

# ULUSLARARASI MUHASEBE HARMONİZASYONU VE ÇEVRESEL FAKTÖRLER

**Banu DİNCER**

*Galatasaray Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Araştırma Görevlisi, Dr.*

## INTERNATIONAL ACCOUNTING HARMONIZATION AND ENVIRONMENTAL FACTORS

**Abstract:** *The financial information service companies are struggling to meet the needs of international financial statement users due to the growing effect of the globalization and the difficulties caused by the differences in national accounting systems. The purpose of this study is to determine the differences that are adopted and non-adopted International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards (IAS /IFRS) by identifying the factors that could explain the adoption of international accounting standards in less developed/developing countries. According to the literature review, the following factors have been selected: economic growth, education level, the degree of external economic openness, cultural membership in a group of countries, and the existence of a capital market. The results indicate that less developed/ developing countries with the higher literacy rates, that have higher economic growth are the most likely to adopt international accounting standards.*

**Keywords:** *Harmonization, IAS/IFRS, Environmental Factors*

## I. GİRİŞ

Küreselleşme olgusunun günden güne önem kazanması sonucu, ulusal muhasebe sistemlerindeki düzenlemeler çerçevesinde finansal bilgi sağlayan işletmeler uluslararası anlamda finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayamamakta; bu farklılıkların yarattığı birçok olumsuzluk yatırımcıları etkilemektedir.

Bilindiği üzere, muhasebe sistemlerindeki ülkeden ülkeye olan farklılıklar 1960'lı yıllardan bu yana akademisyenleri giderek artan bir ilgi ile bu farklılıkları daha iyi anlamaya yönelik araştırmalar yapmaya yöneltmiştir. Muhasebenin harmonizasyonu yoluyla muhasebe sistemlerindeki bu farklılıkları ortadan kaldırmak, tüm dünyada kullanılacak ortak muhasebe standartlarını uygulamak ve bu doğrultuda ulusal ve uluslararası karar alıcılara, karşılaştırılabilir, güvenilir ve homojen veriler sağlamak esas amaç olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) bu çerçevede, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (UMS) ve yeniden yapılanmaya bağlı olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) hazırlamış ve

## ULUSLARARASI MUHASEBE HARMONİZASYONU VE ÇEVRESEL FAKTÖRLER

**Özet:** *Küreselleşmenin artan etkileri ve ulusal muhasebe sistemlerindeki farklılıklar nedeni ile finansal bilgi sağlayan işletmeler uluslararası anlamda finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamakta zorluk çekmektedirler. Bu çalışmanın amacı Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulamaya konulmasını açıklayan faktörleri ortaya koyarak, bunları uygulayan ve uygulamayan ülkelerdeki farklılıklarını belirlemektir. Çalışmada kullanılmak üzere ilgili yazın taraması sonucu seçilen faktörler ekonomik büyüme, eğitim seviyesi, ülkenin dışarıya olan açıklığı, belli bir kültür grubuna bağlı olunması, finansal bir pazarın varlığıdır. Sonuçlar okur-yazarlık oranı ve ekonomik büyüme oranının daha yüksek olduğu az gelişmiş/ gelişmekte olan ülkeler UMS uygulamayı benimsemeye daha yatkın olduğunu ortaya koymuştur.*

**Anahtar Kelimeler:** *Harmonizasyon, UMS/UFRS, Çevresel Faktörler*

tüm dünyanın kullanımına sunmuştur. Ancak bu standartların kullanımı konusunda dünyada halen tam bir ortak görüşe ulaşılamamıştır.

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartlarının az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulamaya konulmasını açıklayan faktörleri ortaya koyarak, UMS'yi uygulayan ve uygulamayan ülkelerdeki farklılıklarını belirlemektir.

Çalışmanın ilk bölümünde bu konudaki literatür hakkında bilgi verilecek; ikinci bölümde çalışmaya konu olacak hipotezler belirlenecek; üçüncü bölümde kullanılan metodoloji ve sonuçlara yer verilecek ve son olarak genel sonuç özetlenecektir.

## II. ULUSLARARASI MUHASEBE HARMONİZASYONU, MUHASEBESEL ÇEVRESİ VE İLGİLİ YAZIN TARAMASI

Uluslararası muhasebe harmonizasyonunun amacı, muhasebe uygulamalarının çeşitliliğini azaltmak suretiyle karşılaştırılabilir olma özelliğini arttırmak ve bu sayede

tüm dünyada uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları setine geçişi sağlamaktır.

Muhasebe çevresi, muhasebeyi etkileyen ekonomik, finansal, politik, sosyal ve kültürel faktörlerden meydana gelmektedir. Bu konuda yapılan literatür çalışmaları incelendiğinde, muhasebe sistemlerini etkileyen tek bir faktör ele alınıp incelendiği gibi birçok faktörün bir arada incelendiği de görülmektedir.

Doupnik ve Salter [1] çalışmalarında makroekonomik faktörlerin çeşitli ülkelerin harmonizasyon çalışmalarındaki etkilerinden bahsetmektedirler. Ulusları karşılaştıran araştırmalar sonucunda, Cooke ve Wallace [2], Doupnik ve Salter [1], Salter [3] ve Williams [4] bir yandan politik ve ekonomik çevrenin kendi aralarında bağlantılı olduklarını, diğer yandan, muhasebenin gelişimi ile olan ilişkilerini tespit etmişlerdir. Hofstede'in [5] kavramsal çerçevesini kullanarak, Gray [6] muhasebe alanındaki ilk kültür teorisini yaratmıştır. Bir yıl sonra Perera [7] Gray'in bu yaklaşımını gelişmiş ülkelere uygulamıştır. Hussein [8] borsaya kote Amerikan ve Hollanda firmalarının yıllık raporlarını etkileyen kültürel faktörleri göz önüne alan karşılaştırmalı bir çalışma gerçekleştirmiştir. Hamid ve diğerleri [9] bir ülkenin muhasebesel yapısı, kavramları ve işleyişi içinde din faktörünün etkisini araştırmışlardır.

Wolk, Francis ve Tearney'e [10] göre, uluslararası muhasebe harmonizasyonu daha anlamlı ve kaliteli muhasebe prensipleri çerçevesinde daha anlaşılır ve güvenilir finansal bilgiler sağlaması açısından gelişmekte olan ülkeler için çok yararlıdır. Talaga ve Ndubizu [11] bir ülkenin muhasebe sistemine ilişkin prensipler belirlenirken yerel çevresel koşullarına dikkat edilmesi gerektiğini savunur. Chamisa [12] UMS' nin gelişmekte olan ülkeler açısından yararını incelemiş ve bu standartların gelişmekte olan finansal piyasalardaki önemini vurgulamıştır.

Ülkelerin muhasebe sistemlerini etkileyen birçok faktörü ele alan belli başlı çalışmalara ilişkin bilgiler Tablo.1'de sıralanmıştır.

### III. ÇALIŞMANIN AMACI VE KAPSAMI

İlgili literatür incelendiğinde muhasebenin kullanıldığı ülkenin çevresinden büyük ölçüde etkilendiği görülmektedir. Alhashim ve Arpan'a [25] göre, en önemli çevresel faktörler arasında ekonomik, sosyal, hukuksal, kültürel ve politik sistem gelmektedir. Bir ülkede uygulanan muhasebe standartları, politikaları ve uygulamaları tüm bu bahsi geçen çevresel faktörlerin birbiriyle etkileşiminden ortaya çıkan bir sonuçtur. Cooke ve Wallace'a [2] göre bu faktörler dışsal olabilir. Ekonomik büyüme, refah seviyesi enflasyon düzeyi, eğitim seviyesi, vergi sistemi, ülkenin tarihi ve coğrafyası, finansal sistemi, muhase mesleğinin toplumdaki yeri,

finansal piyasaların gelişimi, hakim olan kültür yapısı bahsi geçen faktörleri içerir.

**Tablo.1. Muhasebe Sistemlerini Etkileyen Çevresel Faktörlere İlişkin Yazın Taraması**

| YAZAR                            | ELE ALINAN ÇEVRE FAKTÖRÜ   |
|----------------------------------|--|
| Engelmann [13]                   | Ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ve kullanılan muhasebe sistemi arasındaki ilişki  |
| Seidler [14]<br>Mueller [15]     | Ekonomik gelişim, Politik algılama, Yasal sistem   |
| Previts [16]                     | Ekonomik istikrar, İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, Teknolojik ve ticari inovasyon hızı, Muhasebe yasalarının durumu, Piyasanın serbestlik derecesi, Muhasebe eğitiminin durumu, Genel eğitim düzeyi                            |
| Da Costa ve diğerleri [17]       | Finansal sunum, Yasal düzenlemeler, Vergi sistemi, Enflasyon, Sermaye piyasalarından elde edilen bilgi akışı   |
| Frank [18]<br>Nair ve Frank [19] | Ekonomik ve kültürel değişkenler arasındaki bağıntıyı ortaya koyarak ülkelerin gruplara ayrılmasını gösteren çalışmalar  |
| Taylor-Zarzeski [20]             | Kültür, Piyasanın gücü   |
| Nobes [21]                       | Finansman çeşidi, Kültür   |
| Gbenedio ve diğerleri [22]       | Muhasebenin harmonizasyonunda etkili olan 37 faktörün belirlenmesi ve bunların ekonomik, sosyal, politik, yasal ve kültürel olmak üzere gruplandırılması, aynı zamanda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere olan etkilerinin analizi |
| Rahman ve diğerleri [23]         | Muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin ve borsaya kote şirketlerin özelliklerinin muhasebenin harmonizasyonundaki önemini vurgulamaya yönelik bir çalışma   |
| Hassab Elnaby, Epps ve Said [24] | Muhasebe gelişimini 4 çevre faktörüne bağlayan bir çalışma: ekonomik çevre, politik çevre, sermaye piyasalarının gelişimi ve kamu kuruluşlarının özelleştirilmesi  |

Bu faktörlerdeki herhangi bir belirgin değişim ilgili ülkenin muhasebe düzenlemelerini ve politikalarını etkileyebilir.

Bu çalışmanın amacı gelişmekte olan ülkelerde uluslararası muhasebe standartlarının uygulamaya konulmasının veya konulmamasının hangi belirgin faktörlerle açıklanabileceğini ortaya koymaktır.

Hipotezlerimizi geliştirmek ve belli bir çerçeveye oturtmak amacıyla, yazın taramasında adı geçen ve bir

ülkenin muhasebe sistemi gelişimi ve çevresel özellikleri arasındaki bağlantıyı ortaya koyan esas faktörler ele alınmaya çalışılmıştır. Tüm sözü edilen faktörlerin çalışmaya dahil edilmesi analizde çok fazla değişkene, karışık ve anlaşılması zor sonuçlara neden olacaktır. Bu nedenle; ekonomik büyüme, eğitim seviyesi, ülkenini dışarıya olan açıklığı, belli bir kültür grubuna bağlı olunması, finansal bir pazarın varlığı, gelişmekte olan bir ülkenin UMS'leri uygulamaya koyma ya da koymamasını açıklamak üzere kullanılacak faktörler olacaktır. Çalışmada UFRS yerine UMS'lerden bahsedilmesinin sebebi ülkelerin bu standartları ülkelerinde uygulamaya başladıkları dönemde UFRS'lerin henüz mevcut olmamasıdır.

Yukarıda belirtilen çalışma kapsamındaki faktörler, stratejik önemlerinin yanı sıra bilgiye ulaşabilme açısından seçilmiş ve aşağıdaki hipotezlerin formülasyonunda kullanılmıştır.

#### IV. HİPOTEZLER

##### IV.1. Ekonomik Büyüme

Az gelişmiş ve gelişmekte olan bir ülkenin muhasebe sistemi için ekonomik şartları önemli bir göstergedir. Bir ülkenin ekonomik büyüme düzeyinin muhasebe sistemi ve uygulamalarının gelişimi üzerinde pozitif bir etkisi vardır [26]. Aslında, ekonomik büyüme düzeyleri göreceli olarak yüksek olan ülkelerde, finansal ve ekonomik faaliyetlerinin ulaştığı hacim ve karmaşıklık ileri düzeyde olması sebebiyle yüksek kaliteli muhasebe sistem ve standartlarına gereksinim duymaktadır [21,27]. Bu durumda gelişmekte olan ülkelerin UMS'leri uygulama kararının ekonomik büyümeleri ile ilişkili olduğu söylenebilir.

*Hipotez 1. Az gelişmiş veya gelişmekte olan bir ülkenin UMS'leri uygulama olasılığı ekonomik büyümeleri ile artmaktadır.*

##### IV.2. Eğitim Seviyesi

Eğitim, modern muhasebe sistemi için temel taşlardandır. Eğitim seviyesi profesyonel muhasebe mesleği mensuplarının yeterliliği ile pozitif bir ilişki içindedir [28]. UMS uygulaması bu standartları anlayacak, yorumlayacak ve uygulayacak yüksek seviyede bir eğitim, yeterlilik ve uzmanlığa gereksinim duyar. Aslında iyi yetişmiş uzmanlara ihtiyaç duyulduğundan eğitim seviyesinin düşük ve mesleki yeterliliğinin zayıf olması UMS'lerin uygulanmasında gerçek bir engeldir. Bu durumda:

*Hipotez 2. Az gelişmiş veya gelişmekte olan bir ülkenin UMS'leri uygulama olasılığı eğitim seviyesiyle orantılıdır.*

##### IV.3. Ekonomik Dışa Açıklık Seviyesi

Dış baskılar uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını etkileyebilir. Yabancı yatırımcılar, çok uluslu kuruluşlar, uluslararası muhasebe şirketleri ve finans kuruluşları bu standartların gelişmesi ve uygulanması konusunda önde gelen etkenlerdir. Cooke ve Wallace [2] çalışmalarında muhasebe sistemlerini anlamada dış çevresel faktörlerin ele alınmasının önemini ortaya koymuştur. Yazarlara göre, bir ülkenini ekonomisi ne kadar dış dünyaya açıksa o ülke o kadar uluslararası baskılara maruz kalır. Bu tip baskılar gelişmekte olan ülkeleri UMS 'leri uygulamaya zorlayabilir.

*Hipotez 3. Yüksek oranda ekonomik olarak dışa açık olan ülkeler UMS'leri uygulamaya daha yatkındır.*

##### IV.4. Bir Ülke Grubuna Kültürel Üyelik

Genel olarak, kültür, muhasebe sisteminin seçimindeki esas faktör olarak kabul edilir. Belli bir kültüre bağlı ülkeler aynı kültürden ülkelerin uyguladığı muhasebe sisteminden esinlenirler [21].

Abdelsalam ve Weetman [29] bir ülkede kullanılan dilin yeni muhasebe standartlarının kullanılmasındaki etkisine dikkat çekmiş ve Anglo-Amerikan gruba ait ülkelerde, daha önceden süre gelen Anglo-Amerikan etkinin UMS'lerin gelişimindeki rolü ve UMSK bünyesinde iletişim dilinin İngilizce olması nedeniyle bu dili kullanan ülkelerin UMS'leri uygulamalarında etkili olduğunu ortaya koymuşlardır.

UMSK'nın çalışmalarında Anglo-Amerikan etkiye dikkat çeken çalışmalara dayanarak, UMS uygulaması Anglo-Amerikan kültürüne sahip gelişmekte olan ülkelerde daha kolay uygulanabileceği görüşü oluşabilir [12]. Ortak bir dilin konuşulması ve kültürel yakınlık nedeniyle uygulama sürecinde oluşan zorluklar daha kolay çözülebilir.

*Hipotez 4. Anglo-Amerikan kültüre sahip gelişmekte olan ülkelerde UMS uygulama olasılığı daha yüksektir.*

##### IV.5. Finansal Piyasanın Varlığı

Bir ülkenin ekonomik gelişimindeki anahtar faktörlerden biri, farklı sektörler ve her bir sektördeki farklı işletmeler arasında kaynakların optimal olarak dağılımını gözetmesi nedeniyle, finansal piyasanın bulunmasıdır. Doğru ve güvenilir muhasebe bilgisi finansal piyasanın etkin olarak işleminde ve gelişiminde olması gereken en önemli bileşenlerdendir. Gray, McSweney ve Shaw'a göre [30], yatırımcılar, yatırım fırsatlarını analiz ettiklerinde, en optimal seçimi yapabilmek için "kaliteli" finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bazı durumlarda, ülkelerin muhasebe

standartlarını düzenleyen organlarının reform yapıp, UMS'leri uygulamalarına neden olabilirler [26].

Finansal piyasa bulunan ülkelerde, muhasebe standartları düzenleyici kurumlar yatırımcılara kaliteli finansal bilgi sağlamayı sağlayacak muhasebe sistemleri kurmayı amaçlar. Chamisa [12] gelişmekte olan ülkelerde UMS'ler ile oluşturulan finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmadaki rolü üzerine bir çalışma yapmıştır. Muhasebe bilgileri ve özellikle finansal tablolar, güvenilir bilginin azlığından veya yok olması nedeniyle, finansal piyasa yatırımcıları için en önemli kaynak olmaya devam etmektedir.

*Hipotez 5. Finansal piyasası bulunan az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde UMS uygulamasına geçiş olasılığı daha yüksektir.*

## V. KULLANILAN METODOLOJİ ve SONUÇLAR

Çalışmada kullanılacak ülkelerin seçimi için [http://bodurtha.georgetown.edu/IAS39/FAS-IAS/use\\_of\\_ias\\_around\\_the\\_world.htm](http://bodurtha.georgetown.edu/IAS39/FAS-IAS/use_of_ias_around_the_world.htm) adresli sitedeki "Use of IAS around the World" başlıklı çalışmadan [31], aynı zamanda Deloitte&Touche firmasının yaptığı dünya üzerinde IFRS kullanımında bulunan ülkelere yönelik <http://www.iasplus.com/country/useias.htm> internet sayfasından ulaşılabilen tablodan yararlanılmıştır [32]. Bu adreslerden hangi ülkelerde UMS'lerin kullanıldığına ve kullanıma başlandığı yıla ilişkin bilgiler elde edilmiştir. Türkiye için uygulama yılının 2004 olarak kabul edilmesinin sebebi Sermaye Piyasası Kurulu'nca (SPK) halka açık şirketlerin 31 Aralık 2003 tarihinden itibaren UFRS'yi uygulamalarının SPK muhasebe standartları ile uyumlu finansal tablo hazırlamak anlamına gelmesi sebebiyledir. Eldeki veriler doğrultusunda 10 adet UFRS uygulayan, 10 adet uygulamayan ülke seçilmiştir. Bu seçim yapılırken 2 ülke grubunun karşılaştırılabilir olabilmesi için "Gayrisafhi Milli Hasıla" kriter olarak ele alınmıştır. Birbirlerine yakın GSMH'si olan, UMS uygulayan ve uygulamayan ülkelerin eşleştirilebilmesi için, uygulayan ülkelerin uygulamaya başladığı yıldaki GSMH verisi ile uygulamayan ülkenin o yıldaki GSMH verisinin birbirine yakın olmasına dikkat edilmiştir. GSMH verileri Dünya Bankası'nın World Development Indicators veri tabanından elde edilmiştir.

### V.I. Çalışmaya Konu Değişkenler

Bu bölümde, kullanılan değişkenler ve bunların ölçülmesini açıklanacaktır. Çalışmamızda UMS uygulayan ülkeler ile uygulamayan ülkeler üzerine diğer çevresel faktörlerin etkileri incelenmektedir. Uygulama değişkeni gruplar olarak ele alınmıştır ve uygulayan grup 1, uygulamayan 0 değerini almıştır. Kullandığımız bağımsız değişkenler ise aşağıda açıklanmaktadır.

**Tablo2. Uygulamada Kullanılan Ülkeler**

| UMS Uygulamasına Geçiş Yılı | UMS Uygulamayı Benimseyen Ülkeler | UMS Uygulamayı Benimsemeyen Ülkeler |
|-----------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------|
| 1998                        | Ermenistan                        | Benin                               |
| 1997                        | Haiti                             | Arnavutluk                          |
| 1997                        | Honduras                          | Azerbeycan                          |
| 2000                        | Jamaika                           | Angola                              |
| 1998                        | Kenya                             | Libya                               |
| 1999                        | Romanya                           | Vietnam                             |
| 1998                        | Peru                              | Cezayir                             |
| 1998                        | Mısır                             | Pakistan                            |
| 1997                        | Polonya                           | Endonezya                           |
| 2003                        | Türkiye                           | Arjantin                            |

### Bağımsız Değişkenler

**Ekonomik Büyüme (EKOB):** Bu değişken GSMH'nin yıllık büyüme oranının UMS uygulanmadan önceki beş yıllık dönemin ortalamasıdır. (GSMH yıllık büyüme oranları World Development Indicators veritabanından alınmıştır)

**Eğitim Seviyesi (ES):** Larson'da [33] olduğu gibi bir ülkenin eğitim seviyesini ölçmek üzere UMS uygulanmadan önceki beş yıllık ortalama okur-yazarlık oranından yararlanılmıştır. Muhasebe mesleği konusunda spesifik verilere ulaşmanın mümkün olmaması nedeniyle kullanılan endikatör okur-yazarlık oranı olarak kabul edilmiştir. Analizde World Development Indicators veritabanından 15 yaş ve üzeri okur-yazarlık oranı kullanılmıştır.

**Ekonomik Açıklık Oranı (EAO):** Bu değişken, yabancı sermaye yatırımının yıldan yıla değişim oranının yıllık GSMH değişim oranına bölünerek UMS uygulanmadan önceki beş yıllık ortalaması alınmıştır. Yatırımcılar ve sermaye sağlayıcılar yüksek kalitede muhasebe standartlarının ve finansal bilgilerinin kullanılması yönünde yaptırımları olduğu bilinmektedir.

**Benzer Kültürel Yapıdaki Ülkeler Grubuna Ait Olma (KULT):** Denklemden kukla değişken olarak yer alacak bu değişken için benzer kültürde olan ülke için 1, tersi olduğu durumda 0 değeri verilecektir. Bir ülkenin resmi dili İngilizce olduğunda, geçmişinde sömürge ise, Commonwealth ülkelerden biri ise veya NAFTA (Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Antlaşması) gibi ticaret antlaşması yapan ülkelere olması durumunda Anglo-Amerikan ülkelerden biri sayılmıştır [18].

**Finansal Piyasasının Varlığı (FP):** Bu değişken, bir ülkenin finansal piyasasının olması durumunda 1, tersi durumunda 0 değerini alır. Uluslararası muhasebe standartlarının uygulandığı tarihten önce finansal

piyasanın varlığına, uygulamayan ülkeler içinde eşleştirildiği ülkenin uygulama yılı baz alınarak finansal piyasanın var olup olmadığına bakılmıştır.

Bu değişkenlerin iki ülke grubuna göre temel istatistiki verileri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo.3. Betimleyici İstatistikler**

| Gruplar |         | EAO   | EKOB         | ES           | FP    | KULT  |
|---------|---------|-------|--------------|--------------|-------|-------|
| Grup 0  | Ort.    | 0,043 | <b>0,033</b> | <b>0,611</b> | 0,636 | 0,090 |
|         | Std. S. | 0,050 | 0,028        | 0,245        | 0,504 | 0,301 |
|         | Med.    | 0,019 | 0,037        | 0,680        | 1,000 | 0,000 |
| Grup 1  | Ort.    | 0,068 | <b>0,045</b> | <b>0,865</b> | 0,700 | 0,200 |
|         | Std. S. | 0,137 | 0,022        | 0,156        | 0,483 | 0,422 |
|         | Med.    | 0,026 | 0,050        | 0,772        | 1,000 | 0,000 |
| Genel   | Ort.    | 0,055 | 0,038        | 0,692        | 0,667 | 0,142 |
|         | Std. S. | 0,099 | 0,025        | 0,211        | 0,483 | 0,358 |
|         | Med.    | 0,025 | 0,050        | 0,740        | 1,000 | 0,000 |

## V.2. Analize İlişkin Sonuçlar

Aşağıdaki Tablodan da anlaşılacağı üzere, açıklayıcı değişkenler göre, uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan ülkelerle uygulamayan ülkeler arasında fark vardır. UMS uygulayan ülkelerde uygulamayanlara göre ekonomik büyüme, eğitim seviyesi değişkenlerinin ortalamaları daha yüksektir. Hipotezlerde öngörülen sonuçlara kısmen uygun bir ilişki çıkmıştır. Bu sonuçlar ortalamaları karşılaştıran testlerle teyit edilecektir.

Bu aşamada uygun olan değişkenlere Student T test ile ortalamalar arasındaki farklılık test edilmiş ve karşılaştırılmıştır. Tablo.4’de görüldüğü üzere ekonomik büyüme ve eğitim seviyesi değişkenlerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılık vardır. Bu iki değişkende de UMS uygulayan ülkelerin ortalamalarının daha yüksek olduğu Tablo.3’de görülmektedir. Diğer değişkenlerde de UMS uygulayan ülkelerin daha yüksek ortalamaya sahip oldukları görülmektedir ancak bu farklar %95 düzeyinde anlamlı değildir.

**Tablo.4. Grup ortalamaları karşılaştırması - T testi**

|      | T     | Sig. (2-tailed) |
|------|-------|-----------------|
| EAO  | 0,573 | 0,373           |
| EKOB | 0,291 | <b>0,032</b>    |
| ES   | 1,236 | <b>0,002</b>    |
| FP   | 0,295 | 0,654           |
| KULT | 0,687 | 0,502           |

Araştırmanın analizlerinin bu bölümünde, kullanılan değişkenlerin birleşik etkilerini görmek amacıyla bağımlı değişkenlerin karakterine uygun olarak lojistik regresyon analizi modelinden yararlanılmış ve aşağıdaki şekilde tanımlanan denklem kullanılmıştır.

$$\text{Log} [P_i/(1-P_i)] = \alpha_0 + \alpha_1 EKOB_i + \alpha_2 ES_i + \alpha_3 EAO_i + \alpha_4 KULT_i + \alpha_5 FP_i + \varepsilon \quad (1)$$

$P_i$ , UMS uygulama olasılığı ve

$E$ , hata payı olarak belirlenmiştir.

Bu analizi uygulamadan önce değişkenler arası herhangi bir çoklu doğrusal bağlantı varlığını (multicollinearity) kontrol amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır.

**Tablo.5. Değişkenler Arası Korelasyon Matrisi**

| Korelasyon Matrisi |       |       |              |       |       |       |
|--------------------|-------|-------|--------------|-------|-------|-------|
|                    | Grup  | EAO   | EKOB         | ES    | FP    | KULT  |
| Grup               | 1,000 |       |              |       |       |       |
| EAO                | 0,130 | 1,000 |              |       |       |       |
| EKOB               | 0,280 | 0,126 | 1,000        |       |       |       |
| ES                 | 0,133 | 0,075 | <b>0,314</b> | 1,000 |       |       |
| FP                 | 0,121 | 0,021 | <b>0,310</b> | 0,168 | 1,000 |       |
| KULT               | 0,101 | 0,213 | 0,165        | 0,066 | 0,189 | 1,000 |

Korelasyon matrisinde görüldüğü üzere sadece 2 adet korelasyon 0,3 düzeyini aşmaktadır ve ekonomik büyüme ile eğitim seviyesi ve finansal piyasaların varlığı arasında pozitif bir korelasyon görülmektedir. Ancak, sadece korelasyon matrisine dayanarak çoklu doğrusal bağlantı varlığı konusunda hükme varmak çok dikkat gerektirir. Bu yüzden ek olarak VIF (variance inflation factor) değerleri de incelenmelidir ve VIF değerine göre bulunan korelasyonların regresyonu etkileyecek büyüklükte olmadığı anlaşılmaktadır (VIF değerleri 2,75 ve 1,61).

**Tablo.6. Regresyon Sonuçları**

| Değişkenler              | Beklenen Değer | Katsayı      | Wald Değeri  |
|--------------------------|----------------|--------------|--------------|
| EKOB                     | +              | <b>0,051</b> | <b>2,76</b>  |
| ES                       | +              | <b>0,035</b> | <b>2,543</b> |
| EAO                      | +              | 0,028        | 0,14         |
| KULT                     | +              | 1,1          | 0,234        |
| FP                       | +              | 1,5          | 0,287        |
| Sabit değer              |                | -2,54        |              |
| R <sup>2</sup> Cox-Shell |                | 0,34         |              |
| Chi <sup>2</sup>         |                | 22,315       |              |

Eğitim seviyesi değişkeni ile ekonomik büyüme değişkeninin %5 düzeyine göre UMS'nin uygulamaya konulmasında pozitif etkisi olduğu görülmektedir. Sonuçlara göre diğer değişkenlerinde (Ekonomik Açıklık Oranı, Benzer Kültürel Yapıdaki Ülkeler Grubuna Ait Olma ve Finansal Piyasanın Varlığı) UMS'nin uygulamaya konulmasında pozitif ilişkisi olmasına karşın istatistiki olarak anlamlı bir etkileri yoktur.

Bu sonuçların ışığında, gelişmekte olan ülkeler arasında, eğitim seviyesi ve ekonomik büyüme oranı yüksek olan ülkelerin UMS'yi uygulamada daha yakın oldukları gözlenmektedir.

## VI. SONUÇ

Bu çalışmada uluslararası muhasebe harmonizasyonu ve onu etkileyen çevresel faktörlerle olan etkileşimi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Muhasebe sistemlerini çevresel faktörler açısından araştıran çalışmalardan yararlanarak çalışmada kullanılmak üzere ekonomik büyüme, eğitim seviyesi, ülkenin dışarıya olan açıklığı, belli bir kültür grubuna bağlı olması, ülkede finansal bir pazarın varlığı seçilen faktörlerdir. Az gelişmiş/gelişmekte olan ülkelerden yola çıkılmış ve bahsi geçen faktörler istatistiki olarak incelenmiş, lojistik regresyon uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, okuryazarlık oranı ve ekonomik büyüme oranının daha yüksek olduğu az gelişmiş/gelişmekte olan ülkeler UMS uygulamayı benimsemeye daha yatkın olduğunu ortaya konulmuştur.

### YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] Douppnik, T.S. & Salter, S.B. (1995). External Environmental and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development. *The International Journal of Accounting, Education and Research*, 30(2).189-207.
- [2] Cooke, T.E. & Wallace, R.S.O. (1990). Financial Disclosure Regulation and Its Environment: A Review and Further Analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 9(2), 79-110.
- [3] Salter, S.B. (1998). Corporate Financial Disclosure in Emerging Markets: Does Economic Development Matter? *The International Journal of Accounting*, 33(2), 211-234.
- [4] Williams, S.M. (1999). Voluntary Environmental And Social Accounting Disclosure Practices in The Asia - Pacific Region: An International Empirical Test of Political Economy Theory, *The International Journal of Accounting*, 34(2), 209-238.
- [5] Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- [6] Gray, S.J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
- [7] Perera, M.H.B. (1989). Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting. *International Journal of Accounting*, 24(1), 42-56.
- [8] Hussein, M.E. (1996). A comparative study of cultural influences on financial reporting in the U.S. and the Netherlands. *The International Journal of Accounting*, 31(1), 95-120.
- [9] Hamid, S.; Craig, R. & Clarke, F. (1993). Religion: A confounding cultural element in the international harmonization of accounting? *Abacus*, 29(2), 131-148.
- [10] Wolk, H.I.; Francis, J.R. & Tearney, M.G. (1989). *Accounting theory: A conceptual and institutional approach*. Boston: PWS-Kent Publishing Company.
- [11] Talaga, J.A. & Ndubizu, G. (1986). Accounting and economic development: Relationships among paradigms. *International Journal of Accounting Education and Research*, 21(2), 55-68.
- [12] Chamisa, E. (2000). The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*, 35(2), 267-286.
- [13] Engelmann, K. (1962). Accounting problems in developing countries. *The Journal of Accountancy*, 113(1), 53-56.
- [14] Seidler, L.J. (1967). A comparison of the economic and social status of the accountancy profession in Great Britain and the United States of America. *Accountants' Magazine*, 71(11), September, 489-500.
- [15] Mueller, G.G. (1968). Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere. *The International Journal of Accounting*, 3(2), 92-103.
- [16] Previts, G.J. (1975). On the Subject of methodology and models for International accountancy. *The International Journal of Accounting*, 10(2), 1-12.
- [17] Da Costa, R.C.; Bourgeois, J.C. & Lawson W.M. (1978). A classification of international financial accounting practices. *The International Journal of Accounting*, 13(2), 73-85.
- [18] Frank, W.G. (1979). An empirical analysis of international accounting principles. *Journal of Accounting Research*, 17(2), 593-605.
- [19] Nair, R.D. & Frank, W.G. (1980). The impact of disclosure and measurement practices in international accounting classifications. *Accounting Review*, 55(3), 426-450.
- [20] Taylor-Zarzeski, M. (1996). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *Accounting Horizons*, 10(1), 18-37.

- [21] Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), 162-185.
- [22] Gbenedio, P.O.; Benson, E.D. & Omolehinwa, E. (1998). An analysis of the problems and obstacles to global accounting harmonization. *Managerial Finance*, 24(7), 63-80.
- [23] Rahman, A.; Perera, H. & Ganesh, S. (2002). Accounting practice harmony, accounting regulation and firm characteristics. *Abacus*, 38(1), 46-77.
- [24] Hassab Elnaby, H.R.; Epps, R.W. & Said, A.A. (2003). The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(3), 273-292.
- [25] Alhashim, D. & Arpan, J. (1992). *International Dimensions of Accounting*. 2<sup>nd</sup> Ed. Boston: PWS-Kent Publishing Company.
- [26] Adhikari, A. & Tondkar, R.H. (1992). Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4(2), 75-105.
- [27] Abdolmohammadi, M.; Rhodes, J. & Tucker, R. (2002). The Influence of Accounting and Auditing on a Country's Economic Development. *Review of Accounting and Finance*, 1(3), 42-53.
- [28] Gernon, H.; Meek, G. & Mueller, G. (1987). *Accounting: An International Perspective*. Homewood, IL: Irwin.
- [29] Abdelsalam, O. & Weetman, P. (2003). Introducing International Accounting Standards to an Emerging Capital Market: Relative Familiarity and Language Effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(1), 63-84.
- [30] Gray, S.G.; Mcswenney, L.B. & Shaw, J.C. (1984). *Information Disclosure and the Multinational Corporation*. London: John Wiley and Sons.
- [31] Bodurtha, J. (2006). Use of IAS Around the World. ([http://bodurtha.georgetown.edu/IAS39/FAS-IAS/use\\_of\\_ias\\_around\\_the\\_world.htm](http://bodurtha.georgetown.edu/IAS39/FAS-IAS/use_of_ias_around_the_world.htm)). [15.02.2006].
- [32] Deloitte and Touche. (2006). Use of IFRSs. (<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>). [20.02.2006].
- [33] Larson, R.K. (1993). International Accounting Standards and Economic Growth: An Empirical Investigation of Their Relationship in Africa. *Research in Third World Accounting*, 2(24), 165-179.

**Banu DİNCER** (bdincer@gsu.edu.tr) obtained her Ph D in Accounting-Finance from Marmara University. She has a master degree from Marmara University Accounting-Finance program as well as Paris-IX Dauphine DEA 124. She works as a research assistant at Galatasaray University, Faculty of Economic and Administrative Sciences, Department of Business Administration, since her graduation from the same department in 2000. Her interest areas are management accounting, cost accounting, accounting disclosure.