

## ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ENTEGRASYON SORUNLARI

**Hayrettin USUL\***  
**Hakkı KIYMIK\*\***

### ÖZET

Küreselleşmenin ülkeler arasındaki ticari engelleri ortadan kaldırarak, şirketlerin ulusal olmaktan çok uluslu hale gelmesi, dünya üzerinde tek bir muhasebe sistemini oluşturulmasını da zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk, muhasebe algılayışının değişimine ve bu bağlamda diğer muhasebe kültürleriyle etkileşimine neden olmuştur. Muhasebe bir sistem olarak; ülkenin kültür, dil, politika, ekonomi gibi faktörlerin bileşiminden meydana gelir. Bu sistemin etkin olup, olmaması o ülkedeki var olan muhasebe algılayışına bağlıdır. Diğer yandan; ekonominin küreselleşmesi, çok uluslu işletmelerin sayısının ve sermayenin uluslararası dolaşımının artması gibi gelişmeler, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmasını gerektirmektedir. Finansal raporların tek düzen hale getirilebilmesi ülkeler arasında muhasebenin uyumlaştırılmasına bağlıdır. Bu çalışmada; ülkeler arasındaki muhasebe sistem farklılıklarının nedenleri, çözüm yolları ve finansal raporların tek düzen hale getirilebilmesi için öngörülen yöntemlerin uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunlar açıklanmaya çalışılmıştır.

***Anahtar Kelimeler:** Finansal Tablo, Muhasebe Sistemi, Uyumlaştırma, Yakınsama.*

## INTEGRATION PROBLEMS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

### ABSTRACT

Globalization, which removes the trade barriers among the countries, and forces national companies to become multinational companies, bring the necessity of a unique accounting system in the world. This necessity caused the change the perception of accounting and developed interaction among the accounting cultures. As a culture, accounting consists a combination of factors such as culture, language, politics, and economy the country. The efficiency of this system depends on the perception of accounting in that

\* Doç.Dr. Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, husul@iibf.sdu.edu.tr

\*\* Öğr.Gör., Süleyman Demirel Üniversitesi Gelendost Meslek Yüksekokulu, hkiymik@sdu.edu.tr.

country. On the other hand, economic globalization, increasing number of multinational companies, acceleration of international capital circulation and other developments bring together the necessity of comparability and clarity of financial statements. Uniform financial statements depend on accounting harmonization among countries. In this study, the reasons of the accounting system discrepancy among countries, the ways of getting financial statements uniform, and the possible implementation problem have been discussed.

**Key Words:** *Financial Statement, Accounting System, Harmonization, Convergence*

## 1. GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan gelişmeler, ülkeler arasındaki sınırların kalkmasına ve dünya ülkelerinin ekonomik anlamda birbirlerine bağımlı hale gelmesine neden olmuştur. Bu bağımlılık ülkeler arasındaki sermaye akışı hızlandırmış ve çok uluslu şirketlerin sayısında her geçen gün artış gözlemlenmeye başlanmıştır. Bu artışlar beraberinde de ülkeler arasındaki muhasebe sistemlerinin tek düzen olması için bazı çalışmaların başlamasına yol açmıştır.

Kültür, dil, politika, ekonomi gibi çevresel faktörler nedeniyle her ülke kendine özgü muhasebe sistemleri oluşturmuştur. Finansal tablo bilgilerinin her ülke uygulamasına göre farklı anlamlar ifade etmesi, bu bilgilerin karşılaştırılabilme yeteneğini ortadan kaldırmaktadır.<sup>1</sup> Her ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, sosyo-kültürel yapısı gibi etkenler o ülkedeki muhasebe uygulamalarının çerçevesini belirlemektedir. Bu nedenden dolayı muhasebe sistemleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir.<sup>2</sup>

Muhasebe önceleri, sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinimi gidermekte ve finansal raporlarda ulusal muhasebe teknikleri ile hazırlanmaktaydı.<sup>3</sup> Dolayısıyla, ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme ve değerlendirmede her ülke; farklı muhasebe teknikleri geliştirmiş ve uygulamıştır. Farklı muhasebe tekniklerinin uygulanması, aynı ekonomik olaylarda farklı finansal tabloların ortaya çıkması sonucunu

<sup>1</sup> ÇİFTÇİ, Y., ERSERİM, A., “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, [http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34\\_Yavuz\\_Ciftci\\_Alper\\_Erserim.doc](http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc). (21.04.2010)

<sup>2</sup> USUL, H., Davranışsal Muhasebe, Asil Yayınları, Ankara, 2007, s.31

<sup>3</sup> ÇANKAYA, F. Ve AYDOĞAN, E., “Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumunu”, <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/503/496>. (24.04.2010)

doğurmuştur. Bütün bu gelişmeler muhasebe alanında bir takım değişikliklerin yapılması zorunluluğunu ortaya koymuştur.

Mali tabloların kullanıcıları işletme ile ilgili taraflardır. Bu kullanıcılardan biri de potansiyel yatırımcılar ve kredi verenlerdir. Bunlar ekonomik yatırım kararlarını, işletmenin mali tablolarını ve diğer faktörleri dikkate alarak alırlar. Ulusal ve uluslararası düzeydeki farklı muhasebe uygulamaları bu kişi veya kuruluşların karar almalarında uluslararası düzeyde hatalı davranış göstermelerine neden olabilir.<sup>4</sup>

Ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması ve bütün finansal tablo kullanıcılarının anlayabileceği finansal tabloların oluşturulması amacıyla bazı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların temelini, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayımlanmış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) oluşturmaktadır. Kurul tarafından bugüne kadar yayınlanmış olan 9 adet IFRS ve 41 adet IAS bulunmaktadır. Ülkemizde ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), IASB tarafından yayınlanan standartları tercüme ederek, TMS ve TFRS olarak yayınlamaktadır.

Muhasebe standartlarının entegrasyonunda karşılaşılan engeller bu çalışmanın ana konusudur. Çalışmada bu engeller tanıtılmaya çalışılmış ve tekdüzen muhasebe standartlarının tüm ülkeler tarafından kabul edilmesinde yaşanacak güçlükler izah edilmiştir.

## 2. ULUSAL MUHASEBE SİSTEMLERİNİN ENTEGRASYON SORUNLARI

Günümüz dünya ekonomisinde hızlı değişimler yaşanmaktadır. Değişim; küresel ekonomi, uluslararası para sistemi, uluslararası şirketlerin etkinliği ve direkt yabancı yatırımları gibi kavramları beraberinde getirmektedir. Bu kavramlarla birlikte özellikle son 20 yılda şekillenmeye başlayan uluslararası şirket yatırımları da büyük gelişme göstermiştir.

Daha önce de belirtildiği gibi günümüz dünyasında piyasalar globalleşmiş ve birbirlerine bağımlı hale gelmişlerdir. Finansal bilgi artık eskisine kıyasla son derece yaygın olarak paylaşılmaktadır. Borsaya kayıtlı birçok şirket verilerini internette yayınlamaktadır. Bugün yatırımcılar yatırım kararlarını verebilmek için bu bilgilere elektronik olarak ulaşabilmekte ve bunları analiz edebilmektedirler.

---

<sup>4</sup> AYBOĞA, H. "Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 8, s.42, Balıkesir, 2002.

Uluslararası sermaye piyasalarındaki hızlı gelişme bu piyasaları şirketler için önemli bir kaynak haline getirmiştir. Bu piyasaların etkin olabilmesi için de bilgi dağılımının sağlanması gereklidir. Bilgi dağılımının etkin olmasını sağlayan önemli unsurlardan biriside işletmelerin finansal tablolarıdır. Bu sebeple uluslararası şirketlerin finansal durumları ve karlılıkları açısından karşılaştırılabilir olabilmesi için finansal raporlarının aynı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ihtiyaç duyulmuştur.<sup>5</sup>

Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını; doğru, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyumu, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır.<sup>6</sup>

2005 yılından itibaren birçok ülkede IFRS kullanılarak finansal tablo hazırlanıyor olması muhasebede tek düzelik adına önemli bir gelişme olmuştur. Ancak, uluslararası muhasebe standartlarının zorunlu hale getirilmesi ile finansal raporlamada farklılıkların ortadan kaldırılamayacağı görüşünü savunanlar da mevcuttur. Bu görüşte olanlar, yerel muhasebe sistemini oluşturan faktörlerin muhasebe standartları ile ortadan kaldırılamayacağını düşünmektedir.

Ülkeler arasındaki muhasebe uygulama farklılıkları ve bu farklılığın nedenleri farklı çalışmalarda ortaya konulmuştur. Bu faktörleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;<sup>7</sup>

- Yasal düzenlemeler,
- Politik sistem,
- Toplumun kültür yapısı,
- İşletme sahipliğinin doğası,
- İşletmeler arasındaki büyüklük farklılıkları,
- Sosyal yapı,
- Yönetim ve finans alanındaki çok yönlülük,
- Yasamanın işletmelere müdahale derecesi,

<sup>5</sup> GÜVEMLİ, B., "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s.4, İstanbul, 2008.

<sup>6</sup> BOSTANCI, S. "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59, s.73, İstanbul, 2002.

<sup>7</sup> FREDERICK, C. and LAWRENCE G. 1997, International Accounting, International Thomson Business Pres, London, s.40-43, 1992.

- Muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerin varlığı,
- İşletmelerin gelişim hızı,
- Ekonomik gelişmişlik düzeyi ve,
- Eğitim düzeyidir.

Görüldüğü gibi, bir ülkede muhasebe sisteminin oluşumuna birçok faktör etki etmektedir. Söz konusu bu faktörlerin ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği göz önünde bulundurulduğunda; ülkelerin muhasebe sistemlerinin de ülkeden ülkeye farklılık göstereceği gerçeği ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, uluslararası muhasebe standartlarının entegrasyonunda yaşanan bir başka sorun ise, ülkelerin muhasebeye bakış açılarındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Bu farklılıklar GAAP Convergence 2002 raporunda aşağıdaki gibi belirtilmiştir;<sup>8</sup>

- Bazı standartların karmaşık yapıya sahip olması,
- Ulusal muhasebe sistemlerinin vergi esaslı olması,
- Bazı standartlarda uzlaşmaya varılamaması,
- Standartların ilk uygulayacaklar için yetersiz olması,
- Kısıtlı sermaye piyasaları,
- Yatırımcı ve kullanıcıların ulusal muhasebe standartlarından memnun olmaması ve,
- Tercüme zorluklarının bulunması.

Her ülkenin politik, kültürel ve ekonomik yapılanmasının birbirinden farklı olması, ulusal standart ve ilkelerinde de farklılıkların oluşmasına neden olmaktadır. Bu farklılıklar aşağıda verilmeye çalışılmıştır.

### **2.1. Kültür Yapılarındaki Farklılıklar**

Bir ülkenin kültür yapısı o ülkedeki muhasebe sisteminin oluşmasında direkt olarak etkindir. Muhasebe sisteminin oluşması; sadece bir tekniğin kullanım açıklaması değil, aynı zamanda kültürel ve politik faktörlerin bileşiminden meydana gelir. Muhasebe sistemi ise; muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları, kanun ve kurallar ile mesleki birlik gibi unsurlardan oluşur. Kültür; organizasyonel yapıyı, organizasyonel davranışı, muhasebe çevresini ve muhasebe fenomeni ile karşılaşan her türlü bilişsel

---

<sup>8</sup> GAAP CONVERGENCE 2002, "A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards", s.10, <http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf>, (25.05.2010).

hareketi etkiler. Dolayısıyla kültür muhasebe organizasyonunun yapılanmasında etkin bir rol oynar.<sup>9</sup>

Gray, kültür ile muhasebe arasında etkin bir ilişki var olduğunu kurduğu modelde ispat etmiştir. Gray'e göre muhasebe değerlerinin ve muhasebe değişiminin kabul edilebilirliği o toplumdaki kültürün yapısından etkilenir. Gray'ın kurmuş olduğu modelde fiziksel ve çevresel faktörler muhasebe uygulamalarında etkin olurken; yasal sistem, finansal yapı ve profesyonellik gibi alt kültürler muhasebe değerlerinin benimsenmesinde önemli rol oynamaktadır.<sup>10</sup>

Diğer taraftan Zarsekei, yapmış olduğu çalışmada muhasebe sisteminin gelişmesini toplumun gelişmesi ile özdeşleştirmiştir. Zarsekei'e göre, her ne kadar teknolojik gelişmeler muhasebe sistemlerinin gelişmesinde etkin rol oynasa da, genellikle sistemin benimsenmesi; teknolojik gelişmeye paralel olarak politik, ekonomik ve kültürel gelişmeye bağlıdır.<sup>11</sup> Belkaoui ise, muhasebe ile kültür arasında kurmuş olduğu hipotezde "Muhasebe konseptlerinin anlaşılması ve bireysel yatırımcıların kazançlarını değerlendirmesi o kültürde var olan muhasebe sisteminin anlaşılmasına ve gruplar arasındaki ilişkiye bağlıdır" sonucuna varmıştır.<sup>12</sup>

Bir muhasebe sistemi yeni bir muhasebe sistemi ile değiştirildiğinde, yeni sistem yukarıda da izah edildiği gibi kısa zamanda benimsenmeyebilir. Benimsenme ise yeni öğelerin kabul seviyesine bağlıdır. Kabul seviyesi ise var olan muhasebe kültürünün toplum tarafından benimsenmesi ile ilişkilidir. Yeni takdim edilen muhasebe sistemi daha önceden var olan ve toplumun üyeleri tarafından paylaşılmış olan muhasebe norm ve değerleri ile uyumsuzluk gösterebileceği ve sosyal yapı ile çatışma olabileceği gözönüne alındığında, otoriteler yeni sistemi benimsetmede zorluklarla karşılaşabilir.

Bu zaman süresi, yani yeni muhasebe norm ve değerlerinin kabullenme süresi sistemde var olan paradigma ile uyumasına bağlıdır. Eğer değişiklik paradigma ile uyumsuzluk göstermezse süre daha da kısalmabilir ve uyumlaştırma beklenenden daha hızlı şekilde gerçekleşebilir. Ancak, toplumda var olan muhasebe kültürü, yeniden yapılanan muhasebe sistemi ile uygunluk göstermezse; sistem ile uygulama arasında uzun sürebilecek çatışma yaşanabilir.

Muhasebe sistemlerinin tekdüzen hale gelmesinde yaşanan diğer bir sorun ise tinsel (manevi) kültürün etkisidir. Toplumların kabul ettikleri dinsel inanç veya tinsel öğeler muhasebe uygulamalarından beklentileri ve bu

<sup>9</sup> VERMA ,S Cultur and Politics in International Accounting: an exploratory Frameworks, Universty of London. Unpublished Working Paper.

<sup>10</sup> USUL, a.g.e., s.20

<sup>11</sup> ZARSEKEI, M.T., "Spontaneous Harmonisation Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", Accounting Horizons, No:1, Vol:10, 1996 s.32-44.

<sup>12</sup> BELKAOUI, A. Accounting Theory, Dryden Pres, New York, 1993,45.

beklentilere cevap verecek muhasebe sisteminin oluşturulmasında direkt olarak etkin olmuşlardır.

Tinsel (manevi) kültürler; maddi kültürlerin bir gelişme göstermesinden sonra oluşan değerler, inançlar, bilgiler, davranış kuralları, gelenekler ve göreneklerden oluşur. Bunlar bir yandan insanların doğaya ilişkin bilgilerinin genişliğini, diğer yandan da toplumsal gelişmenin belli bir aşamasında bireylerin belli bir davranış kalıplarını yansıtır. Bu bağlamda, maddi kültür öğeleri ile manevi kültür öğeleri bir etkileşim içindedirler. Bu etkileşim kendi içlerinde tutarlı ve uyumludurlar. Ancak, bir kez oluşturduktan sonra tinsel kültür göreceli bir özerklik kazanır. Bundan dolayı maddi kültür değişse bile, tinsel kültür değişmekte zorlanır ve hemen uyum sağlamada yetersiz kalabilir. Bu uyumsuzluk veya değişen maddi kültüre karşı direnme belli bir süre gecikmeden sonra son bulur ve değişen maddi kültüre uyum sağlar. Başka bir deyişle, değişen maddi kültüre uygun tinsel kültür değişimi bir süre gecikmeyle oluşur.<sup>13</sup>

Bu bağlamda tinsel kültür zaman içinde toplumlarda muhasebe sisteminin oluşmasında etkili olmuş ve halende olmaktadır. Toplumların kabul ettikleri dinsel inanç veya tinsel öğeler muhasebe uygulamalarından beklentileri ve bu beklentilere cevap verecek muhasebe sisteminin oluşturulmasında direkt olarak etkindirler. Diğer bir ifadeyle değişik muhasebe ilkeleri ve değişik finansal araçlar beraberinde değişik ihtiyaçları getirmiş ve bu ihtiyaçlarda farklı bir muhasebe sisteminin oluşmasına neden olmuştur. Bu farklılıklar aşağıda tablo halinde verilmeye çalışılmıştır. Tabloda, İslam kültürü ile batı kültürü arasındaki farklılıklar ve bu farklılıkların muhasebe uygulamalarına etkisi özetlenmiştir.

Tablo 1: Batı ve İslam Din Anlayışında Muhasebe Uygulamaları

Ögeler	Batı Din Anlayışında	İslam Din Anlayışında
Ekonomik yaklaşım	Mikro	Makro
Muhasebe bilgilerinin birincil kullanıcıları	Yatırımcılar ve kreditorler	Devlet, yönetim
Muhasebe politikası	Amaca yönlendirilmiş	Değere yönlendirilmiş
Varlıkların değerlemesi	Tarihi maliyet	Piyasa fiyatı
Paranın zaman değeri	Var	Yok
İşletme kişiliği	Tüzel	Şahsilik
İlgi	Gelir	İslam yasaları
Sabit faiz	Var	Yok
Yasal yönlendirme	Beşeri yasalar	Tinsel yasalar
Muhasebe kuralı	Teknik	Etik
Borsa	Var	Var
Muhasebe yaklaşımı	Değer yaklaşımı	Olgu yaklaşımı
Kişilik kavramı	Var	Yok

Kaynak, USUL, H., a.g.e., s,44

<sup>13</sup> OZANKAYA, Ö., Toplum Bilimine Giriş, S Yayınları, Ankara, 1984, s.114-115.

Tabloyu incelediğimizde her iki kültür arasındaki farklılıklar ve bu farklılıkların muhasebe uygulamalarına etkisi kendisini göstermektedir. Bu etkinin nedeni ise İslam kültürü ile batı kültürü arasındaki yapıdan kaynaklanmaktadır. İslam dini ile muhasebe uygulamaları arasında yakın bir ilişki vardır. Diğer bir ifadeyle, İslam'ın getirdiği kanunlar ile hadisler bunların yorumu olan icma ve kıyas da muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. İslam getirmiş olduğu kanunlar ile insanın yaşam değerlerini, etik ve sosyal davranışlarını etki altına almaktadır. Dolayısıyla muhasebe uygulayıcıları çalışmalarında İslami kurallara göre hareket etmek zorundadır. Bu zorunluluk muhasebe standartlarının oluşturulması kadar, bu standartlarının uygulanacağı muhasebe sisteminin oluşmasında da oldukça etkindir.<sup>14</sup>

Muhasebe sistemlerinin amacı, muhasebe bilgilerini kullanıcılarına doğru, dürüst, adil ve güvenilir bilgi sağlamak; doğru ölçümleme ve tahmin yapmaya olanak vermek; bilgi kullanıcıları ile bilgi üreticileri arasındaki iletişimi adil olarak düzenlemektir.<sup>15</sup> Bu amaca yönelik olarak her iki tinsel kültür arasında bir farklılık yoktur. Ancak, bu düzenlemeler yapılırken, İslam dinsel temaları göz önüne alırken, batı din anlayışında ise bu temalar dünyevi bir işlev olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, İslam Hukuku'nda işlev gösteren meslek uygulayıcıları, muhasebenin amaçları doğrultusunda uygulamalarında tinsel bir temayı göz önüne alırken, diğer semavi dindeki uygulayıcılar tinsel tema yerine insanların koymuş oldukları kuralları dikkate alırlar.<sup>16</sup> Diğer bir ifadeyle, İslam dışındaki diğer tinsel değerler, merkezîyetçi bir yapı sergilemezler.<sup>17</sup> Bu durumun, muhasebe uygulayıcılarının çalışmalarını sırasında benimseyecekleri muhasebe sistemini etkilemesi kaçınılmazdır.

## 2.2. Politik Yapıdaki Farklılıklar

Politik ya da siyasal yapının muhasebe sisteminin oluşturulmasına etkisi o ülkenin bürokratik yapısından kaynaklanabilir. Aşırı merkezîyetçi bir bürokratik yapıyla merkezîyetçi olmayan bir bürokratik yapıda oluşturulacak muhasebe sistemi farklı olacaktır. Aşırı bürokratik bir yapıya sahip ülkelerde otorite yetkisini paylaşmak istemediğinden dolayı, muhasebe sistemini kendi amaç ve beklentileri doğrultusunda oluşturma yoluna gidebilecektir. Buna karşılık, âdemi merkezîyetçi bir anlayışa sahip yönetimde oluşturulacak muhasebe sistemi, meslek kuruluşlarına bırakılabilecek, dolayısıyla

<sup>14</sup> LEWIS, M., "Islam and Accounting", Accounting Forum, Vol:25, Issue:2, Jun 2001.

<sup>15</sup> ANTHONY, R. N. and HAWKINS D., F. Accounting, Mc Graw-Hill Int. Editions, Singapore, 1999, s.3.

<sup>16</sup> ATTLAS, S.N., "Prolegomena to the Metaphysics of İslam", Internaional Institute of Islamic Thought and Civilizaion" Kuala Lumpur, Working Paper, 1995.

<sup>17</sup> BOOTH, P., "Accounting in Churces: A Researc Framework and Agenda", Accounting, Auditing and Accountabilitiy, Vol:6, No:4, 1993, s.37.



piyasanın ve karar alıcıların beklentilerine cevap verilebilecektir. Bu anlayış, yönetiminin muhasebe sisteminden beklentilerine göre değişecektir.<sup>18</sup>

Özellikle İngiltere, Amerika ve Hollanda gibi gelişmiş sermaye piyasaları bulunan ülkelerde uygulanan muhasebe sistemi muhasebe bilgilerinin devletten çok, yatırımcılara yönelik olarak hazırlanması yöneltir. Bu ülkelere özgü diğer bir olgu ise, muhasebe standartlarının oluşturulmasında devletin direkt olarak müdahale etmeyip, daha çok gözlemci olarak kalması ve dolayısıyla bu yetkinin meslek kuruluşlarına aktırılması imkan verilmesidir. Örneğin, ABD Sermaye Piyasası düzenleyici kuruluşu olan SEC (Securities Exchange Commission) kuruluş aşamasında muhasebe standartlarına ilişkin düzenleme yapmasına rağmen, genel olarak standartların oluşturulmasındaki rolünü denetim/ gözetim fonksiyonu ile sınırlandırmış; mesleki kuruluşların etkili olmasına izin vermiştir.<sup>19</sup>

Diğer taraftan Kıta Avrupası'na baktığımızda, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın yürürlüğe girene kadar, muhasebe uygulamalarının temel olarak yasalara dayanmakta ve büyük ölçüde muhafazakâr bir yapıya sahip olduğunu görülmektedir. Bu ülkelerdeki muhasebe uygulamaları esasında karar alıcıların ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamak değil, aksine vergi matrahının hesaplanması gibi devlet merkezli yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik olarak düzenlenmiştir. Hatta Fransızca konuşan diğer Afrika ülkeleri de halen bu sistemi izlemektedirler. Aynı anlayışın Güney Amerika ülkelerinde de sürdüğü görülmektedir. Bu ülkelerde de muhasebe sistemi devletin ihtiyaçlarına göre düzenlenmekte olup, tekdüzen otoriteler tarafından işletmelere vergi amaçlı olarak empoze edilmiş ve kullanımı zorunlu hale getirilmiştir.<sup>20</sup>

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir ülkede oluşturulacak olan muhasebe sistemi; ülkenin siyasi ve bürokratik yapısı, yönetim biçimi, pazar yapısı, diğer ülkelerle ticari ilişki düzeyi ve toplumun amaçları ve amaçlar doğrultusunda bir konsensüs sağlamak amacıyla oluşturulmaktadır.<sup>21</sup> Dolayısıyla, muhasebe sisteminin oluşturulmasında; yönetimin, parlamentonun, siyasi partilerin ve toplumun istekli olması gerekmektedir.<sup>22</sup>

<sup>18</sup> USUL, a.g.e., s.45-47

<sup>19</sup> FREDERICK, C., and LAWRENCE, G.a.g.e., s.7-10. ,Ayrıca bkz., ÜSTÜNDAĞ, ,S. “Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000, s.36-37

<sup>20</sup> ÜSTÜNDAĞ, ,S. “a.g.m., s.37

<sup>21</sup> GRAY, S.J. and VINT H.M., “The Impact of Culture on Accounting Disclosure Some International Evidence”, Journal of Accounting, December 1995

<sup>22</sup> VERMA, S., “Culture and Politics in International Accounting: An Exploratory Framework”, Working Paper, Universty of London, Birckbeck, UK.

### 2.3. Tercüme Sorunu

Muhasebe terminolojisinde kullanılan muhasebe dili veya sembollerinin algılanması ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Bunun nedeni ise, o ülkede kullanılan muhasebe dilinin, ülkenin kültür yapısı ile yakından ilişkili olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ülkenin kültür yapısına bağlı olarak oluşan muhasebe sistemi ve bu sistemi besleyen diğer unsurlar ve (politik, sosyal, ekonomik ve tarihsel yapı gibi) faktörler; kullanılan muhasebe terminolojisini etkilemekte ve bunun sonucu olarak da, muhasebe sembolleri veya diliyle anlatılmak istenen konular farklı algılanabilmektedir.

Diller o ülkenin kültürünü yansıttığından dolayı her dil kendisine ait özellikler taşır. Bu durumda, bir muhasebe fenomeni bir dilden başka bir dile tercüme edilirken güçlüklerle karşılaşılır. Bunun nedeni ise, kaynak dilden hedef dile tercüme edilecek olan bir muhasebe fenomeninin, hedef dilde ya karşılığının olmaması, ya da kaynak dilde bir kelimeyle anlatılan bir olgunun hedef dilde çok daha uzun cümlelerle anlatılması zorunluluğudur.<sup>23</sup>

Kaynak dilden hedef dile çevrilen bir muhasebe olgusunun karşılığı, hedef dilde daha önceden kayıtlı edilmiş bir karşılığı yoksa, bu olumsuz durum kendini daha da hissettirecektir. Özellikle, kaynak dilin var olduğu ülkenin muhasebe sistemi ile, hedef dildeki ülkenin muhasebe sistemleri arasında farklılıklar varsa, çevirinin yapılması neredeyse imkansızdır.<sup>24</sup>

### 3. ULUSAL MUHASEBE SİSTEMLERİNİN ENTEGRASYON SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Uluslararası düzeyde tek düzen finansal raporların oluşturulabilmesi ve karşılaştırılabilirliği için dünyada kullanılan muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması gerektiği dile getirilmektedir. Douppnik ve Salter (1993) uyumlaştırmayı (harmonization) “ülkeler arası muhasebe uygulamalarının arasındaki farkların azaltılması yoluyla dünya üzerinde tek uluslararası kabul görmüş normların ortaya çıkartılması” olarak tanımlamışlardır.

Ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olmaları nedeniyle ortaya çıkan sorunların giderilmesi için muhasebe camiası tarafından teoride ve uygulamada çeşitli çözüm yolları geliştirilmiştir. Bu yöntemler içerisinde önceleri “Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması (International Accounting Harmonization)”, sonraları “Muhasebe Standartlarının Yakınsanması

---

<sup>23</sup> EVANS, L, “Language, Translation and Problem of International Accounting Communication”, Accounting, Auditing& Accountability Journal, Vol.17, No:2, 2001, s.215.

<sup>24</sup> HALLER, A., “Accounting in Germany”,(Ed. P. Walton, ve Diğerleri), International Accounting, Thomson, London, 1998, s.78-107.

(Convergence Accounting Standards)” yaklaşımı, bütün ülkeleri ortak standartlar etrafında toplamayı amaçlayan, günümüze kadar yapılan akademik nitelikli çalışmalarda birçok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok savunulan ve kabul gören yaklaşımlar olarak ön plana çıkmıştır.<sup>25</sup>

Harmonization kavramı ile tanımlanan muhasebe uyumlaştırması, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak tanımlanırken; convergence kavramı ile tanımlanan muhasebede uluslararası yakınsama ise her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği “tek bir muhasebe standartları takımı” geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyetidir.<sup>26</sup>

Muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın faydalarını savunanlar olduğu kadar, uyumlaştırmanın faydalarına veya gerçekleştirilebilir olduğuna inanmayanlar da vardır. Uyumlaştırmaya inanmayanların temelde tartıştıkları konu ortaya çıkması muhtemel politik maliyetler ve ulusalcı yaklaşımların aşılama olasılığıdır. Kimi taraflar ise uyumlaştırmanın gerekliliğini tartışmaktadır. Onlara göre etkin küresel sermaye piyasaları, uyumlu muhasebe standartları olmadan da işlemlerine devam etmektedirler. En uç noktadaki tartışmalar ise uyumlaştırmaya karşı çıkanlarıdır. Onlara göre farklı bölge, ülke ve şirketlerin ihtiyaçları farklıdır ve uyumlu muhasebe standartları fayda getirmek yerine zarar getirebilirler.

Ülkeler arasındaki muhasebe sistem farklılıklarını ortadan kaldırılabilmek için farklı çözüm yolları ortaya konulmuştur. Bu yöntemleri aşağıdaki dört başlıkta incelemek mümkündür.

### 3.1.Yakınsama

Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorunlar yaratmaktadır. Bu farklılık aynı zamanda finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir bir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu durum, çeşitli ülkelerde uygulanan ulusal muhasebe sistemlerindeki farklılıkların ortadan kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirine yakınlaştırılması çalışmalarını artırmıştır.

Ülkeler arasındaki muhasebe sistem farklılıklarının ortadan kaldırılması amacıyla ortaya atılan çözüm yolu önceleri uyumlaştırma olarak literatüre girmiş, ancak günümüzde bu kavram yerini yakınsama kavramına bırakmıştır. Bazı kaynaklarda uyumlaştırma ve yakınsama kavramları benzer

<sup>25</sup> GÜCENME, Ü., “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, Mufad, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 5, s.9, 2000.

<sup>26</sup> ASLAN, S., “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, Mufad, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 23, s.96, 2004.

anlamda kullanılmış olsa da bu iki kavram arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır.

Yakınsama kavramı Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun başarmaya çalıştığı şeyi daha iyi ifade etmektedir. Yakınsama, aynı anda aynı noktaya hareket eden ilgili tarafların, yüksek kalitede mesleki standartlar setinin dünya çapında kullanılmasını kapsamaktadır.<sup>27</sup> Diğer bir ifadeyle, yakınsama tüm dünya ülkelerinin uygulayabileceği ortak tek düzen bir muhasebe sisteminin oluşturması anlamını taşımaktadır. Uyumlaştırma ise, ülkelerin mevcut muhasebe sistemlerinin birbirlerine uyumlu hale getirilmesi anlamına gelmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ilişkin uyumlaştırma çabalarında finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından ülkeler arasındaki farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar beraberinde önemli sorunları getirmiştir ki bu sorunlarında uyumlaştırma sürecinde aşılması gereklidir. Uyumlaştırma sürecinde problem yaratan unsurlar; ülkenin ekonomik sistemi, kültürel faktörler, devletin hukuki düzenlemeleri, işletmelerin yapısal durumu, muhasebe meslek mensuplarına ilişkin düzenlemeler, sermaye sahiplerinin yapısı gibi çeşitli farklılıklardır. Bu farklılıklar uluslararası şirketleşmede ve yatırımlarda ihtiyaç duyulan karşılaştırılabilir finansal tabloların üretilmesini engellemektedir. Bu konuların gözardı edilmeden gerekli değişikliklerin yapılarak uyumlaştırma için sorun olmaktan çıkarılmaya çalışılması gereklidir.<sup>28</sup> Uyumlaştırma sürecindeki amaç, muhasebe uygulamalarında kullanılmakta olan yöntem ve politika farklılıklarını ortadan kaldırmak ve finansal tablolardaki bilgilerin tüm tablo kullanıcıları açısından anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır.

Yakınsama, yatırımcılara, doğru karar verme konusunda yardımcı olur. Uyumlaştırmanın gerekli olduğunu savunanlar; finansal raporlamada karşılaştırılabilirliğin yatırımcılar için, yatırımların potansiyel değerlerini belirlemede kolaylık sağlaması ve uluslararası çeşitlendirmede riski azaltması nedenlerinden dolayı bir avantaj olduğunu ileri sürerler.<sup>29</sup>

Ülkeler arasındaki muhasebe farklılıklarının giderilmesi/giderilmemesi konusunda farklı görüşler olduğu gibi, farklı

<sup>27</sup> VALLE, F.D., "Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama, ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler", 12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Konferansı Açılış Konuşması, s.19, 2008, [http://uvt.ulakbim.gov.tr/uvt/index.php?cwid=9&vtadi=TPRJ%2CTTAR%2CTTIP%2CTMUH%2CTSOS&ano=86924\\_4305cfa3d20786466d944887c8328e34](http://uvt.ulakbim.gov.tr/uvt/index.php?cwid=9&vtadi=TPRJ%2CTTAR%2CTTIP%2CTMUH%2CTSOS&ano=86924_4305cfa3d20786466d944887c8328e34), (10.05.2010).

<sup>28</sup> SELİMOĞLU, S.K., "Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri", [http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS\\_XII\\_BILDIRILER/seval\\_selimoglu.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/seval_selimoglu.doc), (15.05.2010).

<sup>29</sup> ÇANKAYA, F., "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Türkiye ve Çin Karşılaştırması", ZKÜ, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 6, s.130, 2007

yöntemlerin kullanılmasını savunanlar da vardır. Uluslararası düzeyde tek bir muhasebe standardının zorunlu hale gelmesi ile uluslararası finansal tabloların karşılaştırılabilir hale geleceğini savunan kesim, bu sayede sermaye piyasalarının da gelişeceğine inanmaktadır. Diğer taraftan, uyumlaştırmanın zorunlu düzenlemelere ihtiyacı olmadığını düşünenler de vardır. Onlara göre uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren işletmeler zorlamaya gerek olmaksızın kendiliklerinden finansal tablolarında gerekli finansal bilgiyi açıklayacaklardır. Ayrıca bu görüşe göre, ülkeler arasında öyle kültürel, politik, ekonomik ve hukuki farklılıklar vardır ki muhasebe standartlarının zorunlu hale getirilmesi yolu ile uyumlaştırmayı sağlamak mümkün değildir.<sup>30</sup>

Yakınsama faaliyetlerine katkıda bulunan çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar bulunmaktadır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması çalışmalarını uluslararası alanda gerçekleştiren bazı kuruluşlar aşağıda verilmiştir;

- Birleşmiş Milletler (UN),
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD),
- Avrupa Birliği (EU),
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants / IFAC),
- Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (International Organisation of Securities Commissions / IOSCO),
- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE),
- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board / FASB),
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board / IASB).

### **3.2.Karşılıklı Tanıma (Mütekabiliyet)**

Ülkeler arasındaki muhasebe sistem farklılıklarının ortadan kaldırılması amacıyla ortaya atılan alternatif bir çözüm yolu da karşılıklı tanıma yöntemidir. Mütekabiliyet, devletlerarası ilişkilerde maruz kalınan davranışa aynı şekilde karşılık verme prensibini tanımlar. Karşılıklı tanıma, ulusal finansal raporların yabancı ülkelerin muhasebe prensiplerine göre uyumlu hazırlanmamasına rağmen yurt dışında kabul edilmesini ifade etmektedir.

Bu yaklaşımda, A ülkesinin muhasebe standart ve prosedürlerine göre hazırladığı finansal raporların, B ülkesi tarafından (veya tam tersi)

<sup>30</sup> ZARZESKI, M.T.,a.g.m., 18-37.

geçerli kabul edilmesi söz konusudur. Bu yaklaşımda her ülke hükümlerini korumakta, anlaşmalı ülkelerin sermaye piyasalarına girmek isteyen, ya da anlaşmalı ülkelerde ana şirket-bağlı şirket şeklinde faaliyet gösteren şirketlere avantaj tanınmaktadır. Öte yandan, ülke birden fazla ülke ile karşılıklı tanıma anlaşmasına girdiğinde yatırımcının anlamlı karar verebilmesi için bu ülkelerin muhasebe sistemleri hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu yaklaşım ayrıca, yabancı şirkete tanınan bir imtiyaz olarak algılandığı için eleştirilmektedir.<sup>31</sup>

### 3.3.Uzlaşma

Uzlaşma, yabancı şirketlerin finansal raporlarını, diğer ülkelerde kendi ülkelerinin muhasebe prensiplerine göre hazırlayabilmelerini ifade etmektedir. Bununla birlikte uzlaşmada finansal tablo kullanıcıları tarafından önemli unsur olarak kabul edilen net kâr ve özkaynaklara ilişkin düzenlemelerde uzlaşmayla sağlanır. Uzlaşma sayesinde yabancı yatırımcılar şirketlerin aktifleri ve karlılıkları hakkında kendi muhasebe prensiplerine dayanan bilgi elde etme imkânları söz konusudur. Uzlaşma sonucunda yatırımcılar kolay karşılaştırma imkânı elde ederler. Finansal raporları yabancı muhasebe prensipleri ile tamamını uyumlaştırmaktan daha düşük maliyetlidir.<sup>32</sup>

### 3.4.Çevirim

Oldukça ucuz ve pratik bir yöntemdir. Bu yöntem, muhasebe bilgisi ile ilgili taraflar açısından çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir. Bu yöntemde, muhasebe bilgisini kullananlar yabancı bir firmaya ait finansal raporları kendi dillerine çevirebilirler. Çevirim yapılmasının bir başka yolu ise muhasebe bilgisini üreten tarafın kendi finansal tablosunu başka bir dile çevirmesidir.<sup>33</sup> Çevirim işlemi sadece tercüme olarak yapılabileceği gibi para biriminin yabancı ülke para birimine dönüştürülmesi şeklinde de gerçekleşebilmektedir.

Yurt dışında faaliyet gösteren işletmeler tek bir para birimi üzerine konsolide finansal tablo hazırlayamazlar, dolayısıyla da bu tür işletmelerin farklı para birimlerine dayalı finansal tablolarından anlamlı sonuçların elde edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, iki işletmenin raporlarının tek bir para birimine dayandırılması gerekmektedir. Yabancı para birimlerinin tek bir para birimine dönüştürülmesi işlemine, döviz çevirimi adı verilmektedir.<sup>34</sup>

<sup>31</sup> AĞCA, A.g.m., s.85.

<sup>32</sup> AYDOĞAN, E., "Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama", KTÜ., SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.30, 2007.

<sup>33</sup> AĞCA, , a.g.m., s.85.

<sup>34</sup> FREDERICK, a.g.e., s.44.

Çevirim işleminin sadece tercüme olarak yapılması, finansal tabloların konsolide edilmesi için tek başına yeterli değildir. Finansal tablodan anlamlı bir sonuç elde edilebilmesi için tercümenin yanı sıra finansal tablo kalemlerinin de tutar olarak yerel para birimine de dönüştürülmesi gerekmektedir.

#### 4. SONUÇ

Ülkelerin politik, sosyo-kültürel, ekonomik yapıları birbirinden farklı olduğundan dolayı her ülkenin kendine özgü muhasebe sistemi vardır. Ülkeler arasında muhasebe sistem farklılıkları beraberinde bir takım sorunlar getirmektedir. Bu sorunların en önemli etkisi finansal tablolar üzerindedir.

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle birlikte çok uluslu şirketler farklı ülkelere yatırım yapmakta ve yatırımcılar yatırımlarını başka ülkelerde değerlendirebilmektedir. Dolayısıyla finansal tablo kullanıcıları farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarını karşılaştırma ihtiyacı hissetmektedirler. Ayrıca çok uluslu şirketler, faaliyet gösterdikleri yabancı ülkenin muhasebe sistemine yabancı olduklarından dolayı zorlanmaktadırlar.

Muhasebe sistemlerinin farklılıklarından kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılması amacıyla dünyada bir takım çalışmalar yapılmıştır ve halen yapılmaktadır. Yapılan çalışmaların temelinde ülkeler arasındaki muhasebe sistem farklılıklarını ortadan kaldırmak ve tüm dünyada ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması yatmaktadır.

Tüm dünyada genel kabul görmüş bir muhasebe sistemi olması gerektiğini savunanların yanında, ülkelerin kendilerine has sistemlerinin olması gerektiğini savunanlar da vardır. Ancak günümüzde tartışılması gereken esas konunun, standartlaşmanın sağlanıp sağlanamayacağı değil, nasıl sağlanabileceği olmalıdır.

Muhasebede standartlaşmanın sağlanmasının önünde bir takım engeller bulunmaktadır. Bu engellerin altında yatan sebepler, muhasebe sistem farklılıklarının nedenlerine paralellik göstermektedir. Ülkelerin standartlaşmaya ayak uydurabilmeleri için, ülke içerisinde bir görüş birliğinin olması ve hukuki anlamda gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

### KAYNAKÇA

- AĞCA, A. “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, Sayı:8, 2003
- ANTHONY,R. ve Diğerleri, Accounting, Mc Graw-Hill Int. Editions, Singapore, 1999
- ASLAN, S. “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, Mufad, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 23, 2004
- ATLAS, S.N. “Prolegomena to the Metaphysics of İslam”, International Institute of Islamic Thought and Civilizaion” Kuala Lumpur, Working Paper, 1995
- AYBOĞA, H. “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 8, 2002
- AYDOĞAN, E. “Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, KTÜ, SBE, Trabzon, 2007
- BELKAOUI A., Accounting Theory, Dryden Pres, New York, 1993
- BOOTH,P. “Accounting in Churches: A Researc Framework and Agenda”, Accounting, Auditing and Accountabilitiy, Vol:6, No:4, 1993
- BOSTANCI, S. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59, 2002
- ÇANKAYA, F. “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Türkiye ve Çin Karşılaştırması”, ZKÜ, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 6, 2007
- ÇANKAYA, F. AYDOĞAN, E., “Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumunu”, <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/sbed/article/viewFile/503/496>. (24.04.2010)
- ÇİFTÇİ, Y. ve ERSERİM, A. “Muhasebe Standartlarında Uluslar arası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, <http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler>, (21.04.2010)
- DOUPNIK, S.T. and SALTER, S.B. “An Emprical Test of a Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices”, Journal of International Business Studies, 1992
- EVANS, L. “Language, Translation and Problem of International Accounting Communication”, Accounting, Auditing& Accountability Journal, Vol.17, No:2, 2001



- FREDERICK C. and LAWRENCE G., International Accounting, International Thomson Business Pres, London, 1997
- GAAP CONVERGENCE, “A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards”, s.10, <http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf>, (25.05.2010)
- GRAY S.J. and VINT H.M., “The Impact of Culture on Accounting Disclosure Some International Evidence”, Journal of Accounting, December 1995
- GÜCENME, Ü., “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, Mufad, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 5, 2000
- GÜVEMLİ, B.“Uluslararası Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2008
- HALLER, A., “Accounting in Germany”,(Ed. P. Walton, ve Diğerleri), International Accounting, Thomson, London, 1998
- LEWIS, M.,K., “Islam and Accounting”, Accounting Forum, Vol:25, Issue:2, Jun 2001
- OZANKAYA, Ö. Toplum Bilimine Giriş, S Yayınları, Ankara, 1984
- SELİMOĞLU, S.K. “Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri”, [http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS\\_XII\\_BILDIRILER/seval\\_selimoglu.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/seval_selimoglu.doc) (15.05.2010).
- USUL, H.Davranışsal Muhasebe, Asil Yayınları, Ankara, 2007
- ÜSTÜNDAĞ, S.“Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000
- VALLE, F.D.“Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama, ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler”, 12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Konferansı Açılış Konuşması, s.19, <http://uvt.ulakbim.gov>. (10.05.2010)
- VERMA, S., Cultur and Politics in International Accounting: an Exploratory Frameworks, Universty of London. Unpublished Working Paper.
- ZARZESKI 2008 M.T. “Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices” Accounting Horizons, 10(1).