

MUHASEBEDE SINIFLANDIRMA: KRONOLOJİK BİR İNCELEME

Cemal ELİTAŞ

Afyon Kocatepe Üniversitesi

Ahmet BÜYÜKŞALVARCI

Selçuk Üniversitesi

Mustafa ÜÇ

Epoka Üniversitesi

C. ELİTAŞ & A. BÜYÜKŞALVARCI & M. ÜÇ

Özet

Bu çalışma ile günümüzde oluşan muhasebe sınıflandırmalarının nasıl geliştiğini anlayabilmek adına muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması görüşleri dışsal ve içsel sınıflandırma ayrımında ele alınarak genel hatları ile incelenmiştir. Muhasebe sınıflandırmaları ortaya konarak, muhasebede standardizasyon ve harmonizasyon çalışmalarını yapan araştırmacılara fikir ve yön verilebileceği düşünülmektedir. Bu amaçla çalışmanın sonuç kısmında tüm sınıflandırma çalışmaları bir tablo üzerinde topluca gösterilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Sınıflamaları, İçsel Sınıflama, Dışsal Sınıflama.

JEL Kodları: M 40, M 41, M 49

CLASSIFICATION ON ACCOUNTING: A CHRONOLOGICAL REVIEW

Cemal ELİTAŞ
Afyon Kocatepe University

Ahmet BÜYÜKŞALVARCI
Selçuk University

Mustafa ÜÇ
Epoka University

Abstract

This study analyzes the views on classification of accounting systems by considering the international and external classifications to understand how the current classifications have developed. It is asserted that new visions and directions can be provided by referring the accounting classifications. With this aim, all classification studies are summarized on a table at the end of the study.

Key Words: Classification of Accounting, Internal Classification, External Classification.

JEL Classification: M 40, M 41, M 49.

1. GİRİŞ

Çalışmanın amacı muhasebenin tarihsel süreci içerisinde muhasebenin sınıflandırılma çalışmalarını incelemektir. Bu bağlamda üç temel sınıflandırma göze çarpmaktadır; dışsal, içsel ve hesap planları sınıflamaları. Ancak üçüncü sınıflama biçimi olan hesap planlarına göre sınıflama Türkiye'deki muhasebe literatüründe kendisini gösteren ve uluslararası muhasebe literatüründe yer almayan bir sınıflama çalışması olduğundan çalışmanın kapsamı içerisine alınmayacaktır.

Burada muhasebe sınıflamalarına yer verilerek Türkiye için bir muhasebe sınıflamasının gerekliliğini ortaya çıkarmak ve bundan sonraki adımda bu ihtiyacın karşılanabilmesine yönelik araştırmaların yapılmasına zemin oluşturmak yatmaktadır. Çünkü ilerleyen bölümlerde de görüleceği üzere mevcut yayınların hiçbirisinde Türkiye için bir muhasebe sınıflama çalışması mevcut değildir.

Doğru şekilde yapılan bir sınıflandırmayla dağınık ve belirsiz halde bulunan bilimsel veriler kullanıcı için anlamlı hale getirilebilmektedir. Sınıflandırmaya tabi tutularak düzenli hale getirilen bilimsel veriler çeşitli gruplar altında toplanmaktadır. Teknik olarak sınıflandırma işlemi gerçekleştirilirken verilerin birbirleriyle olan benzerlik ve farklılıklarından istifade edilmektedir. Veriler birbirleriyle olan benzerlik ve farklılıkları sayesinde belirli grupların altında sınıflandırılmaktadır. Gerek fen gerekse de sosyal bilimlerde sınıflandırmayla gözlemlenebilir gerçeklerin anlaşılması ve analiz edilmesi sağlanarak aralarındaki ilişki hesaba katılarak bir formülasyona gidilmektedir (Nobes, 2008:191-192; Choi ve Mueller, 1992:31).

Sınıflandırmanın sağlayacağı en büyük fayda, belirli bir gruba dahil elemanın yeni bir durum veya gelişme karşısında başvuracağı tutum için farklı gruplardaki elemanların tecrübelerini örnek almasından ziyade aynı grupta sınıflandırmaya tabi tutulduğu eleman veya elemanların tecrübelerinden yararlanmasını sağlamaktır. Kuşkusuz aynı grupta yer aldığı elemanların sahip olduğu tecrübe veya davranışların örnek alınması diğer grup elemanlarınıninkine göre daha uygun bir davranış olacaktır.

Mendeleev'in elementler tablosu gibi fen bilimlerinde çok sık başvurulan bir teknik olan sınıflandırmanın sosyal bilimlerde iki türüne rastlanılmaktadır. Bunlar, bir veya birden fazla özelliğin dikkate alındığı "çok boyutlu sıralama" şeklinde yapılan (multidimensional scaling) ve sınıflandırılacak verilerin bir birlerinden farklılaşmasını sağlayan önemli

faktörlerin dikkate alındığı yapısal sınıflandırmadır” (morphological structuring) (Nobes ve Parker, 2002:53).

2. MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Muhasebe sistemlerinin sınıflandırması, özellikle günümüzün temel gündem maddesi olan uluslararası harmanizasyon konusunun daha iyi irdelenmesine ve bu konuda karşılaşılan zorlukların çözülmesinde önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Meselâ; muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması sayesinde bir ülke harmanizasyon sürecinde karşılaştığı muhasebe problemi karşısında muhasebe sisteminin aynı grupta olduğu diğer bir deyişle yapısal açıdan benzer özellikleri taşıyan başka bir ülkenin soruna ilişkin izlediği yaklaşımı örnek alabilecektir. Başka bir anlatımla karşılaştığı problemin çözümünü uzak ve ilgisiz alanlarda aramak yerine yakın ve ortak sayılabilecek bir zeminde arama imkânına sahip olacaktır. Muhasebe alanında yapılan sınıflandırma çalışmaları özellikle, uluslararası işletmelerde çalışan muhasebeci ve muhasebe denetim elemanlarının eğitimlerinde ve faaliyetlerinde yardımcı olacaktır (Nobes ve Alexander, 2004:83).

En geniş anlamda, bir firmanın bir dönemine ait mali tablolarının kullanıcılara faydalı olacak şekle gelene kadar süreç içerisinde yaşadığı tüm faaliyetler ve bu sürece katkıda bulunan aktörler, muhasebe sistemi kavramını oluşturmaktadır. Sistemlerin sınıflandırılmasında, benzerlik veya farklılıklar dikkate alınmaktadır. Eğer bir ülkedeki işletmelerin tümü veya büyük çoğunluğu mali raporlama sürecinde benzer muhasebe uygulamalarına başvuruyorsa ülkenin bir muhasebe sistemine sahip olduğu anlaşılmaktadır. Diğer yandan muhasebe sistemlerinin statik sistemler olmadığı ve zaman içerisinde değişimlere uğradığı veya uğrayacağı bir gerçektir. Bu bağlamda sistemde yaşanan değişimler ile bu değişimlere yol açan faktörler ve bu faktörlerin sistemin yapılandırılmasındaki etki derecesi muhasebe sistemlerinin oluşumuna ve sınıflandırılmasına ilişkin ipuçları veren diğer önemli verilerdir (Nobes ve Parker, 2002:55).

Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması konusunun ele alındığı uluslararası muhasebe alanında, sınıflandırma işlemine girerken kullanılan kriterin netliğe kavuşturulamadığına ilişkin bir kanı vardır. Muhasebe sistemlerinin oluşumunda birçok etkenin (değişken) rol almasından dolayı belirleyici olarak seçilen değişkene göre sınıflandırmalar çeşitlenebilmektedir (d’Arcy, 2001:328). Bu kısım çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı olarak açıklanacaktır.

Sınıflandırma çalışmalarının ilk başladığı tarih olan 1911 yılından günümüze kadar yapılan çalışmalar dikkatle incelendiğinde sınıflandırma kriteri olarak büyük ölçüde “finansal raporlama uygulamaları (financial reporting practices) ya da yine aynı anlama gelen kıta Avrupası ifadesiyle “muhasabe uygulamalarının” kullanıldığı açık bir gerçektir. Çalışma içerisinde daha çok muhasabe uygulamaları ifadesi kullanılacaktır.

Bu bağlamda bazı araştırmacılar (Seidler 1967; Mueller, 1967, 1968; Buckley ve Buckley 1974; AAA¹ 1977; Puxty ve diğ. 1987; Gray 1988; Doupnik ve Salter 1995; Nobes 1998) muhasabe uygulamalarını etkileyebilecek değişkenleri inceleme konusu yaparak, bunların üzerinden sınıflandırmaya gitmişlerdir. Bu tür sınıflandırma çalışmalarına “dışsal sınıflandırma” (extrinsic classification) denilmektedir. Dışsal sınıflandırma çalışmaları araştırma yöntemi olarak subjektif eğilim içinde olmasından dolayı “tahmini sınıflandırmalar” (supposed classification) şeklinde de isimlendirilmektedir.

Diğer taraftan, bazı araştırmacılar ise (Da Costa ve diğ. 1978; Frank 1979; Nair ve Frank 1980; d’Arcy 2001) sınıflandırma çalışmaları için doğrudan muhasabe uygulamalarının kendisini kullanarak “içsel sınıflandırma (intrinsic classification) yapmışlardır. İçsel sınıflandırmalar, faktör analizine gidilerek istatistiksel olarak sonuca ulaşılan sınıflandırma çalışmalarıdır. Bu yönüyle içsel sınıflandırmalar literatürde ayrıca “ampirik sınıflandırmalar (empirically tested classifications) olarak isimlendirilmektedir.

Bu iki farklı sınıflandırma yaklaşımlarının kullandığı analiz yöntemleri birbirlerinden oldukça farklı olmasına rağmen araştırmalar sonucu elde edilen veriler karşılaştırıldığında genellikle birbirleriyle tutarlı olduğu görülmüştür (Nobes, 2008:192; Choi ve Mueller, 1992:32-35).

Ayrıca üçüncü bir yaklaşım olarak kabul edebileceğimiz, muhasabe kayıt düzeni açısından hesap çerçevelerinin içeriklerinin karşılaştırılmasıyla da sınıflandırmaya gidilmiştir. Hesap çerçevelerinde finansal muhasabe (işlem muhasebesi) ve maliyet muhasebesi (işletme muhasebesi) hesaplarının bir arada yer alıp almamasına göre sınıflandırma işlemi gerçekleştirilmiştir. Kısaca ifade edilirse bu yaklaşımla, iki aşırı ucu oluşturan birici, ikici ile bunların arasında pozisyon alan ölçülü birici ve ölçülü ikici muhasabe sistemi görüşleri ortaya atılmıştır (Yazıcı, 1998:163).

¹ AAA: American Accounting Association

2.1. Dışsal Sınıflandırma Çalışmaları Sonucu Belirlenen Muhasebe Sistemleri

Dışsal sınıflandırma çalışmaları, muhasebe uygulamalarının kendisinden ziyade sahip olduğu nitelikleri dikkate almaktadır. Bu bağlamda muhasebe sistemlerinin oluşumu ve gelişiminde rol alan ekonomi ve hukuk sistemi, muhasebecilik mesleği, kültür gibi faktörlerin sistemlerin oluşumu ve gelişimine olan etkilerinden yola çıkılarak sınıflandırma yapılmaktadır.

2.1.1. Seidler'in Sınıflandırması

Muhasebe sistemlerinin dışsal sınıflandırmalarından ilki bir süre Türkiye'de bir üniversite de öğretim üyeliğinde bulunmuş olan Lee J.Seidler² tarafından yapılan 1967 tarihli çalışmadır. Seidler'in çalışması yapıldığı tarih açısından değerlendirildiğinde öncü bir çalışmadır. Bu çalışmada muhasebe uygulamalarının uluslararası arenada gösterdiği farklılıklardan ziyade bu farklılaşmaya nelerin sebep olduğu araştırılmıştır. Seidler'in temel argümanı "etki alanı" (spheres of influence) yaklaşımıdır. Bununla anlatılmak istenen, ekonomik, politik ve tarihte kolonileri olmuş olan bazı lider ülkelerin muhasebe alanında da merkez ve lider olmayı sürdürmekte olduklarıdır.

Bu bağlamda örnek olarak İngiltere'nin muhasebe sisteminin Hindistan ve Avustralya muhasebe sistemlerinin oluşumunda model alınması, yine aslında İngiliz modelinden türeyen ancak ulaştığı konum itibarıyla yeni bir okul ya da model olarak belirtebileceğimiz ABD muhasebe sistemi gerek coğrafi yakınlık gerekse de sermaye akımları nedeniyle güney komşusu Meksika'nın muhasebe sistemini etkilemiştir. Ayrıca Amerikan sistemi, İsrail tarafından gönüllü bir şekilde benimsenmiş ama Japonya'nın Amerikan sistemini kabul etmesi II. Dünya savaşının zorunlu bir sonucu olmuştur. Avrupa açısından bakıldığında ise kıtadaki ilk Ticaret Kanunu olan Fransızlar'ın Napolyon Ticaret Kanunu, tüm kıta Avrupasındaki ülkeler, Akdeniz hatta güney Amerika ülkeleri Ticaret Kanunlarının oluşumunda etkili olmuş ve bunun doğal sonucu olarak bahsedilen ülkelerdeki ticari hayat ve muhasebe sistemleri birbirlerine benzer hale gelmiştir. (Seidler, 1967:775-776).

² L.J.Seidler'in muhasebe ile ekonomik gelişme arasındaki ilişkiyi Türkiye özelinde anlatan bir kitabı da mevcuttur. Kitabın tam künyesi şu şekildedir; The Function of Accounting in Economic Development: Turkey as A Case Study, Newyork USA, Frederick A. Preager, Publishers 1967.

Seidler çalışmasında, muhasebe ile vergileme ilişkisine ve enflasyonun bazı ülkelerin muhasebe sistemlerinde değişikliklere yol açmasından, tek düzen hesap planının etkisi ile muhasebenin amacını muhasebe sistemlerinin yapısında meydana getirdiği değişiklikleri tartışmıştır. Ampirik olmayan araştırmanın neticesinde politik, hukuki ve ekonomik etki alanlarının belirleyiciliği üzerinde durarak İngiliz, Amerikan ve Kıta Avrupa olmak üzere üçlü sınıflandırma yapılmıştır (Seidler, 1967:777-780; d' Archy, 2001:337).

2.1.2. Mueller'in Sınıflandırmaları

Tablo 1. Mueller'in Sınıflandırması

Grup Adı	Sınıflandırma Kriteri	Örnek Ülke veya Ülkeler
Makro Ekonomik Yaklaşım	Muhasebe ulusal ekonomi politikalarının bir alt fonksiyonudur. Muhasebe sosyal sorumluluk gözetilerek vergilendirme ve diğer makro ekonomik politikaların isteklerini yerine getirmek üzere dizayn edilmektedir. Muhasebe sistemi makro düzeyde devlet ihtiyaçlarına göre şekillenmelidir.	İsveç
Mikro Ekonomik Yaklaşım	Bu grup piyasa eksenli bir yaklaşıma sahiptir. Muhasebe sistemi tamamen mikro düzeyde işletme ihtiyaçlarına yönelik şekillenmelidir.	Hollanda
Bağımsız Bir Disiplin Olarak Muhasebe	Bu grupta muhasebenin politik ve ekonomik teorilerden uzak olarak sadece iş dünyasının ihtiyaçlarını karşılamak üzere karşılaşılan sorunlara göre değişimlere gidebilen ancak genel kabul görmüş kuralları olan bir sistem olarak ele alınmasını kriter olarak kabul etmiştir.	İngiltere ve ABD
Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Bu grupta birinci gruba benzer şekilde muhasebeyi devlet ihtiyaçlarının bir fonksiyonu olarak görmektedir. Ancak burada muhasebe ekonomik politika aracı olarak değil sadece devletin işletmeler üzerindeki vergisel ve benzer diğer amaçlarla kontrolünü sağlayan bir araç olarak düşünülmesidir. Bu bağlamda muhasebe uygulamalarında tekdüzen sistem oluşturulmaya dikkat edilmektedir.	Fransa ve Almanya

Kaynak: Nobes, 2002:56

Mueller 1967 ve 1968 yıllarında her ikisi de dışsal niteliklere sahip iki adet sınıflandırma girişiminde bulunmuştur. Mueller çalışmalarında bir ülkedeki mevcut muhasebe standartlarının ekonomik, politik ve diğer çevresel faktörler neticesinde belirlendiğinin altını çizmektedir. Bu açıdan her ülkenin muhasebe standartlarının o ülke şartlarına göre üretilmiş olup o ülkeye özgü olduğunun düşünülmesi gerektiğini de belirtmektedir (Nobes ve Parker, 2002:56). Mueller dört gruptan oluşan bir sınıflandırma yapmıştır. Bu sınıflandırmaya anlatımın kolaylaştırılması için bir tablo yardımıyla yer verilecektir.

2.1.3. Previts'in Sınıflandırması

Previts 1975 yılında yayımladığı çalışmasında o yıllarda Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından devam etmekte olan muhasebe uygulamaları için kavramsal çerçeve arayışını da dikkate alarak tarihsel ve çevresel koşulları kriter olarak kabul etmiş ve iki gruptan oluşan bir sınıflandırma yapmıştır.

Previts, kendi geliştirdiği veri tabanı ve analiz yöntemi olarak sezgisel yöntemle yeryüzünde Kıta Avrupa ve Anglo-Amerikan olmak üzere iki muhasebe sistemi olduğunu iddia etmiştir. Ancak çalışmasında hangi ülkenin hangi sisteme dahil olduğuna ilişkin bir bulgu yoktur. Veritabanının ve araştırma yönteminin tamamen yazarın geçmiş bilgi ve tecrübelerinden hareketle subjektif olarak tasarlanması eleştirilmiştir (d'Archy, 2001:337; Baker 2007:280-283).

2.1.4. Amerikan Muhasebe Birliği'nin (AAA) Sınıflandırması

AAA'nın (American Accounting Association) uluslararası muhasebe literatüründe büyük yankı uyandıran çalışması morfolojik bir sınıflandırmayı içermektedir. 1975 ve 1976 yılları arasında birliğe bağlı bir komisyon tarafından hazırlanan çalışma 1977 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır. Çalışmada sekiz adet parametre altı örnek ülke üzerinde deneyerek gruplandırmaya gidilmiştir. Morfolojik sınıflandırmanın en az bir boyuta sahip olması gerekmektedir. AAA'nın morfolojisinde muhasebe kurallarının belirlenme süreci ve bunları etkileyen tüm makro ve mikro faktörler dikkate alınmıştır (Nobes, 1992:44).

Seçilen sekiz parametreden ilk iki parametre olan politik ve ekonomik sistemler parametreleri esas veya temel belirleyici parametreler olarak kabul edilmiştir. Ancak bu durum tüm ülkeler için sabit kabul edilmemelidir. Örneğin ABD için parametrelerin sıralamasının değiştirilebileceği, birinci parametre olarak aslında beşinci parametre

olan muhasebe standartlarının belirleyen otorite gösterilmektedir. AAA'nın hazırladığı morfolojik sınıflandırma modeline aşağıdaki şekilde yer verilmektedir.

Şekil 1. AAA'nın Karşılaştırmalı Muhasebe Sistemlerini Gösteren Morfolojik Sınıflandırma Modeli

Parametreler	Yapısal Durum				
	1	2	3	4	5
P ₁ Politik Sistem	Geleneksel Oligarşi	Totaliter Oligarşi	Modern Oligarşi	Vesayet Altında Demokrasi	Politik Demokrasi
P ₂ Ekonomik Sistem	Geleneksel	Piyasa Ekonomisi	Planlı Piyasa Ekonomisi	Planlı (Merkezi) Ekonomi	
P ₃ Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi	Geleneksel Toplum	Canlanma Öncesi	Canlı Piyasa	Olgunluğa Ulaşmış	Yüksek Tüketim
P ₄ Finansal Raporlamanın Amaçları	← Mikro →		← Makro →		
	Yatırımcı Kararları	Yönetimin Denetimi	Toplumsal Denetim	Bir Sektörün Plan ve Kontrolü	Ulusal Politik Amaçlar
P ₅ Konulan Standartların Kavnaşı	İdari Emir	Yasama	Hükümet Birimi	Kamu-Özel Ortaklığı	Özel
P ₆ Eğitim ve Lisanslama	← Kamu →		← Özel →		
	Kamucu Biçimsel Olmayan	Kamucu Biçimsel	Özel Biçimsel Olmayan	Özel Biçimsel	Özel Biçimsel
P ₇ Etik ve Standartların Denetimi	İdarece	Hükümetçe	Yargı Tarafından	Özel Kesimce	
P ₈ Muhasebeye İhtiyaç Duyanlar	Devlet	Halk	Kamu İşletmeleri	Özel İşletmeler	

Kaynak: AAA, 1977: 99.

Şekildeki morfoloji, seçilen altı ülke ve o ülkelerin her birinden seçilen altı işletmenin finansal raporlarına uygulanmıştır. Bu ülkeler; Kuveyt, Tunus, Tayland, Singapur, Kenya ve Filipinlerdir. Her parametre için birçok soru sorularak, önce ülkenin genel politik ve ekonomik durumu ortaya konularak, daha sonra finansal raporlamanın amaçları, kimler tarafından yapıldığı gibi şirket ve yıllık mali tablolar özeline inilerek muhasebe sistemleri ortaya çıkarılmıştır.

AAA çalışmasında dünyadaki muhasebe sistemlerinin yapısının, tarihsel, kültürel ve sosyo-ekonomik açıdan; İngiliz, Fransız-İspanyol-Portekiz, Alman-Hollanda, Amerikan ve Komünist olmak üzere beş farklı etki alanından birisi veya birkaçından birden etkileneceğini belirtmektedir. Çalışmada seçilen altı örnek ülkenin muhasebe sistemleri etki alanlarıyla karşılaştırıldığında bunlardan üç tanesiyle örtüşmüştür. Bu dağılım şu şekildedir.

Tunus-Fransız/İspanyol

Kuveyt-İngiliz

Kenya-İngiliz

Singapur-İngiliz

Tayland-İngiliz ve Amerikan

Filipinler- Amerikan ve Fransız/İspanyol.

AAA'nın ampirik olmayan ancak detaylı çalışması muhasebe sistemlerinin karşılaştırılmalı olarak sınıflandırılması için kavramsal bir modeli içeren yeni bir metodoloji sunmuştur. Bu model sadece teorik sahada bırakılmamış ve birliğin ilgili komitesince gelişmekte olan ülkeler arasından tesadüfi olarak altı ülke ve şirket seçilmiş ve bunların üzerinde uygulanmıştır (AAA, 1977:100-106).

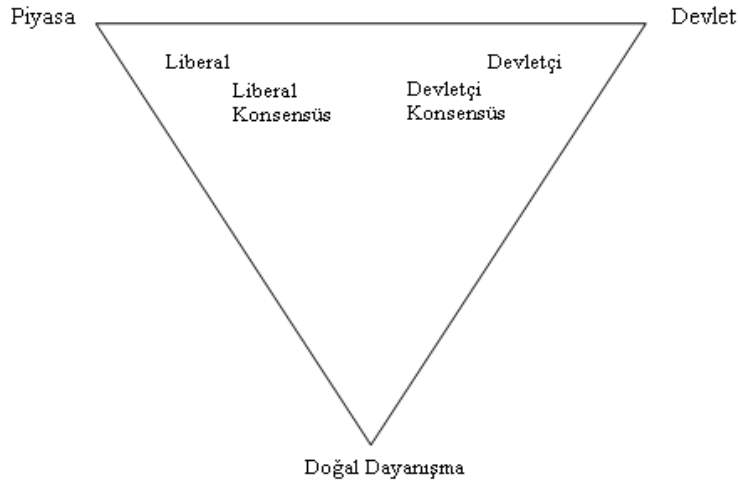
2.1.5. Puxty ve Diğerlerinin Sınıflandırması

Puxty ve arkadaşlarının sınıflandırmaya girişirken yola çıktıkları temel nokta, muhasebe düzenlemelerini ya da diğer bir ifadeyle standartlarını belirleyen kurum ve standartların belirlenmiş şeklinin önce standartların kendisini daha sonra ise muhasebe uygulamalarını etkilemesidir. Tersî şekilde bir ülkede var olan muhasebe standartları da tek başına nasıl bir düzenlemenin ürünü olduğuna dair ipuçları barındırmaktadır.

Çalışmada kavramsal bir çerçeve sunularak çok uluslu şirketlerin ekonomideki etkilerinin artması ve modern toplum hayatının sosyo-ekonomik sahada getirdiği açılımların muhasebe standartlarını koyan kuruluşları ve standartların yapılış sürecini de değiştirdiği öne

sürülmektedir. Bu bağlamda öncelikle devlet ve düzenleme ilişkisine inilmiştir. İlerlemiş kapitalizmde devletin düzenlemelerdeki rolü üç yaklaşım içerisinde gerçekleşmektedir. Bunlar; bürokrasinin ve onun kurumlarının hakimiyetini devam ettirdiği otokratik ve hiyerarşik tarzın benimsendiği “devlet (state)” yaklaşımı, yaygın rekabetin var olduğu ve şirketlerin temel aktör olarak düzenlemelere katkıda bulunduğu “piyasa (market)” yaklaşımı ve son olarak iki yaklaşımın ortasında kalan piyasasının tam rekabetçi olamadığı kapitalist toplumlarda, gücün belirli aile veya gruplarda olması sonucu düzenlemelerin ne tam olarak devlet ne de piyasa tarafından yapıldığı hakim grupların ortaklığıyla düzenlemelerin şekillendiği “doğal dayanışma” (spontaneous solidarity) yaklaşımıdır (Puxty vd, 1987:273-276). Bahsedilen yaklaşımları aşağıdaki şekilde görmek mümkündür.

Şekil 2. İlerlemiş Kapitalist Toplumlarda Düzenleme Yaklaşımları



Kaynak: Puxty vd., 1987:283

Şekilde görüldüğü gibi ilerlemiş kapitalist toplumlarda muhasebe ya da diğer alanlarda düzenleme yapılırken mücadele temelde iki kuvvet; - devlet veya piyasa mekanizması- arasında geçmektedir. Bu iki eksenin arasında ara formlar vardır. Bunlar devletçi ve liberal konsensüsler, diğer bir deyişle ortaklıklardır. Devletçi konsensüste düzenleme piyasa mekanizmasındaki öğelerle beraber gerçekleştirilirken devletin çıkarları ön planda tutulmaktadır. Liberal konsensüste düzenleme yine aynı

ortaklarca gerçekleştirilmekle beraber düzenlemelerin amacıyla piyasanın taleplerinin paralellik arz etmesine dikkat edilmektedir.

Puxty ve arkadaşları meydana getirdikleri yukarıdaki kavramsal çerçeveyi Almanya, İngiltere, İsveç ve ABD'deki muhasebe düzenleme sürecine uygulamışlardır. Yazarlar Almanya'da muhasebe düzenlemelerinin gerçekleştirilmesinde devletçi yaklaşımın ağır bastığı kanaatine ulaşmışlardır. Bu kanyaya ulaşmalarının nedeni olarak ise Almanya'nın bir kıta Avrupa hukuk sisteminin üyesi olmasını göstermişlerdir. Benzer şekilde, çalışmaya göre İsveç'te de muhasebe düzenlemelerin hazırlanması ve uygulanması sürecinde devletçilik hakimdir. İngiltere ve ABD'de ise liberal yaklaşım ağır basmakta, diğer bir deyişle muhasebe düzenlemeleri gerçekleştirilirken devletten değişik seviyelerde bağımsız meslek örgütleri ön plana çıkmakta ve onların talepleri doğrultusunda düzenlemeler yapılmaktadır.

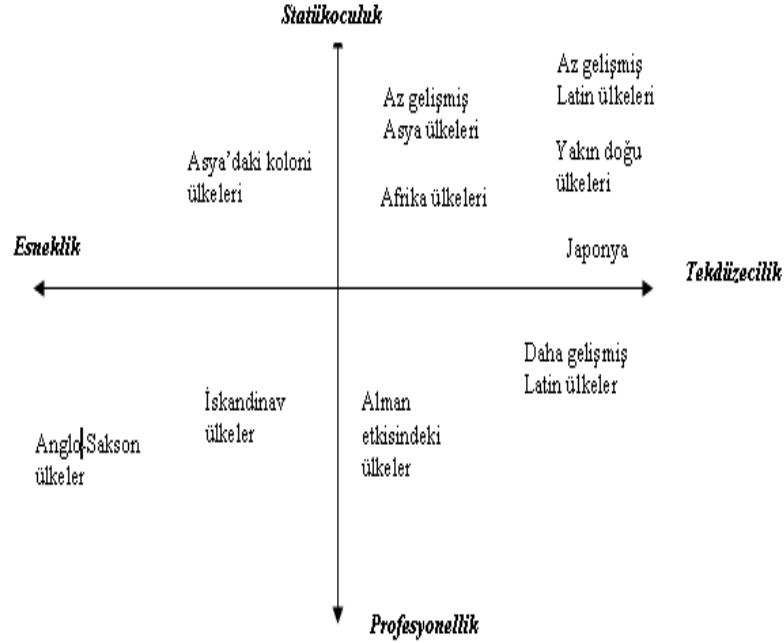
Çalışmanın yapıldığı 1987 yılında tüm ülkelerin düzenleme yaklaşımlarında ara formlara doğru kaymanın var olduğu belirtilmektedir (Puxty vd., 1987:287-288). Çalışmanın yapıldığı tarihten 22 yıl sonra 2009 yılında ise muhasebe düzenleme sürecinin Almanya ve İsveç için devletçi konsensüsün ağırlığında İngiltere ve ABD için ise liberal konsensüsün ağırlığında gerçekleştirildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

2.1.6 Gray'in Sınıflandırması

Gray çalışmasında bir muhasebe sisteminin oluşumunu etkileyen çevresel faktörlerden "kültürü" araştırmasının hareket noktası olarak seçmiştir. 1988 yılında yayınlanan çalışmada kavramsal bir çerçeveye yer verilerek yönetim alanında şöhret sahibi olan Hofstede'nin (1980 ve 1983) kültürle ilgili çalışmasını referans olarak meydana getirdiği hipotezleri muhasebe alanına uygulamıştır (Gray, 1988:1).

Gray, muhasebe sistemleri ve kültür ilişkisini incelerken muhasebe sistemlerini iki başlık halinde ayrı ayrı incelemiştir. Birincisi muhasebe standartlarını düzenleyen otoriteler ve otoritelerin çıkardığı standartların denetimi ikincisi ise mevcut muhasebe uygulamalarıdır diğer bir deyişle muhasebenin ölçme ve açıklama fonksiyonlarıdır. Çalışmada kültür ile kast edilen ise dört parametredir. Hofstede'in veri tabanından istifade edilerek yapılan çalışmada yine Hofstede'in sınıflandırması kullanılmıştır. Muhasebe sistemleri ve standart düzenleyici otorite-denetim ilişkisi için bulunan sonuç aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Şekil 3. Muhasebe’de Sistemler; Standartları Düzenleyici Otorite ve Denetim

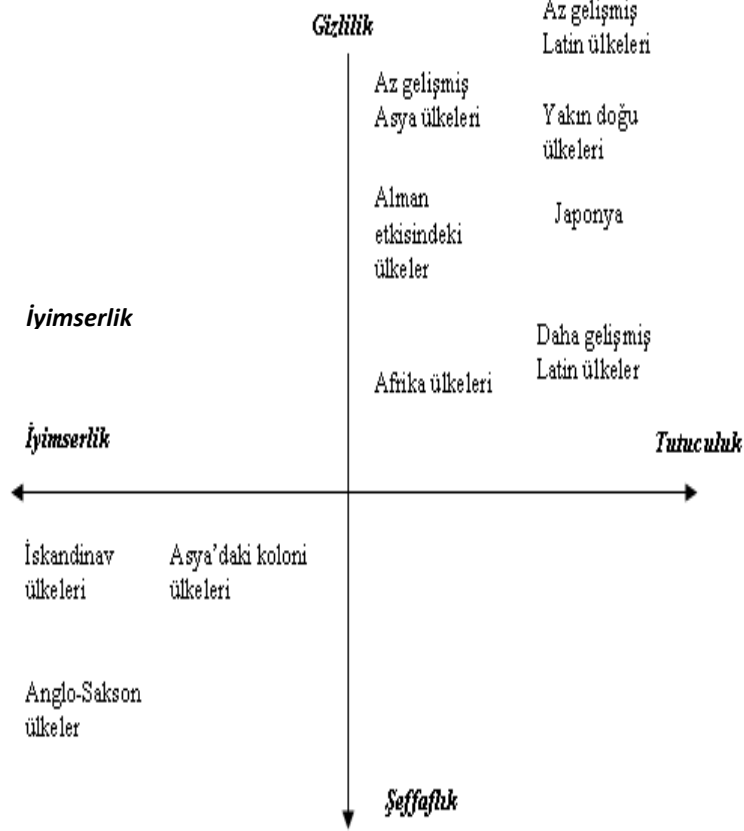


Kaynak: Gray, 1988:12.

Şekil 3’deki sınıflandırma açıkça göstermektedir ki Anglo-Sakson ve İskandinavya kültürleri Alman etkisinde ya da ekolündeki ülkeler olan Almanya, Avusturya, İsviçre ve İsrail ile daha gelişmiş Latin kültüründe kabul edilen Belçika, Fransa, Arjantin, Brezilya, İspanya ve İtalya kültürlerine zıt yapıya sahiptirler. Diğer tarafta ise Asya koloni ülkeleri olan Honkong ve Singapur’un kültürleri, az gelişmiş Latin, az gelişmiş Asya, içerisinde Türkiye ve Yugoslavya ile orta doğu coğrafyasındaki ülkelerin olduğu yakın doğu, Japonya ve Afrika kültürlerinde zıt bir yere sahiptir.

Aşağıda yer alan Şekil 4 ise muhasebe sistemleri; muhasebe uygulamaları [Ölçme ve Açıklama] ve kültür ilişkisine göre sınıflandırılmıştır.

Şekil 4. Muhasebe Sistemleri: Muhasebe Uygulamaları Ölçme ve Açıklama



Kültür ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiyi gösteren şekil 6'nın daha net bir biçimde gösterdiği gibi bir zamanlar İngiltere'nin sömürgeleri olan ve Hofstede'nin sınıflandırmasında Asya koloni ülkeleri olarak gruplandırılan Honkong ve Singapur'un kültürleri Anglo-Sakson ülkeler ile İskandinav ülkelerinkine uyum içerisinde ancak diğer tüm gruplarla zıt ilişki içerisinde (Gray, 1988:11-13).

Salter ve Niswander'in 1995 yılında yayınlanan ve Gray'in kavramsal çerçevesinden istifade ederek yaptıkları istatistikî araştırma sonuçlarına göre Gray'in modelinin özellikle muhasebe uygulamalarını açıklamakta oldukça başarılı olduğu tespit edilmiştir (Salter ve Niswander, 1995:394).

2.1.7. Shoental'in Sınıflandırması

Shoental'in 1989 yılında yayınlanan çalışması, o güne kadar yapılan dışsal sınıflandırma çalışmalarında muhasebe sistemlerini etkileyen faktörler arasında sayılmasına rağmen sınıflandırma çalışmaları için kriter olarak ele alınmayan muhasebe eğitimi ve bunun sonucunda ortaya çıkan muhasebecilerin mesleki yetkinliklerini sınıflandırma kriteri olarak kabul etmiştir.

Çalışmada muhasebecilerin mesleki yetkinliklerinin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasında rol oynayıp oynamadığı İngiltere ve ABD üzerinde yapılan çalışmalarla ortaya konulmuştur. Hipotez sorusu; İngiltere ve ABD'de muhasebecilerin mesleki yetkinlikleri arasında fark yoktur cümlesidir. Mesleğe yeni girmiş ve belge sahibi Amerikalı ve İngiliz muhasebecilere uygulanan anket sonucunda ABD ve İngiltere'yi farklı gruplar altında sınıflandıran önceki çalışmaların sonuçlarına paralel bir sonuç çıkmıştır.

ABD ve İngiltere muhasebe sistemleri için, iki ülke muhasebecilerinin mesleki yetkinlikleri arasında farklar olmadığı düşüncesinin gerçeği yansıtmadığı ampirik olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, iki muhasebe sisteminin ortak olduğu ve aynı grup içerisinde yer almasının yanlış olacağı kanaatine varılmıştır (Shoenthal, 1989:549-562).

2.2. İçsel Sınıflandırma Çalışmaları Sonucu Belirlenen Muhasebe Sistemleri

Daha önce de belirtildiği gibi muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına ilişkin çalışmalar seçilen sınıflandırma kriterleri açısından iki ana gruba ayrılmaktadır. Dışsal sınıflandırma kriterleri muhasebenin nitelikleriyle ilgiliyken içsel sınıflandırma kriterleri doğrudan muhasebe uygulamalarını dikkate almaktadır. İçsel sınıflandırmalara yöntem bilim açısından bakıldığında ampirik bulgular üzerinde istatistiki analizlere gidildiği söylenebilir.

2.2.1. Hatfield'in Sınıflandırması

Uluslararası muhasebe alanındaki literatür incelendiğinde ilk defa ulusal muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları inceleyen sınıflandırma çalışması 1911 yılında Hatfield tarafından gerçekleştirilen ve 1966³

³ 1866-1945 yılları arasında yaşamış olan H.R.Hatfield'in bu makalesi bir kongrede sadece okunmuştur. Muhasebe literatürüne yapacağı katkı düşünülerek, 1966 yılında kısmen revize edilerek

yılında basımı yapılan çalışmadır. Bu anlamda Hatfield'in çalışması hem ilk içsel sınıflandırma hem de ilk sınıflandırma girişimine örnektir.

Doktorasını siyaset bilimi ve politik iktisat alanında yapan Hatfield 1902 yılında Chicago üniversitesi Ticari ve İdari Bilimler Fakültesinin kurucu dekanlığı görevinde bulunmuş ve muhasebe alanında uzmanlaşarak bu alanda profesör olmuş ve modern muhasebe eğitiminin öncülerinden birisi olmuştur.

Hatfield, makalesinde İngiltere, Fransa, Almanya ve ABD'deki muhasebe uygulamaları arasındaki farklar üzerinde durmuştur. Hatfield sayılan ülkelerin hepsinin de kullandığı sistemin özünde Pacioli'nin çalışmasının olduğunu, ancak zamanla detaylarda farklılaşmaların başladığını belirtmektedir. Bunun yanı sıra Avrupa ülkeleriyle ABD arasında dikkat çeken ilk noktanın Avrupa'da muhasebe düzenlemeleri doğrudan yasama organınca yapılırken ABD için bu durumun oldukça yeni olduğu, ayrıca düşük bir düzeyde olduğu belirtilmektedir.

Hatfield, tutulan muhasebe defterlerinin şekilsel farklılıkları, bir makam tarafından tasdik edilip edilmeyişi, tekdüzen hesap planı ve bilançonun varlığı, bilanço kalemleri arasındaki farklılıklar, değerlendirme ilkeleri, amortisman ve benzeri muhasebe uygulamaları arasındaki farkları tek tek saymıştır. Ancak farklılıkların sistematik bir şekilde belirtilmemesi ve çalışmanın bölümlere dahi ayrılmaması değerlendirmeyi güçleştirmektedir.

Sonuç olarak; Kıta Avrupa sisteminde defter tutmanın Anglo-Sakson muhasebe sistemine göre daha karışık, hantal ve değişime açık olmadığı vurgulanmıştır. Bu bağlamda, bu ifadelerden de anlaşılacağı gibi Hatfield'in'de Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson ayırımına gittiği açık bir şekilde görülmekle beraber ABD muhasebe sistemini İngiltere ile tamamen aynı olarak değerlendirmemektedir. Hatfield Almanya ve Fransa'yı Kıta Avrupa muhasebe sisteminin birer üyesi olarak ABD ve İngiltere'yi ise bir gruba mensup olarak belirtmemiştir (Hatfield, 1966:169-181).

2.2.2. Barret'in Sınıflandırması

Barrett 1977 yılında yayınlanan çalışmasında ABD, İngiltere, Japonya, İsveç, Hollanda, Almanya ve Fransa'da faaliyette bulunan ve o ülke standartlarına göre finansal raporlama yapan toplam 103 işletmenin 1963

yazarın çalışmalarını bıraktığı California Üniversitesi, Berkeley'in izni ile sözkonusu çalışmayı yayımlamıştır.

ile 1972 yılları arasındaki yıllık finansal tablolarını karşılaştırarak bir sınıflandırma gerçekleştirilmiştir. Barrett veri tabanı olarak herhangi bir kurumdan istifade etmek yerine verileri kendisi toplamıştır. Çalışmada metot olarak “ağırlıklı indeks” (weighted index) kullanılmıştır.

Bu bağlamda ABD’de mali tablolarda yer alan 17 değişken seçilmiştir. Diğer bir ifadeyle mali tablo kalemlerinin içerisinde 17 tanesi seçilerek farklı ülkelere ait işletmelerin mali tablo tabloları kıyaslanmış seçilen değişkenin var olup olmamasına ve varsa da verdiği bilginin kalitesine göre 0 ile 1 arasında bir değer verilerek indeks hazırlanmıştır.

Yapılan çalışmanın neticesinde 7 farklı ülke’ye ait işletmelerin finansal raporlarının kıyaslanarak 3 adet gruba ulaşılmıştır. Bunlar, ABD-İngiltere grubu, Japonya, İsveç, Hollanda, Almanya grubu ve Fransa’dır (d’Arcy, 2001:337; Hossain, 2008:665–666).

2.2.3. Da Costa ve Diğerlerinin Sınıflandırması

İçsel sınıflandırmalar doğrudan muhasebe uygulamalarına dayandığı için verilerin kalitesi ve buna bağlı olarak elde edilme şekli ampirik araştırmaların doğası gereği oldukça önemlidir. Çalışma alanı, birçok ülkenin muhasebe uygulamalarını ilgilendirdiği için ortak verilerin doğru bir şekilde toplanması içsel sınıflandırma araştırmacıları için önemli bir sorundur. Bu sorunun aşılmasında en önemli katkıyı yapan kuruluş ise o yıllardaki adıyla Price Waterhouse (PW) muhasebe denetim ve danışmanlık firması olmuştur. Bilindiği üzere farklı kıtalarda ve çok sayıda ülkedeki şubeleri sayesinde firma, çok sayıda ulusun muhasebe uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bu bağlamda PW ilk defa 1973 daha sonra 1975 ve 1979 yıllarında düzenlediği anketler sayesinde uluslararası muhasebe uygulamaları hakkında bilgi sağlayan önemli bir veri tabanını ortaya çıkarmıştır.

Da Costa, Bourgeois ve Lawson 1978 yılında bu kaynağı kullanarak sınıflandırma çalışmasında bulunan ilk araştırmacılarıdır. Araştırmacılar PW’nin 1973 yılında 38 ülke üzerinde yaptıkları anketi kullanmışlardır. Anket 233 adet muhasebe uygulamasını ilişkin sorulardan oluşmakta ise de Da Costa ve arkadaşları bunlardan 100 tanesine değerlendirmeye almışlardır. Gerçekleştirdikleri istatistikî çalışmada topladıkları verilere faktör analizi uygulayarak iki adet grup ortaya çıkarmış ve örneklem içinde yer alan iki ülkenin de sınıflandırma dışı tutulması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Aşağıdaki Tablo 2 araştırma sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 2. Da Costa ve Diğerlerinin Sınıflandırması

GRUP I	GRUP II	Sınıflandırma Dışı
Japonya	İngiltere	Hollanda
Filipinler	Eire	Kanada
Meksika	Rodezya	
Arjantin	Singapur	
Batı Almanya	Güney Afrika	
Şili	Avustralya	
Bolivya	Jamaika	
Panama	Kenya	
İtalya	Yeni Zelanda	
Peru	Fiji	
Venezüella		
Kolombiya		
Paraguay		
ABD		
Pakistan		
İspanya		
İsviçre		
Brezilya		
Fransa		
Uruguay		
İsveç		
Hindistan		
Etiyopya		
Belçika		
Trinidad		
Bahamalar		

Kaynak: Choi ve Mueller 1992:37

Tabloda gösterildiği gibi Da Costa ve arkadaşları iki gruba i sınıflandırma yapmış ve Hollanda ile Kanada'nın iki grubunda özelliklerini taşımadığı kanaatine varmışlardır. Birinci grup ABD, Fransa ve Almanya ile yoğun bir şekilde güney Amerika ülkelerinden oluşurken ikinci grup Britanya imparatorluğu'nun hakimiyet sahasını göstermektedir (Nobes ve Parker, 2002:60; Choi ve Mueller, 1992:36-37).

Bu çalışmada kullanılan veri setinin PW'nin 1973 yılında yaptığı anketler olduğu daha önce belirtilmişti. Nobes tarafından 1981 yılında bu verilerin sınıflandırma çalışmalarında kullanımının çeşitli şüpheler uyandıracığı iddia edilmiştir. Nobes'a göre PW 1973 verilerine ilişkin dört tip problem mevcuttur.

- 1- Çok açık yapılan hatalar
- 2- Yanıltıcı cevaplar
- 3- Önemli soruların, önemsiz sorularla bastırılmış olması

4- ABD ile İngiltere'nin muhasebe uygulamalarının benzerliğinden dolayı aradaki farklar gereğinde fazla abartılmasıdır⁴ (Nobes, 2002, 61).

2.2.4. Frank'in Sınıflandırması

Frank çalışmasında (1979) bir ülkedeki politik sistemi, ekonomik sistemi ve ticari hayatın yapısı gibi konuları çevresel faktörler olarak adlandırmakta ve o ülkede ki muhasebe sisteminin amaçlarının, kavramlarının ve nihayetinde uygulamalarının şekillenmesinde etkili olduğunu belirtmektedir. Diğer yandan gerçek şudur ki çevresel faktörler asla sabit değildir ve ülkeler arasında ciddi farklılıklar olabilmektedirler. Bu bağlamda ülkeler arasındaki muhasebe kavram ve uygulamalarının da farklılaşmasının beklenmesi yanlış olmayacaktır. Frank, 38 adet komünist olmayan ülke üzerinde çalışarak muhasebe kavram ve uygulamalarındaki farkları o ülkelerde hakim olan sosyal ve ekonomik çevreyi dikkate alarak incelemeyi amaçlamıştır (Frank, 1979:593).

Bu çalışmada kullanılan veri setini PW'nin 1973 yılında 233 muhasebe uygulamasını sorguladığı ve 38 ülke üzerinde yapılan anket sağlamıştır. Toplanan verilere faktör analizi uygulanmıştır. İstatistiki analiz sonucunda dört faktör bulunmuş ve her ülke en yüksek çıktığı faktör grubunun altında konumlandırılmıştır. Daha sonra bu faktör grupları yazarın kişisel tecrübeleri ve geçmiş bilgiler doğrultusunda isimlendirilerek dört farklı muhasebe modeli öne sürülmüştür. Tablo 3 analizin sonuçlarını ve yapılan sınıflandırmayı göstermektedir.

Frank'in yaptığı ampirik sınıflandırma Seidler'in 1967 yılında yaptığı ampirik olmayan üçlü sınıflandırmayla (İngiliz,Kıta Avrupa, Amerikan) paralel sonuçlar çıkarmıştır. Bu çalışma sadece dördüncü olarak Latin Amerika'yı eklemiştir. 1967 yılında gerçekleştirilen bir başka ampirik olmayan çalışma Mueller'in çalışmasına ise bu çalışmanın ampirik bulgularıyla net bir şekilde desteklenmemektedir. Diğer yandan AAA tarafından 1977 yılında gerçekleştirilen morfolojik sınıflandırmayla tutarlı sonuçlar elde edilmiştir.

⁴ C. Nobes 1982 yılında muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması üzerine doktora tezi yazarak bu alanda en çok yayın veren yazarlardan birisidir. Kendi çalışmalarında İngiltere ve ABD muhasebe sistemlerine aynı grupta yer vermiştir. Da Costa ve arkadaşlarının çalışmasında olduğu gibi iki ülke sistemlerinin ayrılmasına şiddetle karşı çıkmaktadır.

Tablo 3. Frank'ın Sınıflandırması

Britanya Modeli	Latin Amerika Modeli	Kıta Avrupa Modeli	ABD Modeli
Avustralya	Arjantin	Belçika	Kanada
Bahamalar	Bolivya	Kolombiya	Almanya
Etiyopya	Brezilya	Fransa	Japonya
Erite	Şili	İtalya	Meksika
Fiji	Hindistan	İspanya	Hollanda
Jamaika	Pakistan	İsveç	Panama
Kenya	Paraguay	İsviçre	Filipinler
Yeni Zelanda	Peru	Venezüella	
Rodezya	Uruguay		
Singapur			
Güney Afrika			
Trinidad			
İngiltere			

Kaynak: Frank, 1979:596

Sonuç olarak 38 ülkenin 233 adet muhasebe kavram ve uygulamaları gösterdikleri benzerliklere göre faktör analizine tabi tutularak dört farklı grup elde edilmiştir. Bu gruplar genellikle eski İngiliz kolonilerinin olduğu Britanya modelindeki ülkeler, Latin Amerika modeli, Kıta Avrupa Modeli ve ABD ve etkisinde ki ülkelerin oluşturduğu modeldir. Ayrıca bu sınıflandırma çalışması daha önce literatürde yer alan ancak ampirik olmayan çalışmalardan AAA'nı morfolojisi ile Seidler'in sınıflandırmasını ampirik olarak doğrulamıştır (Frank, 1979:600-604).

2.2.5. Nair ve Frank'ın Sınıflandırması

Frank, çalışmasının yayınlanmasından bir yıl sonra R.D. Nair'le ortaklaşa yeni bir sınıflandırma çalışması yayınlamıştır. Bu çalışmayı Frank'ın tek başına yaptığı sınıflandırmadan ayıran en önemli fark ise, bu çalışmada sınıflandırma kriteri olarak tayin edilen muhasebe uygulamaları ikiye ayrılarak ülkeler gruplandırılmıştır. Birinci ayırım muhasebe uygulamalarının ölçme (measurement) işleviyken ikinci ayırım açıklama işlevi olmuştur. Ayrıca Frank'ın tek başına yaptığı çalışmada kullandığı

veri tabanı PW 1973, 38 ülkeye ait verileri içeriyor iken bu çalışmada PW 1973'ün yanı sıra 46 ülkeye ait verileri içeren PW 1975 kullanılmıştır. Nair ve Frank, muhasebe uygulamalarının ölçme ve açıklama kısımlarının birbirinden ayrılmasının sebebini açıklarken, bazı ülkelerde ölçmeye ve açıklamaya ilişkin muhasebe uygulamalarının farklı otoriteler tarafından düzenlenmesine işaret etmektedirler. Bu çalışmada kullanılan ve yine Price Waterhouse firmasınınca yapılan 1975 yılındaki ankette sekiz yeni ülke daha araştırma evrenine dâhil edilmekle beraber ölçülmek istenen muhasebe uygulamaları sayısı da 233'ten 264'e çıkarılmıştır.

Çalışmanın araştırması üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada 1973 yılındaki veriler ölçme ve açıklama uygulamalarına göre ayrı ayrı faktör analizine tabi tutularak gruplandırma yapılmıştır. İkinci aşamada aynı işlem 1975 verilerine uygulanmıştır. Son aşamada ise kişi başına düşen mili gelir, yıllık büyüme oranı, dış ticaret hacmi gibi ekonomik sekiz adet değişkenle, konuşulan dil gibi kültürel değişkenlerin gruplarla olan ilişkisi ayrıştırma yapılarak (discriminant functions) incelenmiştir (Nair ve Frank, 1980:427-432).

Burada 1975 yılındaki anketin 1973 yılındakileri de kapsadığı düşüncesiyle sadece, 1975 yılı verilerine ait faktör analizleri sonucu ulaşılan ölçme ve açıklama uygulamalarına ait sınıflandırmalar tablolar halinde gösterilecektir.

Tablo 4.Nair ve Frank, Ölçme Uygulamalarına Göre Sınıflandırma

Britanya Modeli	Latin Amerika Modeli	Kıta Avrupa Modeli	ABD Modeli	Şili
Avustralya	Arjantin	Belçika	Bermuda	Şili
Bahamalar	Bolivya	Danimarka	Kanada	
Fiji	Brezilya	Fransa	Japonya	
İran	Kolombiya	Almanya	Meksika	
Jamaika	Etiyopya	Norveç	Filipinler	
Malezya	Yunanistan	İsveç	ABD	
Hollanda	Hindistan	İsviçre	Venezüella	
Yeni Zelanda	İtalya	Zaire		
Nikaragua	Pakistan			
Erite	Panama			
Rodezya	Paraguay			
Singapur	Peru			
Güney Afrika	İspanya			
Trinidad	Uruguay			
İngiltere				

Kaynak: Nair ve Frank, 1980:433

Tablo 5. Nair Ve Frank İletme Uygulamalarına Göre Sınıflandırma

Latin Amerika Modeli	Doğu Britanya Modeli	ABD Modeli	Batı Britanya Modeli	Grup V ⁴	İskandinav Modeli	İtalya-İsviçre Modeli
Belçika	Avustralya	Bahamalar	Bermuda	Arjantin	Danimarka	İtalya
Bolivya	Etiyopya	Almanya	Kanada	Hindistan	Norveç	İsviçre
Brezilya	Fiji	Japonya	Jamaika	İran	İsveç	
Şili	Kenya	Meksika	Hollanda	Pakistan		
Kolombiya	Malezya	Panama	Erite	Peru		
Fransa	Yeni Zelanda	Filipinler	Rodezya			
Yunanistan	Nijerya	ABD	İngiltere			
Paraguay	Singapur	Venezüella				
İspanya	Güney Afrika					
Uruguay	Trinidad					
Zaire						

Kaynak: Nair ve Frank, 1980:436.

PW 1975 anket verilerinin muhasebenin ölçme ve açıklama uygulamalarına göre ayrı ayrı sınıflandırmaya gidilmesi Tablo 5 ve 6'da görülebileceği gibi yeni grupların ortaya çıkmasına ülkelerin gruplarında değişimler olmasına sebep olmaktadır. Buna en güzel örnek olarak Almanya'nın Frank'in muhasebe uygulamalarında ayrıma gitmediği çalışmada ABD modeline dahil edilmesi ve bu çalışmada açıklama uygulamalarında yine ABD modelinde yer almasına rağmen ölçme uygulamalarına göre yapılan sınıflandırma da Kıta Avrupa modeline dahil edilmesidir. Ayrıca bu araştırma kesin sınıflandırmalara gitmenin çok güç olduğunu gösteren bir kanıttır. Ayrıca ekonomik ve sosyal değişkenlerle gruplar arasında açık bir ilişki var olduğu tespit edilmiştir (Nair ve Frank, 1980:449).

2.2.6. Nair'in Sınıflandırması

R.D. Nair 1982 yılında yayınladığı çalışmasında Frank'le 1980 yılında başlattıkları geleneği devam ettirmiş ve sınıflandırmayı yine ikiye ayırarak ölçme ve açıklama uygulamalarına göre gerçekleştirmiştir. Nair'in kullandığı veriler PW'nin 1979 yılında yaptığı ankettan derlenmiştir. PW 1979 anketi 64 ülkenin 267 adet muhasebe uygulamasını araştırmak üzere tasarlanmıştır. Hemen fark edilebileceği gibi hem ülke sayısı hem de sorguladığı muhasebe uygulamalarının sayısı açısından PW'nin en kapsamlı anketi bu olmuştur. Günümüzde Price

Waterhouse Coopers olarak faaliyette bulunan şirketin 1979 yılından sonra benzeri bir çalışma yapmadığı tespit edilmiştir.

Nair makalesinin başında çalışmasının önce Frank tarafından (1979) ve sonra Nair ve Frank tarafından yapılan (1980) çalışmaların genişletilmiş şekli ve devamı olduğuna değinerek, çalışmasının ana hedefi olarak uluslar arası muhasebe uygulamalarının ampirik açıdan belirlenebilmesi için bir rehber oluşturmak olduğunu belirtmektedir.

Nair araştırmasında öncelikle ölçmeye ait uygulamaları analiz etmiştir. 64 ülkeden alınan 160 adet ölçme uygulaması birer gözlem gibi kabul edilerek korelasyon matrisiyle desteklenen faktör analizine tabi tutulmuşlardır. Bunun sonucunda ölçme uygulamalarının birbirlerine olan yakınlıklarına göre yedi grup ortaya çıkmıştır (Nair, 1982: 85-93). Tablo 6 bu grupları göstermektedir.

Tablo 6. Nair'in Ölçme Uygulamalarına Göre Sınıflandırması

Britanya Modeli	Orta Amerika ve Güney Avrupa Modeli	İskandinav ve Orta Avrupa Modeli	ABD Modeli	Güney Amerika Modeli	Grup 6	Grup 7
Avustralya	Kostanika	Avusturya	Domünik Cumhuriyeti	Arjantin	Fildişi	Hindistan
Bahamalar	Ekvator	Belçika	Meksika	Bolivya	Senegal	
Bermuda	El Salvador	Kolombiya	Panama	Şili		
Botsvana	Yunanistan	Danimarka	Filipinler	Peru		
Brezilya	Guatemala	Almanya	ABD			
Kanada	Honduras	İran	Venezüella			
Fiji	İtalya	Norveç				
Fransa	Japonya	İsveç				
Honkong	Kore	İsviçre				
İrlanda	Fas	Zaire				
Jamaika	Nikaragua					
Jersey Adaları	Pakistan					
Kenya	Paraguay					
Malavi	Portekiz					
Malezya	İspanya					
Hollanda	Tayvan					
Yeni Zelanda	Uruguay					
Nijerya						
Singapur						
Güney Afrika						
Trinidad						
İngiltere						
Zambiya						
Zimbabve						

Yukarıdaki tabloda aynı grupta yer alan ülkelerin mali tablolarının birbirleriyle karşılaştırılmasında sakınca yoktur. Nair'in ölçme uygulamalarına göre yaptığı sınıflandırma da daha önce Frank'le yapılan dörtlü gruplandırma ile kıyaslandığında "Latin Amerika" modelinin burada "Orta Amerika/Güney Avrupa" ve "Güney Amerika" olmak üzere ikiye ayrıldığı anlaşılmaktadır. Aşağıdaki Tablo 7'de ise Nair'in açıklama uygulamalarına göre yaptığı sınıflandırmaya yer verilmiştir.

Tablo 7. Nair'in İletme Uygulamalarına Göre Sınıflandırması

Britanya Modeli	Grup 2	ABD Modeli	Grup 4	Grup 5	Grup 6	Grup 7	Grup 8	Grup 9	Grup 10
Avustralya	Arjantin	Kanada	El Salvador	Fildişi	Avusturya	Almanya	İspanya	Kolombiya	Fransa
Bahamalar	Belçika	Dominik Cumhuriyeti	Guatemala	Senegal	Yunanistan	Japonya			
Bermuda	Bolivya	Meksika	Honduras		Fas				
Botswana	Şili	Panama	Jersey Adaları		İsviçre				
Brezilya	Kostarika	ABD	Nikaragua						
Danimarka	Ekvator	Venezüella							
Fiji	Hindistan								
Honkong	İtalya								
İran	Kore								
İrlanda	Pakistan								
Jamaika	Paraguay								
Kenya	Peru								
Malavi	Filipinler								
Malezya	Portekiz								
Hollanda	Tayvan								
Yeni Zelanda	Uruguay								
Nijerya	Zaire								
Norveç									
Singapur									
Güney Afrika									
İsveç									
Trinidad									
İngiltere									
Zambiya									
Zimbabve									

Kaynak: Nair, 1982: 92-93.

Gerek Nair ve Frank'in çalışmasında gerekse de bu çalışmada açıklama uygulamalarına ait sınıflandırma çalışmalarında elde edilen grup sayısının ölçme uygulamalarına ait sınıflandırmadakilerden daha fazla grup elde edildiği görülmektedir. Bu bağlamda ülkeler arasında açıklama uygulamaları için çeşitliliğin yaygın olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır. Ayrıca burada grupların sekiz tanesine model atanamamıştır. Nair, bunun nedenini gruplardaki üyeliklerin oldukça karışık olmasının açık bir şekilde model atanabilmesini engellediğini belirtmiştir (Nair, 1982:93-94).

2.2.7. Nobes'un Sınıflandırması

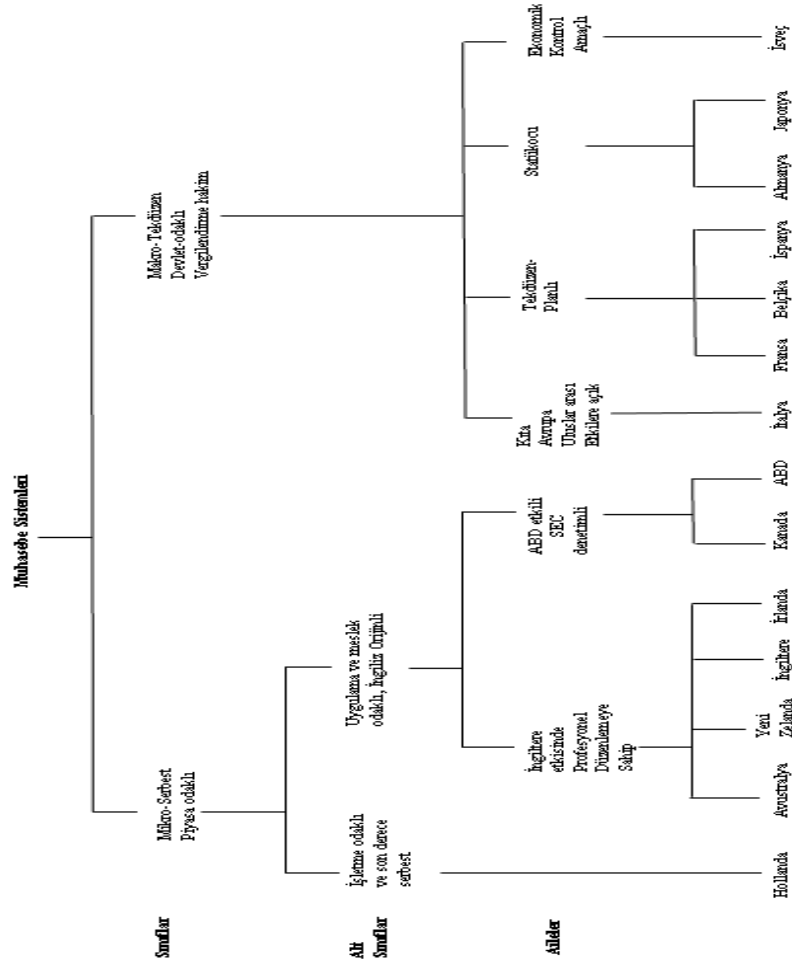
Christopher Nobes, 1983 yılında mevcut içsel sınıflandırma çalışmalarının eksikliklerinden yola çıkarak, yeni veriler ve model kullanarak sınıflandırma yapmıştır. Sonraki zamanlarda aynı model gelen eleştiriler doğrultusunda geliştirilmiştir. Nobes önceki çalışmaların eksikliklerini ve kendi modelinin bu eksikliklere getirdiği çözümleri şu dört başlık altında incelemiştir.

a- Tanımlama Hatası: Nobes önceki çalışmaların tam olarak neyin sınıflandırıldığını açıklamada eksik kaldığını belirtmektedir. Kendi çalışmasında sınıflandırılacak öğenin halka açık şirketlerin muhasebe uygulamaları olacağını belirtmektedir. Ayrıca bu şirketler sadece gelişmiş batı dünyasından olacak ve sadece ölçme uygulamaları dikkate alınacaktır. Gerçektende önceki sınıflandırmalarda toplanan verilerde şirket tipi veya büyüklükleri dikkate alınmamıştır. Dolayısıyla bu durum yanlış kıyaslamaya neden olabilmektedir. Nobes bu konuda yaptığı düzeltmelerin nedenlerini şöyle sıralamaktadır. Halka açık şirketlerin muhasebe uygulamalarının seçilmesinin nedeni olarak halka açık şirketlere ait verilerin kolay bulunabilmesini öne sürmüştür. Sadece gelişmiş batı devletlerinin verilerini dikkate alınması içinde veri tabanı olarak istifade ettiği Price Waterhouse anketinin çok geniş bir kesime uygulandığı için, örneklem olarak kabul edilen halka açık şirket tipi her ülkede yaygın olmamakla beraber verinin kalitesini de sorgulanabilir hale getirmektedir. Son olarak sadece ölçme uygulamalarının seçilmesinin nedeni olarak ise ölçme uygulamalarının kâr rakamı, toplam varlıkların büyüklüğü, özsermaye gibi kalemlerin belirlenmesinde muhasebenin ölçme uygulamalarına başvurulması göstermiştir.

b- Yeni Bir Model "Hiyerarşi": Nobes'un önceki çalışmaların eksikliklerine ait getirdiği ikinci ve üçüncü eleştiriler, sırasıyla istatistiki sonuçların karşılaştırılabileceği bir modelin geliştirilmemiş ve yapılan sınıflandırmalarda grupların birbirlerine ilişki mesafesinin bilinmez

olmasıdır. Nobes sınıflandırmasını yaparken hukuk ve ekonominin etkisi gibi gruplandırmaya ışık tutacak açıklayıcı değişkenleri kullanmıştır.

Şekil 5. 1980 Yılında Bazı Gelişmiş Ülkelerin Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması



Kaynak: Nobes ve Parker, 2002:65.

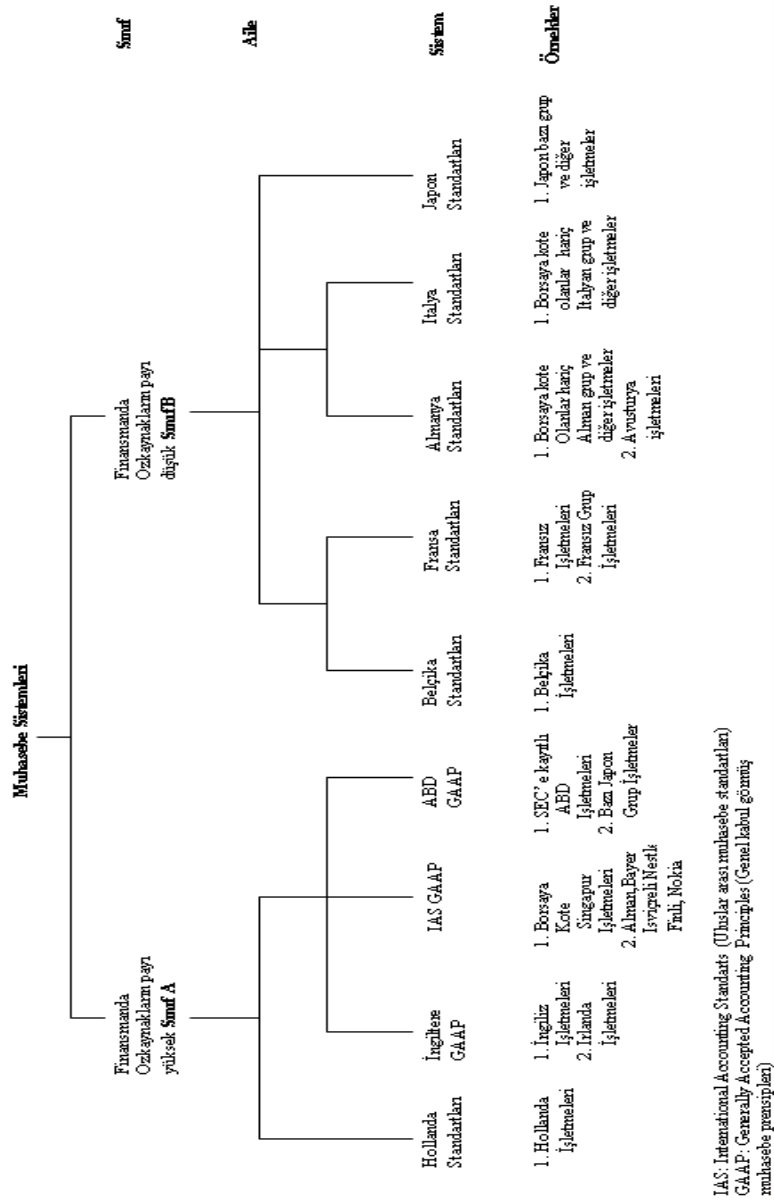
Bunun yanı sıra asıl Nobes'un getirdiği en önemli yenilik sınıflandırmada hiyerarşiyi esas tutmasıdır. Bilindiği gibi önceki sınıflandırmalarda analiz sonucunda çeşitli gruplar oluşturuluyor ve bu gruplar araştırmayı yapanların tecrübeleri ve açıklayıcı değişkenlerin ışığında isimlendiriliyordu. Mesela bu gruplandırmaların bazılarında ABD ile İngiltere ayrı ayrı gruplarda sınıflandırılmaktadır. Muhasebe uygulamalarının benzerliklerinden yola çıkılarak oluşturulan grupların

birbirleriyle olan mesafeleri ise bilinmemektedir. Diğer bir deyişle yapılan bir sınıflandırmayla üç ayrı grupta gözüken üç gelişmiş ülke; ABD, İngiltere ve Almanya'nın muhasebe sistemlerinin mevcut sınıflandırmaya göre birbirlerine benzemedikleri iddia edilebilirse de bu üç sistemden hangi ikisinin birbirine daha çok benzediği ve hangi ikisinin birbirinden daha farklı olduğu soruları cevapsız kalmaktadır. Bu yüzden Nobes biyoloji biliminden ödünç aldığı "sınıf (class) alt sınıf (sub-class) ve aile (family) tarzında hiyerarşik bir sınıflandırma modeli kullanmıştır. *c- Ayırıştırıcı Özellikler:* Seçilen örneklem için tayin edilecek faktörlerin uygunluğuna dikkat çekerek öncekilerde olduğu gibi ekonomik ve politik açıdan birbirlerinden çok farklı olan ülkelere aynı faktörlerin uygulanmasını doğru bulmamıştır. Bu bağlamda Nobes kendi çalışmasında PW'nin anketindeki gelişmiş 14 ülkeyi baz almış ve sadece bu ülkelere uygun olacak şekilde dokuz adet faktör üretmiştir (Nobes ve Parker, 2002:63-65). Aşağıdaki Şekil 5 Nobes'un sınıflandırma çalışmasını göstermektedir.

Şekil 5'te görüldüğü gibi Nobes sınıflandırmasını yaparken hiyerarşik bir model kullanmıştır. Model iki sınıf, iki alt sınıf ve altı adet aileden oluşmaktadır. Bu model sayesinde ülke muhasebe sistemlerinin benzerliklerine göre birbirleriyle olan mesafeleri daha iyi anlaşılabilir. Mesela, Şekil 3'de yer alan 14 gelişmiş ülke arasından muhasebe sistemleri birbirine en uzak ülkeler muhasebe sistemini devletin dizayn ettiği, vergilendirmenin ve ulusal ekonomik politikaların muhasebe uygulamalarıyla beraber yürütüldüğü İsveç'le devletin muhasebe uygulamalarının belirlenmesinde etkisinin neredeyse hiç olmadığı, tamamen piyasanın ve işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda muhasebe uygulamalarının gerçekleştirildiği Hollanda'dır. Roberts, 1995 yılında yukarıdaki sınıflandırma şekline bazı eleştiriler getirmiştir. Roberts, biyoloji biliminden esinlenerek kurulan hiyerarşinin ancak bir teşbihten öteye geçemeyeceğini çünkü biyoloji bilimindeki canlı türlerinin sınıflandırılmasında evrimin var olduğunu ancak Nobes'un modelinin evrimi içermediğini belirtmiştir. Nobes tarafından haklı bulunan bu eleştiriler neticesinde çeşitli değişiklikler yapılarak 1998 yılında aşağıdaki sınıflandırma yapılmıştır.

C. ELİTAŞ & A. BÜYÜKŞALVARCI & M. ÜÇ

Şekil 6. 1988 Yılında Bazı Ülkelerin Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması



Kaynak: Nobes ve Parker, 2002:67.

Nobes'un Şekil 5 ve Şekil 6'da gösterilen her iki çalışmasında da iki gruplu sınıflandırma yapılmıştır. İki çalışma karşılaştırıldığında, grupların özellikleri ve üye ülkeler açısından Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa şeklinde temelde iki sınıfın varlığından söz etmek mümkün olmaktadır. Ancak daha önce de kısaca değinildiği gibi bu iki grupla ilgili yapılan ayırım noktasında literatürde görüş birliği yoktur.

Cairns (1997) ve Alexander ve Archer (2000) bu iki gruplu sınıflandırmanın geçerliliğine şüpheyle yaklaşmakta ve şu argümanları sunmaktadırlar. Anglo-Sakson veya Amerikan, Kıta Avrupa muhasebe sistemlerinin birbirlerine benzediği dolayısıyla ayırımın gün geçtikçe daha fazla zorlaştığı ve anlamsızlaştığını öne sürmektedirler. Hatta günümüzde belki de Amerikan muhasebe sistemi ile Alman muhasebe sistemi arasındaki benzerliklerin Amerikan ve İngiliz muhasebe sistemlerinin aralarındaki benzerliklerden daha fazla olduğunu belirtmişlerdir.

Nobes bu eleştirilere kısmen hak vererek şöyle karşılık vermiştir. İki grup arasındaki farkın başta konsolidasyon uygulamaları açısından ortadan kaybolduğunu bunun temel nedeninin AB'nin muhasebenin harmanizasyonu ile ilgili direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin (IASC) çalışmaları olduğudur. Buna rağmen yapılan ikili gruplandırma hala güçlü bir açıklayıcı durumundadır. Çünkü uluslararası muhasebe standartları belirli büyüklüğe ve özelliğe sahip işletmelerce kullanılmaktadır. Ayrıca ABD ve İngiltere'nin muhasebe sistemlerinin aynı grupta olamayacak kadar birbirlerinden farklı olduğu eleştirisindeki temel hata ise eleştiri sahiplerinin kıyaslama yaparken, iki ülke arasındaki düzenleme süreci ve kuruluşlarının karşılaştırılmasına bakarak karar vermeleridir. Oysa muhasebe uygulamalarına bakıldığında iki sistem arasında ciddi benzerlikler vardır (Nobes ve Parker, 2002: 65-68).

2.2.8. Doupnik ve Salter'in Sınıflandırması

Doupnik ve Salter'in 1993 yılında yayınlanan araştırmalarının temel amacı, bu çalışmada şekil 3'de gösterilen, 1987 yılında Berry tarafından genişletilen ve Nobes'un 1983 yılındaki hiyerarşik sınıflandırmasının geçerliliğinin test ettiği mevcut ulusal muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına dayanmaktadır.

Bu çalışmada veriler PW'nin 1979 yılında yaptığı anketin verilerinin içerisinde 100 adet muhasebe uygulaması seçilmiştir. Daha sonra ANOVA testi yapılmıştır. Ulaşılan güvenilirlik düzeyinde ulusal

muhasebe uygulamalarından bir veri tabanının oluşturulabileceği anlaşılmıştır.

Son aşamada PW 1979 anketinden seçilen bu sorular yurt dışında en az iki adet şubesi olan sekiz adet uluslararası muhasebe ve danışmanlık firmalarının merkez ofislerine gönderilmiştir. 50 ülkenin bilgilerini içeren 174 adet anket geri dönmüştür.

Anketlerdeki cevaplar analiz edildikten sonra hiyerarşik sınıflandırma yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda yapılan sınıflandırma ile makro ve mikro olmak üzere iki adet sınıfa ulaşılmıştır. Mikro grubu, muhasebe standartlarının yasa koyucular yerine uygulayıcılar tarafından belirlendiği ülkeler oluştururken makro grubunu muhasebe standartlarının belirlenmesinde yasa koyucuların hakim olduğu ülkeler olmuştur. Bu bağlamda araştırma sonuçları Nobes'un çalışmasıyla paralel çıkmıştır. Mikro grubunda yer alan ülkeler; İngiliz kolonileri, ABD, Hollanda, Tayvan ve Lüksemburg'tur. Makro grupta yer alan ülkeler, kıta Avrupa'sı ülkeleri, Latin Amerika ülkeleri ve Arap ülkeleridir (Doupnik ve Salter, 1993:41-52).

2.2.9. d'Arcy'nin Sınıflandırması

d'Arcy aynı veri setini (TRANSACC veri tabanı) kullanarak iki farklı sınıflandırma çalışmasında bulunmuştur. Her iki çalışma da muhasebe kurallarını sınıflandırma kriteri olarak seçmiştir. Bunlardan ilki finansal tabloların karşılaştırılabilme (comparability) özelliğini baz alan çalışmadır. 2000 yılında yayınlanan bu çalışmanın temel varsayımı, mali tabloların karşılaştırılabilme özelliğinin yüksek kalitede ki ulusal muhasebe sistemlerinde düşük kalitede ki ulusal muhasebe sistemlerine göre daha kuvvetli olacağıdır. Daha açık bir ifadeyle yazar, mali tabloların karşılaştırılabilme özelliğini onların kalitesini ölçmede yeterli olan bir araç olarak görmüştür.

d'Arcy'i bu algıya veya bu varsayımına götüren düşünce, bir ülkede mali tablo hazırlamayla ilgili tekdüze ve bağlayıcı kuralların olmamasının veya azlığının, mali tabloları hazırlayanların hareket alanlarını artırması ihtimalidir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak aynı ülkede ve hatta aynı sektörde ki farklı uygulayıcılar tarafından hazırlanan farklı işletmelere ait mali tabloların karşılaştırılabilmesi güçleşmektedir. Neticede yatırım kararlarının alınması zorlaşmakta ve temel amacı bilgi sağlama olan mali tablolar işlevini eksik ifa etme durumunda kalmaktadırlar. Bu noktada, IASC tarafından yürütülen "Karşılaştırılabilirliğin İyileştirilmesi Projesinin" (Comparability

Improvement Project) bu görüşü desteklediği ifade edilmektedir (d’Arcy, 2000:46).

Çalışmada istifade edilen veri seti Alman Diether Ordelheide’nin editörlüğünde ve uluslararası muhasebe ve danışmanlık firması KPMG tarafından desteklenerek yazımı tamamlanan içerisinde başta Avrupa ülkeleri ile ABD, Kanada, Japonya gibi ülkelerin muhasebe sistemlerini ve uluslararası finansal raporlama standartlarını tanıtan bir kitaptır. İsmi “Uluslararası Muhasebe” (Transnational Accounting) olan bu kitap, tanıtılan ülkenin muhasebe uygulamalarının önce tek bir işletmenin karşılaştığı mali olaylara sonra ise grup şirketlerinde karşılaşılan mali olaylara getirdiği çözümleri ele almaktadır. Kitap bir çeşit veri tabanı görevi görmekte ve kısaca TRANSACC olarak isimlendirilmektedir. Bu bağlamda en son UFRS’ler dahil kitapta yer verilen tüm ülke muhasebe sistemleri bir referans matrisinde özetlenmiştir. Matris, tüm ülkelerin değerlendirme, konsolidasyon, bilanço ve gelir tablosunun hazırlanışıyla ilgili çok sayıda kuralı içermektedir. Muhasebe uygulamalarıyla ilgili olan bu kurallar her ülke için tek tek matriste G (yapılması gerekli), İ (izin verilmiş) ve Y (yasaklanmış) şeklinde sembollerle kısaltılarak gösterilmiştir (d’arcy, 2001:335).

d’Arcy her iki çalışmada da bu üçlü cevap şeklini şu şekilde ikiye düşürerek değer atamıştır. Meselâ: “geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi” ifadesi yapılması gerekli veya yasaklanmış şeklinde iki forma indirilmiş, ancak yanıtlar yine TRANSACC’daki gibi ele alınmıştır. Bu durum aşağıdaki Tablo 8’te daha açık bir biçimde gösterilmektedir.

Tablo 8. Cevapların İki Seçeneğe İndirilmesi

Muhasebe Kuralı	A Ülkesi Yapılması gerekli	B Ülkesi İzin verilmiş	C Ülkesi Yasaklanmış
Geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi gerekli	1	0	0
Geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi yasaklanmış	0	0	1

Kaynak: d’Arcy, 2000:51.

Tablo 8’i tek başına veri olarak kabul edersek başta yapılan varsayıma göre A ve C ülkelerinin muhasebe sistemlerinin B ülkesinininkinden daha kaliteli olduğu kabul edilebilir. Çünkü B ülkesinde işletmeleri bağlayıcı pozitif veya negatif yönde bir düzenleme bulunmamakta, muhasebeciler

geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda tamamen serbest davranmaktadırlar. Böylece aynı mali olay farklı şekillerde raporlanarak mali tabloların karşılaştırılabilme özelliği kaybolmakta ve bunun sonucunda raporlama kalitesi düşmektedir. Bir bakıma d’Arcy bu çalışmada muhasebe düzenlemeleri ile mali tabloların kalitesi arasında bir ilişki kurarak, muhasebe düzenlemelerinin yoğunlaştığı ülke sistemlerinin kaliteli mali tablo ürettiğini ortaya çıkarmıştır. Aşağıda yer alan Tablo 9, d’Arcy’nin (2000) ilk çalışmasının sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 9. Düzenleme Yoğunluğuna Göre Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması

Yoğun Düzenleme	Normal Düzenleme	Hafif Düzenleme
İspanya	Fransa	Almanya
ABD	Japonya	Danimarka
İsveç	UFRS	İsviçre
Avustralya	Kanada	
İngiltere	Belçika	
	Avusturya	
	Hollanda	

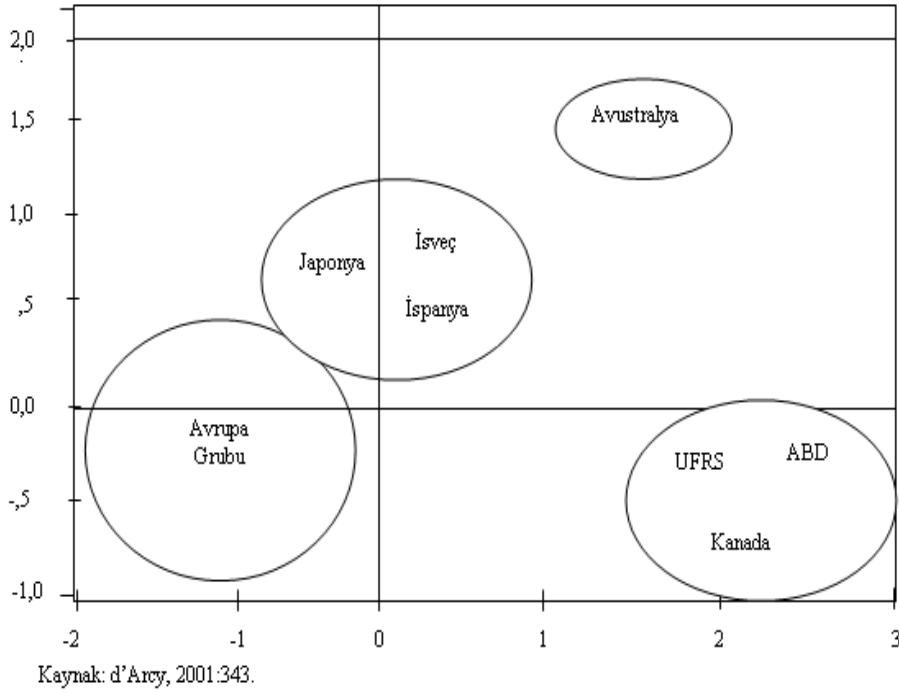
Kaynak: d’Arcy, 2000: 56.

d’Arcy’nin literatürde geniş yankı bulan asıl çalışması ikinci çalışmasıdır ve 2001 yılında yayınlanmıştır. Bu çalışmada d’Arcy TRANSACC veri tabanını kullanmış ve burada yer alan 14 ülkenin her biri ile UFRS’lerin muhasebe uygulamaları için belirledikleri gereklilikleri (standartlar) sınıflandırma kriteri olarak kullanmıştır. Çalışmanın ulaştığı özellikle altı çizilen en önemli sonuç Anglo-Amerikan ve Kıta Avrupa şeklindeki ayrımın istatistikî olarak kanıtlanamadığıdır. Ayrıca yazar ulusal bir sistem olmamasına rağmen UFRS’lerin sınıflandırmaya dahil edilmesinin nedeni için UFRS ve Anglo-Amerikan standartların birbirleriyle uyum içinde olduğu argümanının doğruluğunun test edilmesine işaret etmektedir.

Yapılan analizler sonucu sistemler arasındaki benzerliklere göre hiyerarşik bir sınıflandırma yapılmıştır. d’Arcy sınıflandırmasında çok

boyutlu sıralamayı (multidimensional scaling) tercih etmiş ve üç gruplu bir sınıflandırma yapmıştır. Avustralya ise hiçbir gruba dâhil edilememiş tek başına bırakılmıştır. Çalışma sonucu elde edilen gruplar şöyledir; Avrupa, Kuzey Amerika, Japonya, İsveç, İspanya ve tek başına Avustralya'dır. Aşağıdaki Şekil 7 bu sınıflandırmayı göstermektedir.

Şekil 7. d'Arcy'nin İki Boyutlu Sınıflandırması



Yukarıdaki şekilde kısaca Avrupa grubu olarak belirtilen ülkeler; Fransa, Belçika, Avusturya, Almanya, Danimarka, Hollanda, İngiltere, İsviçre'dir. Şekildeki hiyerarşik sınıflandırmaya göre birbirlerine en çok benzeyen sistemler Avusturya ve Almanya olmuştur. Birbirlerinden en uzak sistemler ise Fransa ve ABD'dir. Araştırmanın amaçlarından birisi olan UFRS ve Anglo-Amerikan sistemlerin birbirlerine uyumlu olduğu ya da benzediği öngörüsü de şekle göre nispeten doğru kabul edilebilir. Ancak en önemlisi daha önce de ifade edildiği gibi İngiltere ve ABD'nin muhasebe sistemlerinin bu çalışmaya göre kesinlikle aynı grupta kabul edilemeyecekleridir (d'arcy, 2001:336-343).

Nobes, yukarıdaki sınıflandırmaya ve varılan Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası ayırımına getirilen eleştirilere bir cevap olarak 2004 yılında bir makale yayınlamıştır. Nobes makalesinde d'Arcy'nin kullandığı veri tabanının kendisini yanlışla götürdüğünü ve araştırmanın güvenilir olmadığını iddia etmiştir. Bu bağlamda Nobes kendisi gibi d'Arcy'nin de PW'nin veri tabanında yanlışlar yapıldığını belirtmesine rağmen benzer yanlışların kendi veri tabanında da bulunduğu farkında olmadığını belirtmektedir. Ayrıca konsolide şirket ayırımında da yanlışlar yapıldığını belirtmektedir (Nobes, 2004:190-192).

Nobes'un itirazlarını içeren makalenin yayımlandığı derginin aynı sayısında d'Arcy'nin yapılan eleştirilere karşı verdiği cevap yayınlamıştır. d'Arcy eleştirilere verdiği cevabında özetle ampirik çalışma sonuçlarının yorumlanmasında veri tabanının kısıtlarının göz önüne alınarak dikkatli olunması gerektiğinin altını çizmiş ancak bu konuda yapılacak çalışmaların da hiçbir zaman tam bir objektifliğe sahip olamayacağını ve önceki çalışmalarla tam tutarlı olması gerektiğine inanmadığını yazmıştır. Nobes'un kullanılan veritabanı olan TRANSACC için yaptığı eleştirilere de katılmamış ve konsolide şirket ve normal şirket ayırımının veri tabanı editörlerince yapıldığını belirtmiştir (d'Arcy, 2004:202-205).

3. SONUÇ

Uluslararası muhasebe literatüründe yer alan sınıflandırma çalışmaları; içsel ve dışsal olmak üzere iki farklı başlık altında incelenmiştir. Mümkün olduğunca birincil kaynaklardan incelenmeye çalışılmıştır. Ancak muhasebe sistemleri sınıflandırma çalışmaları 1970'lerin ortalarından başlayarak 1990'ların sonuna kadar olan 20 yıllık periyotta yoğun bir şekilde işlenmiş bu tarihten sonra ise bu tür çalışmaların sayısında azalma olmuştur. Diğer bir ifadeyle çalışmaların yoğunlaştığı dönem aşağı yukarı 20 yıl önceyi kapsamaktadır. Doğal olarak bu durum da her sınıflandırma çalışmasının birinci kaynaktan incelenmesini zorlaştırmaktadır.

Günümüzde uluslararası muhasebe literatürünün genişliği dikkate alındığında bu çalışmada önceki sınıflandırma çalışmalarının hepsine ulaşıldığı iddiasında bulunmak doğru olmayacaktır. Ancak aşağıdaki tabloda burada incelenen ve incelenemeyen çok sayıda sınıflandırma çalışmasının; araştırma konusu, sınıflandırma kriteri, analiz yöntemi ve ulaşılan sonuçlarına yer verilmektedir.

Burada muhasebe sınıflamaları tanıtılmaya çalışılarak Türkiye için bir muhasebe sınıflamasının gerekliliğini ortaya çıkarmak ve bundan sonraki adımda bu ihtiyacın karşılanabilmesine yönelik araştırmaların yapılmasına zemin oluşturmak kaygısı yer almaktadır. Çünkü çalışma incelendiğinde de görüldüğü üzere mevcut yayınların hiçbirisinde Türkiye için bir muhasebe sınıflama çalışması mevcut değildir.

Dışsal sınıflama çalışmalarına bakıldığında; Seidler'in sınıflamasında muhasebe politikalarındaki farklılaşma sebepleri ortaya konulmaya çalışılarak bir sınıflama yapılmaya çalışılmıştır, Mueller'in sınıflandırmasında ayrımı ülkelerin ekonomik, politik ve diğer çevresel faktörlerine göre yapmıştır, Previts sınıflandırmasında tarihsel ve çevresel koşulları esas almıştır, AAA yaptığı sınıflandırmada sekiz farklı parametre seçerek bir sınıflandırma yapmıştır, Puxty ve diğerleri yaptıkları sınıflandırma çalışmasında muhasebe düzenlemelerini belirleyen güçlere göre yapmıştır, Gray sınıflamasında "kültürü" temel almış ve ayrımını bu çerçevede gerçekleştirmiştir, Shoental ise sınıflandırma çalışmasında muhasebe eğitimi ve muhasebecilerin mesleki yetkinliklerini esas almıştır tüm bu sınıflandırma çalışmalarının ortak yönü bu sınıflamaların Türkiye'ye yer vermemesidir.

Dışsal sınıflama çalışmalarında Türkiye'ye yer verilmemiş olması İçsel Sınıflama çalışmalarında Türkiye'nin dikkate alındığı gibi bir algıya neden olmamalıdır çünkü içsel sınıflandırma çalışmalarına da bakıldığında bu çalışmalarda da Türkiye'nin olmadığı görülecektir. Bu çalışma çerçevesinde incelenen içsel sınıflama çalışmalarına bakıldığında; Hatfield sınıflandırmasında İngiltere, Fransa, Almanya ve ABD'de üzerinde durarak sınıflandırma yapmaya çalışmıştır, Baret sınıflandırmasında ABD, İngiltere, Japonya, İsveç, Hollanda, Almanya ve Fransa'da faaliyette bulunan işletmelerin finansal raporlarını esas alarak bir sınıflandırmaya gitmiştir, Da Costa ve diğerleri sınıflandırma çalışmalarında PW'nin 1973 yılında yaptığı çalışmadan yararlanarak 38 ülkeyi kategorize etmişlerdir, Frank sınıflandırmasında yine PW'nin 1973 çalışmasını esas alarak burada yer alan 233 muhasebe uygulamasına göre 38 ülkeyi kategorize etmeye çalışmıştır, Nair ve Frank sınıflandırma çalışmalarında PW'nin 1975 yılında yaptırdığı anket çalışmalarına dayanarak ve bu sefer 46 ülkeyi esas alarak bir sınıflandırma çalışması yapmışlardır, Nair sınıflandırmasında 64 ülkeyi 160 ölçme uygulaması çerçevesinde sınıflandırmaya çalışmıştır, Nobes sınıflandırmasında mevcut içsel sınıflandırma çalışmalarından yararlanarak ve onların eksiklerini tespit ederek yeni veriler ve model ile bir sınıflandırma yapmıştır, Douppnik ve Salter sınıflandırmasında PW'nin 1979 anketinden yararlanarak 100 adet muhasebe uygulaması çerçevesinde 50 ülkeyi

sınıflandırmaya çalışmıştır ve son olarak d'Archy ise sınıflandırma çalışmasında TRANSACC veri tabanını kullanarak bir sınıflandırma çalışması gerçekleştirmiştir.

Daha önceden de vurgulandığı üzere burada incelenen ve literatürde mevcut bulunan ancak burada çalışma içerisinde yer verilmeyen tüm dışsal ve içsel muhasebe sınıflandırma çalışmalarının ortak yönü Türkiye'nin bu sınıflandırma çalışmalarında yer almamasıdır. Bu çalışma muhasebe sınıflandırma çalışmalarına belli ölçüde yer vererek konuya dikkati çekmeyi ve ardından Türkiye açısından literatürde yer alan bir ve Türkiye'nin muhasebe sisteminin herhangi bir tarafa konumlandırılmamasından kaynaklanan boşluğu ortaya çıkarmayı amaçlamıştır.

Tablo 10. Literatürdeki İçsel ve Dışsal Muhasebe Sistemleri Sınıflandırma Çalışmalarına Genel Bir Bakış (d'Archy, 2001).

Çalışmanın Yayın ve Yayın Tarihi	Çalışma Konusu	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı Sınıflandırma Kriteri	Veri Kaynağı	Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı			Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Araştırma Bulguların Sonuçları
				Kümelene Seriyesi	Örnekleme Seriyesi	Analiz Yöntemi			
Hatchard, 1911	İngiltere, Fransa, Almanya, ABD muhasebeleri arasındaki farklılıkların tanımlanması	Muhasebe Uygulamaları	Kendi üretimi	Yok	Yok	Seğimsel	4	3	ABD/İngiltere ve Kıta Avrasyası
Seidler, 1967	Ulusal muhasebe muhasebe farklılıklarının tutarlı bir şekilde geliştirilerek sınıflandırılması	Ekonomik, politik ve teknik faktörler temel alınarak meydana gelen ekki alanlar	Kendi üretimi	Yok	Yok	Seğimsel	Yok	3	İngiliz ABD ve Kıta Avrasyası
Mohler, 1967	Temel muhasebe yapılarını keşfederek analiz kını gereklili çerçevesi oluşturmak	Muhasebe sistemlerinin gelişiminde rol oynayan iş dünyasıyla, ekonomi ve devlette ilişkileridir	Kendi üretimi	Yok	Yok	Seğimsel	Yok	4	Gelişim süreçleri, Mikro- Ekonomik, İleri, Mikro- Ekonomik, Hollanda ve İtalya Bağlamında, İngiltere ve ABD Tarihçesi, Almanya
Mohler, 1968	Ulusal iş dünyası çerçevesi temelili sınıflandırma	İş dünyası ve teknik Ekonomi ve teknik ile ilgili özellikler	Kendi üretimi	Yok	Yok	Seğimsel	Yok	10	ABD/Kanada/Hollanda, Britanya, Topraklığı, Almanya/İtalyanya
Povris, 1975	Formal, normatif ve tarihi faktörlere göre sınıflandırma	Çerçevesel koşullar, standart koşulların gözetilerek, teknik, tarhi koşullar	Kendi üretimi	Yok	Yok	Seğimsel	Yok	2	İngiliz-Amerikan, Kıta Avrasyası

Tablonun devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı			Araştırma Grup Sayısı	Araştırma Bulguları Sonuçlar		
	Çalışma Komitesi	Standartlaşma Kriterleri	Veri Tabanı	Kümeleme Seviyesi	Ölçüleme Seviyesi			Anahtar Yöntem	Çalışılan Ülkeler Sayısı
Adair, 1977	Ülke kararı etki alanlarını bulmak bir metodoloji önermek	Eküvencyon faktörleri e uygun 8 parametre	Kendi üretimi	Global	Yük	Sevgsel	6	3	İngiliz, Fransız/İspanya/Portekiz, Almanya/Hollanda, Komünist, ABD
Burrett, 1977	Yabancılar finansal raporların ABD'deki finansal raporlardaki önemli derecede farklı olup olmadığını ampirik olarak test etmek	1968-1972 döneminde alt 103 finansal mali raporlardaki derecede farklı olup olmadığını ampirik olarak test etmek	Kendi üretimi	Tekdüze	Ordinal → Kardinal	Agruplandırılmış haldes	7	3	ABD/İngilizce, İspanya/İspanya/Hollanda/Almanya, Fransa, diğerleri sınıflandırılmamıştır.
Da Costa vd., 1978	Çevresel faktörlerin muhasebe sistemlerinin gruplandırılması üzerindeki etkileri	100 adet muhasebe uygulaması	Prixe Watanabe 1973 akdeti (PW73)	İçgünlü	Ordinal	Temelde faktör analizi ile ayrıca her ülke ve faktör için Q-analiz	38	2	Britanya Toprakları ve ABD modeli
Frank, 1979	Ekonomik ve çevresel faktörlere göre muhasebe korran ve uygulamalarınındeki değişiklikler	233 adet muhasebe uygulaması	PW73 ve kendi üretimi	İçgünlü	Ordinal → Kardinal (%) kullanılmuş	Faktör analizi en yüksek değere göre gruplandırma	38	4	Britanya Toprakları, Latin Amerika, Kuba, Avrupa, ABD modeli
Nair ve Frank, 1980	Muhasebe uygulamalarında ölçme ve ayıklama farklılıklarına göre sınıflandırma	147 adet ölçme uygulaması ve 86 adet ayıklama uygulaması, çevresel faktörler	PW73 ve kendi üretimi	İçgünlü	Ordinal → Kardinal (%) kullanılmuş	Faktör analizi en yüksek değere göre gruplandırma	38/46	4 adet ölçme uygulamalarına göre ve 7 adet ayıklama uygulamalarına göre	Çevresel faktörler sadece ölçme uygulamalarında sınıflandırılmıştır. Britanya Toprakları, Latin Amerika-Güney Avrupa, Kuzey ve Orta Avrupa, ABD modeli, Şili

C. ELİTAŞ & A. BÜYÜKSALVARCI & M. ÜÇ

Tablonun devamı

C. ELİTAŞ & A. BÜYÜKŞALVARCI & M. ÜÇ

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı		Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Araştırma Bulgularını Sorumlu Sorumlular
	Çalışma Konusu	Sınırlarına Kritik	Veri Tabanı	Kümeleme e Seviyesi			
Mobes ve Mazda Co., 1980	1978 tarihli Da Costa vd. yaptığı sınırladınmanın farklılıklarla geçirilmiştir test edilmesidir.	233 adet mühassebe uygulaması	PM73-775	Çeşitli	Ortama → karlılık	12	Sadece Da Costa vd. bulgularından hiçbir model desteklenmiştir.
Mar, 1982	Karşılaşılmalı ve ampirik çalışmalar için bir sektör hazırlamak ve daha önce yapılan Nair/Prack çalışması mobil gruplama zaman içinde değişip değişim değeri görmek	Ölçme ve uygulamaya ait mühassebe uygulamaları	PM79	Çeşitli	Ortama → karlılık (%) kullanılmış	7 adet ölçme uygulamalarına göre ve 10 adet uygulama uygulamalarına göre	Ölçme uygulamalarına göre: Britanya Toprakları, Orta Amerika, Orta Avrupa ve Ekvador, ABD, Güney Amerika, Afrika, Hindistan
Goodrich, 1982	PM79 verileri farklılar ve sınırlı gruplandırılması	26 adet mühassebe ilkesi	PM79	Tekdüze	Ortama (Kardall korelasyon katsayısı)	5	Practitioner, ABD, İsviçre, İngiltere, Brezilya, Jersey Adaları.
Douglas, 1987	LASC tek kullanımlardan itibaren homarinosyaya geçtiklerini ölmürlü çabalar	70 adet mühassebe uygulaması	PM75 ve kendi üretimi	Çeşitli	Ortama → karlılık	6	Britanya Toprakları, Güney Amerika/Güney Avrupa, Japonya/Pasifik/ABD/Kanada/Meksika, Ekvador, Almanya
Purdy vd., 1987	Mühassebe düzenleme sürecinin farklılıklarına göre bir model oluşturmak	Mühassebe standart koyma	Kendi üretimi	Yok	Yok	4	Liberal, Liberal Konsesisi: Keltlere Devletçi, Almanya Devletçi Konsesisi: Devletçi Konsesisi: İsviçre

Tablonun devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı			Araştırma Bulguları			
	Çalışma Konusu	Sınırlarına Kritik	Veri Tabanı	Kümeleme e Seviyesi	Uygulama Seviyesi	Anahtar Yöntem	Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
Mobes ve Munoz, 1980	1978 tarihli Da Costa vd. yaptığı sınırların farklılıklarını fabrikalarda geçerliliğini test ettiler.	233 adet mühasebe uygulaması	PM73-75	Çiftli	Ortinal → kardinal	Kümeleme ve Q analizi	38	12	Sadece Da Costa vd. bulgularından başlıca model desteklenmiştir.
Mar, 1982	Karşılaştırma ve ampirik çalışmalar için birleştirebilirlik ve daha önce yapılan Nair/Prank çalışması gibi gruplama zaman içinde değişip değişmediğini görmek	Ölçme ve uygulama ad mühasebe uygulamaları	PM79	Çiftli	Ortinal → kardinal (% krullama)	Kümeleme ve yüksük değere göre gruplama uygulamasına göre	64	7 adet ölçme uygulamasına göre ve 10 adet ayıklama uygulamasına göre	Ölçme uygulamalarına göre: Britanya Toprakları, Orta Amerika, Orta Avrupa ve Eski Amerika, ABD, Güney Amerika, Afrika, Hindistan
Goodrich, 1982	PM79 verileri fabrikalar ve sınırlar gruplandırması	26 adet mühasebe ilkesi	PM79	Tehtüze	Ortinal (Kardinal korelasyon katsayısı)	Kümeleme ve yüksük değere göre gruplama	64	5	Practipar, ABD, İsviçre, İngiltere, Breziya, Jersey Adaları.
Douglas, 1987	LASC tekniğiyle fabrikaların homomorfizma gösterdikleri ölçülebilir çabalar	70 adet mühasebe uygulaması	PM75 ve kendi üretimi	Çiftli	Ortinal → kardinal	Kümeleme	36	6	Britanya Toprakları, Güney Amerika/Güney Avrupa, Japonya/Pasifik/ABD/ Kanada/Meksika, Eski Amerika, Almanya
Purdy vd., 1987	Mühasebe düzenleme süreçleri farklılıklarını formalarına göre bir model oluşturmak	Mühasebe standart koyma	Kendi üretimi	Yük	Yük	Sevki	Yük	4	Liberal, Liberal Konservatif, Keltlere Devletçi, Almanya Devletçi Konservatif, Devletçi Konservatif Sevki

C. ELİTAŞ & A. BÜYÜKSALVARCI & M. ÜÇ

Tablonun devamı

C. ELİTAŞ & A. BÜYÜKŞALVARCI & M. ÜÇ

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı		Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Araştırma Bulgularını Soruştur
	Çalışma Konusu	Sınırlarına Kritik	Veri Tabanı	Kümeleme e Seviyesi			
Mobes ve Mazda Co., 1980	1978 tarihli Da Costa vd. yaptığı sınırladınmanın farklılıklarla geçirilebilirliğini test edilmesidir.	233 adet mühasese uygulaması	PM73-775	Çeşitli	Ortama → karlılık	12	Sadece Da Costa vd. bulgularından hiçbir model desteklenmiştir.
Mar, 1982	Karşılaştırılabilir ve ampirik çalışmalar için bir rehber hazırlamak ve daha önce yapılan Nair/Prack çalışması mobil gruplama zaman içinde değişip değişim değeri görmek	Ölçme ve uygulamasına ad mühasese uygulaması	PM79	Çeşitli	Ortama → karlılık (%) kullanılmış	7 adet ölçme uygulamasına göre ve 10 adet uygulama uygulamasına göre	Ölçme uygulamalarına göre: Britanya Toprakları, Orta Amerika, Orta Avrupa ve Ekvatör, ABD, Güney Amerika, Afrika, Hindistan
Goodrich, 1982	PM79 verileri için faktörler ve sınıflama gruplandırılması	26 adet mühasese ilkesi	PM79	Tekdüze	Ortama (Kardall korosyon katsayısı)	5	Practipar, ABD, İsviçre, Japonya, Brezilya, Jersey Adaları.
Douglas, 1987	LASC tek kullanımlı ürünler için homojeniteye göre sınıflama çalışmaları	70 adet mühasese uygulaması	PM75 ve kendi üretimi	Çeşitli	Ortama → karlılık	6	Britanya Toprakları, Güney Amerika/Güney Avrupa, Japonya/Pasifik/ABD/Kanada/Meksika, Ekvatör, Almanya
Purdy vd., 1987	Mühasese düzenleme sürecinin farklı formlarına göre bir model oluşturmak	Mühasese standart koyma	Kendi üretimi	Yok	Yok	4	Liberal, Liberal Konsesiyon, Keltlere Devletçi, Almanya Devletçi Konsesiyon, İsviçre

Tablonun devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı Çalışma Konusu	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı Sınırlarında Kritik	Veri Tabanı	Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı			Araştırmanın Bulguları Sorumlar		
				Kısmetli e Seviyesi	Uygulama Seviyesi	Anahtar Yöntem			
Mobes ve Matadho, 1980	1978 tarihli Da Costa vd. yaptığı sınırların farklılıklarını faktörlerle geçerliliğini test ettiler.	233 adet mühasebe uygulaması	PW73-75	Çalıştı	Ordinal → kardinal	Faktör analizi ve Q analizi	38 Ulke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sadece Da Costa vd. bulgularından ingilizce model desteklemiştir.
Mar, 1982	Karşılaştırmalı ve ampirik çalışmalar için bir referans hazırlamak ve daha önce yapılan Nair/Frank çalışmalarındaki grupların zaman içinde değişip değişmediğini görmek	Ölçme ve açıklamaya ait mühasebe uygulamaları	PW79	Çalıştı	Ordinal → kardinal (% kullanılmış	Faktör analizi ve yüksük değere göre gruplandırma	64	7 adet ölçme uygulamaları göre ve 10 adet açıklama uygulamaları göre	Ölçme uygulamalarına göre: Britanya Toprakları, Orta Amerika, Orta Avrupa ve Ekvadoriya, ABD, Güney Amerika, Afrika, Hindistan
Goodrich, 1982	PW79'ün faktörler ayrılma gruplandırılması	26 adet mühasebe ilkesi	PW79	Tekrar	Ordinal (Kardinal korelasyon katsayısı)	Faktör analizi ve yüksük değere göre gruplandırma	64	5	Prototip, ABD, İsviçre, İngiltere, Brezilya, Jersey Adaları.
Duyruk, 1987	LAST'ın gruplandırma inbarası komünizasyon gösterimlerin olumlu görülmesi	70 adet mühasebe uygulaması	PW75 ve kendi üretimi	Çalıştı	Ordinal → kardinal	Faktör analizi	36	6	Britanya Toprakları, Güney Amerika/Güney Avrupa, Japonya/Franca/ABD/ Kanada/Meksika, Ekvadoriya, Almanya
Pustymid, 1987	Mühasebe düzenleme süreçlerinin farklılıklarını formal olarak bir model oluşturmak	Mühasebe standart koyma	Kendi üretimi	Yok	Yok	Sevşsel	Yok	4	Liberal, Liberal Konsevis: İngiltere Devletçi: Almanya Devletçi Konsevis: İsviçre

C. ELİTAŞ & A. BÜYÜKSALVARCI & M. ÜÇ

Tablonun devamı

C. ELİTAŞ & A. BÜYÜKŞALVARCI & M. ÜÇ

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı			Araştırmanın Bulguları			
	Çalışma Konusu	Standartlaşma Kriteri	Veri Tabanı	Kümelene Seviyesi	Ölçüleme Seviyesi	Analiz Yöntemi	Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
Daley ve Mueller, 1989	Mühasebe standartlarının uygulanma sürecinde devletin ve özel kuruluşların rolü ve denetim	Mühasebe standardı bozma	Kendi üretimi	Yük	Yük	Sevgsel	Yük	4	Devletçi, Almanya, Fransa, Pyesa hakimiyeti, Avustralya, Kanada, İngiltere, Devlet-Pyesa ortaklığı, ABD, Komün. Hollanda
Nobes, 1983-1994	PW verilerine göre hazırlanan hiyerarşik standartların uygulanması	2 açıklama ve değişim ve 70'lere uygulanması ve 267 mühasebe uygulaması	Kendi üretimi ve PWT79	Çeşitli	Ordinal → kardinal	Ek yapı ve en uzak komşu gruba göre gruplandırma analizi	14,64	Hiyerarşik olmayan doküman çeşitli	Ülkeler arasındaki hipotezler desteklenmiştir.
Nobes, 1992	Standart bozma sürecine göre standartlaşma	Mühasebe standardı bozma	Kendi üretimi	Yük	Yük	Sevgsel	9	Hiyerarşik olmayan doküman çeşitli	2 sınıf: Devletçi olmayan: ABD, Avustralya, Kanada, İngiltere, Hollanda, Yeni Zelanda, Devletçi: Almanya, Japonya, Fransa
Al Najjar, 1986	Nobes'un standartlaşma sürecinin geçerliliğini test edilmesi ve ayrıca test edilmiş istatistiksel devletin ve standartlaşma hipotezleri	5 faktör ve 11 adet standartlaşma yarı elemanı	Kendi üretimi	Çeşitli	Ordinal → kardinal	Ülkeler arasındaki faktörleri göre en yakın ve en uzak komşuları gruplandırma	8	Hiyerarşik olmayan doküman çeşitli	Ülkeler arasındaki hipotezler desteklenmiştir
Gray, 1988	Mühasebe değerleri baz alınarak uluslararası faktörlerin kübirel faktörlere göre standartlaşması	Kübirel değer boyutu	Hofstede 80	Tekdüze	Kardinal	Kümeleme analizi ve çok boyutlu sıralama	50	9	Hofstede'nin kübirel standartlaşması

Tablonun devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı			Araştırma Bulguları			
	Çalışma Konusu	Standartlama Kriteri	Veri Tabanı	Kümelene Seviyesi	Ölçüleme Seviyesi	Analiz Yöntemi	Çalışılan Ülkeler Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
Daley ve Mueller, 1989	Mühasebe standartlarının sürece de devrinde özel kontrolün rolü ve devrinin kontrolün rolü ve devrinin	Mühasebe standardı koyma	Kendi üretimi	Yük	Yük	Sevgsel	Yük	4	Devletçi, Almanya, Fransa, Rusya hakimiyeti, Avustralya, Kanada, İngiltere, Devlet-Pyrsa ortaklığı, ABD, Kanada, Hollanda
Nobes, 1988-1994	PW verileri göre hazırlanan hiyerarşik standartların test edilmesi	2 açıklama ve değişim ve 70leme uygulaması ve 267 mühasebe uygulaması	Kendi üretimi ve PWT79	Çeşitli	Ordnal → kardinal	Ek yapı ve en uzak komşu grubu göre gruplandırma analizi	14,64	Hiyerarşik olmayan doküman çoklu çeşitli	Ülkeler arasındaki hipotezler desteklenmiştir.
Nobes, 1992	Standart koyma sürecine göre standartların	Mühasebe standardı koyma	Kendi üretimi	Yük	Yük	Sevgsel	9	Hiyerarşik olmayan doküman çoklu çeşitli	2 sınıf, Devletçi olmayan, ABD, Avustralya, Kanada, İngiltere, Hollanda, Yeni Zelanda, Devletçi, Almanya, Japonya, Fransa
Al Najjar, 1986	Nobes'in standartlarının geçerliliğini test edilmesi ve ayrıca test edilmiş istatistiksel devrinin ve standartların hipotezleri	5 faktör ve 11 adet standartların yorum elemanı	Kendi üretimi	Çeşitli	Ordnal → kardinal	Ülkeler arasındaki faktörleri göre en yakın ve en uzak komşuları gruplandırma	8	Hiyerarşik olmayan doküman çoklu çeşitli	Ülkeler arasındaki hipotezler desteklenmiştir
Gray, 1988	Mühasebe değerleri baz alınarak uluslararası standartların kübirel faktörlerle göre standartlarının	Kübirel değer boyutu	Höfstele 80	Tekdüze	Kardinal	Kümelene analizi ve çok boyutlu sıralama	50	9	Höfstele ym kübirel standartları

C. ELITAŞ & A. BÜYÜKŞALVARCI & M. ÜÇ

Tablonun devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayımlı Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı			Araştırmanın Bulguları			
	Çalışma Konusu	Sınıflandırma Kriteri	Veri Tabanı	Kısmetleme Seviyesi	Uygulama Seviyesi	Analiz Yöntemi	Çalışılan Üst Seviye	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
Shoerl, 1989	Sınıflandırmada muhasebe eğitiminin faktör olarak işlevleri ve ABD'de karşılaşılabilecek yetersizliği test edilmesi	Muhasebe eğitimi ya da muhasebecilerin yetersizliği	Kendi üretimi	Tekraruze	Ordinal	Ayırma analizi	2	2	İşlevleri ve ABD için kullanılabilirlikleri desteklemiştir.
Coobe ve Wallace, 1990	Belirli ülkelerde muhasebe kuralları işlevleri gelişmekte olanlarda dışsal güçler tarafından belirlenir	Muhasebe düzenlemeleri	PW79 ve GrayCamp e11 Shaver 84	Tekraruze	Ordinal → Kardinal	İstatistiksel analiz	21	4	Hipotezleri uygun olarak en fazla düzenleme olan ülkeler ABD ve İngiltere'dir.
Sahar ve Dougruk, 1992	Mikro sistemlerle muhasebe sistemleri ilişkisi	100 adet muhasebe uygulaması	Modifiye PW79 ve kendi üretim	Peşilli	Kardinal	Kısmetleme analizi	50	Hyerarşik olmayan dokeyi peşilli	Mikro sistemlerle muhasebe sistemleri arasında aykırılığa bir ilişki vardır.
Dougruk ve Sahar, 1993	Nöbes ve Berry tarafından önerilen sınıflandırmalara ampirik olarak test edilmesi	100 adet muhasebe uygulaması	Modifiye PW79 ve kendi üretim	Peşilli	Kardinal	Kısmetleme analizi	50	Hyerarşik olmayan dokeyi peşilli	Nöbes'in sınıflandırmaları diğer sınıflandırmalara göre daha doğru bulmuştur.
Dougruk ve Sahar, 1995	Sınıflandırmada kullanılan çevresel faktörlerle muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiyi test edilmesi	100 adet muhasebe uygulaması ve sosyo-ekonomik faktörler	Modifiye PW79 ve kendi üretim	Peşilli	Kardinal	Kısmetleme analizi ve ilişki korelasyon analizi	15	Hyerarşik olmayan dokeyi peşilli	1989 yılındaki çalışmanın hipotezleri desteklenmemiştir.
d'Arvy, 1998	Muhasebe kurallarına göre geliştirilen bir sınıflandırmayı hazırlaması	Muhasebe kuralları	Modifiye TRANSAC referans matrisi	Tekraruze	Ordinal → Kardinal	Kısmetleme analizi çok boyutlu sınıflama	15	Hyerarşik olmayan dokeyi peşilli	4 adet sınıflandırmaya Avrupa, Kuzey Amerika, Japonya, İsveç/İspanya, Ukrayna

KAYNAKLAR

American Accounting Association (AAA), (1977). *Report of the American Accounting Association Committee on International Accounting Operations and Education*, Accounting Review, 52 (2) Supplement: 65-132.

Baker, R. (2007). Trends in Research on International Accounting Harmonisation, *The International Journal of Accounting*, 42(3):262-277.

Choi, F., ve Mueller, G. (1992). *International Accounting*, Second Edition, Prentice-Hall USA.

d'Arcy, A. (2000). The Degree of Determination of National Accounting Systems-An Empirical Investigation, *Scmalenbach Business Review*, 52 :45-67.

d'Arcy, A. (2001). Accounting Classification and The International Harmonisation Debate-An Empirical Investigation, *Accounting, Organization and Society*, 26 (4-5), 327-349.

d'Arcy, A. (2004). Accounting Classification and International Harmonisation Debate: A Replay to a Comment, *Accounting Organization and Society*, 29,: 201-206.

Doupnik, S. T. ve Salter, B. S. (1993). An Empirical Test of Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices, *Journal of International Business Studies*, 24 (1):41-60.

Frank, W. G. (1979). An Empirical Analysis of International Accounting Principles, *Journal of Accounting Research*, 17 (2):593-605.

Gray, S. J. (1988). Towards of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, 24(1): 1-15.

Hatfield, H. R. (1966). Some Variations in Accounting Practice in England, France, Germany and United States, *Journal of Accounting Research*, 4(2) :166-182.

Hossain, M., (2008). The Extent of Disclosure in Annual Reports of Banking Companies: The Case of India, *European Journal of Scientific Research*, 23 (4) :659-680.

Nair, R. D. ve Frank, W. G. (1980). The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications, *Accounting Review*, 55 (3): 426-450.

Nobes, C, ve Parker R. (2002). *Comparative International Accounting*, 7th ed. London, UK: Financial Times Prentice Hall.

Nobes, C. (1992). *International Classification of Financial Reporting*, Second Edition, Routledge, Taylor and Francis Group, London.

Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting, *Abacus*, 34 (2):162-187.

Nobes, C. (2004). On Accounting Classification and International Harmonisation Debate, *Accounting Organization and Society*, Vol.29 : 189-200.

Nobes, C. (2008). Accounting Classification in the IFRS Era, *Australian Accounting Review*, No.46 18 (3):191-196.

Nobes, C. ve Alexander, D. (2004). *Financial Accounting An International Introduction*, Second Edition, Financial Times Prentice Hall, UK.

Puxty, A., Willmot, H., Cooper, D. ve Lowe, T. (1987). Modes of Regulating in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries, *Accounting Organizations and Society*, 12 (3) 273-291.

Salter, S. ve Niswander, F. (1995). Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory, *Journal of International Business Studies*, 26, (2) (2nd Qtr., 1995): 379-397.

Seidler, L. J. (1967). International Accounting-The Ultimate Theory Course, *Accounting Review*, 42 (4): 775-781.

Shoental, R. (1989). Classification of Accounting Systems Using Competencies As a Discriminating Variable: A Great Britain – United States Study, *Journal of Business Finance & Accounting*, 16 (4):549-563.

Yazıcı, M. (1998). *Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi*, Nihat Sayar Eğitim Vakfı yayın No: 522/756, Yayılım Matbaası, İstanbul.