmen bunların uyum derecesinde farklılıklar söz konusudur. Uyumlaştırma ve standartlaştırmanın birer süreç,uyum ve tekdüzelğin ise birer durum olduğu nitelendirilmektedir(AĞCI, 2003, s.27).

Özetle; standardizasyon evrensel tekdüzelğe yol açarken,uyumlaştırma karşılaştırılabilirliğin artırılması ve toplam farklılığın azaltılması anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle, uyumlaştırma, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini arttırmak amacıyla muhasebe uygulamaları arasında var olan farklılıkların azaltılması ile ilgilidir. Uyumlaştırma terimi

yerine artan karşılaştırılabilirlikli kullanılabilirlikte (ULUSAN, 2005, s.11).

12. Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırılması

Uluslararası muhasebe uyumlaştırmasıyla ilgili iki farklı bakış açısı bulunmaktadır. Bunlar;

- Material harmonisation (Maddi uyum)
- Formal uyumlaştırma(Yasal Uyum)'dır.

Uluslararası muhasebe uyumlaştırma ilgili her iki bakış açısına göre ayrı başlıklarda incelenmektedir.

120. Maddi Uyumlaştırma (Material Harmonisation)

Maddi uyumlaştırma muhasebe pratiklerinin uyumlaştırılmasına odaklanmıştır. Bu bakış açısına göre öngörülen durum her türlü ekonomik girişim tarafından uygulanan muhasebe pratiklerinin uyumlaştırılmasıdır. Başvurulan ilkelerin uyumlaştırılması hakkında bilgiler sunar. Maddi uyuma literatürde “de facto” uyumlaştırma olarak da adlandırılmaktadır (UDDİN, 2005, s.2 ; GARRİDO ve diğerleri, 2002, s.3).

Maddi uyumlaştırmada,işletme tarafından gerçekleştirilen uygulamaların yasal düzenlemeler tarafından etkilenip etkilenmediği dikkate alınmaz(ULUSAN, 2005, s.12).

121. Formal(Yasal) Uyumlaştırma

Formal uyumlaştırma bakış açısında yapılan uyumlaştırma çalışmaları teorik düzeyde ele alınır. Farklı ülkelerdeki muhasebe kuralları ve düzenlemeleri arasındaki benzerlik ve farklılıkları bu bakış açısının odak noktasıdır. Bazı yazarlar tarafından formal uyumlaştırma “de jure” uyumlaştırma olarak adlandırılmaktadır (UDDİN, 2005, s.2;).

Çok sayıda şirketin benzer muhasebe sistemi kullanması muhasebe teorilerinde benzerlik sağlanması material (maddi) uyum derecesini yükseltici bir etkisi var olduğu

söylenbilir(GARRİDO ve diğerleri, 2002, s.4). Bu konuda bir çok çalışma yapılmıştır. Nitekim, Lainz Gardea(1996) 13 ülkenin borsaları tarafından düzenlenen bilgi ihtiyaçları arasında var olan farklılıkların analizi ve nicel değerlendirmesi üzerine odaklanmıştır. Çalışmalar sonucunda periyodik raporlama ihtiyaçları arasında, açıklanmış özel önerilerdeki ilave bilgilerden daha fazla farklılıklar olduğu sonucuna varmıştır.

Rahman ve diğerleri(1996) ise iki komşu ülke olan Avustralya ve Yeni Zelanda'da gerçekleşen formal (yasal) uyumlaştırma derecesini ölçmüştür. Bu ülkelerin ‘’muhasabe düzenleme’’ kaynaklarını ele alarak borsaya kabul ihtiyaçları, yasama ihtiyaçları, ve muhasabe standartlarında öngörülen ihtiyaçların ölçümlenmesi ve ifşa edilmesini analiz etmişler ve iki ülke arasındaki daha düşük yada daha yüksek gerçekleşen ihtiyaçların farklı katogorilerinin tanımlanması konusunda çok yönlü farklılık analizi yapmışlardır(GARRİDO ve diğerleri, 2002, s:4).

Muhasebe uygulamaları yasal düzenlemelerden etkileniyorsa yasal uyum, etkilenmiyorsa maddi uyum söz konusudur (KARAPINAR, 2000, s.66).

13. Muhasebe Standartları Uyumlaştırılmasının Ortaya Çıkış Nedenleri

Son yıllarda teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar finansal piyasalarının uluslararasılaşmasını da beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde bir çok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayri safi yurt içi hasılanın üzerine çıkmış menkul kıymet borsalarında yabancı yatırımları yükseltmiştir(ATAMAN AKGÜL-AKAY,2003, s.25; ÜSTÜNDAĞ, 2003,s.1).

Uluslararası sermaye hareketlerinin oluşabilmesi için, işletmelerin tüm dünyada geçerli olacak veya menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri ülke borsalarında geçerli olacak finansal tablo düzenlemeleri gerekmektedir(YALKIN ve diğerleri, 2006, s.291).

100'den fazla ülkenin sermaye piyasalarını düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda

uluslararası alanda önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü(International Organization of Securities Comissions-IOSCO) Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "Uluslararası Halka Arzlar" üzerine hazırladığı raporda ;ülkeler arasındaki farklı mali raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en önemli sorun olduğunu belirtmiştir(İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s.74).

Makro düzeyde ele aldığımızda dünya ticaretinin gelişmesine ve ekonomik gelişmeye muhasebe standartları harmonisation (uyumu) katkıda bulunmaktadır (SEÇGÜN, 1989, s.58; SARAVANAMUTHU, 2004, s.297).

Yabancı yatırımcı doğal olarak, sermayesini rasyonel bir şekilde işletebileceği, gerçek karı üzerinden vergi ödeyeceği, kar transferinde engellerle karşılaşmayacağı, kendisini güvende hissettiği ülkelere yatırım yapmak ister(ÜSTÜNEL, 2005, s.18). Sermaye piyasalarının küreselleşmesi bu piyasalarda işlem göreceklein karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgi ihtiyaçlarındaki artışla yüz yüze kalmalarına neden olmuştur(HORA ve diğerleri, 1997, s.172).

Küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımların artması sonucunda yatırımcılar belli risklerle karşı karşıya kalmışlardır.Yabancı ülkelerde yatırım yapan yatırımcıların en büyük riskleri döviz kuru riski ve yatırım yapılan ülkedeki muhasebe ilkelerinin yatırımcı tarafından anlaşılabilmesi ve güvenilirliğidir.

Özellikle 1997 yılının sonlarına doğru, Asya ülkelerinden başlayıp dünya finans piyasasını etkileyen krizin muhtemel nedenlerinden birisi olarak bu ülkelerdeki firmaların aldıkları yüksek risklere karşı, kredi verenlerin bunu fark etmemeleri ve geç önlem almaları gösterilmektedir. Mali piyasaların alt yapılarının oluşmamış olması ve yatırımcının aydınlatılabilmesi için gerekli muhasebe ilkelerinin düzenlenmemiş olması krizin oluşmasına neden olmuştur. Asya krizi ile birlikte yabancı yatırımcı, yatırım yapacağı ülkedeki muhasebe standartlarını daha sıkı sorgulamakta, mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığına emin olmak istenmektedir. Bütün bu durumların söz konusu olmaması ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılması önemli faydalarından olduğu söylenebilir (ÖZKÖK, 2000, s.87).

Amerikan New York Borsasına(New York Stock Exchange) 1993 yılında ilk Alman firması olarak başvuran Daimler Benz, Almanya’da uygulanan standartlar doğrultusunda hazırladığı mali tablolarını Amerikan sistemine uyumlaştırmak için 6 ay gibi bir zaman ihtiyaç duymuştur. Bu dönemin sonunda çıkan tablo iki ülkede uygulanan muhasebe standartlarının farklılığını yansıtması açısından önemlidir. 1993 yılı sonu itibariyle Almanya’da uygulanan standartlara göre firma karı 615 milyon mark iken Amerikan standartlarına göre 1.8 milyon mark zarar oluşmuştur(ÖZKÖK, 2000, s.87). Aynı şekilde BMW Avrupa muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarını Amerikan muhasebe standartlarına değiştirmeyi reddetmiş ve böylelikle dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması mümkün olmamıştır (BOSTANCI, 2002, s.156).

Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi bütün ülkelerde uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uyumlaştırılarak global muhasebe standartlarını uygulayarak benzer bir hale getirilmesi sonucunda oluşacaktır.

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler tarafından ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşılmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasına yönelik önlem alınması gerekmektedir (ÜSTÜNDAĞ, 2000, s.45).

Avrupa Birliği, birlik üyesi ülkeler arası mal, hizmet, insan ve sermaye ve serbest dolaşımın yanısıra ortak para birimine(Euro) geçerek tek bir parasal birlik olma sürecini de başlatmıştır. Birlik alanı içinde kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası izlenmeye başlanması para ve sermaye piyasalarında da uyum ve konsolidasyonu beraberinde getirecektir. Para birimi olarak Euro,birlik alanı içinde para ve sermaye piyasalarında yapısal ve köklü değişiklikler getireceği gibi daha etkin şeffaf ve karşılaştırılabilir piyasalar oluşumu sürecini de hızlandıracaktır.Bu piyasaların uyumlaştırma ve konsolidasyon sürecinin tamamlanabilmesi için ulusal piyasaları birbirinden ayıran bir çok engelin ortadan kaldırılması zorunluluktur.Birlik üyesi ülkeler arasında farklı muhasebe standartlarının uygulanıyor olması akışkan ve derin Avrupa para

ve sermaye piyasalarının oluşumunda önemli bir engel teşkil etmektedir (BOSTANCI, 2002, s.155).

Değişik ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmekte bunlara ilave olarak uluslar arası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması zorunluluğunu karşımıza çıkarmaktadır. Bu ise uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilecektir (İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s.27).

14. Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması'nın Faydaları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya çapında kullanılabilir, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilecektir.

-Şirketlere zaman ve para tasarrufu sağlar. Ülkeler finansal muhasebe standartlarını düzenleme konusunda daha düşük kaynak ayırırlar. Muhasebe pratikleri uyumlaştırması çok uluslu şirketlere finansal, ticari, stratejik avantajlar sağlar (CARLSON, 1997, s.358)

-Ulusal finansal raporların ve uluslararası finansal bilgilerin ayrıntılı ve karşılaştırılabilir bir yapıya gelmesini sağlar. Eğer muhasebe standartlarının karşılaştırma söz konusu ise alternatif yatırım kararlarından en uygun olanı seçilecek ve ulusal ve uluslar arası düzeyde ekonomik gelişmeye büyük katkı sağlayacaktır (SEÇGÜN, 1998, s.58).

-Yüksek kalitede muhasebe standartları ve pratikleri dünya geneline yayma

-Finansal tabloların alınacak bilginin tüm dünyada aynı olması; ortak bir finans dilini tüm dünyada kullanımını arttırır (CHAİRAS- RADİANTO, 2001; s.22).

-Uluslar arası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalır (İBİŞ- ÖZKAN, 2006, s.27).

-Ekonomik birlik oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olur (ÜSTÜNDAĞ, s.2003, s.3).

Küresel sermaye; sorunsuz bir şekilde dünya genelindeki sermaye piyasalarına giriş yapmasıyla sermaye piyasalarında kaliteli finansal raporlama standartları kullanılır ve dünya genelindeki sermaye piyasalarında etkin sermaye dolaşımı gerçekleşir. Öte yandan yatırımcılar yatırım kararlarını en iyi şekilde alabilmekte ve bir çok portföy içerisinde finansal riskini azaltabilmektedir. şirketler stratejik karar almalarında şirketlerin birleşme ve devir almalarında gelişme sağlar.

Uyumlaştırmanın en önemli faydası sermaye piyasalarında operasyonları arttırıcı bir durum olmuştur(CHOI-MEEK, 2005, s.277).

Yüksek kaliteli finansal raporlama, aşağıdaki yollarla özel sektör büyümesine ve volatilitenin azaltılmasına katkıda bulunur(www.worldbank.org);

(a) Ülkelerin finansal yapılarını güçlendirerek, finansal piyasa krizlerinin riskini ve bunların olumsuz ekonomik etkilerini azaltması;

(b) doğrudan dış ve portföy yatırımlarına katkıda bulunması;

(c) yurt içi tasarruflarının harekete geçirilmesine yardım etmesi,

(d) yüksek bilgi ve borçlanma maliyetlerinin düşürülmesi vasıtasıyla küçük ölçekli şirketlerin kredi için resmi finansal sektöre erişimini kolaylaştırarak;

(e) yatırımcıların şirket hedeflerini değerlendirmelerine ve yatırım ve oy kararlarını bilgilendirilmiş bir şekilde alabilmelerine olanak tanıyarak ve böylelikle daha düşük bir sermaye maliyeti ve daha iyi kaynak dağılımı sağlaması;

(f) küresel finans ve sermaye piyasaları ile bütünleşmeyi kolaylaştırması, örnek olarak gösterilebilir.

Finansal raporlama şirketlerin piyasa esaslı bir şekilde izlenebilmeleri için gerekli yapı taşlarından birisidir ve hissedarların ve genel olarak kamuoyunun yönetim performansını değerlendirebilmesine ve buna göre tutumlarını belirlemelerine olanak tanır.

Yüksek kaliteli finansal raporlama aynı zamanda Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT'ler) finansal disiplininin güçlendirilmesine de katkıda bulunur. KİT'ler üzerinde

sermaye piyasası ile ilgili baskıların olmaması, ilgili bakanlıkların KİT kurullarını hesap verebilir kılmak için idari izleme prosedürlerine güvenmek zorunda olması anlamına gelir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KİT'ler tarafından genel olarak kabul edilmesi, ilgili Bakanların ve kamuoyunun KİT'lerin ne ölçüde değer yarattığını veya yok ettiğini daha iyi değerlendirebilmelerini sağlar.

Diğer taraftan kaliteli finansal rapor, şirket karları üzerinden alınacak vergilerin daha iyi değerlendirilmesine ve tahsil edilebilmesine de katkıda bulunabilir. Ülkeler şu anda muhasebe ile vergilendirme arasındaki ilişkiler bakımından temelde farklı yaklaşımlara sahiptir. Bir uçta (tam bağımsızlık), muhasebe amaçlı gelir tespiti vergilendirme amaçlı gelir tespitinden tamamen ayrıdır. Diğer uçta ise (tam bağımlılık), ya mali tablolar vergi kurallarına uygun olarak hazırlanmaktadır ya da vergilendirme amaçlı gelir tespiti mali tablolarda yapılan tercihlere göre yapılmaktadır. Bağımlılık düzeyi ne kadar yüksek olursa, şirketin karları üzerinden alınacak vergilerin değerlendirilmesi ve tahsilatı için yüksek kaliteli mali tabloların önemi de o derecede yükselecektir.(www.worldbank.org)

15. Muhasebe Uyumlaştırmasından Fayda Sağlayan Çıkar Grupları

Çeşitli çıkar grupları uluslararası muhasebe uyumlaştırmasını istemektedir. Bu çıkar grupları çok uluslu şirketler çeşitli baskılar yaparak finansal raporların uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmasını istemektedirler.

Hükümetler, ticaret birlikleri, işverenler, yatırımcılar, bankalar, kreditorler, denetçiler, hesap uzmanları ve çok uluslu şirketler olarak sınıflandırılan gruplar ayrı başlıklar altında incelenmektedir.

150. Çok Uluslu Şirketler

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda bir çok ülkede ekonomik faaliyetler genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır(ATAMAN AKGÜL - AKAY,2003, s.25).

Çok uluslu şirketler birden fazla ülkede faaliyette bulduklarından uluslar arası muhasebe uyumlaştırması ile ilgilenmektedir. İştirakler farklı muhasebe prensiplerine sahip olduklarından çok uluslu şirketler birden fazla muhasebe kural ve prensipleriyle karşılaşmaktadırlar (BLAKE- diğerleri, 2004, s.4).

Muhasebe uyumlaştırma sürecinin çok uluslu şirketler açısından faydaları aşağıda sıralanmaktadır(RODRÍGUES- CRAÍG,2006,s.8).

-Muhasebe uyumlaştırma nedeniyle ana şirket ve ortaklıklarının benzer muhasebe pratik ve prensiplerini kullanması iştiraklerin finansal raporlamalarının konsalide edilmesinde kolaylık sağlamaktadır.

-Çok uluslu şirketler uyumlaşma sayesinde kolaylıkla muhasebe sistemi geliştirerek raporlarını ve bu raporların açıklanmasına ilişkin dünyadaki menkul kıymet borsalarında geçerli bir finansal raporlama ortaya koyabilmektedir.

-Çok uluslu şirketlerin birden fazla ülkede işletmeleri söz konusu olduğundan finansal bilgilerin benzer muhasebe pratik ve prensiplerine dayanması finansal bilgilerin kolaylıkla kullanılmasını sağlamaktadır(CHAND- WHITE,2006,s.5).

-Bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal kaynaklar olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün olmamaktadır. Dünya genelindeki muhasebe standartları uyumlaştırılması kaynak transferi maliyetlerini azaltmaktadır(ATAMAN AKGÜL –AKAY,2003,s.25).

Çok uluslu şirketlerin içerisinde muhasebe uyumlaştırmasından fayda sağlayacak başlıca kişiler ise yöneticiler ve muhasebecilerdir.

Yöneticiler; ülkeler arasında muhasebe standartları arasındaki farklılıkları uluslararası şirket birleşme ve devir alma gibi önemli kararların alınmasına ilişkin olarak inceleme konusu yapar.Ana şirketteki yöneticiler açısından ana merkez dışındaki işletmeler benzer muhasebe standardı kullanılırsa kolaylıkla kontrol edebilmektedirler.

Muhasebeciler; muhasebe bilgi sisteminin ve finansal raporlamalarının küreselleşmesi sonucunda muhasebe uyumlaştırması ile ilgilenmektedirler. Ana merkez dışındaki muhasebeciler, ana merkez ile benzer muhasebe pratik ve prensipleri kullanırlarsa finansal

raporlamalarının hazırlanmasında kolaylık sağlanmaktadır. Aynı şekilde ana merkezde bulunan muhasebeciler açısından ise diğer ülkelerdeki işletmelerle ilgili olan finansal raporların birleştirilmesinde benzer muhasebe prensiplerinin kullanılması kolaylık sağlar (CHAİRAS- RADİANTO, 2001, s.25).

151. Hükümetler

Çok uluslu işletmelerin faaliyetlerinin ve sonuçlarının karşılaştırılabilir bir şekilde ortaya konulması hususunda hükümetlerin istekleri söz konusudur. Özellikle ana merkezin bulunduğu hükümetler konuda etkin hareket etmektedirler. Aynı zamanda hükümetler üstü kuruluşlarda muhasebe uyumlaştırması konusunda işlemler yapmaktadır. Hükümetler üstü kuruluşlar çok uluslu girişimlerle ilgili olarak ulusal hükümete muhasebe standartlarını uyumlaştırmaları konusunda baskı yapmaktadır (CHAİRAS- RADİANTO, 2001, s.25).

152. İşçi Sendikaları ve İşverenler

İşçi sendikaları ulusal hükümet politikalarını etkileyerek çok uluslu şirketlerin davranışlarını etkilemektedir. İşçi sendikaları kendi ülke sınırları içerisinde bulunan çok uluslu şirketlerin faaliyet sonuçlarıyla ilgilenmektedirler. Bu nedenle ana merkez dışındaki çok uluslu işletmelerin hesaplarının açıklanması ve yasal düzenlemelerin öngördüğü ve şirketin gelecekteki durumuna ilişkin olarak bilgi sağlanması istenmektedir.

153. Yatırımcılar

Yatırımcılar; işletmeler birden fazla ülkede faaliyette bulunması nedeniyle ve her ülkenin farklı muhasebe prensip ve standartlarına sahip olması sonucunda farklı finansal raporlar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu problem farklı ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin finansal durum ve pozisyonlarını farklı ölçüm ve açıklamalarla ortaya koyması sonucuna neden olmaktadır (CHAİRAS- RADİANTO, 2001, s.25).

Muhasebe pratiklerinde, politikalarında ve finansal tablo açıklamalarında meydana gelen farklılıklar sermaye piyasalarında yatırımcıları etkilemektedir (HORA ve diğerleri, 1997, s.157).

Muhasebe uyumlaştırması sonucunda farklı sermaye piyasalarında yatırım kararları alınmasında kolaylık sağlanır. Yatırımcılar şirketlerin finansal durumlarına ilişkin ulusal ve uluslararası karşılaştırma imkanı elde ederek etkili yatırım yapmalarını neden olur. Muhasebe uyumlaştırması “muhasebe pratik ve prensiplerinde farklılıkları azaltarak global piyasalarda yatırımları arttırır. Uluslararası piyasalarda meydana gelen artışlar muhasebe uyumlaştırması konusunda uluslar arası muhasebenin gelişiminde en önemli etkidir(CHAIRAS- RADIANTO, 2001, s.25).

Benzer muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uyumlaştırılması sonucunda yatırımcılar açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak ve ülkeler arası sermaye piyasalarında hareketlilik sağlanacaktır.

154. Bankalar ve Kreditorler

Bankalar ve kreditorler çok uluslu şirketlere finansman sağladıklarından çok uluslu şirketlerin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olabilmek için ayrıntılı ve karşılaştırılabilir finansal bilgi gereksinime ihtiyaç duyduğundan uyumlaştırma konusu bankalar ve kreditorler açısından önem arz etmektedir. Özellikle borç alanların risk düzeyinin ölçülmesine ilişkin olarak finansal tabloların benzer muhasebe pratik ve prensipleri ile oluşturulması kredi tahmin maliyetleri azaltmaktadır ve kredilerdeki risk primini düşürmektedir(ÜSTÜNDAĞ, 2003, s.3).

155. Uluslar Arası Muhasebe Firmaları ve Denetçiler

Teknik, ekonomik ve uluslararası işletmelerdeki artış sonucunda muhasebe bilgileri karmaşık bir yapı haline gelmiştir. Bunların sonucunda muhasebe firmalarının finansal tablo hazırlamaları, birleştirilmesi ve finansal tabloların denetlenmesinde giderek artan bir maliyetle karşılaşmaktadırlar(SEÇGEN, 1989, s.52).

İşletmelerin büyümesi sonucunda denetçilerin işletme mali tablolarına ilişkin verecek oldukları raporların önemi artmıştır. Finansal muhasebe bilgilerini güvenilir ve yeterliliğine ilişkin olarak bağımsız bir şekilde onaylaması gerekmektedir. Buradaki amaç eğer finansal tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmışlar ise işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığına ilişkindir.

Çok uluslu şirketler birden fazla ülkelerde faaliyette bulduklarından muhasebe prensip ve pratiklerinde yakınsama nedeniyle meydana gelen azalma sonucunda ana merkez ve diğer bağlı ortaklıklar ve şirketlerin denetimi kolaylaştırmaktadır. Bu durum denetçilerin ülkeler arasında hareketliliğini sağlamak ve muhasebe firmalarının eğitim maliyetlerini azaltmaktadır(CHAIRAS- RADJANTO, 2001, s.25 ; ATAMAN AKGÜL--AKAY, 2003, s.25; ÜSTÜNDAĞ, 2003, s.3).

156. Gelişmekte Olan Ülkeler

Uluslararası Muhasebe standartlarının oluşturularak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartların henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olacak,ülke standartlarının yükselmesine katkı sağlayacaktır(ÜSTÜNDAĞ, 2000, s.5).

Uluslararası muhasebe standartları uygulama yaklaşımının avantajlarından biri, standartların dışarıdan alınması ile, muhasebe sistemi veya standart yapıcı bünye oluşturmak ve bu sistemleri çalıştırmak için katlanılacak zaman ve maliyetten kurtulmaktır.Ülkenin diğer ülkelerle olan ilişkilerinde kazanılan esneklik, uyumlaştırma gibi çabalarda karşılaşılabilecek daha az sorundur. Bu durum ardından, en azından muhasebe alanında yaşanacak sıkıntıların önlenmesi ile yabancı yatırımların ülkeye çekilmesi sağlanabilir(AĞCA, 2003, s.76)

16. Muhasebe Standartları Uyumlaştırmasında Karşılaşılan Engeller

Muhasebe standartları uyumlaştırılmasında ortaya çıkan ortak sorunlar, bu süreç olumlu bir şekilde bağlı ülkelerde dahi uluslararası standartların başarılı bir şekilde uygulanmasının önünde yatan engellere ışık saçmıştır. Bu engellerin bazıları standartların

kendisinden kaynaklanmaktadır ancak çoğu böyle değildir. Dolayısıyla, bu durum hem ulusal hem de uluslararası politika yapıcılarının başarılı uygulama için gerekli koşul ve araçların oluşturulması üzerinde odaklanması gerektiğini göstermektedir. Aşağıdaki bölümlerde karşılaşılan en yaygın engel kategorileri ayrı başlıklar altında açıklamaktadır.

160. Uluslararası Standartların Yapısı İle İlgili Yanlış Anlamalar

Bu standartların ne olduğunun, neleri gerektirdiğinin ve bunları kabul etmenin ne anlama geldiğinin açık bir şekilde anlaşılması uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının uygulanması bakımından oldukça temel bir gerekliliktir. Aksi takdirde, ülkeler somut uygulama hedefleri belirleyemezler veya bu hedeflere ulaşırken kaydedilen ilerlemeyi ölçemezler. ROSC(Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu) bulguları, bu anlayış açıklığının evrensel olmadığını göstermektedir ve bu da uyum ile ilgili ön değerlendirmeler (örneğin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlananlar) ile ROSC sonuçları arasındaki bazen anlamlı boşlukların açıklanmasını kolaylaştırmaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarının kabul edilmesi kavramı geçiş sürecindeki ülkeler tarafından farklı şekillerde yorumlanmıştır ve bu durum Uluslararası Muhasebe Standartlarının sıkı ve tek-tip şekilde uygulanmasını engelleyebilecek bir husus olarak ortaya çıkmıştır (www.worldbank.org).

Muhasebe standartlarının uyumlaştırması ihtiyacı üzerindeki genel fikir birliğini takiben, uluslararası alanda hangi standartların esas alınacağı yönündeki belirsizlik muhasebe standartları uyumlaştırmasının başarılı sonuç vermesinde engel ortaya çıkarmaktadır (ÜSTÜNDAĞ, 2003, s.3).

Uluslararası muhasebe uyumlaştırmasında iki temel standartlaştırma yaklaşımı vardır. Bu yaklaşımlar kural bazlı ve prensip bazlı muhasebe standartlarıdır. Kural bazlı standartlara örnek olarak US GAAP gösterilebilir. US GAAP' in en belirgin özelliği ve aynı zamanda en çok eleştirilen yönü bu standartların prensip bazlı değil kural bazlı olmasıdır. 'Kural bazlı' standartlar; her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan, son derece detaylı düzenlemelerdir (ÜSTÜNDAĞ, 2003, s.4; CHAND, 2006, s.6).

Bu yaklaşımın en önemli eleştirilecek yanlarından birisi ise işletme yöneticileri tarafından işlemlerin muhasebe standartlarındaki kurallara göre düzenlenerek, işlemin özüne aykırı gösterilmesine olanak sağlamasıdır (BALSARI- DALKILIÇ, 2007, s.109).

Bir diğer olumsuz yanı ise finansal raporlamada ;uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas amacı kapsamında yapılacak muhakeme veya değerlendirmeleri engellemekte ve mali tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin bir uygulamaya yönlendirmektedir (ONG, 2005, s.4; POSSNER, 2004, s.4).

Enron skandalıyla patlak veren gelişmeler muhasebe mesleğinin yeniden tartışılmasını da gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleği sorgulanırken yeni yaklaşımlar ve bakış açıları sunulmuş ve bu süreç halen devam etmektedir. Enron skandalıyla birlikte SEC'in standart koyucusu olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayınlanan ve ABD'de uygulanan standartlar büyük eleştiri almıştır (SANLI, 2002, s.75).

Prensip bazlı yaklaşımlara örnek olarak ise IASC/IASB tarafından ortaya çıkarılan UMS/UFRS örnek olarak gösterilmektedir (ONG,2005,s.4,POSSNER,2004,s.4). İlke bazlı yaklaşımla hazırlanan muhasebe standartları daha az kural içermekte ve verdikleri genel ilkeler kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır. Prensip bazlı yaklaşıma literatürde özün önceliği adı da verilmektedir (BALSARI- DALKILIÇ, 2007, s.109).

Bu yaklaşımların arasında meydana gelen farklılıklar söz konusu olması sonucunda uluslararası muhasebe uyumlaştırma sürecinde sorunlarla karşılaşmaktadır(ONG, 2005, s.4 ; POSSNER, 2004, s.4).

Eleştirilerin odak noktasındaki FASB, Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile ortak çalışma yapma kararı almıştır. Enron olayında FASB'ye yöneltilen eleştirilerin başında, IASB'nin standartları uygulansaydı sorunlar bu boyutta büyük olmazdı görüşü adeta FASB'yi bu yaklaşıma mahkum etmiştir. Yıllardır dünya üzerinde tek standart kullanılması gerektiği görüşleri yeterli etkinliğe sahip olmamıştır. Tarafların bu konuda adım atmaları bir türlü sağlanamamıştır. Ancak Enron olayının muhasebe mesleği açısından yaratmış olduğu en önemli gelişmelerden birisi olarak FASB ve IASB'nin global standartlar oluşturma konusundaki yeni başlayan çabaları görülebilir (SANLI, 2002, s.75).

Bütün bu yaklaşımlar arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak ve muhasebe standartları yakınsamasında sorunları ortadan kaldırılması için son dönemde UFRS ve US-GAAP'in yakınsama çalışmaları başlamıştır. Amerika Birleşik Devletleri Senatosunun 2002 yılında kabul ettiği Sarbonnes-Oxley Yasası; sermaye piyasası kuruluna ilke bazlı muhasebe standartlarına geçilmesi yönünde tavsiyelerde bulunmaktadır. Eylül 2002 de FASB ve IASB gerçekleştirdikleri ortak toplantı sonucunda Norwalk Antlaşmasına varmışlardır (BALSARI- DALKILIÇ, 2007, s.109).

Küresel standartları belirlemek amacıyla FASB ve IASB yetkili organlarınca başlatılan bu çalışmalarda ortak yüksek kaliteli, uluslararası pazarda geçerli muhase standartları oluşturulması temel hedef olarak benimsendi. Yüksek kalitede uluslararası pazarda geçerli muhasebe standartları konusunda mutabık olan taraflar birinci amaç olarak finansal raporların uluslararası düzeyde karşılaştırılmasını sağlamayı hedeflemektedir. Finansal performans raporları ve şirket birleşmeleri de bu iki kurulun çalışmalarının gündemini oluşturmaktadır. Finansal performans raporları ve şirket birleşmeleri konusunda her iki kurulun da projeleri teke indirgenmesi amaçlanmıştır (SANLI, 2002, s.75).

161. Genel Amaçlı Finansal Raporlama İle Düzenleyici Raporlama Arasında Gerekli Bağlantının Olmaması

Muhasebe standartları uyumlaştırma sürecinde uluslararası standartların oluşmasında Amerika ve İngiltere gibi ülkelerin baskın olması nedeniyle bu standartlarda esas olarak kar maksimizasyonu ele alınmaktadır. Diğer taraftan devletin ekonomide büyük rol oynadığı Çin gibi ülkelerde ulusal muhasebe standartları ile UFRS'nin yakınsamasında özellikle bütçe kontrollerinde ve diğer durumlara ilişkin olarak uluslararası muhasebe standartları ile uyumunda zorluklar ile karşılaşmaktadır (SARAVANAMUTHU, 2004, s.297).

Muhasebe uyumlaştırması sürecinde karşılaşılan engeller uluslararası muhasebe standartlarının karmaşık bir yapı haline gelmesine neden olmaktadır. Başlıca muhasebe bilgi sisteminden yararlanan gruplar arasındaki farklılık ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında farklılıklara neden olmaktadır.

ABD ve İngiltere’de muhasebe bilgi sisteminin temel kullanıcıları yatırımcılar olduğu için muhasebe bilgi sistemi yatırımcıların sermaye piyasasında karar almalarına yöneliktir (CHAIRAS- RADİANTO, 2001, s.22).

Almanya ve diğer kıta avrupası ülkelerinde ise muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerden ağırlıklı olarak vergi otoriteleri ve hükümet yararlanmaktadır. Vergi otoriteleri vergi düzenlemelerine ilişkin olarak, hükümet ise ulusal politikalarına ilişkin muhasebe bilgilerinden yararlanmaktadır.

Bütün bu finansal tablolardan ihtiyaç duyulan gereksinimlerinin birbirinden farklı olması tek tip bir uluslar arası muhasebe standartları ile bu ihtiyaçların karşılanmamasına söz konusu olmamaktadır (RADRİGUES- CRAİG, 2006, s.11).

IAS/IFRS, genel amaçlı mali tabloların hazırlanmasına yönelik standartlardır. Çeşitli kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadırlar; ancak temel vurguyu hissedarların ihtiyaçları üzerine odaklamanın aynı zamanda diğer kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayan ölçüm, tanıma ve açıklama gerekliliklerine yol açacağı varsayımına dayandırılmaktadırlar. Bununla birlikte, mali tabloların diğer önemli kullanıcıları bu görüşü paylaşmayabilirler ve yetkileri olduğu durumlarda, sık sık özel ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış farklı özel amaçlı finansal raporlama yükümlülükleri getirebilirler (örneğin vergilendirme amaçlı raporlama veya denetleme amaçlı raporlama) (www.worldbank.org).

Bu genel amaçlı raporlama ve düzenleyici raporlama arasındaki arayüzü her ülke başarılı bir şekilde yönetememektedir ve her iki amaca ulaşmak için aynı mali tablolar amaçlandığında veya istendiğinde düzenleyici raporlama için tasarlanan kuralların (örneğin bankacılık sektöründe kredi kayıpları için karşılık ayırma ile ilgili kurallar veya gelir beyanının zamanlaması ile ilgili kurallar) genel amaçlı raporlama üzerinde olumsuz etkilere yol açtığı durumlarla yaygın bir şekilde karşılaşmaktadır. Dolayısıyla, düzenleyici raporlamanın gereklilikleri IAS/IFRS’nin gereklilikleri ile çelişebilir ve başarılı uygulamayı engelleyebilir. Şirketler, IAS/IFRS ile tam uyumun sağlanabileceği ilave mali tabloları gönüllü olarak hazırlama seçeneğine sahip olabilirler, ancak bunun

maliyet ile ilgili olumsuz etkileri olacaktır ve aynı zamanda kullanıcılar arasında hangi rakamların “gerçek” rakamlar olduğu konusunda belirsizliklere yol açabilir. Ayrıca, gönüllü olarak hazırlanan ve denetlenen mali tablolar genellikle ulusal düzenleyici rejimlerin kapsamı dışında kalmaktadır dolayısıyla kullanıcıların bunlara güveni azalmaktadır (www.worldbank.org).

Genel amaçlı raporlama ile özel amaçlı/düzenleyici raporlama arasındaki farklılıklar anlaşıldığında ve ülkeler –özel amaçlı gereklilikleri genel amaçlı raporlama ile ilgili kuralların içerisine koymak yerine- paralel sistemlerin mevcudiyetini kabul ettiğinde ve bunlar arasındaki farkları en aza indirmeye çalıştığında ilerleme kaydetmek mümkün olabilir. Bu hem birden fazla raporlamanın maliyet artışlarını en aza indirir hem de düzenleyici kurumların genel amaçlı finansal raporlama ile ilgili uygulama rolünü geliştirir (www.worldbank.org).

162. Uluslararası Standartlar İle Yasal Çerçeve Arasındaki Tutarsızlıklar

Yasal düzenlemeler uluslararası muhasebe standartları uyumlaştırmasının oluşturulmasında en önemli engellerden bir tanesidir. Ülkelerin farklı yasal düzenlemelerinin söz konusu olması bu yasal düzenlemelerin muhasebe kural ve prensiplerine etki etmektedir. Tüm ülkelerdeki yasal düzenlemelerin yakınsanması söz konusu olmadığından muhasebe uyumlaştırma sürecinde engellerle karşılaşmaktadır (CHAİRAS-RADIANTO, 2001, s.24).

Yasal çerçeve (yani şirketler kanunu ve menkul kıymetler kanunu) ile uluslararası standartlar arasındaki açık ilişki, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının uygulanması bakımından temel unsurlardan birisidir. Ulusal kanunlar ile standartlar arasında uyumu izleme ve uygulama çabalarını olumsuz şekilde etkileyebilecek bazı gerilim alanları söz konusudur. Ülkeler aynı zamanda anayasaları ve idari kanunları ile de kısıtlanmaktadır ve bunlar ülkelerin iç hukuki güçleri resmi olmayan özel sektör kuruluşları tarafından yayınlanan uluslararası standartlara uygulama yeteneklerini ciddi derecede sınırlayabilmektedir.

163. Ulusal Yetkinin Uluslararası Standartlara Verilmesi İçin Gerekli Mekanizmaların Bulunmaması

Muhasebenin tarihi gelişimi ülkeler arasında farklılık arz etmektedir. Bu yüzden uyumlaştırma sürecinde aynı olmamaktadır. Muhasebe standartlarının bağımsız özel sektör kuruluşları tarafından üretildiği ülkelerde uluslararası muhasebe standartlarına uyum; standartların hükümetler tarafından oluşturulan ülkelere göre daha kolay olmaktadır (CHAİRAS-RADİANTO, 2001, s.25).

Uluslararası standartların ulusal düzeyde etkili olabilmesi için, kanun gücüne veya diğer düzenleyici desteklere ihtiyaç duyulur. Eğer bu sağlanamazsa, uyum mali tabloların hazırlayıcıları ve denetçileri tarafından, herhangi bir düzenleyici çerçevenin kısıtları içerisinde yer almayan, şeffaf olmayan bir tercih konusu olur. Bu gibi durumlarda, standartların “uluslararası” bağlamda değil daha çok “kıyı ötesi” olarak düşünülmesi daha uygun olur. Şu anda düzenleyici desteği sağlamak için ne gibi mekanizmaların kullanılacağı konusunda uluslararası bir konsensüs bulunmamaktadır; farklı ülkeler farklı yaklaşımlar kabul etmiştir ve bunların çoğu ifade edilen amaçlarına ulaşamamaktadır. Muhasebe mesleği uluslararası standartların geliştirilmesinde ve bunların ulusal düzeyde tanıtılmasında önemli bir rol oynamış olmasına rağmen, muhasebe mesleği özel kanunlara dayalı bir düzenleyici kapasite içerisinde hareket etmediği sürece bunların başarılı bir şekilde uygulanmasına yönelik yeterli yetkiye sahip değildir.

Muhasebe ve denetim gerekliliklerinin belirlenmesinde (standartlardan ziyade) kanunları ve yönetmelikleri esas alma geleneği olan ülkelerde belirli sorunlar ortaya çıkar. Yetkinin devam eden bir standart belirleme sürecine verilmemesi halinde, yeni bir uluslararası standart ortaya çıktığında veya mevcut bir uluslararası standart değiştirildiğinde yeni yasal düzenlemeler gerekir. Genellikle, bu değişiklikler ülkenin resmi dilinde yayınlanmalıdır. Böyle bir yaklaşım, çevrilen ve yayınlanan IAS/IFRS'nin güncellenmesinde gecikmelere yol açabilir; bu yaklaşım aynı zamanda çevirilerin yapılmasında ciddi maliyetlere ve teknik zorluklara yol açar. Ayrıca, hazırlayıcılar da hem iç hukuki düzenlemelere hem de mevcut IAS/IFRS'lere uyumaya çalışırken (ki bu her zaman mükemmel bir şekilde sağlanamayabilir) zorluklarla karşılaşılır. Bu gibi prosedürler ulusal düzeyde kabul edilmek üzere uluslararası standartları taramaya yönelik

açık bir onay mekanizması ile bir araya getirildiğinde (Avrupa Birliğinde olduğu gibi), belirli IAS/IFRS'lerin (kısmen veya tamamen) kabul edilememesi olasılığı artar. Bu arada, bir ülkeyi örneğin yasak yetki verdiği standartlar üzerinde son sözü söyleme hakkından mahrum bırakan bir mekanizmanın yürürlüğe konmasının siyasi önemi de gerektiği şekilde dikkate alınmalıdır (www.worldbank.org).

Muhasebe standartları yakınsanması için bir süreç gerekmektedir. Globalleşen dünyada iş çevrelerinin sürekli değişmesi ve sermayenin çok hızlı hareket etmesi nedeniyle bu standartları değişmez bir yapı olarak korumak oldukça zordur.

Aynı zamanda muhasebe uyumlaştırması bütün ülkeleri aynı ekonomik gelişmede olduğunu farz etmektedir. Gerçekte ülkeler farklı ekonomik gelişim içerisindedirler. Uyumlaştırmanın bu varsayımı bütün ülkelerin muhasebe prensipleri ve pratiklerinde tek bir kurallar setine başvurmasına yöneliktir (SARAVANAMUTHU, 2004, s.297).

Endüstrileşmiş toplumların profesyonel kurumları, güçlü ekonomileri ve iyi eğitimleri söz konusu olduğundan muhasebe uyumlaştırmasından elde ettikleri fayda katlandıkları maliyetten yüksektir. Bunların aksine gelişmekte olan ekonomiler açısından profesyonel kurumlarda, iyi eğitim yoktur. Az gelişmiş ekonomilerde muhasebe uyumlaştırma süreci büyük maliyetler ortaya çıkarmaktadır.

Milliyetçilik muhasebe pratiklerinin diğer ülkelerin muhasebe pratikleri doğrultusunda değişmesinde isteksiz davranmaktadır. Bu isteksizlik uyumlaştırma sürecinde engellerle karşılaşılmasına neden olmaktadır.

IASC' nin uluslar arası muhasebe standartları ve uyumlaştırılması konusunda etkin rol oynamasına rağmen ulusal muhasebe standartları kurullarına bir zorlama yetkisi olmaması uluslar arası muhasebe standartlarının dünya genelinde yayılmasında engellerle karşılaşılmaktadır (CARLSON, 1997, s.45).

Uluslararası standartların başarılı bir şekilde uygulanması için gerekli düzenleyici sistemleri güçlendirmek için, ülkeler düzenleyici ön koşullara daha fazla önem vermelidir. İlgili uluslararası kuruluşlar, muhasebe ve denetim düzenlemesine yönelik kapsamlı bir

ilkeler çerçevesi üzerinde fikir birliği geliştirmek ve yetkili ulusal mercilerce böyle bir çerçevenin kabul edilmesini desteklemek amacıyla birlikte çalışmalıdır. Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının uygulanmasını etkileyen çeşitli standartlar ve kurallar (bunlar arasında bankacılık, menkul kıymetler ve sigorta düzenlemesi ve şirket yönetimi ile ilgili standart ve kurallar yer almaktadır) arasındaki bağları güçlendirmek ve geliştirmek ve kalan boşlukları doldurmak için özel çaba harcanmalıdır. Bu gibi ilkeler, ülkeler arasındaki finansal sistem ve piyasa yapısı çeşitliliğinin düzenleyici sonuçlarını da açık bir şekilde dikkate almalıdır (www.worldbank.org).

164. Uluslararası Standartların Uygulama Kapsamının Uygun Olmaması

Tam IAS/IFRS standartları tüm raporlama yapan kuruluşlarca kullanılmak için uygun değildir; tam IAS/IFRS standartları halka açık kuruluşların standartları olarak değiştirilmeden kullanılmalıdır ve diğer kuruluşlar için farklı standartlar geçerli olmalıdır (“Büyük GAAP/Küçük GAAP” ayrımı). Bu şekilde, IASB bu diğer kuruluşlar için ayrı standartlar yayınlıncaya kadar ulusal standart belirleyiciler “Küçük GAAP”ların belirleyicileri olurlar. Sadece “Küçük GAAP”ları belirleyen bir ulusal organın işini düzgün olarak yapabilmek için gerekli insan kaynaklarını ve mali kaynakları çekmeye devam edip edemeyeceği ve ulusal endişelerin IASB’nin standart belirleme sürecinde yeterince dikkate alınıp alınmayacağını tespit etmek için, 2005 yılında IAS/IFRS’nin uygulamaya konulmasının ardından AB’de ulusal standart belirleyicilerin deneyimlerini izlemek ilginç olacaktır.

Pek çok ülke geleneksel olarak büyüklükleri ne olursa olsun tüm şirketlere (veya belirli bir yasal statüye sahip tüm şirketlere) tek-tip muhasebe yükümlülükleri uygulamıştır. Ancak, bu tek-tip yükümlülükler olarak IAS/IFRS standartlarının kullanılması sıklıkla istenilmeyen olumsuz sonuçlara yol açmıştır ve başarılı uygulamayı engellemiştir; çünkü “tam IAS/IFRS” standartları küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için uygun değildir. Bu gibi durumlarda, düzgün uygulama için gerekli kapasite genellikle oluşturulamamıştır, uyum maliyetleri orantısız olmuştur ve uygulama organları ya hiç olmamıştır ya da olanlar gerekli iş hacmi ile baş edememiştir. Zamanla, uyum için gerekli kaynaklara sahip olması beklenen büyük şirketler arasında dahi uyum kültürü zarar görmüştür. IAS/IFRS standartlarının uygulanması sadece halka açık şirketlere sınırlandırıldığı ve sınırlı kaynaklar bu

kuruluşların uyumu sağlaması üzerinde yoğunlaştırıldığı zaman başarı daha büyük olacaktır (<http://siteresources.worldbank.org>).

17. Alternatif Uyumlaştırma Yolları

Uyumlaştırmanın alternatif yolları olarak, karşılıklı tanıma, uzlaşma ve standartlaştırma ayrı başlıklarda incelenmektedir.

170. Karşılıklı Tanınma

Karşılıklı tanıma ulusal finansal raporlamalar yabancı ülkelerin muhasebe prensiplerine göre uyumlu hazırlanmamasına rağmen yurt dışında kabul edilmesini ifade etmektedir.

Karşılıklı tanıma ABD ve Kanada arasında uygulanmaktadır. ABD şirketleri Kanada Menkul Kıymetler Borsasında US-GAAP'a uygun finansal tablolar ile işlem görebilmektedir. Avrupa birliği ülkelerinin menkul kıymet borsalarında Amerikan şirketleri US-GAAP a göre hazırlanmış finansal tablolarla işlem yapabilmektedirler. Karşılıklı tanınmanın olumsuz yanı finansal tablo kullanıcılarının farklı muhasebe standartlarını anlamasını gerektirmesidir.Karşılıklı tanıma sadece benzer muhasebe prensipleri bulunan ülkeler arasında mümkün olmaktadır (FRITZ- LAMMLE, 2003, s.31; UDDİN, 2005, s.2).

172. Uzlaşma

Uzlaşmada yabancı şirketlerin finansal raporlamalarını diğer ülkelerde kendi ülkelerinin muhasebe prensiplerine göre hazırlanmasına izin verilmesidir.Bununla birlikte uzlaşmada finansal tablo kullanıcıları tarafından önemli unsur olarak kabul edilen net kar ve özkaynaklara ilişkin düzenlemelerde uzlaşma sağlanır. Uzlaşmanın amacı muhasebe pratikleri arasında ortaya çıkan büyük farklılıkları ortaya koymaktır. Uzlaşma sayesinde yabancı yatırımcılar şirketlerin aktifleri ve karlılıkları hakkında kendi muhasebe prensiplerine dayanan bilgi elde etme imkanları söz konusudur. Uzlaşma sonucunda yatırımcılar kolay karşılaştırma imkanı elde eder. Finansal raporları yabancı muhasebe

prensipileri ile tamamını uyumlaştırmaktan daha düşük maliyetlidir.

Uzlaşmanın olumsuz durumları şirketlerin finansal durumlarına ilişkin özet bilgi sunar şirketlerin genel durumu hakkında bilgi alınmaz. Diğer olumsuz tarafı ise tek tip uluslar arası muhasebe standardı söz konusu ise bu duruma ilişkin olarak birleştirme maliyetlerinin söz konusu olmasıdır.

173. Standartlaştırma

Standartlaştırma bütün iştirakçilerin aynı veya birbirine çok benzer muhasebe pratiklerinde mutabık kalmalarıdır. Standartlaştırma bütün muhasebe politikalarının ve prensiplerinin aynı olmasıdır. Standartlaştırma bütün durumlarda başvuru dar ve sıkı kurallar bütünüdür. Diğer bir tanımlamada standartlaştırma tüm ülkelerin uymayı kabul ettikleri bir ülkenin muhasebe kuralları bütünüdür (FRITZ-LAMMLE, 2003, s.31; UDDİN, 2005, s.2).

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE SİSTEMLERİ VE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN FARKLILIK NEDENLERİ

20. Muhasebe Sistemleri

Muhasebe sistemi olayların muhasebe servisinin bilgi alanına girmesiyle birlikte kronolojik olarak kaydını yapmak üzere kullanılacak defter ya da belgelerin oluşturduğu organik bir düzeni ifade eder. Bu sistem geniş çerçevesi ile aşağıdaki ana ve çevre sistemleri kapsar(ÇAKICI, 2000, s.1):

- Muhasebe kayıtları sistemi
- Satışlar alacaklar ve tahsilat sistemi
- Satın alma ve ödeme sistemi
- Bordro sistemi
- Üretim ve Maliyet Sistemi

Bununla birlikte muhasebe sistemi oluşturulurken sermaye sahipleri, kredi verenler ve kararlarında mali bilgilere ihtiyaç duyan diğer kesimler göz önünde bulundurulmalıdır.

Buna göre muhasebe işlerini dışa dönük muhasebe işleri ve içe dönük muhasebe işleri diye ayırma gidilmektedir.Dışa dönük muhasebe işlemlerine işlem muhasebesi ve finansal muhasebe diye itelendirilmektedir. İçe dönük muhasebe işlemleri ise maliyet muhasebesi olarak nitelendirilmektedir.

Finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi farklı amaçlara hizmet etseler de genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında organizasyonun bulunması gerekmektedir.Bu

ihriyacı karşılamak üzere ve her iki muhasebeye verilen önem derecesini yansıtan her iki muhasebe arasında bir takım sistemler ortaya çıkmıştır ki bunlara muhasebe sistemi denir .Bu muhasebe sistemlerinde ülkeler arasında farklılık yaratan nedenler alt başlıklar halinde sıralanmıştır.

21. Ulusal Muhasebe Sistemi Farklılıklarının Nedenleri

Ülkelerin muhasebe sistemlerinin birbirinden farklı olmasının bir çok nedeni vardır. Çevre; farklı değişkenlerden ve onların etkileşiminden oluşması nedeniyle her çevrenin farklı muhasebe ihtiyaçlarına sahip olması ülkeler arası muhasebe sistemi farklılıklarına neden olmaktadır(FRITZ-LAMME, 2003, s.17; SEÇGEN, 1998, s.21). Ülkelerin farklı tarihleri,gelenek ve görenekleri, politik ve ekonomik yapıları,hukuk sistemleri ülkeler arası farklı bir finansal muhasebe gelişimine neden olmuştur.Benzer bir muhasebe pratiğine sahip olan iki ülke söz konusu değildir(RODRIGUES - CRAIG, 2006, s.9).

Ülkelerin muhasebe sistemi farklılıkların ana nedenleri alt başlıklar halinde aşağıda sıralanmaktadır(HOYLE ve diğerleri, 2004, s.531);

- Hukuk Sistemi
- Enflasyon
- Finans Kaynakları
- Ekonomik Krizler
- Vergilendirme
- Politik ve Ekonomik Gelişme
- Ulusal Kültür
- Menkul Kıymetler Borsası
- Muhasebecilerin Uzmanlaşması

Muhasebe sistemlerinin farklı olmasının nedenleri ayrı başlıklar altında açıklanmaktadır.

210. Hukuk Sistemi

Hukuk sistemi muhasebe dünyasını ikiye bölmüştür Legalistic (yasalara harfi harfine uyan) ve non legalistic (yasalara harfi harfine uymayan) şeklindedir. Hukuki yapısı non-legalistic (yasalara harfi harfine uymayan) ülkelerde Common Law(umumi hukuk) kullanılmaktadır(ONG, 2005, s.6). Umumi Hukuk İngiltere’de başlamıştır ve genel olarak dünya genelinde İngilizce konuşulan ülkelerde kullanılmaktadır(HOYLE, 2004, s.531). Bu ülkelerde muhasebe hukuk kurallarına dayanmaz. Muhasebe kuralları profesyonel

muhasebeci örgütleri tarafından düzenlenir. Özel sektör hukuki düzenlemelerden ziyade muhasebe tarafından tanımlanır. Umumi hukuk bulunan ülkelerde genel olarak emredici yasal hükümler az sayıdadır. Bu yasaları da önemli durumları belirtmeye yönelik mahkemeler tarafından çıkarılır (JOURNAL- VULİN, 2004, s.14). Bu hukuk sisteminde yorumlama alanı gelişmiştir (SEÇGEN, 1998, s22). Umumi Hukuk'ta şirket faaliyetlerini ve şirket hesaplarının açıklanmasına yönelik bir şirketler hukuku yoktur.

Hukuksal sistem gelecekteki özel durumları açıklamaktan ziyade genel kuralları formüle etmek için oluşturulmuştur (NOBES- PARKER, 2006, s.28). Yasal düzenlemeleri daha az ayrıntılı olan Umumi Hukuk'un hakim olduğu ülkelerde muhasebe çerçevesinin Şirketler Hukuku ile çizilmediği gibi Vergi Hukuku ile de düzenlenmediği görülür. Bu durum muhasebe ve vergi uygulamalarındaki zamansal farklılıktan dolayı 'gecikmeli vergi' ile ilgili standartların belirlenmesi zorunluluğunu dile getirir (SEÇGEN, 1998, s.23).

Legalistic (yasalara harfi harfine uyan) yapı genel olarak İngilizce kullanmayan ülkelerde bulunmaktadır. Codified law (kod hukuku) temeli Roma medeni hukukuna ve ayrıca orta çağ esnasında Avrupa üniversiteleri tarafından geliştirilen kurallara dayanmaktadır (HOYLE ve diğerleri, 2004, s.531). Kuralların 'doktrin' haline geldiği bu sistemle beraber 'kodlu' ifadesi sıkça kullanılmaktadır (SEÇGEN, 1998, s.22). Umumi hukukun aksine codified law (kod) hukuki yapısı bulunan ülkelerde muhasebe ve finansal raporlama için ayrıntılı bir hukuksal düzenleme geliştirilmesi zorunluluğu söz konusudur. Muhasebe kuralları ulusal hukuk kuralları içine dahil edilmiş ve geniş bir mevzuat haline gelmiştir (FRITZ-LAMMLE, 2003, s.18). Code law hukuk sistemi bulunan ülkelerde şirketlerin faaliyetlerine hükmeden bir şirketler hukuku vardır. Bu şirketler hukuku ticari kod ya da ticari yasa olarak adlandırılmaktadır. Şirketler hukuku finansal tabloların açıklanmasına yönelik maddelerde içermektedir. Code law (kod) hukukunda profesyonel muhasebe örgütlerinin muhasebe standartlarının gelişiminde etkisi sınırlı düzeydedir (NOBES-PARKER, 2006, s.28).

Tablo:1
Hukuk Düzeninin Ülkelere Göre Ayırımı

COMMON LAW (UMUMİ HUKUK)	CODIFIED LAW(ROMAN LAW)
İngiltere ve Galler	Fransa
İrlanda	İtalya
Amerika Birleşik Devletleri	Almanya
Kanada	İspanya
Avustralya	Hollanda
Yeni Zelanda	Portekiz
	Japonya

Kaynak: NOBES- PARKER, 2006, s.28.

211. Finans Kaynakları

Başlıca dış finansman kaynakları bankalar, hisse senedi sahipleri ve hükümettir. Bu üç finansman kaynağı şirketlerin sermaye gereksinimlerini karşılamakla birlikte ülkeler arasında değişiklik arz etmektedir. Almanya ve İtalya'da şirketler finansman gereksinimlerini bankalardan elde etmektedir. Bunların aksine ABD ve İngiltere'de ise sermaye gereksinimi gelişmiş bir sermaye piyasası olduğundan hisse senedi yatırımcılarından karşılanmaktadır(ONG, 2005, s.6). Fransa ve İsveç'te ise finansman kaynağı olarak hükümet görülmektedir.

Dış finansman kaynaklarındaki bu farklılık; muhasebe pratiklerinden finans sağlayıcılarının birbirlerinden farklı ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bilgi aldığından muhasebe pratiklerinde ülkeler arası farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

İngiltere ve ABD gibi hisse senedi sahiplerinin finansman kaynağının en önemli sağlayıcısı olan ülkeler ile banka ve hükümetlerin finans sağlayıcı olan ülkelere göre finansal bilgilerin açıklanmasına büyük önem verilmektedir. Yatırımcıların şirket hakkında özel bir bilgiye gereksinim duymaları halinde; bireysel yatırımcıların organize olamamaları ve çok büyük sayıda olmaları nedeniyle bu ihtiyaçları karşılanamamaktadır. Bu nedenle İngiltere'de ve ABD'de finansal raporların bireysel yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bilgileri içermesi için düzenlemelere gidilmektedir(JOURNAL-VULİN, 2004, s.15).

Bankaların finansman sağlayıcı olduğu ülkelerde banka yatırımcılarını koruyucu bir sistem öngörülmüştür. Oldukça koruyucu bir sistem olan bu yapıda pasiflerde aşırı bir değerlendirme söz konusu olurken aktifte ise düşük değerlendirme söz konusudur. Hükümetlerin finansman kaynağı olduğu durumlarda muhasebe pratikleri hükümet planlayıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmektedir.

Hisse senetlerinin doğrudan şirketi yönetenlerce (yöneticiler,hükümet veya bankalar mesela Almanya’da bankalar daima şirket yönetim kurulunda bir üye bulundurmaktadırlar) sahiplenilmiş olduğu ülkelerde hissedarlar ‘şirket içi bilgilere’ kolayca sahip olmaktadır. Dolayısıyla yıllık bazda hazırlanmış finansal raporlardan daha az faydalanırlar. Mali tablolar sadece vergilendirmeye yönelik olarak düzenlenmektedir. Avrupa ülkelerinde kredi verenleri korumaya yönelik ilkeler oluşmuştur ki bu ülkeler de işletmelerde yüksek karın oluşması durumunda karı işletme bünyesinde tutmayı teşvik etmekte şirket sahip ve yöneticilerinin karı dağıtımları kısıtlandırılmaktadır (KEEGAN, 1996, s.43).

212. Vergilendirme

Vergilendirme düzlemindeki anahtar soru vergi düzenlemelerinin muhasebe pratiğini ne kadar etkileyebildiğidir. ABD, İngiltere ve Hollanda’da vergi ile muhasebe kuralları arasında bir etkileşim söz konusu değildir(JOUMAL-VULİN, 2004, s.15).

Fransa ve Almanya’da ise vergi ve muhasebe sistemi kuralları aynı kural yapısına sahiptir. Bunlara ek olarak; kredi verenlerin korunması ve vergi muhasebesi yapılması nedeniyle muhasebe kuralları kanunla düzenlenmiştir. Bu durum örneğin Fransa ve Almanya’da çok detaylı muhasebe kurallarının oluşumuna sebebiyet vermiştir. Öngörülmektedir ki kurallar kanunla getirildikten sonra modern iş hayatına uyum sağlayacak gerekli kanun değişim süreci çok yavaş olmaktadır (SANLI, 2002, s.75).

Vergilendirme konusunda yaygın olarak oluşan problemlerden biri muhasebe ve vergi uygulamalarında farklılığa neden olan ertelenmiş vergilendirmedir. Örneğin Amerika ve İngiltere’de ertelenmiş vergilerdeki problemler uyumsuzluklara ve muhasebe standartlarındaki belgelendirmelerin miktar olarak fazla görülmesine neden olmaktadır. Diğer taraftan geleneksel muhasebe kurallarının uygulandığı Fransa ve Almanya’da bu

problemin daha az olduğu gör÷lmektedir. Bu ÷lkeler için problem genellikle vergi kurallarının muhasebe kuralları olmasıdır. Almanya’da vergi hesapları ticari hesaplarla aynıdır (NOBES-PARKER, 2006, s. 33). Uygulamalarda oluşan farklılığın bir diğer nedeni amortisman uygulamalarındaki farklılıklardır.

213. Ulusal Kültür

Sosyal, ulusal değerler , beklentiler ve normların muhasebeye etkisi çok çeşitli olabilir. Örnek olarak faiz uygulamasının dini sebeplerle yasak olmasının,faizin geçerli olduğu ÷lkelerle uygulama da farklılıklara sebep olacağı bu duruma örnek olarak verilebilir(RODRRİGUES-CRUİG, 2006, s.9).

Toplumun kendisiyle ilgili kararlarda etkili olma konusunda istek ve azme sahip olmasına karşın kuralların dikte edilmesine alışkın olan ve bunu benimsemiş bir toplumun beklentileriyle oluşmuş muhasebe çerçevesinin farklı olacağından söz edilebilir.Söz konusu geleneğe sahip toplumlar da halkın firmalara, faaliyet sonuçlarını ekonomik gerçekleri yansıtacak biçimde kapsamı geniş bir finansal muhasebe bilgi sunumu için baskı yapması ve buna bağlı olarak sunumun fazla olması beklenebilir(SEÇGEN, 1998, s.25).

Ulusal kültür farklılıkları muhasebe üzerinde aşağıdaki iki noktada temel değişiklikler yaratmaktadır(KARABINAR, 2005, s.15);

1-Muhasebe Sisteminde Değişim

2-Muhasebe Uygulamalarında Değişim

En bilinen şekilde kültür tanımlamalarından birisinin örneği Hofstede(1985)’ye aittir. Hofstede, kültürü, öğrenilmiş olduğu aynı sosyal çevre içinde yaşamış olan insanlarla en azından kısmen paylaşıldığı için ortak bir fenomen olarak tanımlamaktadır. Kültür, bir grup veya kategoriye mensup üyelerin diğer grup veya kategoridekilerden ayırt edildiği ortaklaşa programlanmış bir hafızadır. Hofstede, kültürün beş boyutundan söz etmektedir: Güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireycilik, kadınsılık/erkeksilik (femininity/masculinity) ve zaman ufku. Güç mesafesi, kültürün üyeleri tarafından kabul edilen eşitsizliğin ne kadar algılandığıdır. Belirsizlikten kaçınma, belirsizliğin tolere

edilmesinden yoksun olunması ve resmi kurallara gereksinim duyulmasıdır. Bireycilik/Kollektivizm, kişinin ilgilerini, ait olduğu grubun ilgilerinin önüne ne kadar koyduğudur. Kadınsılık/Erkeksilik, kişisel hedeflere karşılık iş amaçlarını vurgulama ve haklılığını savunma konusuna yöneliktir. Kadınlar, daha kadınsı ülkelerde, çocuklarının bakımı için evde oturma beklentisindedirler. Son olarak zaman ufku, bireyin kısa veya uzun dönemli bir amacının olup olmadığıyla ilgilidir. Tipik olarak batı toplumları, doğu toplumlarına göre daha kısa dönem odaklı olmaktadır. Her boyut, bilginin paylaşımı ve kullanımında çok önemli bir rol oynamaktadır (http://paribus.tr.googlepages.com/h_yilmaz13.doc).

Bireyden ziyade, grup etkisinin olduğu doğu kültürlerini ele alalım. Organizasyon üyeleri, resmi olmayan tartışma ve şebekelere daha fazla güvenmek yerine, bunları paylaşmak ve görüşlerini depolamak için bilgi depolarını olası şekilde daha az kullanmaktadırlar. Buna karşılık batılılar, elektronik medyayı bilgi alış verişi için daha çok kullanmaktadırlar. Bundan başka, Hall (1990)'ın çalışmasından yararlanarak, düşük ve yüksek bağlamlı kültürler arasında farklılıkların olduğunu görebiliriz. Kuzey Amerika ve Batı Avrupa vb. gibi yüksek derecede odaklı kültürlerde bilgi kontrol edilir ve serbestçe akışına izin verilmez. Buna karşılık, Japonya ve İspanya gibi düşük bağlamlı kültürlerde, bilgi fazla bariyer olmadan serbestçe akmaktadır(http://paribus.tr.googlepages.com/h_yilmaz13.doc).

Hofstede yapmış olduğu 50 den fazla ülke faaliyet gösteren Amerikan şirketleri üzerinde kültürel davranışlarının ne tür farklılık yarattığı üzerine bir çalışma yapmıştır.

Hofstede'nin ulusal kültürel farklılıkları 5 gruba ayrılmıştır(HASKINS ve diğerleri, 2000,s.5);

- Bireyselliğe karşı kolektivizm,
- Güç mesafesi geniş ve dar toplumlar,
- Riskli sevme ya da sevmeme,
- Eril Dişil toplumlar şeklinde bir ayrıma gitmiştir,
- Uzun dönem uyumlandırmadır.

Kültürler arasındaki bu ayrım; kültürlerin birbirleri arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri ayrımı açısından büyük faydası söz konusudur(HASKİNS ve diğerleri, 2000, s.5).

Hofstede'in yapmış olduğu bu ayrım büyük önem arz etmektedir. Kültürel farklılıklar muhasebecilerin davranışlarını etkileyerek muhasebe pratiklerinde farklılıklara neden olmaktadır.

2130. Bireyselliğe Kolektivizm

Bireylerin toplum ile olan ilişki derecelerini açıklamaya çalışır. Bireyselliğin ön planda olduğu toplumlarda bireysel çıkarlar toplum ile olan ilişkilerde ön plandadır. Kolektif yapının etkin olduğu toplumlarda ise bireysel çıkarlar ikinci planda tutulur(NOBESE-PARKER, 2006, s.26).

Genel olarak sanayileşmiş olan gelişmiş ekonomilerde bireyselleşme ön plandadır. Bu tür toplumlarda oluşan muhasebe sistemlerinin özellikleri için şunlar söylenebilir. Bireysel ağırlığın ön planda olduğu toplumlarda muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler daha ciddi olarak dikkate alınacak ve kolektif kültürlerinkine 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(KARABINAR, 2005, s.35).

Türkiye açısından bireysel- kolektif ayrımını ele aldığımızda; Türk kültüründe dayanışmacılığın (kolektivist) ve himayecilik(paternalizmin) yönlerinin yüksek düzeyde olduğu yapılan çalışmalarda ortaya konulmuştur(KARABINAR, 2005,s.35).

Hofstede yapmış olduğu araştırmada ortaya koyduğu ülkelerin bireysellik (individualism) dereceleri aşağıda verilmektedir(HASKİNS ve diğerleri, 2000, s.8);

ÜLKELER	BİREYSELLİK(INDIVIDUALISM)
ABD	90
Büyük Britanya	89
İtalya	76
İsveç	71
Almanya	67
Japonya	46
Meksika	30
Güney kore	18

Türk kültürü ortaklaşa kültürü yüksek bir yapıya haiz olduğundan bireyselleşmesi düşük düzeydedir. Bireyselleşmenin düşük olduğu ülkelerde finansal raporlamalar üzerinde yasal düzenlemeler söz konusudur. Uygulamada özel finansal raporlama pratiklerine bireyselleşme düzeyi düşük olan ülkelerde az rastlanılır. Bireyselleşme düzeyi düştükçe finansal raporların daha koruyucu bir hale geldiği ortaya konulmuştur. Japonya'nın finansal tablolarının Almanya'ya göre daha koruyucu yapıya sahip olması kültürler arası bireyselleşme farklılıklarına dayandırılmaktadır (HASKİNS ve diğerleri, 2000, s.8).

2131. Güç Mesafesi Geniş ve Dar Toplular

Bu boyut gücün toplumu oluşturan insanlar arasındaki dağılımı ve kurum ve organizasyonlar üzerindeki güç dağılımı ile ilgilidir. Güç mesafesi geniş olan toplumlarda; toplumsal eşitsizlik büyük boyutlardadır. Güç mesafesinin dar olduğu toplumlarda ise toplumsal eşitsizlik daha düşük seviyelerdedir (HASKİNS ve diğerleri, 2000, s.6).

Güç mesafesinin yüksek (geniş) olduğu toplumlarda hiyerarşik düzen hakimdir ve emir komuta zinciri söz konusudur. Dar güç mesafesinin hakim olduğu toplumlarda üyeler; geniş güç mesafesinin olduğu toplumların tam aksine bir davranış ve tutum içindedir. Güç mesafesinin derecesi, otoritenin merkezileşmesi ve otokratik liderlik ve yönetim derecesi ile ilgilidir. Bireysel toplumlarda güç mesafesi düşük (dar) iken kolektif toplumlarda yüksek (geniş) güç mesafesi söz konusudur (KARABINAR, 2005, s.35).

Güç mesafesinin yüksek (geniş) olduğu toplumlar da finansal raporlar üzerinde büyük bir yasal düzenlemeler söz konusudur. Kore ve Japonya'da ulusal kanunlar finansal raporların düzenlenmesinde ABD, İngiltere, Almanya'ya oranla daha etkili olmaktadır. Güç mesafesinin geniş (yüksek) olması bu durumu ortaya çıkarmaktadır(HASKİNS ve diğerleri, 2000, s.6).

Güç mesafesinin geniş olduğu toplumlarda finansal raporların açıklanmasında tutucu (muhafazakar) bir politika izlenmektedir.

Hofstede'in güç mesafesi puanları aşağıda verilmiştir(HASKİNS ve DİĞERLERİ, 2000,s.8);

ÜLKELER	GÜÇ MESAFESİ(POWER DISTANCE)
MEKSİKA	81
GÜNEY KORE	60
JAPONYA	54
İTALYA	50
ABD	40
BÜYÜK BRİTANYA	35
ALMANYA	35
İSVEÇ	31

Türk kültürü ortaklaşa davranışı bireyciliğin önünde tuttuğundan kollektivist yapıda bulunan ülkelerde güç mesafesi geniş bir yapı olduğundan, güç mesafesi geniştir. Dolayısıyla Türkiye'deki finansal raporların düzenlenmesine kanunların güç mesafesi düşük olan ülkelere göre daha etkili olduğu söylenebilir.

2132. Belirsizlikten Kaçınan /Kaçınmayan Toplular

Bu boyutta toplumu oluşturan insanların belli olmayan durumlarda kendilerini nasıl hissedeceklerine ilişkin durumu ele alır. Belirsizlikten kaçınma söz konusu olduğu toplumlarda ayrıntılı bir hukuki mevzuat söz konusudur. Belirsizlikten kaçınan toplumların diğer özelliği bireylerin otoriteye karşı oldukça kötümser bir bakış açısıyla bakmaktadırlar. Belirsizlikten kaçınma derecesinin düşük olduğu toplumlarda bireyler, değişime daha kolay uyum sağlarlar. Kural ve ilkelerden ziyade daha serbest bir ortam isterler.

Belirsizlikten kaçınan toplumların muhasebe sistemi daha koruyucu bir yapı arz etmektedir. Belirsizlikten kaçınma düzeyinin daha yüksek olduğu toplumlarda farklı olaylara uygulanacak kesin kurallar konur ya da konması istenir(HASKİNS ve diğeri, 2000, s.10; KARABINAR, 2005, s.37).

Hofstede tarafından ölçülen çeşitli ülkelerin belirsizlikten kaçınma dereceleri aşağıda verilmektedir(KARABINAR, 2005, s.37);

ÜLKELER	BELİRSİZLİKTE Kİ KAÇINMA PUANI
Japonya	92
Güney Kore	85
Meksika	82
İtalya	75
Almanya	65
ABD	46
Büyük Britanya	35
İsveç	29

Belirsizlikten kaçınma boyutundan değerlendirdiğimizde Türk kültürünün belirsizlikten mümkün olduğunca kaçınan, belirlenimci (deterministik) bir konumda olduğu bilimsel olarak kanıtlanmıştır(KARABINAR, 2005, s.37). Dolayısıyla Türkiye’de ayrıntılı bir mevzuat söz konusudur ve bireyler değişime kolay uyum sağlayamamakta oldukları söylenebilir.

2133. Uzun Dönem ve Kısa Dönem Eğilimli Toplumlar

Uzun dönem eğilimleri olan toplumlarda azim ve ısrar ile geleceğe yönelik bir eğilim vardır. Bu eğilimler oldukça dinamiktir ve girişimci aktiviteleri desteklerler. Uzun dönemli beklentilerin olduğu toplumların geleneklerini modern şartlara göre uyarlayıp, amaçları için uzun dönemli programlar yapabildikleri ortaya konulmuştur. Kısa dönem eğilimli toplumlarda ise kişisel istikrar, koruyucu düzey ve geleneklere saygılı bir yapı mevcuttur(HASKİNS ve diğeri, 2000, s:11).

Hofstede tarafından yapılan bazı ülkelerin uzun dönemli eğilimlerin sonuçları aşağıda verilmiştir(HASKİNS ve diğerleri,2000,s:11);

ÜLKELER	UZUN DÖNEM EĞİLİM SONUÇLARI
Japonya	80
Güney Kore	75
İsveç	33
Almanya	31
ABD	29
İngiltere	25

Uzun dönem eğilimi toplumların düzenli sonuçlar alma amacına uygun olarak ısrarlı ve tassarufa yönelik çalışma disiplinleri vardır. Bu durumun finansal raporlamalardaki etkisi, uzun dönem eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda finansal raporların koruyucu ve değişmez bir yapıya sahip olmasıdır. Örneğin Japonya ve Güney Kore güçlü bir şekilde uzun dönem eğilimi göstermektedir ve finansal raporlarında bu özellikleri açıkça göstermektedir(HASKİNS ve diğerleri, 2000, s.11).

214. Ekonomik Krizler

Muhasebe pratiklerinin tarihsel gelişim süreci içerisinde karşılaştığı politik ve ekonomik gelişmeler ülkeler arası muhasebe pratiklerinde farklılıklara neden olmaktadır. Örnek olarak 1920' li yılların sonlarında ve 1930'lu yılların başına kadar devam eden ekonomik krizde ABD ve Almanya'da borsa çöktü. Bu kriz ABD'de sıkı muhasebe düzenlemelerine gidilmesine ve hisse senedi sahiplerinin korunmasına yönelik olarak SEC (Stok Exchange Commission) kurulmasına yol açtı.Almanya'da muhasebe düzenlemelerine ilişkin alacaklıları koruyucu bir yapı ortaya çıktı(ELLIOTT, 1996, s.657).

215. Enflasyon

Enflasyon fiyatlar genel düzeyinin sürekli ve hissedilir şekilde artmasıdır. Ülkeler de meydana gelen enflasyon muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. Özellikle Güney Amerika ülkelerinde bu durum gözlemlenebilmektedir.Genel fiyat düzeyi ayarlamalarının

yerine geleneksel tarihsel maliyetleme yöntemlerinin kullanılması muhasebe sisteminde farklılıklara neden olmaktadır.

Örneğin 1973 petrol krizinde, Volkswagen şirketinin Brezilya'daki fabrikası, Brezilya'da enflasyon muhasebesi uygulanmaması nedeniyle, doğal olarak Brezilya para birimiyle Avrupa'daki Volkswagen'in faaliyetlerinde kullandığı ve raporlama yaptığı para birimi aynı olmadığı için Avrupa'daki para birimine çevrilmek zorundaydı. Enflasyon muhasebesi uygulanmaması nedeniyle, Brezilya'daki Volkswagen fabrikası kur artışları sebebiyle birden mali tablolarında yok oluverdi ve bu sebepten dolayı, enflasyon muhasebesinin ciddi temellere oturtulma gerçeği 1973 petrol krizinden başladı ve 1979 petrol krizi de son derece bu standart setinin hayata geçirilmesiyle ilgili son derece önemli olduğu söylenebilir (ÖZPOYRAZ, 2002, s.91).

216. Politik ve Ekonomik Gelişme

Politik ve ekonomik gücü yüksek olan ülkeler diğer ülkelerin muhasebe uygulamalarının şekillendirilmesinde önemli bir rol oynamaktadırlar. Muhasebe uygulamalarının doğduğundan beri sadece ülke içinde kullanılmamakta aynı zamanda ihraç edilmektedir. ABD ve İngiltere arasında muhasebe faaliyetlerinde çok sayıda benzerlikler söz konusudur. ABD ve İngiltere diğer ülkelerin muhasebe politikalarını büyük boyutlarda etkilemiştir. Kanada ve Meksika'nın muhasebe pratikleri ABD'den etkilenmiştir. Hindistan ve Pakistan İngiltere kolonisi olduğundan İngiltere muhasebe pratiklerinden etkilenmişlerdir (FRITZ-LAMMLE, 2003, s.18).

Ülke ekonomilerinin gelişmişlik düzeyi muhasebe farklılığına yol açan diğer bir nedendir. Ekonomik büyümenin şekli ve düzeyinin muhasebe uygulamalarına etkisi toplam ürünler içerisinde tarım ürünlerinin ağırlıkta olduğu bir ülke ile sanayi ürünlerinin toplam ürünler arasındaki payı 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 (SEÇGEN, 1998, s.24).

217. Menkul Kıymetler Borsası

Özel şirketlerin hissedarlarının çok olduğu ülkelerde genel olarak menkul kıymet borsalarının gelişimi açısından finansal tabloların açıklanması önem arz etmektedir. Menkul kıymetler borsasının gelişimi ve yatırımcıların korunması açısından gerekli yasal düzenlemeler ve muhasebe yapısı bu amaçlara yönelik olarak düzenlenmektedir(ONG, 2005, s7).

218. Muhasebe Uzmanları

Muhasebe farklılıklarına neden olan sorunlardan biri ise profesyonel muhasebecilerdir. Fakat bu sorun açıklayıcı olmaktan çok bağımsız değişken olarak kabul edilebilir. Bir ülkedeki profesyonel muhasebecilerin gücü, büyüklüğü ve yeterliliği hazırlanmalarında yardımcı oldukları finansal raporlama tipleri ve yukarıda özetlediğimiz nedenlere bağlı olarak ülkeler arası farklılığa neden olur. Örneğin özel hissedarlar ve halka açık şirketlere ilişkin olarak gerekli düzenleyici kurulların olmadığı ülkelerde denetçilere ihtiyaç İngiltere ve Amerika'ya göre daha azdır(NOBS- PARKER, 2006, s.36).

Muhasebe sistemlerini sınıflandırmamızdaki amaç uluslararası muhasebe farklılıklarını bir özet şeklinde ortaya koymaktır. İncelemelerden anlaşılmaktadır ki muhasebe pratiklerini farklılaştıran etkenler sürekli değişmektedir.

22. Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması

Muhasebe sistemlerini sınıflandırma ile ilgili ilk çalışmanın Hatfield tarafından 1911'de yapıldığı kabul edilmektedir. Çalışması bir çok sınıflandırma araştırmasına temel teşkil etmiştir. Birleşik Krallık, ABD ve Kıta Avrupası olarak üçlü bir ayırım yapmıştır(SEÇGEN,1998, s.27).

Muhasebe sistemlerini sınıflandırma üzerine yapılan araştırma ve öneriler genel olarak 2 grupta toplanır(SEÇGEN, 1998, s.27);

- Çıkarımcı yaklaşım
- Kıyası yaklaşım

Çıkarımcı yaklaşımdaki sınıflandırma araştırmaları öncelikle ilgili çevresel faktörlerin belirlenip daha sonra bu faktörlerin ulusal muhasebe uygulamalarıyla bağlantısı kurularak oluşturulan sınıflandırma çalışmalarıdır. Oysa kıyası yaklaşımda önce muhasebe uygulaması analiz edilip bu analizlere göre gelişme modelleri ya da gruplar belirlendikten sonra açıklamalar ekonomik, sosyal, politik ve kültürel faktörler yolu ile yapılmaktadır(SEÇGEN, 1998, s.27).

220. Çıkarımcı Sınıflandırmayı İzleyen Sınıflandırmalar

Çıkarımcı sınıflandırma kendinden sonra gelen sınıflandırmaları öncelik etmiştir. Söz konusu sınıflandırmalardan Mueller'in sınıflandırılması, Nobes'in muhasebe uygulamaları ayrımı ve Gray'in muhasebe uygulamalarının kültürel boyutta sınıflaması ayrı başlıklar altında incelenecektir.

2200. Mueller'in Sınıflandırması

Mueller'in yapmış olduğu çalışma muhasebe standartları sınıflandırılmasına ilişkin belki de en uygun çalışmalarından biridir. Mueller gelişmiş kapitalist batı ekonomilerinde muhasebenin gelişimine etki eden ekonomik, politik ve profesyonel farklılıkları 4 grupta ele almıştır(WOLK ve diğerleri, 2000, s.724);

- Makro Ekonomik Model, -Bağımsız Disiplin Modeli,
- Mikro Ekonomik model, -Tekdüzen muhasebe Modeli'dir.

Makro ekonomik modelde özel sektör muhasebesi ulusal ekonomi politikalarının bir parçası olarak gelişir. Ekonominin makro düzeyde planlandığı böylesi bir ortamda finansal muhasebenin katma değerli tablolar sunması, amortisman oranlarının büyümeyi arttıracak şekilde ayarlanması, yatırımı arttırmak üzere gizli yedeklere izin verilmesi vergiye yönelik olmasının olağan olabileceğini belirtmiştir. İsveç, Fransa ve Almanya örnek gösterilebilir. Özellikle İsveç bu grubun tam bir eğilimini yansıtmaktadır. Kıta Avrupası ülkelerinde

muhasabe politikaları üzerinde ve finansal raporlamalar üzerinde hükümetler etkisi söz konusu iken Anglo–American modelde böyle bir durum söz konusu değildir ve makroekonomik yaklaşım her grubun üyeleri için uygun olmaz(WOLK ve diğerleri, 2000, s.724).

Mikro ekonomik modelde muhasabe yönetim ekonomisi ile karar alma arasında uyumun olduğu bir durum olarak görülür(WOLK ve diğerleri, 2000, s.725). Mikro ekonomik modelde uygun olarak gelişim gösteren muhasabe sistemlerinde, ekonomik faaliyetlerin temelinde özel şahıs şirketlerinin olduğu piyasa ekonomisinin hakimiyetinden söz edilmektedir. Mikro tabanlı ekonominin etkisinin, muhasabenin ölçüleme ve değerlendirilmede gerçekleri yansıttığı söylenmektedir(SEÇGEN, 1998, s.29).

Anglo- American modelinde enflasyon muhasabesi yardımcı bir role sahipken, Hollanda da bu durum esas unsurlar arasındadır bu nedenle Hollanda mikro ekonomik modeli en iyi şekilde görüldüğü ülkedir(WOLK ve diğerleri, 2000, s.719).

Bağımsız disiplin modelinde ise muhasabe; işletme pratiklerine dayanan ve işletmeye hizmet sunan,bağımsız şekilde örgütlenen bir birimdir. Bu nedenle muhasabe, finansal raporlama kullanıcıları ve işletme ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde gelişim gösterebilir. Bundan dolayı Anglo-Saxon Modelin “gerçek ve doğru görünümü”-özellikle ABD ve İngiltere’de bağımsız disiplin yaklaşımının örneği olabilir(WOLK ve diğerleri, 2000, s.725). Bu modele uygun sistemlerde “Genel Kabul Görmüş Muhasabe İlkeleri” ifadesinin standart olduğu ve pragmatizm ile yargılamanın büyük ölçüde olduğunu vurgular(SEÇGEN, 1998, s:29).

Tekdüzen muhasabe modelinde çeşitli yaklaşımlar mevcuttur. Bu yaklaşımlardan biri olan teknik yaklaşım kullanıcılar için şirketler arası yüksek bir şekilde karşılaştırılabilen mevcut bilgileri ve güncel problemleri en alt seviyeye indirmeye çalışır. Ekonomik yaklaşım ise ulusal ekonomi politikaları için kontrol ve yönetim araçları gibi görülen muhasabedir(WOLK ve diğerleri, 2000, s.725).

Tekdüzen Muhasebe modeline uyan sistemlerde devletin muhasabeyi işletmenin idari kontrolünün bir aracı olarak görüldüğü ve bunun neticesinde muhasabenin performansı

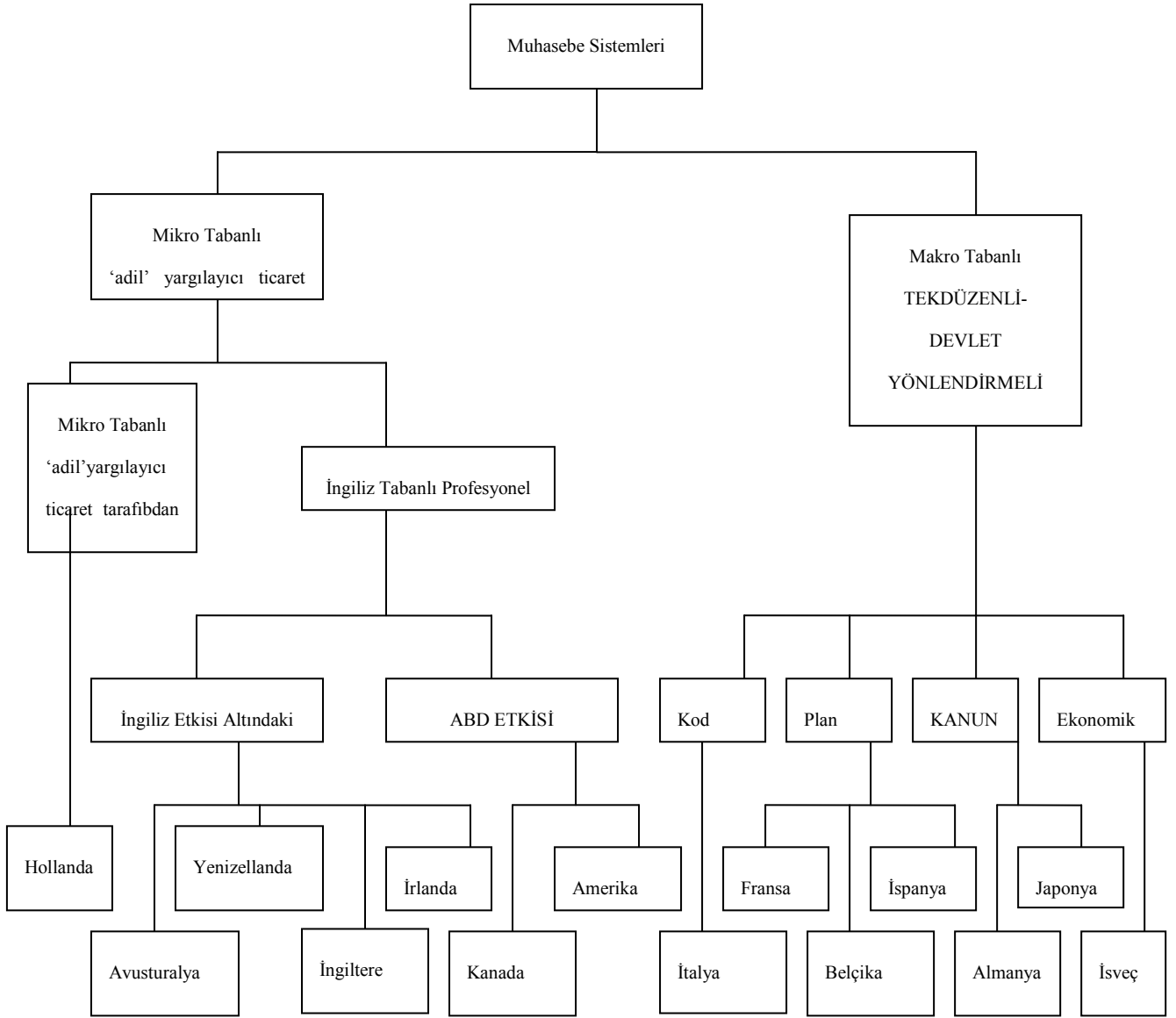
ölçümleme, endüstrilerin boyutunu elde etme, vergi toplama, çeşitli sektörleri yönlendirme gibi amaçlarla kullanılabilirliğini göstermiştir(SEÇGEN, 1998, s.29). Bu model devletin ekonomiye aktif olarak müdahalede bulunduğu Almanya, İsveç, İsviçre, Fransa gibi ülkelerde görülmektedir. Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde devletin ekonomiye müdahale etmesi ve şirketlerin vergi kanunlarına yönelik raporlar hazırlaması nedeniyle Türkiye de de bu model görülmektedir.

2201. Nobes' in Muhasebe Uygulamaları Ayrımı

50 ülkede 100 muhasebe pratiği üzerinde 174 uzman ile yapılan araştırmanın sonuçlarına göre Nobes muhasebe pratiklerini sınıflandırmada birinci düzeyde mikro ve makro bazda ele almıştır. Makro bazda yapılan sınıflandırma code law (yasal hukuk)dayanırken; mikro bazda ise umumi hukuka dayanmaktadır. Bu ayırmda muhasebe pratiklerinin şekillenmesinde en önemli faktör olarak hukuk sistemi ele alınmıştır. Makro yapısına giren ülkelerde hükümet etkisi mikro bazda yer alan ülkelere göre daha yüksektir. Mikro bazda muhasebe sistemi daha karmaşık, daha az koruyucu muhasebe ölçümleri kullanan ve finansal tabloları ayrıntılı şekilde düzenlenmektedir (SCHULTZ-LOPEZ; 2001, s.275).

Nobes 2. düzeyde ise muhasebe pratiklerini etkileyen unsurlar yönünden ele almış mikro bazda iş teorisi ve iş politikası şeklinde bir ayrıma gitmiştir. Makro baz altında ise hükümet tarafından düzenlenen vergi ve kanun düzenlemeleri ile ekonomik düzenlemeler ayırımına gidilmiştir.

Şekil 3'de muhasebe sistemlerinin bazı gelişmiş batı ülkelerine göre sınıflandırılması verilmektedir. Şekil 3'e bakıldığında batı ülkelerinde muhasebe sistemleri sınıflandırmasında temel kıstasın hukuk sistemi ve devletin ekonomiye göre ele alınması olduğu görülmektedir.



Şekil : 3

Muhasebe Sistemlerinin Bazı Batı Ülkelerine Göre Sınıflaması

Kaynak:NOBES- PARKER, 2006, s.65.

Nobes 1998 yılında yapmış olduğu sınıflandırmada ise hukuki düzenlemelerden çok finansman tipleri daha çok göz önünde bulundurulmuştur. Şirketler uluslararası sermaye yatırımcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik finansal tablo hazırlamaktadırlar. Özellikle code law hukuki yapısı bulunan ülkeler umumi hukuk yapısına doğru bir yakınsama sürecine girmişlerdir. Bu yüzden ülkeler bazından ayırım yerine şirketler finansal raporlamalarına dayalı bir ayırım söz konusudur. Güçlü finansal

raporlama ve zayıf finansal raporlama şeklinde yapılan bir ayrım söz konusudur. Güçlü finansal raporlama da hisse senedi sahipleri şirketlere finans sağlayıcı olarak büyük bir katkı sağlamaları nedeniyle finansal raporlamalar ayrıntılı hisse senedi sahiplerinin karar alma maliyetlerini azaltacak şekilde ayrıntılı ve güçlü bir şekilde sunulmaktadır. IASB tarafından ortaya çıkarılan IAS/İFRS hissedarları temel alan bir düzenleme esas alınarak ortaya çıkarılmıştır.

Yapılan bu ayrım sonucunda muhasebe uygulamaları iki sisteme ayrılmıştır. Bunlar, Anglo-Saxon Modeli ve Kıta Avrupası modelidir.

22010. Anglo – Saxon Modeli

Anglo-Saxon muhasebe modeli; Protestan inancının yön verdiği düşünce tarzı doğrultusunda oluşmuştur(KARABINAR, 2005, s.21).

Bu model genel olarak şirketlerin finansman gereksinimlerini sermaye piyasalarından karşılayan ülkelerde kullanılır. Şirketlere finansman sağlayan kreditorler bu modelde tasarruf sahipleri olduğundan ve şirketler sermaye piyasalarından bu fon ihtiyaçlarını karşıladıklarından yatırımcıların karar alma ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik, bununla birlikte onları sermaye piyasalarındaki dalgalanmalardan koruyucu düzenlemeler söz konusudur (CHAİRAS- RADİANTO, 2001, s.22).

Finansal raporlamaların şirketlerin gelecekteki durumuna ilişkin bilgi sağlaması yönünde düzenlenmesi istenmektedir. Anglo-Saxon Modeli sermaye piyasalarından etkilenmesi nedeniyle; karakteristik özelliği sermaye mobilitesinin üzerine odaklanmasıdır. Finansal tablolar geniş kapsamlı, tedbirli ayrıntılı hazırlanması Anglo-Amerikan modelde yer alan ülkelerin temel özelliğidir. Anglo-Amerikan modelde hükümet etkisi muhasebe sistemi üzerindeki minimum düzeydedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan IAS/IFRS Anglo Amerikan modelin özelliklerini yansıtmaktadır.

22011. Kıta Avrupası Modeli (Continental –European Model)

Almanya, Fransa, İspanya, İtalya, Japonya, İsviçre ve Mısır Kıta Avrupası Modelini uygulayan ülkelerdir. Kıta Avrupası muhasebe modelinde yasaların ve büyük savaşların etkisi vardır(KARABINAR,2005,s.21). Anglo–Amerikan modelin aksine bu modelde şirketler finansman ihtiyaçlarını bankalardan sağladıklarından ve sermaye piyasalarının Anglo- Amerikan modelde yer alan ülkeler kadar gelişmediğinden finansal raporlamaların hazırlanmasında birinci düzeyde sermaye piyasasında yatırım yapan yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik değil; hükümetlerin vergi düzenlemelerinin karşılanmasına ve önemli finansman kaynağı bankaları koruyucu düzenlemelere gidilmiştir.Kıta Avrupa’sı modelinde yer alan ülkelerin muhasebe pratiklerinin karakteristik özelliği legalistic ve yüksek koruyucu bir yapı ortaya koymasındır.Fransa ve Almanya gibi ülkelerde yatırımcıların isteklerini karşılamaya yönelik düzenlemelerden çok vergisel ilişkiler ve alacaklıları koruyucu düzenlemelere gidilmiştir (CHAİRAS-RADIANTO, 2001, s.22).

Bu ayrıma ek olarak Mueller ve bşk.’nın 1994 yılında yaptığı ayrımda batılı ülkeler dışında ayrıma gidilmiş ve “Güney Amerika Modeli” ve “Karma Ekonomi Modeli” ortaya konulmuştur (SANLI, 2002, s.85).

22012.Güney Amerika Modeli

Bu model Güney Amerika’daki ülkelerin çoğunu kapsamaktadır.Bu sistemi diğer sistemlerden ayıran temel özellik söz konusu ülkelerin enflasyon sorunuyla yüz yüze olmaları nedeniyle muhasebe sistemlerinin enflasyonun etkilerini yansıtması ve enflasyona göre düzeltmenin sürekli olarak kullanılmasıdır.Genel olarak değerlendirildiğinde muhasebe sistemi devletin ihtiyaçlarına göre düzenlenmekte ve tekdüzen uygulamalar işletmelere empoze edilmektedir.Vergi bazlı muhasebe genellikle muhasebe finansal raporlama amaçları içinde kullanılmaktadır(SANLI, 2002, s.85).

22013.Karma Ekonomi Modeli

Doğu Avrupa ve eski Sovyetler Birliği'nde son yıllarda gerçekleşen politik değişiklikler ortama özgü, hem sıkı merkezi planlama ve kontrolün kalıntılarına, hem de piyasa merkezli işletme faaliyetlerine cevap vermeye çalışan bir muhasebe modeli ortaya çıkarmıştır. Bu modelin uygulamasında işletmeler ikili muhasebe sistemi tutmaktadır. Biri gerçek mali bilgidен çok tek düzen hesap planına dayanan, güdümlü ekonomi modeline alışkın yöneticilere bilgi üretmektir. Diğeri ise, kapitalist piyasa merkezli ve Anglo Amerikan modelini taklit etmekte olup yatırımcılar, kreditorler ve kapitalist ülkelerin mali analizleri için bilgi üretmeyi amaçlamaktadır (SANLI, 2002, s.85).

Muhasebe sistemlerinin farklılıkları yukarıda belirttiğimiz gibi çok farklı nedenlere dayanmaktadır. Ancak bu nedenler arasında finansman kaynakları ve muhasebe sistemi üzerinde en önemli farklılık olarak kültür öngörülmektedir. Gray'in yapmış olduğu çalışmada muhasebe pratiklerindeki sınıflandırmayı kültürel boyutta ele almıştır.

230. Muhasebe Pratiklerinin Kültürel Sınıflandırılması

Gray 1988 yılında muhasebe sistemleri ile ilgili bir sınıflandırma yapmıştır. Bu sınıflandırmasında büyük oranda Hofstede'nin araştırma sonuçlarını kullanmıştır. Gray'e göre sosyal değerler ile muhasebe arasında bir ilişki söz konusu ise kültür alanları ile muhasebe sistemi modeli arasında bağlantı olabilir (KARAPINAR, 2000, s.64).

Ülkeler arasındaki farklılıkları muhasebe açısından 4 başlık altında toplamıştır (KARAPINAR, 2000, s.64);

- Muhasebe uygulamalarının mesleki örgütler veya yasal düzenlemeler tarafından belirlenmesi,
- Muhasebe uygulamalarının esnek veya tekdüze olması,
- Değerlemede ihtiyatlı veya iyimser olunması,
- Bilgilerin açıklanmasında gizlilik veya şeffaflık bulunması

gerekmektedir.

Gray kültürel farklılıkların uluslararası düzeyde muhasebecilerin davranışlarında farklılıkları açıklamayı ve muhasebe pratiklerine etkilerini incelemiştir.

2300. Profesyonelleşme – Resmi Kontrol

Bu sınıflandırmada muhasebe kontrolünde ortaya konulan davranışlara göre bir ayırım söz konusudur. Yüksek profesyonelleşme olan ülkelerde kendi kendine denetim unsurları geçerli iken; profesyonelleşmenin yüksek düzeyde olmadığı ülkelerde muhasebe düzenlemelerine ilişkin olarak yüksek düzeyde bir hükümet müdahaleleri söz konusudur. Türkiye’de muhasebe mesleği kendi kurallarını belirleyemediğinden dolayı yaptırım gücü olan devletin etkisi altındadır. Dolayısıyla batılı anlamda profesyonelleşme gerçekleşemediği söylenebilir.

2301. Değişmezlik – Esneklik

Düzenleme yönünde ortaya çıkan davranışların açıklanmasına yönelik; özellikle muhasebe kontrol sistemindeki verilerin nasıl tanımlanacaklarına ilişkin yapılan bir ayırımdır. Uniformity (Değişmezlik) yapısı uygulandığında kurallara sıkı sıkıya bağlı kalınmaktadır. Bu yapı daha çok profesyonelleşmemiş yapılarda kullanılmaktadır.

2302. Muhafazakarlık-İyimserlik

Muhafazakarlık-iyimserlik ayırımında finansal tablolarda kullanılacak ölçümlere ilişkin esaslara yönelik bir farklılık söz konusudur. Davranışların açıklanmasında farklılık yaratmaktadır. Muhafazakar ölçümlerle varlıkların değerlendirilmesinde ve kar tahminlerinde ihtiyatlı davranılırken, iyimserlik riskli ölçümlere gidilmektedir.

2303. Şeffaflık-Gizlilik

Şirketlerin içinde buldukları konuma ilişkin bilgilerin ne kadarının kamu oyuna açıklandığı bu ayırımın esasını teşkil etmektedir. Gizlilik esasında şirketlerin finansal durumlarının açıklanmasına yönelik sınırlandırmalar getirilirken şeffaflıkta kamu oyuna ayrıntılı ve detaylı bir bilgi ortaya konulmaktadır.

Gray ikili bir ayırma gitmiştir. İlk ayırmda muhasebe düzenlemeleri yönünde yapılacak olan işlemlerin ne şekilde ortaya konacağı yönündedir. Bu nedenle profesyonelleşmeye

karşı yasal kontroller ve değişmezliğe karşı esneklik öngörölmüştür(FRİTZ-LAMMLE, 2003, s.38).

İkinci ayırmda ise muhasebede kullanılacak ölçüm esaslarına göre ve muhasebeye ilişkin bilgilerine ne kadarının açıklanmasına yöneliktir. Muhafazakarlık karşı optimistlik şeffaflığa karşı gizlilik bu ayırmda temel alınan kriterdir. Aynı zamanda Gray muhasebecilerin değerlerinin toplumsal değerlerden etkilendiğini ve bu etkinin muhasebenin genel yapısı üzerine yansiyarak muhasebe sistemleri üzerinde farklılıklar oluşturmaya yönelik olarak araştırmalar yapmıştır.

Salter ve Niswander Gray'in hipotezini 29 ülke için uygulamaya çalışmıştır. Fakat Gray'in "muhasebe değeri" nin ölçümlemesinde büyük farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bu yüzden genellikle dolaylı ölçüler kullanılmıştır. Örneğin tekdüzeliğin derecesinin ölçülmesinde ölçümü yapılan ülkenin umumi(geleneksel)hukuk, yasal hukuk kullanımına bağlı olarak değişmektedir. Bu uygulama muhasebe pratiklerindeki farklılıkların testi değil, bu pratiklerin muhtemel amaçlarının testidir(NOBS-PARKER, 2006, s.27).

Muhasebe farklılıklarının muhtemel nedenlerine baktığımızda ,muhasebe çevresinin büyük ülkelerden veya ekonomik olarak piyasalara hakim ülkelerden etkilendiği görölmektedir. Çoğu ülkeler diğer ülkelerden büyük oranda etkilenirler. Özellikle eski sömürgeciler ezici kültürel yapıya sahip ülkeleri etkilemektedirler. Dolayısıyla çoğu Asya ve Afrika ülkelerinde muhasebe ihtiyaçlarının tahmininde ve açıklanmasında diğer nedenlere bakmaktan ziyade eski sömürgecilik tarihine bakmak daha yararlı olmaktadır(NOBS-PARKER, 2006, s.27).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI MUHESEBE STANDARTLARI UYUMLAŞTIRILMASINDA ETKİN OLAN KURULUŞLAR

30. Genel Açıklama

Uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ile ilgili kuruluşları küresel düzeyde ilgili kuruluşlar ve bölgesel düzeyde ilgili kuruluşlar olarak gruplandırmak mümkündür. Küresel düzeydeki, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Birleşmiş Milletler, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Dünya Bankası ve İMF ve OECD(Avrupa Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)'dür. Genel olarak, bölgesel düzeydeki kuruluşlar ise, Avrupa'daki kuruluşlar ve Türkiye'deki kuruluşlar olarak gruplandırılabilir. Söz konusu kuruluşlar aşağıda ayrı başlıklar altında incelenecektir.

31. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılması İle İlgili Küresel Düzeydeki Kuruluşlar

310.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC); Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'de bulunan 16 muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda 1973 yılında kurulmuştur (UYSAL,2006,s.90).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından 1973 -2000 yılları arasında 41 Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlamış ve bunların bazıları yürürlükten kalkmıştır(www.tsr.org.tr).

IASC'nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2.maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmektedir (BAŞPINAR, 2005, s.54; AĞCA, 2003, s.84).

a) Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye piyasalarında işlem yapanlarla diğer kullanıcılarının ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlaması

b) Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmesi ,

c) Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerini yaklaşmasını sağlamasıdır.

Kısacası; IASC'nin amacı uluslararası işletmelerin finansal tablo hazırlanmasında katlandıkları maliyeti düşürmek yatırımcılara karar vermede yardımcı olacak, finansal tabloların karşılaştırılabilirlik derecesini arttırmak olarak öngörülebilir. Muhasebe uygulamalarında uluslararası uyumun sağlanması da IASC'nin ana amaçlarından birini teşkil etmektedir (KARAPINAR, 2000, s.69).

Ayrıca IASC'nin muhasebe standartlarını oluşturmamış gelişmekte olan ülkeler için yararlı bir model oluşturması da diğer bir amaç olarak gösterilebilir. Örneğin ülkemizde TMMOB tarafından yürütülen standart oluşturma faaliyetlerinde, IASC'nin yayınlamış olduğu standartlar esas alınmıştır.

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında organize oldu. 1981 yılında, IASC ve IFAC IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışma çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya vardılar. Aynı dönemde, IFAC'ın tüm üyeleri IASC'nin de üyesi oldular(<http://www.okanacar.com/uluslararası%C4%B1%20Muhasebe%20standartlar%C4%B1.doc>).

IASC'nin tarihsel gelişimi aşağıda 4 aşamada ele alınmaktadır(GARRİDO ve diğerleri, 2003, s.5; UYSAL, 2006, s.93);

I. Aşama

1973-1989 aralığında IASC yüksek esnek bir yapı söz konusu olup 26 adet genel standart yayınlamıştır. Bu standartlar uygulamada oldukça geniş bir muhasebe ilke ve kuralları yelpazesinin kullanımına izin vermektedir. Bu dönemde tektip bir muhasebe standardı oluşturmaktan ziyade farklılıkları belli bir biçimde toplama ve analiz etme anlayışı hakimdir.

Bu yıllarda IASC, kendisinin bütün dünyada ulusal sınırları aşan standart belirleme kurumu olarak görülmesini başarmaya çalışmıştır. Bu çabaya rağmen, IASCherhangi bir yaptırım mekanizmasından mahrum edilmiştir.Bu dönem boyunca çıkarılan IAS'lar,genellikle çok sayıda alternatif uygulamalarına izin vermektedir.Bu aksaklığa rağmen bu aşama IASC'nin uluslararası standart belirleme kurumu olarak yasallaşmasını sağlamaya hizmet ettiği için önemlidir(ULUSAN, 2005, s.14).

II. Aşama

1989-1995 yılları arasında ise IASC yeni bir aşamada yer aldı ve finansal tabloların karşılaştırılma ihtiyacına yönelik düzenlemelere gidildi. Bu aşamada finansal tabloların hazırlanmasına yönelik "Çerçeve Metin" hazırlandı. İkinci aşama,finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini arttırmak için standartlara izin verilen alternatif uygulamaların sayısının azaltılması amacıyla pek çok standardın revize edildiği aşamadır. Bu aşamada,10 standart revize edilmiş olup revize edilen standartlar 1995 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu 10 standart şunlardır. IAS2, IAS8, IAS 9, IAS11, IAS16, IAS18, IAS19, IAS21, IAS22, IAS23. Ayrıca bu aşamada IAS 27,28,29 çıkarılarak 1990 yılında, IAS 30 çıkarılarak 1991 yılında, IAS31 çıkarılarak 1992 yılında IAS32 çıkarılarak 1996 yılında yürürlüğe girmiştir. IASC,standartlarındaki alternatif uygulamaların sayısının azaltılmasında gerçekten önemli bir başarı sağlamıştır.İkinci aşama, IASC, ulusal standart belirleyici kurullarla ilişkiler kurarak kendi uyumlaştırma gündeminin ilerlemesine

yardımcı olabilmıştır (ULUSAN, 2005, s.15).

IASC 1989 yılında bir “Çerçeve Metin” (Framework) de yayınlamıştır. Finansal raporlamaları açıklayan söz konusu metin, ulusal ve uluslararası standart koyucuları ile finansal tablo hazırlayıcıları ve denetleyicileri tarafından bir rehber olarak kullanılmaktadır(www.tsr.org.tr).

III. Aşama

Bu aşama uluslararası sermaye piyasaların desteğini sağlamak için gerekli olan temel standartlar setinin tamamlandığı aşamadır. Bu aşamaya 1995 yılında gidilmiştir. 1995 yılında IOSCO ile yapılan antlaşma sonucunda IASC tarafından yüksek derecede standartlaşmaya gidilerek tek tip bir muhasebe standart seti ortaya çıkarıldığı yıllar olmuştur. Bu aşamada, IAS1, 10, 12, 14, 16, 17, 19, 28, 31 ve 32 revize edilmiş olup revize edilen standartlardan IAS,1,12,14,16,17,19,22,28,31 1999 yılında, IAS 10 2000 yılında, IAS 32 ise 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. Ayrıca bu aşamada, IAS 33 ve IAS 39 çıkarılarak 1999 yılında yürürlüğe girmiştir (ULUSAN, 2005, s.15).

IV. Aşama

Bu aşamaya IASC'nin IASB'ye dönüşümünün onaylandığı 2000 yılında girilmiştir. IASC'nin Temmuz 1983 tarihinde 64 ülkeden 88 üyesi olmuştur. 1992 yılında 78 ülkeden 105 üye 1999 yılında ise 104 ülkeden 143 üyesi olmuştur (CHAMİSA, 2000, s.268).

Ulusal muhasebe Standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına yakınsanması için IASC tarafından her ülkenin özel durumunu dikkate alarak zorunlu tutmamış ve muhasebe standartları kurullarına yakınsamanın getireceği faydalar anlatılarak herhangi bir baskı yapılmadan onları yakınsamaya ikna yolu ile uluslararası yakınlaşma sağlamayı ümit etmektedir. IASC üyelerinin hükümetlere ve standart koyan kuruluşlara IAS'a uygun hareket etmeleri konusunda baskı yapmaları üyelik anlaşması gereği istenmiştir(İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s.29).

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları (TÜRMOB) 1994 yılından beri IASC üyesidirler (ÜSTÜNDAĞ, 2003, s.4).

IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırması sürecinde yön verici bir aktör olarak üstlendiği liderlik rolünün geniş bir kabul görmesi nedeniyle yayımlanan standartlar dikkate değer sayıda ülke tarafından kabul görmektedir. Üyelik sayısı 152 mesleki örgütüne ulaşan kurum, 100 den fazla ülkeyi temsil etmiştir (UYSAL, 2006, s.93).

IASC, 26 yıldan daha uzun süredir uluslararası muhasebe standartlarını yayınlamış ve bu standartlar artan bir biçimde oldukça geniş bir ülke grubu tarafından tanınmıştır. Doksan civarında ülke, Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS)'yü toptan benimsemiş ya da ulusal muhasebe standartlarını büyük ölçüde bunlar temelinde oluşturmuştur (UYSAL, 2006, s.90). IASC'nin yayınladığı 41 adet standarttan 31'i halen yürürlükte dir. Uluslararası Muhasebe Standartları 3 temel kavram üzerine kurulmuştur. Bunlar (www.tsr.org.tr);

- İşletmenin Devamlılığı
- Tutarlılık
- Dönemsellik

Aynı zamanda uluslararası muhasebe standartları açısından, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasında

- İhtiyatlılık
- Özün Önceliği
- Önemlilik, kavramlarının bir karışımından oluşmaktadır (KİRACI-KÖSE, 2002, s.48).

IASC' Mayıs 2000 de onaylanan IASC'nin IASB'ye dönüşümü 1 Nisan 2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

311. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IASC, 1 Temmuz 2000 de Edinburg'da kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

oluşturulmuştur. Bu yapılanma sonucu, tüm yayın ve yazışmaların Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adına yapılmasına karar verilmiş ve böylece 2001 den itibaren IASB, IASC'nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve standart yorumlama komitesinin (IFRIC) yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur (WOLK ve diğerleri, 2000, s.731).

IASB'nin amaçları;

-Yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standart seti oluşturmak. Bu standartların kural bazlı olmaktan ziyade ilke bazlı olmayı esastır.

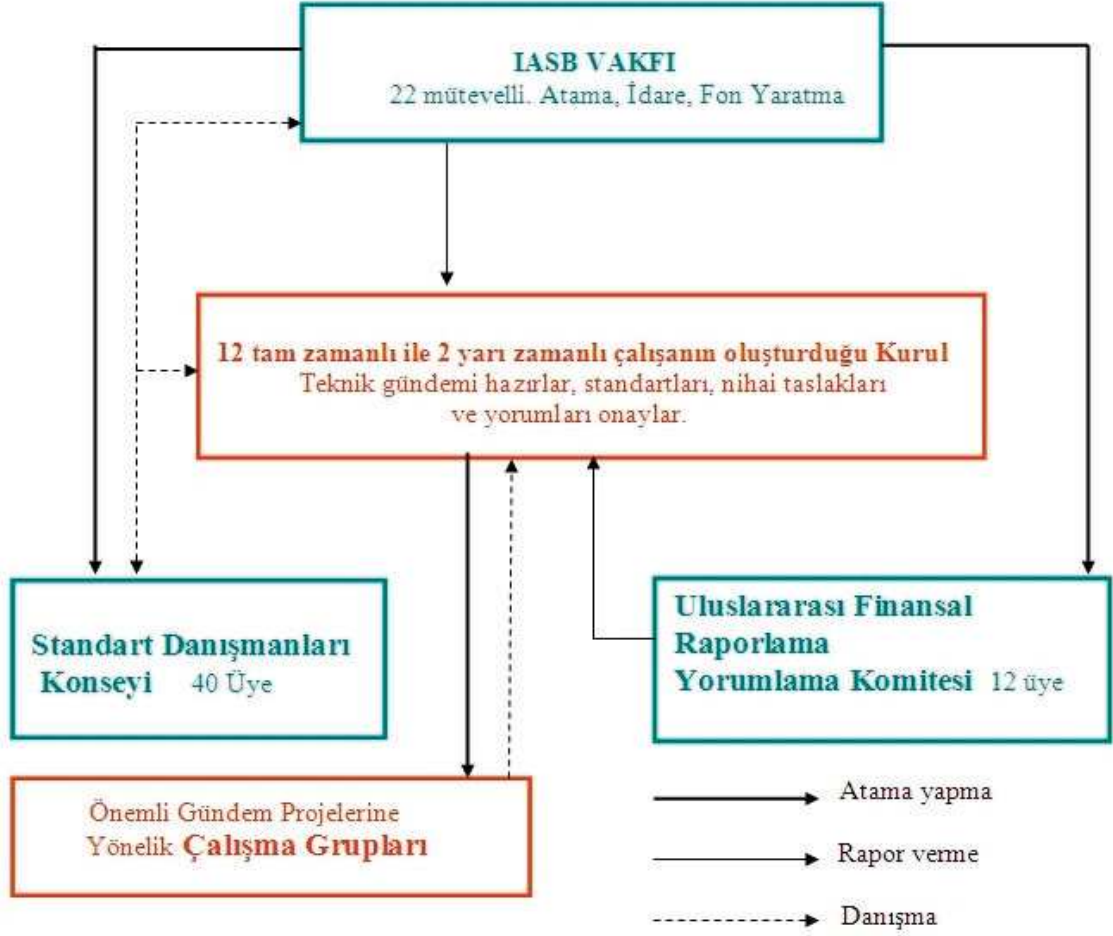
-Finansal raporlama standartlarının ,şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını sağlamak.

-Ulusal muhasebe standardı hazırlamakla görevli kurul ve komitelerle işbirliği ne girerek ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamaktır.

Genel olarak IASB'nin amacı kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeye amaçlamaktadır. Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır(www.türmob.org.tr).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) daha önce çıkarılmış olan tüm uluslararası muhasebe standartları (UMS-IAS) ve yorumlarını onaylamış ve bu tarihten sonra kendisince çıkarılacak tüm Muhasebe Standartlarının UFRS olarak isimlendirileceğini hükme bağlamıştır(AKSOY, 2005, s.183).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu örgüt yapısı veya raporlama standartlarını oluşturan yapı Şekil 3'de gösterilmektedir. Şekil 3 incelendiğinde Uluslararası muhasebe standartları 5 ayrı kurum tarafından oluşturulduğu görülmektedir.



Şekil 4:

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Örgüt Şeması

Kaynak: <http://www.iasplus.com/dttdpubs/2006pocketturkish.pdf>

IASB'nin yapısı aşağıdaki temel unsurları kapsar (İBİŞ - ÖZKAN, 2006, s.27);

-IASB Vakfı; Standart Danışma Konseyi ve Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi yanında iki temel organı Mütevelli Heyeti ve Yönetim Kurulu bulunan bir örgüttür. IASB Vakfı Mütevelli Heyeti, IASB üyelerini tayin eder, yönetimi icra eder ve gerekli sermayeyi artırır, buna karşın IASB muhasebe standartlarını oluşturmada tek sorumludur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde,

kar amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Vakfın temel görevleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir.

Vakfın 6 Kuzey Amerika, 6 Avrupa, 6 Asya Okyanusya bölgeleri ve 4 tanesi de coğrafi dengelyi dikkate alarak diğler bölgelerden gelen toplam 22 üyesi bulunmaktadır.Üyeler finansal tablo hazırlayıcıları ve okuyucuları ve denetçiler ve akademisyenlerden oluşmaktadır. Dörtte üç çoğunluğu gerektiren tüzük değışiklikleri oylamaları hariç, kararlar basit çoğunlukla alınmaktadır(www.tsrbs.org.tr).

Mütevelli heyeti, IASB'nin yönetiminde önemli bir role sahiptir.Bu heyet geniş bir uluslararası temsiliyet sağlamak amacıyla dünyanın farklı coğrafi bölgelerindeki sermaye piyasalarının temsilcilerinden ve teknik bilgisi olan kişilerden oluşmaktadır. 24 kişiden oluşan mütevelli heyeti genellikle 3 yıllığına atanır ve görev süresi bitenler bir kez daha atanabilmektedir. Mütevelli heyeti IASB yönetim kurulu, IFRIC ve SAC üyelerinin atamalarını yapmaktadır. IASB'nin etkinliğinin sağlanması ve finansmanının temin edilmesine ilave olarak mütevelli heyeti, IASB'nin bütçesini onaylama ve anayasal değışiklikler yapma görevlerini yerine getirmektedir(ULUSAN, 2005, s.15; İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s.27).

Mütevelli heyeti 12 tam zamanlı ve 2 part-time çalışan üye olmak üzere farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 kişiden oluşan IASB yönetim kurulu üyelerinin atamasını yapar. Yönetim kurulu üyeleri, 5 yıllığına atanmakta ve süresi biten üyeler bir kez daha seçilebilmektedir. Mütevelli heyeti,tam zamanlı yönetim kurulu üyelerinden birisini,yönetim kurulunun başkanı olarak atayabilir. Bu başkan aynı zamanda IASB'nin de başkanıdır. Standart hazırlama ve yayınlama yetkisi IASB'nin yönetim kurulu üyelerine aittir (ULUSAN, 2005, s.13).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) görevleri şunlardır (www.tsrbs.org.tr);

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını

birbirine yaklaştırmak

- Taslakları (Exposure Draft) ıkarmak ve geliştirmek
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Olulşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak
- Her bir proje için şart olmamakla beraber,standartlar oluşturulmadan önce,standartın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkeler de hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi yapmaktır.

SAC'ın görevi, kurumların ve bireylerin katılımını sağlayarak uluslararası finansal raporlama yararına bir tartışma toplantısı düzenlemektir. Bu komitenin esas amacı ise, SAC'ın teknik gündemine katılan kurul üyelerine danışmanlık yapmaktır. Farklı coğrafik bölgelerden mesleki deneyime sahip 30 ya da daha fazla üyeden oluşan SAC yeleri, müteveli heyeti tarafından 3 yillığına atanmaktadır. IASB'nin başkanı aynı zaman da SAC'ın da başkanıdır (ULUSAN, 2005, s.13).

IASB'nin kadrosunda bulunan teknik işler yöneticisi ve ticari işler yöneticisinin atamalarını,IASB başkanı yapmaktadır.IASB başkanı,atamayı müteveli heyetinin görüşünü aldıktan sonra yapar(ULUSAN, 2005, s.13).

Aralık 2001'de yapılandırılan IFRIC, IASC tarafından yayınlanan standartların uygulanmasına yönelik olarak bu standartlara açıklık getirmeye ve detaylandırılmaya yönelik açıklamaların yapılması için 1997 yılında kurulan Standart Yorumlama Komitesi (SIC)'nin yerini almıştır. IFRIC yeleri 3 yillığına müteveli heyeti yeleri tarafından atanacak olup, ye sayısı 12 kişiden oluşmaktadır. IFRIC'in başkanı da müteveli heyeti tarafından atanmaktadır (www.tsrbs.org.tr).

IASB tarafından yayınlanan standartlar dünya genelinde kabul görmeye başlamış bir çok ülke bu standartları kullanmaya başlamış ve bir çoğu da kullanmaya başlayacaktır.

Kurul Uluslararası Muhasebe Standardı(IAS) (2005 öncesi) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) yayınlamaktadır. UFRS'nin kapsamı raporlamayı da içerecek şekilde daha geniştir.UFRS literatürüne bakıldığında özetle; toplam 41 adet muhasebe standardı IAS (UMS) bulunmaktadır(BAŞPINAR, 2004, s.54).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler(KOBİ) için hazırladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) taslağını Şubat 2007'de kamuoyunun görüşüne sunmuştur. IASB, KOBİ'ler için UFRS'yi, halka açık olmayan işletmeler tarafından kullanılacak, UFRS'lerden türetilmiş basit ve sadeleşmiş, finansal raporlama standartları seti olarak tanımlanmıştır.KOBİ'ler için UFRS, ayrı bir standart seti olarak hazırlanmasına rağmen, işletmeler isterlerse veya gerek duyarlarsa tam set UFRS'lere başvurabileceklerdir(DEMİR, 2007, s.43).

Standart haline gelmeden önce taslak olarak kamu oyuna sunularak çeşitli kesimlerin görüşlerinin alındığı taslaklar (Exposure Draft) bulunmaktadır.

312. Birleşmiş Milletler (United Nations)

Birleşmiş Milletler bu konudaki çalışmalarına 1976 da bir grup uzman tayin ederek başlamıştır. Bu grubun çalışmaları sonucunda çok uluslu işletmelerin finansal tablolarında açıklanması gerekli minimum bilgilere ilişkin açıklamalar yapılmıştır(KARAPINAR, 2000, s.68)

BM 1977 yılında çok uluslu şirketler için detaylı raporların hazırlanmasını öngören bir kurallar seti yayınlamıştır. Buna göre çok uluslu şirketlerin finansal ve finansal olmayan konularda ayrıntılı raporlama yapmaları istenmektedir.Ancak bu kurallar BM tarafından dahi uyarlanmayarak, sadece ülkelerin çok uluslu şirketlerinden isteyecekleri raporlama konularına bir rehber teşkil etmektedir.

Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi 1982 yılında Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma grubu (ISAR) çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren çalışma Grubu kurmuştur. ISAR tarafından yapılan çalışmalar yıllık olarak yayımlanmakta, muhasebe alanında dünya genelinde ortaya çıkan gelişmeler ve önemli muhasebe konularında gelişmekte olan ülkelere ve eski doğu bloku ülkelere faydalı bir kaynak oluşturmaktadır(ÜSTÜNDAĞ, 2000, s.50; ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.28).

Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubunun muhasebe standartları uyumlaştırılmasına katkıları aşağıda verilmektedir(<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2905&lang=1>);

- ISAR bölgesel ve ülkesel düzeyde muhasebe standartlaştırma setine katkıda bulunmak,
- Milletler üstü şirketlerin yapmış oldukları faaliyetlerin açıklanmasında tabloların güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını ele almak,

- Özellikle gelişmekte olan ülkelerin muhasebe ve finansal raporlamalarında karşılaştırılabilir, güvenilir kaliteli bir muhasebe standardı ve finansal raporlamaya getirerek çok uluslu şirketlerin bu ülkelere yatırım yapmalarını sağlamak,

- Uluslararası finansal raporlama ve muhasebe ile ilgilenen denetçi ve muhasebe grupları ile müzakereler ederek muhasebe standartlarında uyumlaştırmaya yardımcı olmaktadır.

BM'nin konumu itibariyle muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırmasında etkin rol alması mümkündür. Ancak BM tarafından yapılan çalışmalar bu alanda BM tarafından yapılabileceklerin sınırlı olduğunu göstermektedir(ÜSTÜNDAĞ, 2000, s.50).

313. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (International Organization Securities Commissions-IOSCO)

Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin gelişmesi, sınır ötesi yatırımların ve ülkeler arası fon akışının artışı dolayısıyla sermaye piyasalarını da etkilemiştir. 1990'lı yıllardan itibaren uluslararası menkul kıymet işlemlerinin artması, ihracatçıların menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlaması ve iki veya daha fazla

ülke borsalarına kote olan şirketlerin sayısının artması ile yaklaşık 100'den fazla ülkenin sermaye piyasalarını düzenleyici kuruluşlar tarafından oluşturulan ve bu gelişmeye paralel olarak son yıllarda uluslararası alanda önemli bir güç olan IOSCO uluslararası muhasebe standartları oluşturma konusuna da ilgi göstermektedir(ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.29).

1983 yılında kurulan IOSCO, ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu(the Securities and Exchange), İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi (the Finacial Services Authority), Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) ve bunlara benzer toplam 177 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir(İBİŞ ve AKARÇAY,2003,s:90). Bu kuruluşlar yerli yada "uluslararası muhasebe standartlarının" yerel yada yabancı kote edilmiş şirketler için kabul edilebilir olup olmadığına karar vermektedir.(NOBES-PARKER, 2006, s.89).

1980'li yılların sonlarına doğru IOSCO ile IASC bir anlaşmaya varmışlardır. Bu anlaşma vasıtasıyla IASC kendi standartlarını oluşturmayı, IOSCO ise bu standartları kendine bağlı bütün borsalara tavsiye etmeyi kabul etmiştir. IASB'nin 1990'lı yıllardan sonra yaptığı çalışmalar genellikle IASC kuruluna resmi gözlemci olarak katılan IOSCO'yi memnun etmeye yönelik olmuştur.

1993 yılında IOSCO ve IASB ulusal ve uluslararası menkul kıymet ihraçlarında şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanacak asgari muhasebe standartlarının belirlendiği bir liste üzerinde anlaşmışlardır. 1993 yılındaki anlaşmayı takiben iki taraf arasında yapılan karşılıklı görüşmeler sonucunda ,1995 yılında IOSCO'nun konu ile ilgili Teknik Komitesi , IASB'nin belirlenmiş çalışma programının başarı ile tamamlanmasının ardından 1993 yılındaki anlaşmaya bağlı olarak temel muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda görüş birliğine varmıştır. 1999 yılının başlarında IOSCO Teknik Komitesi'nin alt komitesi olan 1 numaralı Çalışma Grubu IASB standartlarını gözden geçirmeye başlamıştır.

Mart 2000 yılında bu grup çalışmalarını sonuçlandırarak IOSCO Komitesine, IOSCO'nun IASB standartlarını uluslararası menkul kıymet ihtiyaçlarında kullanılması amacıyla onaylaması yönünde tavsiye kararı almıştır (İBİŞ-AKARÇAY, 2003, s:92).

Çoğu düzenleyiciler yerel standartlar yerel şirketler için gerekli olsa bile yabancı şirketler için uluslararası standartları kabul etmişlerdir. Fakat günümüzde SEC(Securities Exchange Comission) hala US GAAP'ta yada bu standartların uyumlaştırılmasında ısrar etmektedir(NOBS-PARKER, 2006, s:89).

IOSCO Mayıs 2000'de teknik komitesi tarafından yapılan çalışmalar sonucunda üyelerine uluslararası menkul kıymet arzlarında 30 adet standarttan oluşan muhasebe standartlarını kullanılmasını tavsiye etme kararı almıştır. IOSCO, IASB'nin muhasebe standartlarının mevcut ve ortaya çıkabilecek sorunlara karşı geliştirilmesi gerektiğine dikkat çekmiş ve IASB ile gelecekte ortak çalışmalar yapmaya devam edeceğini açıklamıştır(İBİŞ-AKARÇAY, s.95).

2004 yılında IOSCO Teknik Komitesi Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının açıklamalarını düzenleyici projeyi, UFRS'ye uygun başvuru ve uygulamaları iletirmek için IOSCO üyeleri arasındaki iletişimin önemini vurgulamak amacıyla başlatmıştır.

314. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kar amacı olmayan, politikaya karışmayan, ülkelerin yönetimlerinden etkilenmeyen ve muhasebe örgütlerinin bir araya geldiği bir organizasyondur. . IFAC 1973 yılında başlatılan çalışmaların bir sonucu olarak, 1977 yılında Münih'te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde onaylanarak faaliyetine başlamıştır.

IFAC kendi üyeleri ve bölgesel oluşturulan muhasebe mesleği örgütleri ile işbirliğine girerek, teknik, ahlak ve eğitim konularında ana hatlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütür.

IFAC ulusal profesyonel muhasebe kuruluşlarını tarafından oluşturulmuş bir kuruluşur ve kamu, özel sektör, sanayi, eğitim alanlarının yanı sıra muhasebe işiyle sık sık karşı karşıya kalan uzmanlaşmış gruplarda görev alan muhasebecileri temsil etmektedir. Halen

119 ülkede 163 üye ve 2,5 milyon muhasebeci üyesi vardır. IFAC'ın yapısı ve faaliyetleri bu geniş yelpazedeki üyelerin temsilini sağlamaktadır.

IFAC, muhasebecilerin yüksek kalitede hizmeti kamu yararına sunabilmelerini sağlamak üzere, mesleğin geliştirilmesini ve standartların dünya çapında yaygınlaştırılmasını amaçlamaktadır. Komite ve görev grupları üye kuruluşlarla çalışarak;

-Tüm sektörlerdeki muhasebeciler için yüksek kalitede, profesyonel ve etik yayınlar hazırlamaya ve rehberlik yapmaya çalışmakta,

-Yeni ortaya çıkan konularda ve muhasebe hizmetlerinin serbestleştirilmesinde önderlik yapmakta, kamusal ve profesyonel açıdan önemi olan konularda dünya muhasebecilerinin sesi olmaya çalışmakta,

-Muhasebe mesleğinin dünya çapında uyumlu hale getirilmesi için yerel muhasebe birlikleri ve ulusal muhasebe organizasyonları ile işbirliği içinde çalışmaktadır.

IFAC temel olarak aşağıdaki 6 alanda rehberlik yapmaktadır;

1-Denetim ve ilgili hizmetler

2-Eğitim

3-Etik

4-Finansal ve idari muhasebe: Uluslararası İdari Muhasebe uygulamaları konusunda örnekler sunulmaktadır. Uygulamadan gelen deneyimler paylaşılarak en iyi uygulamalar için rehberlik edilmeye çalışılmaktadır.

5-Bilgi teknolojileri

6-Kamu sektörü muhasebesi: Finansal raporlama, muhasebe ve denetim konularında bireysel taleplere göre, kamu sektörüne yönelik olarak standartlar mevcuttur. Ulusal standartlar yapı ve içerik bakımından farklılıklar içermektedir. Kamu sektörü muhasebesi bu belgeleri ve aralarındaki farklılıkları incelemekte ve hükümetlerin kredibilitelerini artıracak şekilde uluslararası olarak uygulanabilecek standartlar tavsiye etmekte, bu alanda çalışmalar halen devam etmektedir.

IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş bir yelpazedeki kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme sahibidir. Bu güce, uluslararası muhasebe mesleği

üzerinde çıkarları olan ya da dayanan birtakım örgütlerle kurulan ilişkilerle ulaşılmıştır. (<http://www.turmob.org.tr/uluslararası/if.html>)

315. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu (IMF)

Dünya Bankası ve IMF, giderek artan bir şekilde kendilerinden borç alan ülkelerden IAS/IFRS'nin kullanılmasını ısrarla istemektedir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda, Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası kuruluşlardan borç alınması ve çok uluslu özel şirket yatırımlarının çekilmesi, yabancı sermaye sağlamanın giderek artan şekilde önemli kaynağı olmaktadır (ULUSAN, 2005, s.19).

Uluslararası kabul gören muhasebe standartlarının ya da uygulama prensiplerinin geliştirilmesi, ekonomik politika geliştirilmesine ve uluslararası finansal sistemin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır. IMF'nin bu konuya olan ilgisini arttıran etkilerden bir tanesi uluslararası kamu oyundan gelen veri açıklaması, parasal ve finansal şeffaflık, bankacılık, menkul kıymet ve sigorta işlemlerinde düzenleme, denetleme, muhasebe, iflas ve şirket yönetimi de dahil olmak üzere ekonomi ve finansla ilgili bazı alanlarda standartların belirlenmesi çağrısı olmuştur. IMF ve Dünya Bankası IFAC çalışmalarının Kamu Komitesine katılmakta ve IAS'a dayalı olarak muhasebe standartları geliştirmeyi hedeflemektedir (ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.30).

316. Avrupa Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)

OECD 1960 yılında serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu sanayileşmiş 29 ülke tarafından kurulmuştur. Bu kuruluşun temel amacı dış ticaret dengesi ve döviz kurları gibi önemli politik sorunlar hakkında sanayileşmiş ülkeler arasındaki ilişkileri arttırmaktır. OECD ayrıca ekonomik bilgi sirkülasyonunu istatistiksel verileri derleyerek ve tahminleri hazırlayarak kolaylaştırmaktadır (HASKİNS ve diğerleri, 2000, s.28).

OECD'nin muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları ekonomik olarak gelişmiş ülkelere aittir ve bugüne kadar özellikle çok uluslu işletmelerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin olarak çalışmalar yapılmaktadır (ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.28).

1976 yılında Çok uluslu Şirketlerin Kurallar seti adı altında bir çalışma yayımlamıştır. Bu çalışmanın amacı, bir çoğunun ana merkezi OECD'ye ait ülkeler olan çok uluslu şirketlere olan güveni arttırmak ve eleştiri alan konulardaki açıklarını gidermektir. Öyleyse denilebilir ki OECD'İN çıkış noktası BM'nin çıkış noktasının tam tersi olmuştur. Zira BM üçüncü dünya ülkelerinin menfaatleri bakımından çok uluslu şirketler hakkında düzenlemeler önerirken; OECD bu şirketlerin kurucuları olan gelişmiş ülkeler açısından konuya yaklaşmıştır. Belki de bu nedenden dolayı BM'nin kurallar seti OECD'nin kurallar setinden çok detaylı ve ayrıntılı raporlar gerektirmektedir (SEÇGEN, 1998, s.71).

OECD temel olarak finansal ve ekonomik sorunlara odaklandığı için muhasebe uygulamaları konusunda birtakım girişimlerde bulunmaya başlamışlardır. 1978 yılında Ad Working Group on Accounting Standarts'ı yayınlamıştır. Bu standartlar çokuluslu şirketlerin standartlarını düzenlemek için oluşturulmuştur.

OECD uyumlaştırması desteklediği ve farklı bakış açılarından dolayı oluşan sorunların denetlendiği büyük bir konferansa 1985 yılında ev sahipliği yaptığı halde, özel muhasebe standartları oluşturmak gibi bir niyete sahip değildi. Diğer taraftan ekim 1998'de yayınladığı "Report of the Working Group on Strengthening Financial System" adlı raporunda özel sektör tarafından açıklanan bilgilerin ilişkili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılır yüksek kaliteli muhasebe standartları ile desteklenmesi gerektiğini belirtmiştir. Raporun sonuna doğru özel bir noktaya değinerek IASC'nin özel standartlarını hazırlaması sürecinin önemini vurgulamıştır (HASKINS ve diğerleri, 2000, s.28).

OECD kendi amaçlarıyla çelişmediği uluslararası muhasebe standartları oluşturma konusunu IASC'ye bırakma eğilimindedir. OECD, BM gibi muhasebe standartları oluşturma konusundaki rolünü "gözlemci" statüsü ile sınırlandırmıştır (AKGÜL-AKAY, 2003, s.29).

32. Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ile İlgili Bölgesel Düzeydeki Kuruluşlar

320. Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılma Çalışmaları

Günümüzde küreselleşme ile birlikte ulusal sınırlar ortadan kalkmış ve ülkeler arasında ilişkilerin artması bölgesel ve global düzeyde ülkelerin birbirine benzer mali ve hukuki mevzuatlarının olmasını gerekli kılmıştır.

Avrupa Birliğinde muhasebe standartları uyumlaştırılmasına yönelik ilk çalışma direktifler olmuştur(ATAMAN-AKGÜL, 2003, s.31). Bunlar;

- Hesapların yayınlanması hakkında Birinci Direktif (1968),
- Şirketlerin yıllık hesapları hakkında Dördüncü Direktif (1978),
- Birleştirmek edilmiş hesaplar hakkında Yedinci Direktif(1983),
- Yasal mali denetim hakkında Sekizinci Direktif (1984),
- Şube hesapları hakkında Onbirinci Direktif(1989),
- Sigorta şirketlerinin yıllık ve konsalide edilmiş hesapları hakkında Sigorta Hesapları Direktifi(1991)'dir.

Dördüncü, yedinci ve sekizinci direktifler muhasebe uyumlaştırması konusunda Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalarda atılan ilk ciddi adımdır. “Dördüncü Direktif” belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, “Yedinci Direktif” birleştirmek mali tablolarla ilgili hükümleri içerir. “Sekizinci Direktif”te ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır(ÜSTÜNDAĞ, 2005, s.161).

Kurumsal sektör muhasebesi açısından ele aldığımızda müktesebatın temeli olarak kabul edilebilecek sektör çapında iki direktif bulunmaktadır.Dördüncü AB şirketler Hukuku Direktifi (1983) ve Yedinci AB şirketler hukuku direktifidir.Ancak bu direktifler ne bankacılık ne de sigorta sektörlerini kapsamamaktadır.Bu nedenle,bu iki sektörün yıllık hesaplarını kapsamak için iki ilave direktif (1986 Bankacılık Hesapları Direktifi ve 1991

Sigorta Hesapları Direktifi) çıkarılmıştır(TORAMAN- BAYRAMOĞLU, 2006, s.466).

Dördüncü konsey direktifi üye devletlerinin yıllık hesaplar ve yıllık raporlar,yıllık hesaplarda maddelerin değerlendirilmesi için genel ilkeler özel değerlendirme kuralları ve yıllık hesapların yayınlanması ile ilgili hükümleri koordine etmektedir.

Küçük ve orta ölçekli şirketler (KOBİ'ler) için daha az katı kurallar belirlemektedir. Üye Devletler yıllık hesapların hazırlanması ve yayınlanması ile ilgili yükümlülükleri hafifletebilirler veya küçük şirketleri yıllık hesaplarının denetlenmesi gereksiniminden muaf tutabilirler.

1978 yılında kabul edilen Dördüncü direktif, mali tabloların formatı, tanımı ve içerdikleri hesaplar,varlıkların değerlendirilmesi enflasyon muhasebesi gibi konuları ve firmalar tarafından kamuya açıklamada gerekli olan temel esasları belirlemiştir.

Dördüncü yönergede dikkati çeken bir yenilik ise doğru ve gerçeğe yakın görüşten bahsedilmesidir. Bu İngiltere'de yıllardır kullanılan bir ilke olmakla beraber muhasebe kurallarının vergi tabanlı olduğu ve vergi ile muhasebenin birebir bağımlı olduğu Almanya ve Fransa gibi ülkeler için bu kavram ilk defa AB dördüncü yönergesi ile gelmiştir.Yönergede bu kavramın tanımına yer verilmediği ancak tabloların 'gerçek ve adil görüşten uzaklaşmaması gerektiği vurgulanmaktadır (SEÇGEN, 1998, s.67).

Dördüncü direktifin iki stratejik hedefi vardır. Bu hedeflerden ilki üye ülkeler arasında şirketler hukukunu uyumlu hale getirerek birlik içindeki iktisadi faaliyetler bakımından gereksiz yasal ve bürokratik engelleri ortadan kaldırmaktır. İkinci hedef ise, temel raporlama gereklerini ve kabul edilebilir finansal tablo biçimini oluşturarak, birlik çapında finansal tablolar arasında asgari karşılaştırılabilirlik imkanı yaratmaktır.Bu hedefleri gerçekleştirebilmek için ;direktif sadece asgari denetim ve kamuya açıklık gereklerini belirlemeyi değil, aynı zamanda finansal tabloları hazırlayan ve açıklayanlarla ilgili olarak dış denetim ve muhasebe ilkelerini belirlemeyi hedeflemektedir(AKGÜL-AKAY, 2003, s.32).

Yedinci Konsey direktifi birleştirilen mali tablolarla ilgili esasları içermekte, bu tabloların yapısı ve kalemlerine ilişkin değerlendirme ölçüleri durmaktadır. Yedinci direktifi birleştirmek mali tablolarla ilgili esasları ve üye devletlerin uyumlaştırma çalışmalarına esas olacak ilkeleri kapsamaktadır (YALKIN, 1996, s.25).

Yedinci direktifi ayrıntılı olarak ele alırsak grup şirketlerinin mali tablolarını konsalide edilmesi esasları ile ilgilidir. Yönerge 1983'te çıkarılmıştır. Yönergede birleştirme işleminin yapılması için mevcut UMS tanımlaması ile aynı şartlar aranır. Yönergenin ilk hedefi belirli bir büyüklüğün üzerindeki grup şirketleri için birleştirmeyi zorunlu hale getirerek, bir çok grup şirketi birleştirmeden kaçınıldığından, uygulamada ilerleme kaydetmek; ikinci hedefi ise daha detaylı açıklamaları barındıran mali tablolar yolu ile çok uluslu şirketlerin kontrol mekanizmasına katkıda bulunmak olarak belirtilmiştir. Bir çok konuda açıklamaların tablolarda bulunması gerektirmesi ile dikkat çekmektedir (SEÇGEN, 1998, s.68).

Direktif kimlerin birleşmiş finansal tabloları hazırlayacağına karar verme yetkisini üye ülkelere bırakmıştır. Direktif ayrıca üye ülkelerin bir kısım durumlar için ana firmalara hesapların birleştirilmemesine yönelik ihtiyarilik tanımaktadır. Genel olarak, gruba bağlı tüm ulusal ve yabancı şirketlerin hesapları ana şirket bünyesinde birleştirilmelidir. Birleştirilen hesap sonuçları, firmalarca bağımsız olarak yapılan hesaplamalar gibi, bilanço, gelir tablosu ve açıklayıcı dip notları içermekte olup, bütün grup faaliyetleri ve mali durumu yansıtacak şekilde, doğruluk ve tarafsızlık ilkesine uygun olarak hazırlanmalıdır. Eğer grup içinde şirketlerce farklı değerlendirme metodları kullanıyorsa gruba ilişkin tabloların hazırlanmasında farklılıklar giderilerek, bütün aktif ve borçların değerlemesinde aynı değerlendirme metodu kullanılmalıdır. Yedinci direktife kadar bir çok AB ülkesinde, birleştirilen finansal tabloların ulusal yasalarca yetki verilmiş denetçiler tarafından incelenmesi zorunluluk haline getirilmiştir (ATAMAN-AKGÜL-AKAY, 2003, s.33).

Dördüncü ve Yedinci AB direktifi; uyumlaştırma ile beraber borsada işlem gören şirketler için şeffaflığa da büyük önem vermiş ve bu nedenle borsada işlem gören şirketlerin hesaplarının UMS/UFRS'lerde uyumunu zorunlu kılmıştır (AKSOY, 2005, s.191).

1984 Yılında yayınlanan Sekizinci direktifte ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır(ÜSTÜNDAĞ, 2000, s.51). Sekizinci direktifle ilgili olarak aynı zamanda AB ülkeleri arasında muhasebe uyumlaştırma çabalarının bir sonraki aşaması olup belli türdeki ortaklıkların finansal tablolarının, denetim faaliyetlerini yürütmekle yetkili kişi veya kişiler tarafından denetlenmesini öngörmüştür. Diğer yandan, finansal tabloların yasal denetimlerini yürütmekle yetkili kişilerin niteliklerinin uyumlaştırılmasında da zorunluluk olduğu belirtilmiştir(ÖZKÖK, 2000, s.92).

Avrupa komisyonu tarafından çıkarılan bütün bu direktifler üye ülkeler arasında muhasebe standartları uyumlaştırılması açısından etkin rol oynamasına rağmen istenilen sonuçlar alınamamıştır. Bu duruma neden olarak aşağıdaki alt başlıklar gösterilebilir(www.tsrbs.org);

-Direktifler teknik olarak eksiklikler taşıdığı için ,üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması ve ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi

- Muhasebe ile ilgili direktifler yayımlandıkları tarihten itibaren, gerekli değişiklikler yapılmadığından güncelliğin sağlanamaması,

-Kalite geliştirici mekanizmalar oluşturulmadığı için muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanınma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması

-Bir çok üye ülke ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurduğu için direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması

-Büyük Avrupa şirketlerinin AB Muhasebe Standartları'na uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bir takım sorunlarla karşılaşmıştır.

AB direktiflerin uygulanmasında karşılaşılan olumsuzluklar karşısında 1990'lı yılların başından itibaren mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif

uyumlaştırma stratejileri üzerinde çalışmıştır(KEEGAN, 1996, s.43).

Söz konusu sorunları çözebilmek için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi konuları da içeren alternatif uyum stratejileri üzerinde durulmuş, 14 Kasım 1995’de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda AB’ nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi’ne ve Avrupa Parlamentosu’na bildirilmiştir. Buna göre AB’nin yeni stratejisi uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir (ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.33).

Bu politikaya paralel olarak Avrupa Komisyonu belirlediği hareket planı çerçevesinde Haziran 2000 de 5 yıl içinde menkul kıymetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalar da işlem gören şirketlerin(sigorta şirketleri dahil olmak üzere) birleştirmek mali tablolarının IAS(UFRS) ile uyumlu olarak hazırlanması yönündeki iradesini açıklamıştır. Anılan gelişmeyi takiben Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002’de düzenleme yayınlanmıştır. Tüm üye ülkelerin tabi olacağı düzenleme uyarınca en geç 2005 yılına kadar bu diğer kapsamdaki şirketler birleştirilen mali tablolarını düzenlenmesinde IAS(UFRS) yi uygulamakla yükümlü tutulmuş olup, üye ülkelerce bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır (www.tsrbs.org).

Bütün bu Avrupa Birliğindeki muhasebe uyumlaştırılması çalışmaları sonucunda 7000 şirket ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştirakleri ve iş ortaklıkları UFRS uygulamasına geçmişlerdir. Ayrıca yapılan düzenlemeye göre, üye ülkeler bu yükümlülüğü tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletme konusunda serbest bırakılmıştır(İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s.74).

33. Türkiye’de Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyulaştırılması

Muhasebenin gelişimi, özellikle çeşitli ülkelerden hemen hemen aynen aktarılan yasaların etkisi altında kalmış, bu etkinin artmasında tercüme edilerek yayınlanan eserlerin ve yabancı ülkelerde öğrenim gören kişilerin olduğu kadar, yabancı öğretim elemanlarının ülkemiz eğitiminde yer alması önemli rol oynamıştır(ARIKAN, 1996, s.61).

Muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. 1850 tarihli ‘Kanunname-i Ticaret’ yasasının yürürlüğe girmesiyle ö muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının etkisi altında kalınmıştır. Bu 1850 tarihli ‘Kanunname-i Ticaret’ yasası 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu’nun bir tercümesi olup, tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterler hakkında hükümler getirmiştir .

Muhasebe uygulamalarında daha sonra da Alman Mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş 1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunundan alındığı için bu kez uygulamalarda Alman kaynaklarının etkisini göstermeye başlamıştır. Bu kanunda, şirket hesaplarının tutuluş şekli ile karın hesaplanması üzerinde durulmuş, ayrıca hesap düzenlemeleriyle sınırlı kalmak üzere envanter çalışmaları üzerinde durulmuş, bilanço kar ve zarar tablolarının düzenlenmesi gibi konularda belli esaslar getirilmiştir (ARIKAN, 1996, s.61-62).

865 sayılı Türk Ticaret Kanunu yerini 1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na bırakmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun ticari defterlere ilişkin bazı hükümlerine yer verilmiş, ayrıca anonim ve limited şirketlerle kıymetli evraka ilişkin hükümler hemen hemen tümüyle İsviçre Borçlar Kanunu’ndan alınmıştır. Ayrıca İtalyan ve Alman mevzuatının da Türk Ticaret Kanunu’na etkisi olmuştur (ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.14).

Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren ikinci bir düzenleme ise 1950 yılında yürürlüğe giren vergi kanunları olmuştur. Halen vergi kanunları, muhasebe uygulamalarına

yön veren temel kanun olmaktadır(KARAPINAR, 2000, s.61).

1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle 1958 yılında Amerika tarafından verilen Marshall yardımları, muhasebe uygulamalarında Amerikan etkisinin başlangıcını oluşturmuştur. 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisi altında kalınmıştır(ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.14 ; ARIKAN, 1996, s.61-62).

Türkiye 1973 yılında ise IASC'ye üye olmuştur.Bu üyelik ülkemiz muhasebe uygulamalarının IASC tarafından yayınlanan standartlara uyumu yönünde bir eğilimin başlangıcını oluşturmuştur(KARAPINAR, 2000, s.62).

Türkiye'de muhasebe uygulamaları genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda,yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir(ARIKAN, 1996, s.61-62). Söz konusu kuruluşlar ayrı başlıklarda açıklanmaktadır.

330. İktisadi Devlet Teşekkülleri

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır(ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.15).

Tekdüzen Muhasebe sistemi çalışması sonucunda(ARIKAN, 1996, s.62);

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması
- Muhasebenin Temel Kavramlar ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri
- Rapor Sistemi
 - Tekdüzen Genel Hesap Planı
- Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu
- Terimler ve Açıklamalar, olmak üzere 6 rapor yayınlanmıştır.

Bu çalışmalar başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur. Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir (BAŞPINAR, 2004, s.42).

331. Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu, Tek düzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler ve eksiklikleri gidermek amacı ile DPT koordinatörlüğünde çalışmalar yapılmış ve 'TMS' Maliyet Muhasebe Rehberi ile TMS İşletme Bütçesi Rehberi'ni yayınlamıştır. Komisyon, 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesine geçtikten sonra "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar" kitabını günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirerek Eylül 1987'de yeniden yayınlamıştır (ARIKAN, 1996, s.62).

332. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır (BAŞPINAR, 2004, s.47);

- Raporlama-Bilanço Formu Standardı
- Raporlama Kar-Zarar Tablosu Formu Standardı
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı
- Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye ilişkin Açıklama Standardıdır.

Bu komitenin hazırlamış olduğu standart, AB Dördüncü Yönerge Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğunu söylenememektedir (ATAMAN

AKGÜL-AKAY, 2003, s.16).

Bu komite,TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir(ARIKAN, 1996, s.63).

333. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak üzere muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir (BAŞPINAR, 2004,s.47).

Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan tekdüzen hesap planı ve finansal tablo modelleri, bankalar arasında tekdüzen bir uygulamayı gerçekleştiren önemli bir çalışmadır.

334. Sigorta Murakebe(Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan “Tekdüzen Hesap Planı Komitesi”tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadır(BAŞPINAR, 2004, s.47).

Bu tekdüzen hesap planı;tek tip bilanço ve gelir gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak,sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir (ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.17).

335. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4.bölümü Sermaye Piyasası Kurulu'na ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun ilgili madde hükmü kurul'a çeşitli görev ve yetkiler vermiştir(SPK Md.22). Bunlardan birisi de kamunun aydınlatılması amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak özellikle bilanço, kar zarar tablosu,yıllık raporlar,denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmaktır.Sermaye Piyasası Kurulu örgütü içinde Muhasebe Standartları Dairesi kurulmuştur(ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.17).

Kurul tarafından yayımlanan bu tebliğlerden ilk üç tebliğ ana düzenlemeleri içermekle beraber,söz konusu tebliğlerden Seri XI,No:2 sayılı Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları hakkındaki tebliğ,01.01.1995 tarih ve 22217 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri XI,No:11 sayılı tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan Seri XI, 1 nolu ve Seri XI, 3 nolu tebliğler ile de aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır(ARIKAN, 1996, s.64-66).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe prensiplerinin UMS ile uyumlu hale gelmesi sürecinde SPK'nın 2001 yılında yürürlüğe koyduğu enflasyon muhasebesi ile mali tabloların konsolidasyonu ile ilgili tebliğleri atılmış çok önemli bir adımdır(BAŞARAN, 2001, s.75). 2002 yılı başı itibariyle başlatılan projede İMKB,bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve akademisyenlerden görüş alınarak,standart bazında çalışma grupları oluşturulmuştur. Bunun sonucu olarak Seri XI No:25 sayılı tebliğ hazırlanmıştır. Seri XI,No:25 sayılı Tebliğ,33 adet UFRS'yi kapsamakta ve 34 kısımdan oluşmaktadır. Her kısımda bir standart açıklanmaktadır(<http://www.asmmmo.org.tr/NST.ppt#4>).

336. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul

Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayınlanmıştır. Daha sonra değişiklik içeren 12 tebliğ daha yayınlanmıştır(ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.19-20; BAŞPINAR, 2004, s.49).

Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmıştır;

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi,sunulması,
- Tekdüzen hesap planı ve işleyiştir.

Bugüne kadar 14 adet Muhasebe Sistemi Uygulama tebliği yayınlanarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi güncel şartlara uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır.Bu düzenleme bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi,mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır(ARIKAN, 1996, s.67).

Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Ancak,bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan; Banka ve Sigorta Şirketleri, Özel Finans Kurumları, Finansal Kiralama Şirketleri, Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları, belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramları”na “Muhasebe Politikalarının Açıklanmasına” ve “Mali Tablo İlkeleri”ne uymaları kaydıyla bu tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değildir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramlarına” uymakla yükümlüdür.

Bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup, işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi

kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır(ARIKAN, 1996, s.67).

Türkiye’de Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin uygulamaya girmesi, muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması yönünde atılan çok önemli bir adımdır. Çünkü Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Avrupa Topluluğu’nda yer alan ülkelerin ortak bir biçimde yaşama geçirdikleri muhasebe uygulamalarına yön veren 4.yönergeye de uyumlu olarak hazırlanmıştır. Avrupa Topluluğu’nda standartlaşma sonucu içerisinde 4,7,8.yönergeler kaynak niteliği taşımaktadır (YALKIN- DEMİR, 2006, s.296).

-Muhasebenin Temel Kavramları

-Muhasebe Politikalarının Açıklanması

-Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi konularında yasal düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler tebliğin ekini oluşturmuştur(YALKIN-DEMİR, 2006, s.296).

337. T MUDESK Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde standart karmaşasına son vermek için tüm kesimleri bağlayıcı standartları tek elden yayınlamak üzere, çeşitli kesimlerden temsilcilerin katılımıyla 1990 yılında Muhasebe Standartları Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon görevini, çalışma esasları 9.2.1994 tarihinde yayınlanan 1nolu yönerge ile kurulan “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na devretmiştir(KİRACI-KÖSE, 2002, s.60).

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun’un (Serbest Muhasebecilik,Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çıkması,muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır(BAŞPINAR, 2004, s.50). 3568 sayılı kanun çıktıktan sonra muhasebe standartlarının düzenleme ihtiyacı da artmıştır. Ayrıca Türkiye’nin IFAC’ın bir üyesi olması nedeni ile Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlü olduğu da bir gerçektir.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir,

dengeli, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. T MUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (YALKIN-DEMİR, 2006, s.297);

-Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulamasını sağlamak

-Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumunu sağlamak,

-Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,

-Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin ilişkin çalışmalar yapmak,

-Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktadır.

Kurul 14.04.1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağını "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Kurul 17.06.1999 tarihinde yaptığı toplantıda daha önceki dönemde hazırlanan muhasebe standart taslaklarını ele almıştır ve standartlardan birincisi TMS-1'in yerini almak üzere beş adet Türkiye muhasebe standardı oy birliği ile kabul edilmiştir. Standartlar 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Daha sonraki çalışmalar sonucunda 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren dört yeni standart ile şu anda 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı vardır(KİRACI- KÖSE, 2002, s.61).

T MUDESK tarafından oluşturulan bu standartlar herhangi bir yasal düzenleme kapsamında bulunmadığından yaptırım gücü yoktur. Muhasebe uygulamalarını yönlendirmek ve uluslararası muhasebeye uyumu sağlamak amacıyla önerilen kurallardır.Ancak T MUDESK'in yayımladığı standartlar ülkedeki tüm işletmeler için geçerli olduğundan ortak standartlardır ve Uluslararası Muhasebe Standartları göz önüne

alınarak oluşturulmuştur (ATAMAN AKGÜL-AKAY, 2003, s.21).

338.Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye’de muhasebe standartlarını belirleme yetkisi, 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27. maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen Ek Madde1 ile kurulan TMSK’ya devredilmiştir.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır.

TMSK; muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere görevlendirilmiş olan muhasebe kuruluşudur. TMSK’nın amacı geliştirdiği muhasebe standartları ile, denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmalarını sağlamaktır.

TMSK 07.03.2002 tarihinde yaptığı ilk toplantısı ile TMUDESK’in görevlerini devralmış ve muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır. Kurul,11.12.2002 tarihli basın açıklamasında kurulun küreselleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle aynı muhasebe standartlarını kullanma yönünde niyet belirtmiştir.Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS/TFRS) uluslararası alanda geçerlilik kazanması için Uluslararası Muhasebe Standartların aynen uyumu benimsemiştir.Bu doğrultuda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile bir telif anlaşması yapılarak, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve

bunun Türk mevzuatı içinde yer alması öngörülmüştür (YALKIN-DEMİR, 2006, s.298; İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s.33).

Tüm bu çalışmalar sonucunda TMSK bugüne kadar,UMS/UFRS'ye tam uyumlu otuzbir(31) adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS),yedi adet (7) Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ile standartların kavramsal çerçevesini yayımlamıştır.TMSK'nın yayınladığı standartlar 2006 yılının başından itibaren yürürlüğe girmiştir. Bunlardan TMS 30,2007 yılı itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

TMS/TFRS'lerin ülkemizde geniş çaplı uygulama alanı bulması ve uygulama da birlik sağlanması önemli bir gelişmede ,yakın zaman da yasalaşması beklenen Türk Ticaret Kanunu taslağıdır.Taslağı göre tüm işletmeler, ticari defterlerini tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken TMSK tarafından yayımlanan TMS'lere ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Bu düzenleme ile uygulamadaki çok başlılık tamamen kalkmış olacak ve uluslararası sermaye piyasalarında Türk işletmelerinin finansal tabloları geçerlilik kazanacaktır (YALKIN-DEMİR, 2006, s.298; İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s.34).

TMSK'nın ayrıca küçük ve orta ölçekli işletmeler(KOBİ) için de, IASB'nin yayınladığı KOBİ standart taslağına uygun olarak çalışmalara başlamıştır. Bu çalışma bankacılık sektöründe 2009 yılından itibaren uygulanmaya başlanacak olan Basel II kuralları göz önünde bulundurulduğunda büyük önem kazanmaktadır. Çünkü Basel II ile birlikte, KOBİ'lerin bankalarla çalışabilmesi için uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları koşulu getirilmektedir.Bu koşula uymayan işletmelerin kredi maliyetleri artacak ve bu işletmeler kredi sağlamakta zorlanacaktır (YALKIN- DEMİR, 2006, s.300).

KOBİ'ler için hazırlanan bu standardın yakın tarihte yayınlanması beklenmektedir. Küçük ve Orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan bu standart, özde yayımlanmış muhasebe standartları setine benzemekle beraber,daha basit,muhasebe standartlarının özeti niteliğindedir.Standart, kırk bölümden ve konu başlıklarına göre oluşmuştur. KOBİ'lerle direkt ilişkisi bulunmayan standartlar kapsama alınmamıştır. Türkiye muhasebe standartlarının seçenek sunduğı bazı uygulamalarda yalnızca daha basit seçenek önerilmiştir (AKDOĞAN, 2007, s.107).

339. Türkiye Muhasebe Standartlarına Yönelik Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından, bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak için, haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlanmıştır (BAŞPINAR, 2004, s.52; İBİŞ- ÖZKAN, 2006, s.34).

Bankacılık Kanunu BDDK'ya kendi denetimi altındaki tüm bankalar için geçerli muhasebe ve denetim standartları belirleme yetkisi vermiştir.BDDK,Kasım 2006 da bankalara TMSK tarafından yayınlanan TMS'yi uygulama zorunluluğu getiren düzenlemeleri yürürlüğe koymuştur.Bankalar düzenleyici amaçlarla, mali iştiraklerin konsolidasyonunu yapmakla yükümlüdür.Ayrıca BDDK, kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında,kendisinin düzenleyici amaçlarla talep ettiği mali tablolara ek olarak,bankaların TMS ile tam uyumlu mali tablo hazırlamalarını zorunlu hale getirmiştir (http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_tur_tur.pdf).

Genel olarak muhasebe standartlarının uygulanmasında ülkemizdeki uygulamaya baktığımızda borsaya kayıtlı işletmeler TFRS (UFRS) esaslı birleştirilmiş finansal tablo hazırlamaya başlamıştır. Bankalar TMS/TFRS esaslı mali tablo hazırlamışlardır.İkili uygulama hala devam etmektedir. Borsada yayımlananlar TMS/TFRS esaslarına göre hazırlanırken, yasal mali tablolar henüz eski uygulamalara göre düzenlenmektedir (AKDOĞAN, 2007, s.109).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ÜLKELERİN ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM DERECELERİNİN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

40. Genel Açıklama

Günümüzde artan küreselleşmeyle birlikte ülkeler arası mal, sermaye, ticaret akımları ve çok uluslu şirketlerin artması sonucunda muhasebe standartları uyumlaştırılmasına yönelik ihtiyaçlar artmış ve böylece ulusal ve uluslar arası düzeyde muhasebe standartlarının da küreselleşmesi ihtiyacı söz konusu olmuştur.

Ulusal muhasebe standartlarının ülkelerin içinde bulunduğu kültürel ortamdan etkilenmesi nedeniyle muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında farklılıklar oluşmakta ve bu durum ülkelerin yerel muhasebe standartlarına göre hazırlanmış mali tablolar ile uluslar arası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış mali tablolarda yer alan kalemler arasında tutarsızlıklara neden olmaktadır. Bu tutarsızlıklar uluslar arası yatırımlarda karar alma maliyetlerini artırdığından uluslar arası yatırımlarda riski ve maliyetleri artırmaktadır.

Mali tablolarda yer alan bu tutarsızlıklar ülkelerin muhasebe standartlarının uyumlaştırılması için yapılan çalışmaları artırmıştır. Yapılan bu uyumlaştırma çalışmalarında ülkelerin uyum derecesi merak konusudur.

41. Uygulamanın Amacı

Çalışmada çeşitli ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarının uyum derecelerini ortaya koymak ve çeşitli ülkelerdeki kültürel farklılıkların uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına etkisini incelemek ve kültür farklılıklarının muhasebe ilke ve politikalarına etkilerini ortaya koymaktır.

Bu amaçla çalışma, ABD New York Borsasında şirketleri işlem gören ülkelerin ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile US GAAP 'e göre hazırlanmış mali tablolarda yer alan net Kar ve toplam Varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi ülkenin muhasebe raporlarının US GAAP'a uyumlu olup olmadığını veya muhafazakar koruyucu bir yapıya sahip olup olmadığını tespit edilmeye çalışılmıştır.

Esas olarak çalışmada kültürel alanlar arasındaki değerlendirmeyle ilgili işlemlerin tutuculuk ve iyimserlik boyutunda ele alınarak kültürel alanlar arasında seçilen ülkelerin Anglo Sakson ülkeleri ile karşılaştırılarak hangi ülkenin muhasebe pratiğinin muhafazakar ya da iyimser olduğu açıklanmaya çalışılmış ve ülkeler arasında ortaya çıkan bu farklılığın uluslar arası muhasebe standartlarına uyumlaştırılmasındaki etkileri yorumlanmaya çalışılmıştır.

42. Uygulama ile İlgili Literatür Taraması ve Kullanılan Yöntem

420. Uygulama ile İlgili Literatür Taraması

Çalışmada kültür farklılıklarının muhasebe ilke ve politikalarına etkileri ortaya konulurken Gray'in muhasebe pratiklerinin kültürel sınıflandırılmasından hareket edilmiştir. Gray muhasebe değerlerini 4 grupta ele almış ve Hofstede'nin yapmış olduğu kültür alanları sınıflandırılmasından yararlanarak muhasebe sistemleriyle ilgili bir sınıflandırma yapmış ancak bu sınıflandırmalardan sonra Gray'e göre eğer sosyal değer eğilimleri ile muhasebe arasında bağ varsa o zaman oluşturulan bu kültür alanları ile muhasebe sistemleri modelleri arasında bağ olabileceği açıklanmıştır.

Gray Dört muhasebe değeri bulmuş(KARAPINAR, 2001, s.64);

- Profesyonellik ya da resmi kontrol,
- Tekdüzenliğe karşın esneklik,
- Tutuculuk ya da iyimserlik,
- Gizliliğe karşın şeffaflıktır.

Gray yukarıdaki 4 muhasebe değer ile ilişkili olarak ikili bir ayrıma gitmiştir. İlk ayırım muhasebe düzenlemeleri yönünde yapılacak olan işlemlerin ne şekilde ortaya konacağı konusundadır. Söz konusu ayırım, muhasebe düzenlemelerinin profesyonel muhasebe örgütleri tarafından mı yoksa hükümetler tarafından mı geliştirildiğinin ortaya konulmasını

ifade etmektedir. İkinci ayırmda ise, muhasebede kullanılacak değerleme ölçülerinin ve muhasebeye ilişkin açıklanmaların seviyesi ile ilgilidir. Bu ayırmda, “tutuculuğa karşı iyimserlik” ve “şeffaflığa karşı gizlilik” temel alınan kriterlerdir.

Çalışmada Gray, Hofstede'nin belirlediği kültür alanlarının muhasebe sistemine etkilerini ele almış ve Anglo Sakson ülkeleri içinde yer alan ABD ve İngiltere'de, muhasebe kurallarını profesyonel örgütler tarafından belirledikleri ortaya çıkmıştır. Bunun yanında muhasebe kurallarında tekdüzenlilikten ziyade esneklik boyutuyla ele alındığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle muhasebe uygulamalarının zorunlu olması ya da algılanan durumlara göre esnek kuralların hakim olduğu belirlenmiştir.

Ulusal ve uluslararası uyum ile ilgili ilk deneysel çalışma Van der Tas tarafından yapılmıştır. Van der Tas bu çalışmasında uyumun ölçülebilmesine yönelik olarak çeşitli endeksler geliştirmiştir. Bu endekslerle, uyumun ne zaman ne derecede gerçekteştiği ve uluslar arası uyuma dahil olan organizasyonların etkisini belirlemeye çalışmıştır. Van der Tas tarafından yapılan bu ilk çalışma, diğer bütün çalışmalar için bir temel teşkil etmektedir (KARAPINAR, 2001, s.124)

Van der Tas'ın çalışmalarına müteakip bölgesel, ulusal ve uluslar arası bazda uyum çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalar, belirli bir zamanda, belirli bir ülkede muhasebe uygulamalarının uyumunu veya belirli bir ülkede uygulamaların diğer ülkelerle uyumunu araştırmak amaçlı yapılmıştır. Bu alanda yapılan çalışmalara Van der Tas (1998, 1992), Walton (1992), Emenyonu ve Gray (1992), Yang ve Lee (1994), Cooke (1993) ve Archer, Delvaille ve Mc Leay (1995), Rahman, Perera ve Ganeshanadam (1996) tarafından yapılan çalışmalar örnek olarak verilebilir (AİSBİTT, 2002, s.51-72).

Söz konusu çalışmalarda uyumlaştırma derecesinin ölçülmesinde bir çok yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan, H-indeks, I-indeks, C-indeksi Van der Tas tarafından, T-İndeksi Taplin tarafından, Tutuculuk indeksi (index of conservatism) ve Karşılaştırılabilirlik indeksi (index of comparability) ise Gray tarafından geliştirilmiştir.

H-indeksi (Herfindahl indeksini) ulusal uyumun ortaya konması için kullanılmıştır. Bu indeks, alternatif seçeneklerin birbirlerine karşı göreceli oranlarının ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanmaktadır. Ulusal uyumun ölçülmesinde H indeksinin basit olması ve kolay

hesaplanması nedeniyle üstünlüklere sahip olduğunu, ancak birden fazla yöntem kullanan işletmelerin olması durumunda yetersiz kaldığını belirtilmiştir(KARAPINAR, 2001, s.124). Kısacası sadece bir ülke içinde ölçümleme yaptığı, uluslar arası düzeyde ölçümlemeye imkan vermediği söylenebilir.

I-İndeksi ise, muhasebe uygulamalarının uluslararası uyum derecesini ortaya koymak için Van der Tas tarafından kullanılmıştır. Bir finansal olayın muhasebeleştirilmesinde kullanılan politikaların, ülkeler arasındaki uyum derecesini I indeksi göstermektedir (KARAPINAR, 2000, s.129). I indeksinin ülke sayısı arttıkça sonuçların sıfıra doğru uyumlaştırma eğilimi söz konusudur. Bu indeksin, ülke sayısı arttıkça sıfır olmasını engellemek için Herman ve Thomas(1995) tarafından çalışmalar yapılmıştır. Herman ve Thomas, oranların 1 üzerinden değil 0,99 üzerinden hesaplanmasını önermiştir. Buna göre, bir ülkenin tamamı tarafından kullanılan yönteme 1 yerine 0,99, hiç kullanılmayan yönteme ise 0 yerine 0,01 verilmektedir(KARAPINAR, 2000, s.131).

Archer ve McLeay (1995) I indeksinin yetersizliklerini ortadan kaldırmak için uluslar arası uyumun ölçülmesinde düzelttikleri C indeksinin kullanılmasını önermişlerdir.

C indeksi ise, yine Van der Tas tarafından ortaya konulan indekstir. H-indeksine alternatif olarak ortaya koyulmuştur. H-indeksinde şirketlerin çok sayıda muhasebe politikası kullanılması olumsuz sonuçlar verdiği için Van der Tas tarafından çok sayıda muhasebe politikası uygulayan işletmelerdeki uyumlaştırma derecesini ölçmede kullanılmak için geliştirilmiştir. C-indeksin uyumlaştırma derecesini ölçmedeki eksik yanları, temel olarak şirket faaliyetlerinin sayısına dayanması ve uluslar arasındaki uyumlaştırmadan coğrafik özelliklerle ilgili ülke içindeki ulusal standartların etkilerinin ayrıma dahil edilmemesidir etkilenmesine ilişkin ülke içindeki farklılıkları analiz edememektedir(JOURNAL- VULİN, 2004, s.38).

Archer,Delvaille ve Mcleay (1995),Van der Tas'ın I indeksini eleştirerek hem ulusal hem de uluslar arası uyumu ortaya koymak için Van der Tas'ın C-indeksini geliştirmişlerdir. Archer ve McLeay C indeksinin I indeksine göre daha güçlü bir ölçü olduğunu savunmuşlardır. Bunun nedeni ise,bir veya daha fazla muhasebe politikası bir ülkede düşük oranda kullanılıyorsa, I Endeksi sıfır olma eğilimine girmektedir. Özellikle,bir muhasebe politikası bir ülkede hiç kullanılmıyor, diğer ülkede yüksek oranda kullanılıyorsa, bu

muhasebe politikasının I indeksine etkisi sıfır olmaktadır.(KARAPINAR, 2001, s.133).

Literatürde karların ölçümünde, farklı ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri sistemlerinin etkilerinin tahmininde iki yaklaşım mevcuttur. Bunlar borsaya kote edilmiş şirketlerin çift taraflı analizi ile tutuculuk indeksi (index of conservatism)'ne dayanarak ölçümleme yapma yaklaşımlarıdır(WHITTINGTON ,1998, s.243). Tutuculuk indeksi farklı ülkelerdeki aynı endüstrilerde faaliyette bulunan işletmelerin mali tablolarının uyumlaştırma dereceleri veya seviyelerinin karşılaştırılmasında kullanılan bir yöntemdir (MOGUL, 2003, s.682). Gray 1980 yılında farklı muhasebe metotlarının ülkeler arası karşılaştırmasını gerçekleştirmek için bu yöntemi kullanmıştır. Tutuculuk indeksinin kullanımında amaç, indeksin bir ülke muhasebe uygulamaları ile diğer bir ülke muhasebe uygulamaları arasındaki uzlaşma derecesini ortaya koymaktır(MURPHY, 1996, s.27).

Gray yaptığı çalışmalarda ulusal muhasebe farklılıkların raporlanan şirket performansı üzerine önemli etkisi olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca Gray, ulusal farklılıklarının, kullanıcıların algılama farklılığına bağlı olduğunun kabul edilmesinin önemli olduğunu vurgulamıştır(MURPHY, 1996, s.29). Tutuculuk indeksi kullanarak karşılaştırılan muhasebe uygulamalarından hangisinin daha tutucu veya koruyucu, ve karşıt olarak hangi muhasebe uygulamalarının daha esnek ve iyimser bir yapıya sahip olduğu konusunda genel bir görüş oluşturulabilir.

Tutuculuk indeksi aşağıdaki gibi formüle edilmektedir(WHITTINGON, 1998, s.243);

$$\text{Tutuculuk indeksi (Index of conservatism)} = 1 - \left[\frac{RA - RD}{|RA|} \right]$$

RA=Açıklanmış Net kar(Yabancı Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre)

RD=Açıklanmış Net Kar(Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre)

İndeks değeri >1 olduğunda Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Yabancı Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre daha az muhafazakar/tutucu yada daha fazla iyimser bir yapıya haiz olduğunu ortaya koymuştur.

İndeks değeri<1 olduğunda ise Yerel GAAP Yabancı GAAP'a göre daha fazla muhafazakar/tutucu olduğu anlamına gelmektedir.

Gray Tutuculuk indeksine toplam varlıkları da dahil ederek karşılaştırılabilirlik

indeksini(index of comparability) geliştirmiştir. Uygulamada da kullanılan karşılaştırılabilirlik indeksinde tutuculuk indeksinde olduğu gibi sadece net kar rakamlarından ziyade toplam varlık rakamları da karşılaştırılarak ũlkelerin finansal tablolarına yansıyan muhasebe politikalarının tutuculuk veya iyimserlik boyutuyla ve açıklık ve şeffaflık dũzeyinde ele alınmaktadır.

421. Uygulamanın Yöntemi

Uygulama ũ aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamaların ilkinde, Hofstede'nin ũlkelerin kũltũrel farklılıklarına gũre yaptığı sınıflandırmadan hareket edilmiş ve çalışmada NYSE'de işletmesi bulunan ũlkeler Hofstede'nin kũltũrel farklılık ayırımına gũre sınıflandırılmıştır. İkinci aşamada ise, yukarıdaki sınıflandırmadan yararlanarak kũltũrũn muhasebe politikaları ũzerindeki etkisi Gray tarafından ortaya konan ‘‘tutuculuk-iyimserlik, şeffaflık-gizlilik’’ boyutunda incelenmiştir. Diğer bir ifade ile ũlkelerin muhasebe politikaları tutuculuk ve iyimserlik boyutuyla esneklik ve tekdũzelik boyutuyla karşılaştırılmasına ilişkin olarak Gray tarafından ortaya konulan karşılaştırma indeksi kullanılmıştır.

ũũncũ aşamada Gray'in karşılaştırılabilirlik indeksi kullanılarak, NYSE'de işlem gũren şirketlerin yerel muhasebe standartlarına gũre hazırlanan mali tabloları, US GAAP'a gũre hazırlanan mali tabloları ile karşılaştırılarak ũlkelerin uluslar arası muhasebe standartlarına uyum seviyeleri ortaya konulmuştur.

43.Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları

Çalışmada, NYSE'de faaliyet gũsteren işletmelerin ait olduğu ũlkeler kullanılmıştır. Sũz konusu ũlkeler Hofstede'nin ũlkelerin kũltũrel farklılıklarına gũre yaptığı sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmaya gũre ũlkelerin hangi kũltũrel sınıfa ait olduğu Tablo 2'de gũsterilmektedir.

Hofstede Tablo 2'deki ũlkeleri aşağıdaki kũltũrel sınıflara ayırtmıştır.

- | | | |
|----------------------|---------------------|-------------------|
| - Gelişmiş Latin | - Az gelişmiş Latin | - Gelişmiş Asyalı |
| - Az Gelişmiş Asyalı | - Afrikalı | - Yakın Doğu |
| - Koloni Asyası | - Alman | - Anglo |
| - İşkandinav | | |

Tablo: 2
NYSE'deki işletmelerin ait oldukları ülkelerin Hofstede'nin Kültürel Sınıflamasına
Göre Ayırım

GELİŞMİŞ LATİN	AZ GELİŞMİŞ ASYA	ALMAN ETKİSİ	AZ GELİŞMİŞ LATİN	ANGLO	YAKIN DOĞU	GELİŞMİŞ ASYA	AFRİKA	ASYA KOLONİLERİ	NORDIC
Belçika	Endonezya	Avusturya	Kolombiya	Avustralya	Türkiye	Japonya	Doğu Afrika	Hong-Kong	Danimarka
Fransa	Pakistan	İsrail	Ekvador	Kanada			Batı Afrika	Singapur	Finlandiya
Arjantin	Tayland	Almanya	Meksika	İrlanda					Hollanda
Brezilya	Tayvan	İsviçre	Venezüella	Yeni Zelanda					Norveç
İspanya	Hindistan		Kostarika	UnitedKingdom					İsveç
İtalya	Malezya		Şili	A.B.D					
	Filipinler		Guatemala	Güney Afrika					
			Panama						
			Peru						
			Portekiz						
			Salvador						
			Uruguay						

Bu kültürel gruplar arasında yer alan ülkelerin ABD menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerinin ülkelerin ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine hazırladıkları mali tablolarla ABD menkul kıymet borsasında Amerikan Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkeleri ile hazırladıkları mali tablolarda yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi muhasebe sisteminin muhafazakar ya da iyimser olduğu açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmada 6 ülkeden 10 işletmeye ait mali tablolar incelemeye alınmıştır

Uygulamadaki birinci kısıt ülke sayısı ile ilgilidir.

Gelişmiş Latin kültürel sınıflandırmasına giren ülkelerden Belçika, İtalya, Fransa ülkeleri uygulamaya alınmamıştır. Çünkü sözkonusu ülkelerin AB'ye üye olmaları nedeniyle 2005 Ocak ayından itibaren bu ülkelerdeki şirketlerin mali tablolarını UFRS'ye göre hazırlama gereklilikleri söz konusudur. Dolayısıyla bu ülke şirketlerinin yerel muhasebe standartlarına göre hazırlanmış mali tabloları bulunmadığından uygulama kapsamına alınmamıştır.

Aynı şekilde, Az Gelişmiş Asya ülkeleri sınıfındaki ülkelerin şirketleri New York Borsasında işlem gören ülkelerden Tayvan ve Hindistan uygulama kapsamına alınmıştır.

Çünkü bu ülkelerin NYSE’de faaliyet gösteren şirketlerinin 2005 yılı sonuna ait US – GAAP’e göre hazırladıkları mali tabloları internet ortamına alınmadığından uygulama kapsamı dışında tutulmuştur.

Benzer şekilde Alman etkisi kültürel sınıftaki Almanya ve Avusturya, AB’ye üye ülkeler olduğundan İsrail ülkesine ait şirketlerin 2005 yılına ait mali tabloları internet ortamında bulunmadığından uygulamanın kapsamı dışına çıkartılmıştır.

Az Gelişmiş Latin kültürel grubuna giren ülkelerden ABD NYSE borsasında en fazla şirketi işlem gören ülkeler olan Meksika ve Şili uygulama kapsama alınmış bu sınıftaki diğer ülkeler kapsam dışı bırakılmıştır. Çünkü bu ülkelerin(Venezüella dışında) NYSE de faaliyet gösteren işletmesi bulunmamaktadır.

Anglo grubuna giren ülkelere ABD söz konusu olduğundan ve bu analizde ülkelerin muhasebe standartlarını US GAAP’e göre uyumlaştırma derecesini ölçmeyi ele aldığımızdan bu ülkeler uygulama kapsamı dışında tutulmuştur.

Uygulamadaki bir diğer kısıt ise UFRS’ye göre hazırlanan tablolar yerine GAAP e göre hazırlanan tabloların dikkate alınmasıdır.

Uygulama da temel alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkesinin US-GAAP alınmasının temel nedeni uygulama kapsamına alınan Brezilya, Arjantin,Hindistan,Tayvan, Meksika ülkelerinin mali tablo hazırlamalarında UFRS’ye izin vermediklerinden US-GAAP kullanılmıştır. Aynı zamanda ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) şirketlerin borsaya açılırken US GAAP kullanılmasını zorunlu tutmaktadır.

Öte yandan, özellikle Ekim 2000 tarihinde IASB ve FASB Amerikan ve uluslar arası muhasebe standartlarının mümkün olduğunca birbirine yakınlaşması için ortak bir program başlatmışlardır(www.deloitteakademi.com). Dolayısıyla UFRS ile US GAAP arasında uygulamanın sonuçlarını etkileyecek kadar önemli bir fark olmadığı söylenebilir.

Uygulamanın üçüncü kısıtı ise 2006 yılı mali tabloları yerine 2005 yılı mali tabloların kullanılmasıdır.Bu durumun nedeni Amerikan Sermaye Piyasası tarafından ortaya konulan şirketlerin 2006 yılına ait 20-F mali tablolarının henüz internet ortamına verilmemiş olduğundan dolayı 2005 yılına ait 20-F mali tabloları kullanılmıştır.

44. Bulguların Analizi

Uygulamada Hofstede'nin kültürel sınıflamasına göre her ülke işletmesi kendi sınıfında değerlendirilmiş ve elde edilen bulgular sırasıyla aşağıda açıklanmaktadır;

-GELİŞMİŞ LATİN

Gelişmiş Latin ülkeleri içerisinde bu grup içerisinde coğrafi olarak Latin kültürünü en iyi yansıttığı düşünülen ve grupta yer alan diğer ülkelerin Avrupa Birliğinde üye olması nedeniyle Avrupa'da borsaya kote edilmiş şirketlerin Ocak 2005 ten itibaren uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde finansal raporlamalarını hazırlamak zorunda olduklarından bu ülke şirketlerinin ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tabloları söz konusu olmadığı için Arjantin ve Brezilya seçilmiştir.

Arjantin Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan Metrogas S.A şirketi ile Transperdotara Gas del Sur S.A şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange'te US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi muhasebe sisteminin tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo: 3

Arjantin'den Kullanılan İşletmelerin Net Kar Ve Toplam Varlık Bilgileri

ÜLKE	Arjantin GAAP	Arjantin GAAP	US-GAAP	US-GAAP
ARJANTİN	Net Kar(Peso)	Toplam Varlık(Peso)	Net Kar	Toplam Aktif
MetroGas S.A	28.411.000(z)	2.670.116.000	16.345.000(Z)	2.495724.000
Transperdotara Gas Del Sur.S.A	217.507.000	5.197.330.000	270.620.000	5.075.864.000

Kaynak: www.nyse.com

Uygulamada kullanılan Gray'in karşılaştırılabilirlik indeksi;

C Index (Index of Comporability) = $1 - \frac{(RA-RD)}{|RA|}$, şeklindedir. Burada;

RA=Açıklanmış Net Kar (Yabancı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre

RD= Ayarlanmış kazançlar ve varlıklar(Ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre), ifade etmektedir.

Buna göre;

Metrogas S.A. işletmesinin;

$$\text{Karşılaştırma indeksi(Net kara göre)} = \frac{1 - (16.345.000 - 28.411.000)}{16.345.000} = 0.738$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Toplam Varlığa göre)} = \frac{1 - (2.495.724.000 - 2.670.116.000)}{2.495.724.000} = 1.6$$

Transpordetera Gas Del Sur.S.A işletmesinin;

$$\text{Karşılaştırma indeksi(Net kara göre)} = \frac{1 - (270.620.000 - 217.507.000)}{270.620.000} = 0.80$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi(Toplam Varlığa göre)} = \frac{1 - (5.075.864.000 - 5.197.330.000)}{5.075.864.000} = 1.02$$

Arjantin de faaliyet gösteren Metrogas .S.A şirketi ve Transpordetera Gas Del Sur.S.A şirketlerinin hem yerel genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile hem de bu şirketlerin Amerikan Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış oldukları mali tablolarda yer alan net kar ve toplam varlık kalemlerini karşılaştırdığımızda elde edilen sonuçlara net kar değerlemelerinde de Arjantin Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerinin Amerika genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre daha tutucu bir yapıda olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer bir ifadeyle net kara göre Arjantin muhasebe standartlarının Amerikan muhasebe standartlarından farklı olduğu söylenebilir.

Bunun aksine Toplam Aktif toplamalarını karşılaştırdığımızda ise Arjantin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tablolarda yer alan kalemlerin şirketlerin Amerika menkul kıymet borsasında açıkladıkları mali tablolardaki rakamlara göre daha az koruyucu olduğu ortaya konulabilir. Bu duruma ilişkin olarak özellikle Latin Amerika ülkelerinde enflasyon sorunuyla yüz yüze olmaları nedeniyle muhasebe sistemlerinin enflasyonun etkilerini yansıtması ve enflasyon düzeltmesinin sürekli olarak kullanılmasına rağmen enflasyon etkisinin toplam varlıklar üzerindeki etkisinin silinemediği söylenebilir. Toplam varlık kalemlerinin Arjantin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tablolarda yer alan toplam varlık kalemleri ile US-GAAP'a göre hazırlanmış mali tablolar açısından toplam varlık kalemlerinde Arjantin genel kabul görmüş muhasebe

ilkelerinin daha iyimser olduğu söylenebilmektedir. Diğer bir ifade ile Arjantin muhasebe standartları toplam aktiflerin yüksek görünmesine ilişkin politikalara müsaade ettiği söylenebilir.

Brezilya Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan Banco Bradesco S.A ve Banco Itau Holding şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange’te US-GAAP’e göre yayınladıkları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırılarak muhasebe sistemlerinin tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo: 4

Brezilya’dan Kullanılan İşletmelerin Net Kar Ve Toplam Varlık Bilgileri

ÜLKE	Brezilya GAAP	Brezilya GAAP	US-GAAP	US-GAAP
BREZİLYA	Net Kar(Brezilya\$)	Toplam Varlık(Brezilya\$)	Net Kar	Toplam Aktif
Banco Bradesco	5.514.000.000	208.683.000.000	6.310.000.000	206.594.000.000
Banco Itau Holding	5.251.000.000	151.241.000.000	6.310.000.000	206.594.000.000

Kaynak: www.nyse.com

Banco Bradesco İşletmesi ;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(6.310.000.000 - 5.514.000.000)}{6.310.000.000} = 0.87$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Toplam Varlığa göre)} = 1 - \frac{(206.594.000 - 208.683.000.000)}{206.594.000} = 1.01$$

Banco Itau Holding;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(6.310.000.000 - 5.251.000.000)}{6.310.000.000} = 0.832$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Toplam Varlığa göre)} = 1 - \frac{(206.594.000.000 - 151.240.000.000)}{206.594.000.00} = 0.85$$

Hoftstede’in kültürel sınıflandırmasına göre gelişmiş Latin Amerika ülkelerinden olan Brezilya ve Arjantin şirketlerinin Amerikan Sermaye Piyasası kurulunda hisse senetlerinin işlem görmesi nedeniyle US-GAAP mali tablolarına göre hazırlamış oldukları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam aktif kalemlerine göre net kara ilişkin muhasebe

politikalarında Gelişmiş Latin ülkelerinin daha muhafazakar olduğu ortaya çıkmıştır. Ancak Toplam Varlık kalemlerine ilişkin şirketler arasında farklılıklar olduğu görülmüş bu durum genel olarak toplam varlık politikalarına ilişkin bir genel bir yorum yapmayı engellese de Latin ülkelerinin ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin daha optimistik olduğu söylenebilmektedir.

-AZ GELİŞMİŞ LATİN :

Hofstede yapmış olduğu kültürel sınıflandırmada az gelişmiş Latin ülkeleri olarak Kolombiya, Meksika, Venezüela, Ekvador, Kostarika, Şili, Guatemala, Panama, Uruguay, Peru, Portekiz, Salvador örnek olarak gösterilmiştir. Uygulamada Meksika ve Şili ülkelerinin Amerikan New York borsasında faaliyette bulunan şirketlerin Amerika Genel Kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ulusal muhasebe standartları ile hazırlanmış oldukları mali tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri Gray tarafından ortaya konulan Karşılaştırılabilirlik İndeksi kullanılarak Anglo sınıfına giren ABD ile Meksika ve Şili işletmelerinin net kar ve toplam varlıklara ilişkin muhasebe politikaları karşılaştırılarak hangi muhasebe modelinin daha tutucu olduğu açıklanmaya çalışılmıştır.

Meksika Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan Cemex şirketi ile Gruma şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange’te US-GAAP’e göre yayınladıkları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi muhasebe sisteminin tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo: 5

Meksika’da Kullanılan İşletmelerin Net Kar Ve Toplam Varlık Bilgileri

ÜLKE	Meksika GAAP	Meksika GAAP	US-GAAP	US-GAAP
MEKSIKA	Net Kar(Peso)	Toplam Varlık(Peso)	Net Kar	Toplam Aktif
Cemex	22.425.000.000	284.228.000.000	29.142.000.000	293.743.000.000
Gruma	1.185.977.000	26.675.083.000	1.190.671.000	26.280.746.000.000

Kaynak: www.nyse.com

Bu bilgilere göre;

Cemex işletmesinin ;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(29.142.000.000 - 22.425.000.000)}{29.142.000.000} = 0.23$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Toplam Varlığa göre)} = 1 - \frac{(293.743.000.000 - 284.228.000.000)}{293.743.000.000} = 0.96$$

Gruma işletmesinin;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(1.190.671.000 - 1.185.977.000)}{1.190.671.000} = 0.996$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Toplam Varlığa göre)} = 1 - \frac{(26.280.746.000.000 - 26.675.083.000)}{26.280.746.000.000} = 1.015$$

Meksika Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinin Amerika Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre net kar rakamlarına göre karşılaştırılabilirlik indeksi ile yapılan karşılaştırmalarda Meksika genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin Amerika Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerinden daha büyük bir oranda tutucu bir yapıda olduğu ortaya konulmuştur. Diğer bir ifade ile net kara göre Meksika muhasebe standartlarının Amerikan muhasebe standartlarından farklı olduğu söylenebilir. Ayrıca Meksika'daki net kara ilişkin muhasebe ilke ve politikaları şirketi koruyucu olduğu yani net kar az açıklayan politikalar izlediği söylenebilir.

Bununla birlikte toplam aktif kalemleriyle ilişkin politikalarda değerlerin 1 düzeyinde olması Amerikan Genel Kabul Görmüş muhasebe politikaları ile Meksika Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri arasında bir uyumlaştırmanın söz konusu olduğu söylenebilmektedir.

Şili Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan Banco de Chile şirketi ile Compania Telecomunicaciones de Chile şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange'te US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi muhasebe sisteminin tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo : 6

Şili'den Kullanılan İşletmelerin Net Kar Ve Toplam Varlık Bilgileri

ÜLKE	Şili GAAP(000)	Şili GAAP(000)	US-GAAP(000)	US-GAAP(000)
ŞİLİ	Net Kar(Şili sosu)	Top.Varlık(Şili Pesosu)	Net Kar	Toplam Aktif
Banco De Chili	180.624.000	10.692.761.000	168.830.000	10.626.463.000
CompaniaTelecomüni- cational De Chili	110.622.993	4.874.470.000	100.276.000	4.598.849.000

Kaynak: www.nyse.com

Bu bilgilere göre;

Banco De Chili işletmesinin ;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(168.830.000.000 - 180.624.000.000)}{168.830.000.000} = 1.06$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa göre)} = 1 - \frac{(10.626.463.000.000 - 10.692.761.000.000)}{10.626.463.000.000} = 1.9$$

Compania Telecomunicational işletmesinin;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(100.276.000.000 - 110.622.933.000)}{100.276.000.000} = 1.1$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa göre)} = 1 - \frac{(4.598.849.000.000 - 4.874.470.000.000)}{4.598.849.000.000} = 1.05$$

Banco de Chile şirketi ile Compania Telecomunicaciones de Chile şirketlerinin ulusal muhasebe standartları ile Amerikan Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan mali tablolarında yer alan net kar ve toplam aktif kalemlerine ilişkin olarak hangi muhasebe ilkesinin net kar ve toplam aktif açıklamasında daha tutucu olup olmadığına ilişkin olarak karşılaştırılabilirlik indeksi ile yapmış olduğumuz analizde Şili genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin daha az tutucu veya olduğu görülmüştür.Yapmış olduğumuz analiz sonucunda Şili genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yatırımcıları koruyucu bir yapıda olduğu görülmüştür.

-AZ GELİŞMİŞ ASYA

Hofstede tarafından yapılan kültürel sınıflandırmasına göre az gelişmiş Asya ülkeleri içerisinde Endonezya, Pakistan, Tayvan, Hindistan, Malezya, Filipinler olarak gösterilmiştir. Bu çalışmamızda bu ülkeler arasından şirketleri Amerika Sermaye piyasası NYSE (New York Stock Exchange Commission) da işlem gören şirketleri bulunan Tayvan ve Hindistan ele alınmış; bu şirketlerin ulusal muhasebe standartları ile hazırlanmış oldukları mali tablolarda yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri Gray tarafından ortaya konulan Karşılaştırılabilirlik İndeksi kullanılarak Anglo sınıfına giren ABD ile Tayvan ve Hindistan işletmelerinin net kar ve toplam varlıklara ilişkin muhasebe politikaları karşılaştırılarak hangi muhasebe modelinin daha tutucu olduğu açıklanmaya çalışılmıştır.

Hindistan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan ICICI Bank şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange'te US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi muhasebe sisteminin tutuculuk-iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo :7

Hindistan'dan Kullanılan İşletmelerin Net Kar Ve Toplam Varlık Bilgileri

ÜLKE	Hindistan GAAP	Hindistan GAAP	US-GAAP	US-GAAP
HİNDİSTAN	Net Kar(Rupi)	Top.Varlık(Rupi)	Net Kar	Toplam Aktif
ICICIBANK	20.252.016	1.676.594.053	1.784.337.000	18.523.000

Kaynak: www.nyse.com

Bu bilgilere göre;

ICICI BANK işletmesinin ;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(18.523.000 - 20.252.016)}{18.523.000} = 1.09$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Top. Varlığa göre)} = 1 - \frac{(1.784.337.000 - 1.676.594.053)}{1.784.337.000} = 0.96$$

Karşılaştırma indeksi kullanılarak yapılan analiz sonuçlarına göre Hindistan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden daha az tutucu bir yapıda olduğunu göstermektedir. Bu duruma ilişkin olarak özellikle son yıllarda büyük bir sermaye yatırımları çeken Hindistan'ın muhasebe politikaları konusunda özellikle yatırımcıların karar alma maliyetleri konusunda çok önemli olması nedeniyle muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda büyük aşama kaydettiği görülmektedir.

Tayvan Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan Chungura Telecom şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange'te US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi muhasebe sisteminin tutuculuk-iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo: 8

Tayvan'dan kullanılan işletmelerin net kar ve toplam varlık bilgileri

ÜLKE	Tayvan GAAP	Tayvan GAAP	US-GAAP	US-GAAP
TAYVAN	NetKar(Tayvan\$)	Top.Varlık(Tayvan\$)	Net Kar	Toplam Aktif
ChunguraTelecom	47.652.884.000	458.902.608.000	47.315.000.000	395.168.000.000

Kaynak: www.nyse.com

Bu bilgilere göre;

Chungura Telecom işletmesinin ;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(47.315.000.000 - 47.652.884.000)}{47.315.000.000} = 1.007$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Top. Varlığa göre)} = 1 - \frac{(395.168.000.000 - 458.902.608.000)}{395.168.000.000} = 1.16$$

Bu karşılaştırma indeksi kullanarak yapmış olduğumuz analiz sonuçlarına göre Tayvan şirketlerinin kullanmış oldukları Tayvan Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlamış oldukları mali tablolar ile Amerikan Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırladıkları mali tablolara ilişkin net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırıldığında Tayvan Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerinin Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre daha az tutucu olduğu ortaya çıkmıştır.

Yakın Doğu :

Hofstede tarafından yapılan kültürel sınıflandırmasına göre yakın doğu ülkeler grubuna soktuğumuz Türkiye'nin New York Menkul Kıymet borsasında faaliyet gösteren tek Türk şirketi Turkcell'in ulusal muhasebe standartları ile hazırlanmış oldukları mali tablolarda yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri Gray tarafından ortaya konulan Karşılaştırılabilirlik İndeksi kullanılarak Anglo sınıfına giren ABD ile Türkiye'nin net kar ve toplam varlıklara ilişkin muhasebe politikaları karşılaştırılarak hangi muhasebe modelinin daha tutucu olduğu açıklanmaya çalışılmıştır.

Türkiye genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan TURKCELL şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange'te US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi muhasebe sisteminin tutuculuk-iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo: 9

Türkiye Kullanılan İşletmelerin Net Kar Ve Toplam Varlık Bilgileri

ÜLKE	Türkiye Gaap	TürkiyeGAAP	US-GAAP	US-GAAP
TÜRKİYE	NetKar(YTL)	Top.Varlık(YTL)	Net Kar	Toplam Aktif
TÜRKCELL	1.070.8.000.00	6.870.710.000	1.163.941.384	6.993.445.077

Kaynak: www.nyse.com

Bu bilgilere göre;

Turkcell İşletmesinin;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(1.163.941.384 - 1.070.8.000.00)}{1.163.941.0384} = 0,919$$

$$\text{Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa göre)} = 1 - \frac{(6.993.445.077 - 6.870.710.000)}{6.870.710.000} = 0,98$$

Tablo 10:
Ülkelerin Karşılaştırma İndeksleri ve Aritmetik Ortalamaları

ÜLKE	ŞİRKETLER	1	2	3	4
ARJANTİN	METROGAS	0,738	1,6	0,769	1,31
	TRANSPERDOTARA GAS DEL SUR.S.A	0,8	1,02		
BREZİLYA	BANCO BRADESCO	0,87	1,01	0,851	0,93
	BANCO İTAU HOLDİNG	0,832	0,85		
MEKSİKA	CAMEX	0,23	0,96	0,613	0,9875
	GRUMA	0,996	1,015		
ŞİLİ	BANCO DE CHİLİ	1,06	1,9	1,08	1,45
	COMPANİA TELECOMÜNİCATIONAL DE CHİLİ	1,1	1,05		
HİNDİSTAN	ICICI BANK	1,09	0,96	1,09	0,96
TAYVAN	CHUNGURATELECOM	1,007	1,16	1,007	1,16
TÜRKİYE	TURKCELL	0,919	0,98	0,919	0,98

1= Net Kara göre Karşılaştırma indeksi 3= Net Kara göre Karşılaştırma indekslerin aritmetik ortalaması

2= Top.Varlığa göre Karşılaştırma indeksi 4= Top.Varlığa göre Karşılaştırma indekslerin aritmetik ortalaması

Bu karşılaştırma indeksi kullanarak yapmış olduğumuz analiz sonuçlarına göre Türkiye şirketlerinin kullanmış oldukları Türkiye SPK Mevzuatına göre hazırlamış oldukları mali tablolar ile Amerikan Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırladıkları mali tablolara ilişkin net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırıldığında Türkiye Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerinin Amerika genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre daha fazla tutucu olduğu ortaya çıkmıştır. Analiz sonuçlarından Türkiye de uygulanan muhasebe

politikalarının US-GAAP ile net kar ve toplam varlıklara ilişkin muhasebe politikalarında büyük bir uyumlaşma içinde olduğu ve tutuculuğun büyük boyutlarda olmadığı söylenebilir.

Gray'in karşılaştırma indekslerine göre ülkelerin indeks değerleri ve bu değerlerin aritmetik ortalamaları Tablo 10' da verilmektedir. Tablo 10'dan hareketle ülkelerin uluslar arası muhasebe standartlarına uyum sıralaması ve aritmetik ortalamalara göre uyum sıralaması aşağıda verilmektedir.

Gray'in karşılaştırma indeksine göre ülkelerin indeks değerleri ve bu değerlerin aritmetik ortalamalarına göre net kara göre yaptığımız sıralamada

1.	Hindistan	5.Brezilya
2.	Şili	6. Arjantin
3.	Tayvan	7.Meksika
4.	Türkiye	

Yukarıda yapılan sıralamada ülkelerin net kara ilişkin muhasebe ilke ve kurallarında en az tutucu olan ülke olarak Hindistan görülmektedir. Hindistan'ı takiben muhasebe ilke ve kurallarının en az tutuculuk açısından Şili ve Tayvan izlemektedir. Bununla birlikte özellikle Latin Amerika ülkelerinin ekonomilerinde meydana gelen krizler ve hiper enflasyonist ortam nedeniyle mali tablolarının daha fazla tutucu olduğu görülmektedir. Türkiye ise tutuculuk açısından Latin Amerika ülkelerinden daha az tutucu ancak gelişmekte olan piyasalar olarak nitelendirilen Hindistan, Şili ve Tayvan'a göre daha fazla tutucu olduğu görülmektedir. Sonuçlar tüm ülkelerin muhasebe standartlarının uyumlaştırılma derecelerinin arttığını göstermektedir.

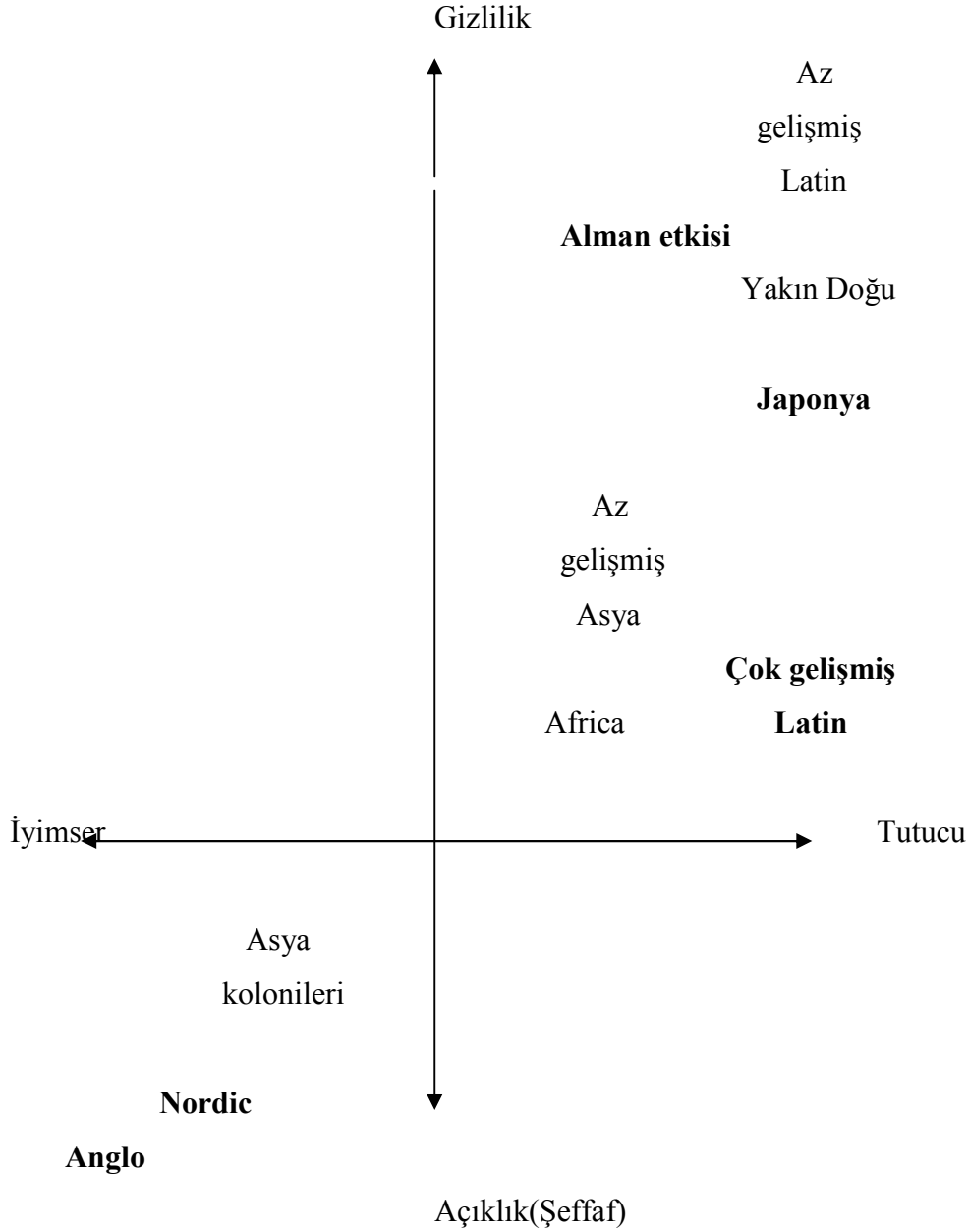
Ülkeleri toplam varlık karşılaştırma indeksine göre yapılan sıralama;

1.	Şili	5. Hindistan
2.	Arjantin	6. Türkiye
3.	Tayvan	7. Brezilya
4.	Meksika	şeklindedir.

Bu sonuçlara göre yapılan analizde Şili Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinin toplam varlıklara göre karşılaştırılabilirlik indeksine göre koruyuculuk açısından en yüksek düzeydedir. Bu duruma ilişkin diğer bir sonuç ise Latin ülkelerinin toplam varlıklara göre karşılaştırma indeksinde en yüksek olmasına kronik enflasyonist ortamın neden olduğu söylenebilir. Diğer taraftan Türkiye açısından değerlendirdiğimizde ise değerlemede tutucu olduğunu ve 1'e çok yakın olduğundan uyumlaştırmanın önemli boyutta gerçekleştiği

söylenebilir.

45. Uygulamanın Sonucu ve Değerlendirme



Şekil 5:

Gray'in Ölçümlenmesine Göre Muhasebe Uygulamalarının Sınıflandırılması

Kaynak : FRITZ-LAMMLE, 2003, s.29

Gray, Hofstede'in ülkeleri kültürel sınıflandırmasından yararlanarak muhasebe uygulamalarının finansal tablolarda açıklamasına ilişkin, kültürel sınıflandırmada yer alan her

ülkenin, finansal tablolarının tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Gray'e göre Asya Kolonileri (Hong Kong, Singapur), Anglo kültüründe yer alan(ABD ve İngiltere,Avustralya, Yeni Zelanda) ve Nordic ülkeleri (Danimarka, İsveç, Norveç v.b) finansal tabloların açıklanmasında açık, şeffaf ve muhasebe değerlendirilmesinde iyimser bir yapıya sahiptir. Diğer taraftan Az gelişmiş Asya, Az gelişmiş Latin,Yakın Doğu, Çok Gelişmiş Latin ülkelerinde muhasebe sistemleri tutucu ve finansal tablo açıklamalarında gizlilik politikası uygulamaktadırlar.

Sermaye akışkanlığının çok büyük boyutlara ulaştığı günümüzde sermaye piyasalarının ve uluslar arası yatırım faaliyetlerinin bu hıza erişebilmeleri için ülkeler muhasebe standartlarını uyumlaştırılma derecelerini arttırmışlar ve ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkları giderek azaltmıştır.

Yapılan analize göre, kültürel sınıflandırmada yer alan ülkelere örnekler seçilerek bu ülkelerin ABD New York borsasında Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile kendi yerel muhasebe standartlarına göre hazırlanmış oldukları mali tablolarda yer alan toplam varlık ve net kar rakamları karşılaştırılarak Gray'in ortaya koymuş olduğu uyumlaştırma cetveli ile karşılaştırılarak test edilmeye çalışılmıştır.

Hofstede'in kültürel ayrımında çok gelişmiş Latin ülkelere giren Brezilya ve Arjantin şirketlerinin finansal tablolarının Anglo kültüründe yer alan ABD'nin muhasebe ilkelerine göre daha az net karın açıklandığı ve daha çok tutucu olduğu analiz edilmiştir. Bu durum finansal tabloların açıklanmasına yönelik olarak Gray tarafından yapılan analizin çok gelişmiş Latin ülkeleri için doğruluğunu kanıtlar veya destekler niteliktedir.

Yine Az Gelişmiş Latin ülkeleri grubuna giren Meksika ve Şili'nin muhasebe ilkeleri ile Anglo grubuna giren ABD'nin muhasebe ilkelerine göre hazırlanan mali tablolar Karşılaştırma indeksi uygulanarak yapılan karşılaştırmada Az Gelişmiş Latin ülkelerinin muhasebe politikalarının daha şeffaf ve daha çok iyimser olduğu ortaya konulmuştur.Bu durum Gray tarafından ortaya konulan az gelişmiş Latin ülkelerin mali raporlarının daha çok tutucu ve daha az şeffaf olduğu tezinden farklılık göstermektedir

Aynı şekilde karşılaştırma indeksi yöntemi ile az gelişmiş Asya ülkeleri olan Tayvan ve

Hinditan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile hazırlanan mali tablolarla aynı şirketlerin ABD New York borsasında US-GAAP'e göre hazırladıkları mali tablolarda yer alan net kar ve toplam varlık kalemlerini karşılaştırdığımızda az gelişmiş asya ülkelerinin muhasebe standartlarının daha az koruyucu olduğu ortaya çıkmıştır. Bu durum Gray tarafından ortaya konulan az gelişmiş Asya ülkelerinin mali tablolarının daha koruyucu ve daha az bilgi açıklamasına yönelik analizinden farklılık göstermektedir.

Bütün bu sonuçlar göstermektedir ki; küreselleşme sonucunda uluslararası yatırımların artması ülkeleri muhasebe standartlarını uyumlaştırmaya gitmesine neden olmuştur. Bu durum uluslararası yatırımcıların karar alma maliyetlerini azaltabilmek için muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda büyük mesafe alınmıştır. Yapmış olduğumuz analizde göstermektedir ki; Gray tarafından ortaya konulan, Az Gelişmiş Latin ve Az Gelişmiş Asya ülkelerinin tutucu ve gizlilik esasına göre finansal tablo hazırladıkları tezi açıklık ve iyimserlik yönünde bir değişim sürecindedir. Bu uluslararası muhasebe uyumlaştırmasının sürecinde olumlu gelişmeler sonucu olduğu söylenebilir.

5.SONUÇ VE ÖNERİLER

İçinde bulunduğumuz çağ bilgi çağıdır.Bilgiyi edinen ve kullanıma geçiren,zorlu rekabet koşullarında bilgiyi hızlı bir şekilde fırsata dönüştüren her bakımdan kazançlı çıkacaktır.

İnternetin her alanda yaygınlaşması, gümrük engellerinin azalması veya kalkması, işletmeler arası rekabetin yayılmasına ve ürünlerin anında her yere aynı zamanda dağıtılması sonucunu doğurmaktadır. Bütün bu gelişmeler, işletmelerde belirsizliğin ve öngörünün azalmasına neden olmakta ve işletmeler arası rekabette ayakta kalabilmek için anında karar verme zorunluluğu ile sonlanmaktadır. Verilen yönetim kararının yanlış olması durumunda bu yanlış erken tespit edip yeni kararlar almak işletmeler için varolabilmenin ön koşulu haline gelmiştir. Bütün bu gelişmeler işletmelerde bilginin ve bilgiye ulaşmanın önemini artırmaktadır.

İşletmelerin ulusal ve Uluslararası alanlarda ortak muhasebe standartlarının kullanması, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturacak ve gerek hazırlayanlar için gerekse finansal tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca, farklı muhasebe standartları kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereği ortadan kalkacak ve maliyetler düşecektir.

Pek çok ülkede,UMS/UFRS'ye uyuma doğru bir hareket başlamıştır. Yakında, bütün dünyada ortak muhasebe standartları setine sahip olunabilecek ve muhasebede terim birliği sağlanmış olması muhtemeldir. IASC/IASB'nin en önemli isteği olan Uluslararası standart belirleme kurumu olma hedefinin gerçekleştirilmesi, IAS/UFRS'lerin çıkarılmasından bu zamana kadar uyumu sağlamadaki başarısının bir ürünüdür.

IASB'nin IAS/UFRS'lerin nihai olarak borsalar tarafından koyulan herhangi bir istisna ya da uzlaşma olmaksızın kabulünü sağlayabilmesi için, karmaşık yapıda olan ve özellikle makul değer muhasebesini içeren standartları tekrar gözden geçirmesi ve bunları bir an önce revize etmesi gerekmektedir. Ayrıca,IASB doğru,güvenilir ve

karşılaştırılabilir finansal bilgilerin üretilebilmesi için bütün işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeyde kapsamlı ve yüksek kaliteli evrensel UMS/UFRS setini tamamlamalı ve UMS/UFRS'lerin bütün ülkelerin ulusal dillerine çevirisini zamanında sağlamalıdır. Bununla birlikte Uluslararası muhasebede uyumun sağlanabilmesi için, IASB muhasebe meslek elemanları, hükümetler, düzenleyici kurumlar, ulusal standart belirleyicileri, finansal tablo hazırlayıcıları, üniversiteler analizciler ve yatırımcılar gibi kişi ve kurumlar ile işbirliği içinde çalışmalı ve aynı zamanda bu kişi ya da kurumlar da IASB'ye destek olmalıdır.

IASB'nin dünyadaki bütün işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeyde kapsamlı ve yüksek kaliteli evrensel UMS/UFRS setini oluşturmak zorundadır. Ancak dünyada çok fazla değişik muhasebe standardı bulunmaktadır. Hemen hemen her ülkenin kendine özel kurallarını kapsayan standartları mevcuttur. Dolayısıyla IASB'nin en önemli sorunu, bu standartları uyumlaştırarak tek başlık altında toplayabilmektir.

Gerek ülkemizde gerekse tüm dünya ölçeğinde bahsedilen tüm bu gelişmeler, alınan kararlar ve gözlenen uyumlaştırma eğilimi, ortak küresel standart setinin, UMS/UFRS yönünde gelişmekte olduğunu açıkça gösterir niteliktedir. Küresel standartlar seti olarak UFRS ile çalışmak, çok çeşitli avantajları da beraberinde getirmektedir. Bunlardan birkaçını şöyle sıralamak mümkündür. Finansal tablolara, veya muhasebe ve finansal raporlamaya duyulan inanç ve güvenin artması, finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin artması, saydam, açık, güvenilir ve küresel bir ekonominin oluşturulması şeffaflık ve işletmelerin yerli ve yabancı yatırımcılar nezdinde güvenilirliğinin artması, yatırımcılar için çekicilik artışıdır.

Bu avantajlarına karşın, küresel standartlar anlamında UFRS'ye geçişin, dikkate alınması gereken çeşitli zorlukları da bulunmaktadır. UFRS, bu standartları kullanacak ülkelerde, muhasebeci ve denetçi niteliklerinin de yükseltilmesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca, kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş zorlukları, vergi odaklılıktan kurtulma, müktesebata ilişkin çeviri güçlükleri, eğitim ihtiyacı, UFRS'nin karmaşıklığı gibi hususların da göz önünde tutulması yararlı olacaktır.

Dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak, Uluslararası finans piyasalarıyla aynı ortak dili kullanmak, finansal piyasaların bilgi taleplerine etkin olarak karşılık vermek ve şeffaflık başta olmak üzere kurumsal yönetim ilkelerine ve AB'ye uyum sağlamak açısından UFRS'ye geçilmesi önemlidir.

Türkiye muhasebe standartları seti; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan muhasebe standartları, finansal raporlama standartlarından ve yorumlarından oluşmaktadır. Bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve yorumların aynen (IFRIC) aynen Türkçe'ye çevrilmiş şeklidir.

TMSK, Kavramsal Çerçeve dışında, 31 adet TMS kodlu ve 7 adet TFRS kodlu muhasebe standardı yayımlamıştır. Borsaya kayıtlı işletmeler UFRS esaslı birleştirilmiş finansal tabloları hazırlamaya başlamıştır. BDDK'nın yayınladığı yönetmelikte de TMS standartlarına uyulacağını açıklamıştır. Bu tür uyumlaştırma çabalarına rağmen ikili uygulama halen devam etmektedir. TMS/TFRS esaslarına göre hazırlanan mali tablolar yasal tablolar henüz eski uygulamalara göre düzenlenmektedir.

İşletmelerin TDM ve Vergi Usul Kanununa göre hazırlanan mali durumun ve performansı ile UFRS'ye göre hazırlanan arasında önemli farklar ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun tüm diğer muhasebe düzenlemelerinin üzerinde geçerliliği ve önceliği olduğu için çoğu Türk şirketi yalnız TDM ve Vergi Usul Kanuna uygun olarak hazırlanan mali tablolar kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Söz konusu mevzuatta şart koşulan beyanlar sınırlıdır ve genel olarak mali tablolar kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Bu mevzuatta şart koşulan beyanlar sınırlıdır ve genel olarak mali tabloların şeffaflığını daha da azaltmaktadır. TDM ile UFRS arasındaki farklar geniş yelpazededir. Özellikle UMS 1 de mali tabloların sunumu ile ilgili olan standartlarda TDM özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablolarının bulunmasını benimsememiştir. Bununla UMS-16 Maddi Duran Varlıklara ilişkin standartlarda UMS-17 Kiralamala İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ile ilgili ve UMS 19 Personel sağlanan haklar konusunda ve UMS-24 İlgili Taraf Açıklamaları ve UMS 27 Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi ve UMS-29 Hiperenflasyonlu ekonomilerde Finansal Raporlama TDM'de sadece

kısmen dikkate almıştır. THP “gerçek değeri” aktif/pasif ölçümünde temel yöntemi olarak ortaya koymaktadır.

Ancak uygulamada göstermektedir ki UFRS’ye amaç bakımından en yakın Türk şartları, SPK yayınlanan muhasebe standartlarıdır, gerçi bunlar da SPK’nın düzenlemelerinde tabi olan 600 civarında şirket için geçerlidir.

Türkiye IOSCO, IASB üyesi ve Avrupa Birliğine aday ülkedir. Diğer yandan birçok Türk şirketinin yurtdışı yatırımları bulunmakta ve çok sayıda Türk şirketinin yabancı yatırımcılar yada kredi kurumları ile ilişkileri mevcuttur. Ayrıca Basel II’nin 2008 yılında yürürlüğe girecek olmasından dolayı, Türkiye’de geçerli muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmesi durumunda Türkiye’nin dünya ile entegrasyonu sağlanacaktır. Bunun sonucunda yabancı sermayenin Türkiye’ye akışı hızlanacaktır.

Bütün bu durumlar göstermektedir ki dünya genelinde mal, hizmet ve ticari faaliyetlerde meydana gelen artışlar benzer bir muhasebe politikasına gidilmiştir. Bu ortak dil Uluslararası finansal raporlama standartlarıdır. Ancak yinede dünya genelinde UFRS’ye tamamen geçiş sağlanamamaktadır. Bu duruma ilişkin dünya genelinde birden fazla kuruluşun uyumlaştırma çalışmalarında bulunması uyumlaştırma çalışmalarında farklılıklara yol açmakta standartlarda farklılıklar oluşmasına neden olmaktadır. Buna ilişkin olarak muhasebe uyumlaştırılmasında yer alan kurumların tek bir merkezde toplanması ve uyumlaştırmanın yeknesak bir şekilde olması gerekmektedir.

Ülkelerin küreselleşme sonucunda ulusal muhasebe standartlarının Uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırma çalışmaları artmış bu durum ülkelerin muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışmalarının başarısını araştırmak gerekli olmuştur. Yapılan çalışmanın sonuçlarına göre ülkeler tutucu ve gizli muhasebe politikalarından uzaklaşarak daha az tutucu ve daha açık muhasebe politikalarını yönelmiş olduklarını gösterdiği söylenebilir. Özellikle uluslararası yatırımların arttığı günümüzde yatırımcılar açısından karşılaştırılabilir mali tabloların oluşmasını sağlayacak bu süreç uluslararası yatırımların artmasını sağlayabileceği

öngörülmektedir.

Çok Gelişmiş Latin ülkeleri kültürel sınıfına giren Arjantin ve Brezilya ülkelerinin ve bununla birlikte Az Gelişmiş Latin ülkelerinin Meksika ve Şili net kar ve toplam varlıklara ilişkin muhasebe politikaları üzerinde yapılan analiz sonuçlarına göre bu sınıfta yer alanların muhasebe politika ve uygulamalarının daha tutucu ve finansal durumları açıklayan tabloların daha gizli olduğu ortaya çıkmıştır. Ancak bu muhasebe politikalarındaki tutuculuk ve finansal tablolardaki gizlilik eğilimi büyük boyutlarda olmayıp uyumlaştırma düzeyinin yüksek olduğu kanısına varılmıştır. Bununla birlikte Az Gelişmiş Asya ülkeleri sınıfına giren Hindistan ve Tayvan üzerinde yapmış olduğumuz sonuçlarda ise Anglo kültüründe yer alan ve dünyanın en gelişmiş sermaye piyasası olan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinden muhasebe politikalarının ve finansal durumları açıklayan tabloların daha açık olduğu (yani yatırımcıyı koruyucu yönde veya karı net göstermekte) analiz sonuçlarından çıkmaktadır.

Yakın Doğu kültürel sınıfına giren Türkiye’de ise muhasebe uygulamalarında ve kurallarında daha tutucu (Kar gizleyen politikaların olduğu) bir yapıda olduğu görülmektedir. Bunun nedeni olarak Türkiye’de muhasebe uygulamaları ve kuralları üzerinde geniş bir mevzuat olması ve muhasebe uygulamaları üzerinde geniş bir vergi kanunlarının etkisi olması bu durumu doğruladığı söylenebilir. Ancak Türkiye’nin AB’ye uyum sürecinde olması ve TMSK tarafından UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının çıkarılması Türkiye’nin uyum derecesinin yüksek olmasının sebeplerindedir.

Uygulamada ülkelerin muhasebe standartlarına ve US-GAAP’e göre hazırlanmış finansal tablolardan toplam varlık ve net kar rakamları karşılaştırılarak yapılmıştır. Ülkelerin IFRS’ye göre uyumlaştırma derecesini ölçmek ve muhasebe uygulamalarının ve kurallarının tutucu- iyimser ve açıklık gizlilik açısından mali tablolardaki tüm hesapların karşılaştırılması ayrıntılı sonuçlar alma açısından faydalı olacaktır. Nitekim bu görüş gelecekteki çalışmalar için konu oluşturabilir. Aynı şekilde Tüm bilanço kalemlerinin indekslerinin oluşturulması muhasebe uyumlaştırma sonuçlarının görülmesinde daha gerçekçi bir yaklaşım olacaktır. Bu düşünce de

gelecekteki çalışmalara yön verecek niteliktedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına hakim olan anlayış Anglo Amerikan yaklaşımıdır. Uyumlaştırma konusunda ana konu UFRS'lerdir. Küreselleşmenin itici gücünü arkasına almış olan Anglo Amerikan muhasebe modelinin gelecekte daha da yeryüzüne yayılacağı öngörülebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

a. Kitaplar

- AĞCA, Ahmet : Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2003
- ATAMAN AKGÜL, Başak
AKAY, Hüseyin : Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003
- BÖREKÇİ, Gonca : The Problem Of Harmonization Accounting in Turkey, Yayınlanmamış Master Tezi, Middle East Technical University, The Institute of Social Sciences in Partial, Ankara, 1989
- CHAİRAS, Y. Ira
RADİANTO, E.D, Wirawan : Accounting Harmonization in Asean The Process, Benefits and Obstacles, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Goteborg University, Graduate Business School School of Economics and Comercial Law, Göteborg, 2001
- CHOİ, FREDERİCKD..S.
GARRY, K. Meek : Internatioanal Accountig, Fifth Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2005

- ÇAKICI, Cemal : Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebe Sistemleri
Maliyet Sistemleri, Maliyet yöntemleri, Yayılım
Yayıncılık, İstanbul, 2000
- ELLIOTT, Barry
ELLIOTT, Jamie : Financial Accounting&Reporting, Second Edition,
Prentice Hall, Londra,1996
- FRITZ, Susanne
Lammle, Christina : The International Harmonisation Process of
Accounting Standards, Yayınlanmamış Master Tezi,
Linköping Universitet, International Master Program
Strategy and Culture, 2003
- HASKINS, E.Mark;
FERRIS, R. Kenneth,
SELLING, I. Thomas : International Financial Reporting and Analysis”,
Second Edition, McGraw Hill Company, New York,
2000
- HOYLE, B. Joe
SCHAEFER, F.Thomas
DOUPNIK, S.Timothy : Advanced Accounting, Seventh Edition, McGraw
Hill Publishing Company, New York, 2004
- JOURNAL, Samira
VULIN, Sandra : Development of Harmonization in the 21.st Century
Is Financial Accounting Harmonization Possible and
can it be measured?,Yayınlanmamış Master Tezi,
Accounting and Finance, School of Economics and
Commercial Law, Göteborg University, 2004

- KARABINAR, Selahattin : Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi Muhasebeye Kültürel Bakışlar, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık San ve Tic.A.., Ekim 2005, Ankara
- KARAPINAR, Aydın : Uluslar arası Muhasebe Standartlarında Firma Karı zerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişki Araştırma", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Ankara, 2000.
- MEİGS.F.Robert : Financial Accounting, Tenth Edition, McGraw Hill Company, New York, 2000
- MURPHY,B.Ann : A Temporal Examination Of International Accounting Harmonization: Firm Specific and Enviromental Factors Which Affect The Level And Changes In The Level Of Harmony Between Countries', Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Arkansas, May 1996 .
- NOBES, Christopher
PARKER, Robert : Comparative International Accounting, Ninth Edition, Prentice Hall, Londra, 2006.
- ÖZPOYRAZ,Burak : Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Avrupa Uygulamaları, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Muhasebe ve Vergi Denetiminde Yeni Yaklaşımlar, Türmob Yayınları 199, Ankara, 2002.

WOLK,I, Harry : Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach, Fifth Edition, South-Western College Publishing, 2005.

TEARNEY, G, Michael,

DODD, L. James

b. Makale ve Bildiriler

AISBITT, Sally : “Measurement of harmony of financial reporting within and between countries”, **The European Accounting Review**, Vol:10, No:1, 2001, pp.51-72.

AKDOĞAN, Nalan : “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı: 1, Mart 2006, ss.1-29.

AKSOY, TAMER : “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 71, Nisan-Haziran 2005, ss182-199.

ARIKAN, Yahya : “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 36, Mayıs-Eylül 1996, ss.210.

: “Finansal Raporlama Standartları İSMMMO Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 72, Temmuz-Eylül 2005, ss.7-17.

BAŞPINAR, Ahmet : “Türkiye ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004, ss.42-57.

- BOSTANCI, Serpil : “Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, Nisan Haziran, 2002, ss.156-164.
- CARLSON, Peter : “Advancing The Harmonisation of International Standards:Exploring an Alternative Path”, **The International Journal of Accounting**, Vol.32, No.3, 1997, pp.358,378.
- CHAND, Parmod
WHITE, Michael : “A Critique of the influence of globalization and convergence of accounting standards in Fiji”, **Critical Perspective on Accounting** , 2006, pp.1-18.
- DEMİR, Volkan : “Kobi’ler İçin UFRS’NİN Son Taslağı Ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, pp.43-57.
- GARRİDO, Pascual
LEON, Angel
ZORİO, Ana : “Measurement OF Formal Harmonization Progress The IASC Expeience”, **The International Journal of Accounting**, Vol:37, 2002, pp.1-26.
- HAVERTY, L. John : “Are IFRS and U.S.GAAP Converging? Some Evidence from People’s Republic of China Companies Listed on the New York Stock Exchange”, **Journal of International Accounting Auditing &Taxation**, Vol:15, 2006, pp.48-71.
- HORA, A. Judith
TONDKAR, H. Rasoul
ADHİKARİ, Ajay : “International Accounting Standardas in Capital Markets, **International Accounting, Auditing & Taxation**,Vol 6, pp.175-190.

- İBİŞ, Cemal
ÖZKAN, Serdar : “ Uluslar arası Finanssal Raporlama Standartları UFRS’YE Genel Bakış, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, Ocak-Mart 2006, ss. 25-43.
- İBİŞ, Cemal
AKARÇAY, Ayça : “IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’in Uygulanma Süreci”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2003.
- KAYTMAZ BALSARI, Çağnur
DALKILIÇ, A. Fatih : “Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:7, Mayıs 2007, ss.105-118.
- KEEGAN, Mary : “Avrupada Muhasebe Harmonizasyonu”, (Çeviri:Yakup Selvi), 2.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 1996.
- KİRACI, Murat
KÖSE, Tunç : “IASC, FASB Ve TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:1, Haziran 2002, ss.47-70.
- ONG, Audra : “Country- Specific Barriers To International Convergence Of Accounting Standards”, **Curtin Business School Journal**, Vol: 5,2005,pp.1-16
- ÖZKÖK, Servet : “Avrupa Birliğine Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:2 ,Ekim 2000, ss.87-93.

- POSSNER, Eliott : “Globalization or European Union Politics? Harmonizing Accounting Standards Across Borders”,2004, (Çevrimiçi) <http://www.gwu.edu/gwscg>
- RODRİGUES,L.Lucia
CRAIG.Russell : “Assessing İnternational Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic İsomorphism and Foucault”, **Critical Perspectives on Accounting**, 2006, pp.1-19.
- SARAVANAMUTHU, Kala : “What is Measured counts: Harmonized Corporate Reporting and Sustainable Economic Development”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol:15, 2004, pp.295-302.
- SANLI, Nail : “Global Muhasebe Standartları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:60, Temmuz-Eylül 2002, ss.75-78.
- SCHULZ, J. Joseph
LOPEZ, J.Lopez : “The Impact Of National Influence on Accounting Estimates: Implications for International Standard-Setters”, **The International Journal of Accounting**, Vol:36, 2001, pp.271-290.
- TORAMAN, Cengiz
BAYRAMOĞLU, M. Fatih : “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76 (Özel Sayı), Kasım 2006, ss. 457-479.
- UYSAL,Ö.Özmen : “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:17, Ocak 2006, ss.87-109.

ÜSTÜNDAĞ, Saim : “Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 1, Nisan 2000, ss.31-57.

_____ : “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Şubat 2003,(Çevrimiçi),<http://www.makalem.com>25.03.2007

ÜSTÜNEL, Bülent : “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:72, Temmuz, Eylül 2005, ss.18-20.

WHITTINGTON, Steele. : “Still Searching For Excellence? International Accounting and The World’s Most Outstanding Companies”, **British Journal Of Management**, Vol .9, 1998, pp. 232-247.

YALKIN, K. Yüksel : “Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye’de Beklenen Muhasebe Harmonizasyon Sorunları ve Çözüm Önerileri”, 2.Muhasebe Denetim Sempozyumu, 1996.

_____ : “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, Haziran-Temmuz 2006, ss. 291-307.

c. Kanun, Tebliğ, Yönetmelik, Tüzük ve Diğerleri

www.worldbank.org

<http://siteresources.worldbank.org>(12.03.2007)

http://paribus.tr.googlepages.com/h_yilmaz13.doc(12.01.2007)

www.tsrb.org.tr (03.05.2007)

www.okanacar.com/uluslararası%C4%B1%20Muhasebe%20standartlar%C4%B1.doc
(03.12.2006)

www.iasb.org (05.02.2007)

<http://www.iasplus.com/dttdpubs/2006pocketturkish.pdf>

<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2905&lang=1> (12.02.2007)

<http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/if.html> (12.03.2007)

<http://www.asmmmo.org.tr/NST.ppt#4> (05.12.2006)

http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_tur_tur.pdf (25.02.2007)

www.deloitteakademi.com (10.01.2006)

<http://www.nyse.com/> (10.02.2007)

ÖZGEÇMİŞ

Ertan AYDOĞAN, 25.03.1981 tarihinde Kars'ta doğmuştur. İlk öğrenimini Ankara'nın Yenimahalle ilçesinde bulunan Gazi Osman Paşa ilkokulunda 1992 yılında tamamlamıştır. Orta öğrenimini Afyon'un Dazkırı ilçesinde bulunan Aklim İlköğretim okulunda 1995 yılında tamamlamıştır. Lise öğrenimini ise 1998 yılında Denizli Lisesinde tamamlamıştır. 1999 yılında girdiği Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye bölümünden 2003 yılında mezun olmuştur. Yüksek Lisans eğitimine Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında aynı yıl başlamıştır..

AYDOĞAN, bekâr olup İngilizce bilmektedir.