

# KÜLTÜREL FARKLILIKLAR ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE STANDARTLARININ UYUMU

Fikret ÇANKAYA\*  
Ertan AYDOĞAN\*\*

**Özet:** Uluslararası yatırım faaliyetlerinde meydana gelen artış nedeniyle, yatırımcılar farklı muhasebe standart ve kuralları ile hazırlanmış mali tablolarla karşılaşmaktadırlar. Bu durum yatırımcılara para ve zaman olarak ek maliyet getirmekte olup, uluslararası yatırım faaliyetlerinde belirsizliklerin artmasıyla sonuçlanmaktadır. Uluslararası yatırımcıların karar alma maliyetlerini azaltmak ve yatırımların ülkeler arasındaki akışını hızlandırmak için ülkelerin muhasebe standart ve kurallarında uyumlaştırma gereksinimi doğmuştur.

Çalışmada uyumlaştırma, standartlaştırma ve tekdüzelik kavramları açıklandıktan sonra alternatif uyumlaştırma yolları incelenmiştir. Ülkelerin muhasebe sistemi farklılıklarının ana nedenleri açıklanmış ve sosyal,ulusal değerler, beklentiler ve normların muhasebeye etkisine değinilmiştir. Çalışmada çeşitli ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyum derecelerini belirlemek, kültürel farklılıkların uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırmasına etkisini ve muhasebe ilke ve politikalarına etkilerini ortaya koymak için bir analiz yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler :** Uyumlaştırma, yakınsama, standartlaştırma

## I. Giriş

Dünyadaki ekonomik gelişmeler ülkeler arasındaki sınırları kaldırmış,ekonomileri birbirlerine bağımlı hale getirmiş ve bilgi ve kaynak akışını ve de sermayenin akışkanlığını artırmıştır. Tarihsel süreci içinde, muhasebe biliminde teknolojik gelişmelere paralel olarak önemli aşamalar kaydedilmiştir. Başlangıçta sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinmesini gideren muhasebe uygulamaları ve finansal raporlar, ulusal muhasebe teknikleri içinde üretilmesi sorun olmuyordu. Her ülke muhasebesi ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmede; kendisine özgün ürettiği finansal raporları yeterli görüyordu. Dolayısıyla, ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme değerlendirme ve raporlama kuralları gelişmiş, başka bir deyişle, muhasebe mantığı ve dili ortak olmasına rağmen farklı uygulamalar ve standartlar oluşturulmuştur.

Bahsedilen ekonomik gelişmelere paralel olarak farklı ülkelerde üretilen finansal raporların benzer şekilde değerlendirilip yorumlanması gereksinimi nedeniyle muhasebede uluslararası geçerli bir dilin oluşturulması ihtiyaç halini almıştır. Muhasebede anlam birliğinin sağlanması gerekliliği ülkelerin ulusal

---

\* Y.Doç.Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme ABD.

\*\* Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi.

muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına yönlendirmiş ve ortak bir muhasebe dili olarak uluslararası muhasebe standartlarının kullanılması herkes tarafından kabul edilmiş veya edilmektedir.

Çalışmada; muhasebe standartları, uyumlaştırılması ve tekdüzelik kavramlarına ilişkin açıklamalar yapılmış ve uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dilinin oluşturulmasındaki mevcut bakış açıları açıklandıktan sonra alternatif uyumlaştırma yolları incelenmiştir. Daha sonra ülkelerin muhasebe standartları uyumlaştırma derecelerinin ölçülmesine yönelik bir uygulama yapılmıştır. Uygulamada, ülkeler; Hofstede'in ülkelerin kültürel sınıflamasına göre birbirinden ayrılmış ve bu ayırma göre ülkelerin muhasebe politikalarının uyumlaştırma sürecine katkıları üzerindeki etkisi Gray'in karşılaştırma indeksi kullanılarak ölçümlenmiştir. Analizde, Gray'in tutuculuk indeksi de kullanılarak, elde edilen indeks sonuçları karşılaştırılmış ve farklı kültürlerin uyumlaştırma sürecinin hangi aşamasında oldukları yorumlanmıştır. Son olarak ise sonuç ve değerlendirme yapılmıştır.

## II. Kavramsal Çerçeve

### A. *Uyumlaştırma, Standartlaştırma ve Tekdüzelik Kavramları*

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

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

Bir diğer tanımda ise uyumlaştırma, farklı sistemleri bir araya getirme girişimi olarak ifade edilmiştir. Bu nedenle uluslararası muhasebe uyumlaştırması; farklı ülkelerde uygulanmakta olan finansal raporlamaya ilişkin ölçüm ve açıklamaları uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırma sürecidir (Fritz ve Lammler, 2005, s.31).

Bir başka tanımda ise uyumlaştırma, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini arttırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak da

tanımlanabilir. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu ise, standartların oluşturulmasından geçer ve standartlar raporlar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunur (Aksoy,2005,s.183; Haverty, 2006,s.52).

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

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

Standartlaştırma sürecinde, farklılık durumundan tekdüzelik durumuna varılmak hedeflenir. Standartlaştırmada, tek standart veya kural,bütün durumlar için geçerli olabilir(Ağca,2003,s.28). Öte yandan standartlar sadece finansal raporlamanın başarılması amacı değil, aynı zamanda standartların ait olduğu ülkelerin de uyumlaştırma amacıdır (Uluslararası,2005,s.11).

Tekdüzelik (Uniformity) kavramı ise uluslar arası muhasebeyi kavramsal düzeyde ve pratik düzeyinde değişmez tek tip bir amaç olarak ortaya koymaktadır. Ancak ülkelerin farklı muhasebe çevresine sahip oldukları için böyle bir durumun çıkması söz konusu değildir (Börekçi, 1989, s.29). Tekdüzelik (Uniformity) bir yapıya veya kurala tam uygunluktur. Tekdüzelikte her şey aynıdır, farklılık göstermez (Ağca,2003,s.28). Uyumlaştırmanın uyum durumuna, standartlaştırmanın da tekdüzelik durumuna ulaşmayı hedefleyen süreçlerdir. Chastney'e göre uyumlaştırma sadece tekdüzeliliğin kulağa hoş gelecek ifadesidir(Ağca,2003,s.28).

Uyumlaştırma, standartlaştırma ve tekdüzelik kavramları literatürde eş anlamlı olarak kullanılmaktadır (Uddin,2005,s.18). Halbuki bu kavramlar birbirinin tamamen eş anlamlısı olmadığını söylemek yanlış olmaz. Mesela yaklaşma sonucunda standartlaşma oluşmaktadır.

Uyumlaştırma, standartlaştırma ve tekdüzelik kavramları literatürde genellikle aynı anlamlarda kullanılmasına rağmen bunların uyum derecesinde farklılıklar söz konusudur. Uyumlaştırma ve standartlaştırmanın birer süreç, uyum ve tekdüzelik birer durum olarak nitelendirilmektedir (Ağca, 2003, s.27).

Özetle; standardizasyon evrensel tekdüzeliliğe yol açarken,uyumlaştırma karşılaştırılabilirliğin artırılması ve toplam farklılığın azaltılması anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle, uyumlaştırma, farklı ülkelerde faaliyet gösteren

işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini arttırmak amacıyla muhasebe uygulamaları arasında var olan farklılıkların azaltılması ile ilgilidir. Uyumlaştırma terimi yerine artan karşılaştırılabilirlik kullanılabilir (Ulusan, 2005,s.11).

### **B. Muhasebe Sistemi Farklılıklarının Nedenleri**

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

Ülkelerin muhasebe sistemi farklılıklarının ana nedenleri alt başlıklar halinde aşağıda sıralanmaktadır(Hoyle vd, 2004, s.531);

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

Hukuk sistemi muhasebe dünyasını ikiye bölmüştür. Legalistic (yasalara harfi harfine uyan) ve non-legalistic (yasalara harfi harfine uymayan) şeklindedir. Hukuki yapısı yasalara harfi harfine uymayan ülkelerde Common Law (umumi hukuk) kullanılmaktadır (Ong,2005,s.6). Umumi Hukuk İngiltere’de başlamıştır. Genel olarak dünya genelinde İngilizce konuşulan ülkelerde kullanılmaktadır (Hoyle,2004,s.531). Bu ülkelerde muhasebe hukuk kurallarına dayanmaz. Muhasebe kuralları profesyonel muhasebeci örgütleri tarafından düzenlenir. Özel sektör, hukuki düzenlemelerden ziyade muhasebe tarafından tanımlanır. Umumi hukuk bulunan ülkelerde genel olarak emredici yasal hükümler az sayıdadır. Bu yasaları da, önemli durumları belirtmeye yönelik mahkemeler tarafından çıkarılır (Joumal ve Vulin,s.14). Bu hukuk sisteminde yorumlama alanı gelişmiştir (Seçgen,1998,s22). Umumi hukuk’ta şirket faaliyetlerini ve şirket hesaplarının açıklanmasına yönelik şirketler hukuku yoktur.

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

Yasalara harfi harfine uyan yapı genel olarak İngilizce kullanmayan ülkelerde bulunmaktadır. Codified law (kod hukuku) temeli Roma medeni hukukuna ve ayrıca Orta Çağ esnasında Avrupa üniversiteleri tarafından geliştirilen kurallara dayanmaktadır (Hoyle vd,2004,s.531). Kuralların ‘doktrin’ haline geldiği bu sistemle beraber ‘kodlu ifadesi sıkça kullanılmaktadır (Seçgen, 1998, s.22). Umumi hukuk aksine kod hukuku yapısı bulunan ülkelerde muhasebe ve finansal

raporlama için ayrıntılı bir hukuksal düzenleme geliştirilmesi zorunluluğu söz konusudur. Muhasebe kuralları ulusal hukuk kuralları içine dahil edilmiş ve geniş bir mevzuat haline gelmiştir (Fritz ve Lammler, 2003,s.18). Code law hukuk sistemi bulunan ülkelerde şirketlerin faaliyetlerine hükmeden bir şirketler hukuku vardır. Bu şirketler hukuku ticari kod ya da ticari yasa olarak adlandırılmaktadır. Şirketler hukuku finansal tabloların açıklanmasına yönelik maddeler de içermektedir. Kod hukukunda profesyonel muhasebe örgütlerinin muhasebe standartlarının gelişiminde etkisi sınırlı düzeydedir (Nobes ve Parker, 2006, s.28).

Dış finansman kaynaklarındaki farklılık; finans sağlayıcılarının farklı ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bilgi talebi nedeniyle muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıklar ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

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

Bankaların finansman sağlayıcı olduğu ülkelerde banka yatırımcılarını koruyucu bir sistem öngörüldüğünden pasiflerde aşırı bir değerlendirme söz konusu olurken aktifte ise, düşük değerlendirme söz konusudur. Hükümetlerin finansman kaynağı olduğu durumlarda muhasebe uygulamaları hükümet planlayıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmektedir.

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

Muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişim süreci içerisinde karşılaştığı politik ve ekonomik gelişmeler, enflasyon, profesyonel muhasebecilerin yeterliliği, menkul kıymetler borsasının ve ülke ekonomilerinin gelişmişlik düzeyi ülkeler arası muhasebe uygulamalarında farklılıklara neden olmaktadır. Ekonomik büyümenin şekli ve düzeyinin muhasebe uygulamalarına etkisi toplam ürünler içerisinde tarım ürünlerinin ağırlıkta olduğu bir ülke ile sanayi ürünlerinin toplam ürünler arasındaki payı yüksek olan ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında meydana gelen farklılık; tarımsal ekonomi ülkesinde önem taşıyan amortisman ve sabit değerlendirme konuları önemli olmayabilir. Aynı şekilde hizmet sektörünün ve buna bağlı olarak maddi olmayan varlıkların önem taşıdığı ülkelerin muhasebe uygulamaları farklı olacaktır. Gelişmiş olan ülkeler daha ayrıntılı karmaşık bir muhasebe sistemine sahiptir (Seçgen,1998,s.24).

Vergilendirme muhasebe uygulamalarını etkileyen unsurlardandır. Burada anahtar soru vergi düzenlemelerinin muhasebe uygulamasını ne kadar etkileyebildiğidir. Varlık ve borçların değerlemesi medeni hukuk (civil law) ve vergi hukukundan kaynaklanmaktadır. Medeni hukuk kreditorlerin faizlerini korumak ve varlıkların aşırı tahmin edilmesinde firmaları engellemek amacıyla yüksek değerlendirme seti kullanır. Vergi kanunları ise varlıklardaki azalışı düzenlemek amacıyla değerlemede düşük değerlendirme seti kullanır. AB ülkelerinde muhasebe ve vergilemede oldukça farklılık bulunduğu söylenebilir. Bu da uyumlaştırma için önemli bir engeldir (Joumal ve Volin,2004, s15-16).

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

Sosyal, ulusal değerler, beklentiler ve normların da muhasebeye etkili olmaktadır. Örnek olarak faiz uygulamasının dini sebeplerle yasak olmasının, faizin geçerli olduğu ülkelerle uygulama da farklılıklara sebep olacağı bu duruma örnek olarak verilebilir (Rodrigues ve Cruig,2006,s.9). Toplumun kendisiyle ilgili kararlarda etkili olma konusunda istek ve azme sahip olmasına karşın kuralların dikte edilmesine alışkın olan ve bunu benimsemiş bir toplumun beklentileriyle oluşmuş muhasebe çerçevesinin farklı olacağı söylenebilir. Söz konusu geleneğe sahip toplumlarda ekonomik gerçekleri yansıtmak kapsamlı bir muhasebe bilgisi beklentisi olabilir (Seçgen, 1998,s.25).

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

- 1-Muhasebe Sisteminde Değişim,
- 2-Muhasebe Uygulamalarında Değişim.

En bilinen şekilde kültür tanımlamalarından birisinin örneği Hofstede (1985)'ye aittir. Hofstede, kültürü, öğrenilmiş olduğu aynı sosyal çevre içinde yaşamış olan insanlarla en azından kısmen paylaşıldığı için ortak bir fenomen olarak tanımlamaktadır. Kültür, bir grup veya kategoriye mensup üyelerin diğer grup veya kategoridekilerden ayırt edildiği ortaklaşa programlanmış bir hafızadır([http://paribus.tr.googlepages.com/h\\_yilmaz13.doc](http://paribus.tr.googlepages.com/h_yilmaz13.doc)). Hofstede ulusal kültürel farklılıklarını 5 gruba ayırmıştır (Haskins vd,2000,s.5);

- Bireyselliğe karşı kolektivizm, -Güç mesafesi geniş ve dar toplumlar,
- Riskli sevmeye ya da sevmeme, -Uzun dönem uyumlandırma,
- Erişim dışı toplumlar şeklinde bir ayrıma gitmiştir.

Genel olarak sanayileşmiş ekonomilerde bireyselleşme ön plandadır. Bireysel ağırlığın ön planda olduğu toplumlarda muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler daha ciddi olarak dikkate alınacak ve kolektif kültürlerinkine göre daha vazgeçilmez bir olgu olarak algılanacaktır. Kolektif toplumlarda muhasebe mesleği daha düşük statü sayılacak, muhasebe bir ritüel olarak görüldüğü için alınacak kararlara etkisi hiç olmayacak veya az olacaktır (Karabınar, 2005,s.35).

Türk kültürü ortaklaşa kültürü yüksek bir yapıda olduğundan bireyselleşmesi düşük düzeydedir. Bireyselleşmenin düşük olduğu ülkelerde finansal raporlamalar üzerinde yasal düzenlemeler söz konusudur. Uygulama da özel finansal raporlama pratiklerine bireyselleşme düzeyi düşük olan ülkelerde az rastlanılır. Bireyselleşme düzeyi düştükçe finansal raporların daha koruyucu bir hale geldiği ortaya konulmuştur. Japon finansal tablolarının Almanya ya göre daha koruyucu yapıda olması kültürler arası bireyselleşme farklılıklarına dayandırılmaktadır (Haskins vd, 2000,s.8).

Güç mesafesinin geniş olduğu toplumlar (hijerarşik düzenin hakim olduğu toplumlar) da finansal raporlar üzerinde büyük bir yasal düzenlemeler söz konusudur. Kore ve Japonya'da ulusal kanunlar finansal raporların düzenlenmesinde ABD, İngiltere, Almanya'ya oranla daha etkili olmaktadır (Haskins vd, 2000,s.6). Bu toplumlarda finansal raporların açıklanmasında tutucu (muhafazakar) bir politika izlenmektedir.

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

Uzun dönem eğilimi toplumların düzenli sonuçlar alma amacına uygun olarak ısrarlı ve tasarrufa yönelik çalışma disiplinleri vardır. Bu durumun finansal raporlamadaki etkisi, uzun dönem eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda finansal raporların koruyucu ve değişmez bir yapıya sahip olmasıdır. Örneğin Japonya ve Güney Kore uzun dönem eğilimi özelliklerini finansal raporlarında açıkça göstermektedir (Haskins vd, 2000, s:11).

Yukarıda değinildiği gibi, muhasebe sistemlerinin farklılıkları birden çok nedene dayanmaktadır. Ancak bu nedenlerin önemlilerinden biri olarak kültür öngörülmektedir. Ülkelerdeki kültürel farklılıklara göre muhasebe uygulamalarında oluşabilecek değişiklikler ayrı başlık altında incelenmektedir.

### ***C. Muhasebe Uygulamalarının Kültürel Sınıflandırılması***

Ülkeler arasındaki farklılıklar muhasebe açısından 4 başlık altında toplanmıştır (Karabınar,2000,s.64).

1- Muhasebe uygulamalarının, mesleki örgütler veya yasal düzenlemeler tarafından belirlenmesi,

2- Muhasebe uygulamalarının esnek veya tekdüze olması,

3- Değerlemede ihtiyatlı veya iyimser olunması,

4- Bilgilerin açıklanmasında gizlilik veya şeffaflık bulunması.

İlk sınıflandırmada muhasebe kontrolünde ortaya konulan davranışlara göre bir ayırım söz konusudur.Yüksek profesyonelleşme olan ülkelerde kendi kendine denetim unsurları geçerli iken; profesyonelleşmenin yüksek düzeyde olmadığı ülkelerde muhasebe düzenlemelerine ilişkin olarak yüksek düzeyde bir hükümet müdahaleleri söz konusudur(Karabınar, 2005,s.47). Türkiye'de muhasebe mesleği kendi kurallarını belirleyemediğinden dolayı yaptırım gücü olan devletin etkisi altındadır. Dolayısıyla batılı anlamda profesyonelleşme gerçekleşmediği söylenebilir. İkinci sınıflandırma, düzenleme yönünde ortaya çıkan davranışların

açıklanmasına yönelik; özellikle muhasebe kontrol sistemindeki verilerin nasıl tanımlanacaklarına ilişkin yapılan bir ayırmadır. Uniformity (Değişmezlik) yapısı uygulandığında kurallara sıkı sıkıya bağlı kalınmaktadır. Bu yapı daha çok profesyonelleşmemiş yapılarda kullanılmaktadır. Üçüncü sınıflandırma olan muhafazakarlık, iyimserlik ayırımında finansal tablolarda kullanılacak ölçümlere ilişkin esaslara yönelik bir farklılık söz konusudur. Davranışların açıklanmasında farklılık yaratmaktadır. Muhafazakar ölçümlenmelerde varlıkların değerlendirilmesinde ve kar tahminlerinde ihtiyatlı davranılırken, riski seven ve şeffaflıktan yana tavır sergileyen toplumlarda iyimser muhasebe uygulamaları sözkonusudur. Sonuncu sınıflama ise şirketlerin içinde buldukları konuma ilişkin bilgilerin ne kadarının kamu oyuna açıklandığı esasına dayanmaktadır. Gizlilik esası, şirketlerin finansal durumlarının açıklanmasına yönelik sınırlamalar getirilirken; şeffaflıkta kamu oyuna ayrıntılı ve detaylı bir bilgi ortaya konulmaktadır (Karabınar,2005,s.49).

Gray ise ikili bir ayırma gitmiştir. İlk ayırma muhasebe düzenlemeleri yönünde yapılacak olan işlemlerin ne şekilde ortaya konacağı yönündedir. Bu nedenle profesyonelleşmeye karşı yasal kontroller ve değişmezliğe karşı esneklik öngörülmüştür (Fritz ve Lammler, 2005,s.38).

İkinci ayırma ise muhasebede kullanılacak ölçüm esaslarına göre ve muhasebeye ilişkin bilgilerine ne kadarının açıklanmasına yöneliktir. Muhafazakarlığa karşı optimistlik, şeffaflığa karşı gizlilik bu ayırma temel alınan kriterlerdir (Nobes-Parker,2006,s:26).

Salter ve Niswander Gray'in hipotezini 29 ülke için uygulamaya çalışmış ve Gray'in 'muhasebe değeri' nin ölçülmesinde büyük farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bu yüzden genellikle dolaylı ölçüler kullanmıştır. Örneğin tekdüzeliğin derecesinin ölçülmesinde ölçümü yapılan ülkenin umumi hukuk, yasal hukuk kullanımına bağlı olarak değişmektedir. Bu uygulama muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların testi değil, bu uygulamaların muhtemel amaçlarının testidir (Nobes-Parker,2006,s:27). Muhasebe farklılıklarının temel nedenlerine baktığımızda, muhasebe çevresinin büyük ülkelerden veya ekonomik olarak piyasalara hakim ülkelerden etkilendiği görülmektedir. Çoğu ülkeler diğer ülkelerden büyük oranda etkilenirler. Özellikle eski sömürgeciler ezici kültürel yapıya sahip ülkeleri etkilemektedirler. Dolayısıyla çoğu Asya ve Afrika ülkelerinde muhasebe ihtiyaçlarının tahmininde ve açıklanmasında diğer nedenlere bakmaktan ziyade eski sömürgecilik tarihine bakmak daha yararlı olmaktadır (Nobes-Parker,2006,s:27).

#### ***D. Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırılması***

Uluslararası muhasebe uyumlaştırmasıyla ilgili iki farklı bakış açısı bulunmaktadır. Bunlardan ilki Material harmonisation (Maddi uyum), ikincisi ise Formal uyumlaştırma (Yasal Uyum)'dır. Uluslar arası muhasebe uyumlaştırma ilgili her iki bakış açısına göre ayrı başlıklarda incelenmektedir.

##### **1. Maddi Uyumlaştırma (Material harmonisation)**

Bu bakış açısında öngörülen durum her türlü ekonomik girişim tarafından uygulanan muhasebe pratiklerinin uyumlaştırılmasıdır. Başvurulan ilkelerin



uyumlaştırılması hakkında bilgiler sunar. Maddi uyum “de facto” uyumlaştırma olarak da adlandırılmaktadır(Uddin,2005,s2;Garrido vd,2002,s3). Maddi uyumlaştırmada,işletme tarafından gerçekleştirilen uygulamaların yasal düzenlemelerden etkilenip etkilenmediği dikkate alınmaz(Ulusan, 2005, s.12 ).

## 2. Formal(Yasal) Uyumlaştırma

Formal uyumlaştırma bakış açısında yapılan uyumlaştırma çalışmaları teorik düzeyde ele alınır. Farklı ülkelerdeki muhasebe kuralları ve düzenlemeleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar, bu bakış açısının odak noktasıdır. Bazı yazarlar tarafından formal uyumlaştırma “de jure” uyumlaştırma olarak adlandırılmaktadırlar (Uddin, 2005, s.20; Haverty, 2006,s. 52).

Çok sayıda şirketin benzer muhasebe sistemi kullanmasının ve muhasebe teorilerinde benzerlik sağlanmasının maddi uyum derecesini yükseltici bir etkisi var olduğu söylenebilir (Garrido vd,2002,s.4). Bu konuda bir çok çalışma yapılmıştır. Nitekim, Lainz Gardea(1996) 13 ülkenin borsaları tarafından düzenlenen bilgi ihtiyaçları arasında var olan farklılıkların analizi ve değerlendirmesi üzerine odaklanmıştır ve çalışmalar, periyodik raporlama ihtiyaçları arasında, açıklanmış özel önerilerdeki ilave bilgilerden daha fazla farklılıklar olduğu sonucuna varmıştır(Garrido vd, 2002, s.4).

Rahman ve diğerleri(1996) ise iki komşu ülke olan Avustralya ve Yeni Zelanda gerçekleşen yasal uyumlaştırma derecesini ölçmüş ve ülkelerin “muhasebe düzenleme” kaynaklarını ele alarak borsaya kabul ihtiyaçları, yasama ihtiyaçları ve muhasebe standartlarında öngörülen ihtiyaçların ölçülenmesi konusunu incelemişler ve iki ülke arasındaki daha düşük ya da daha yüksek gerçekleşen ihtiyaçların farklı kategorilerinin tanımlanması konusunda çok yönlü farklılık analizi yapmışlardır(Garrido vd,2002,s.4). Muhasebe uygulamaları yasal düzenlemelerle etkileniyorsa yasal uyum, etkilenmiyorsa maddi uyum söz konusudur (Karapınar,2000,s.66).

### ***E. Alternatif Uyumlaştırma Yolları***

Uyumlaştırmanın alternatif yolları karşılıklı tanıma, uzlaşma ve standartlaştırma olarak gruplandırılmaktadır. Karşılıklı tanıma ulusal finansal raporlamalar yabancı ülkelerin muhasebe prensiplerine göre uyumlu hazırlanmamasına rağmen yurt dışında kabul edilmesini ifade etmektedir.

Karşılıklı tanıma ABD ve Kanada arasında uygulanmaktadır. ABD şirketleri Kanada Menkul Kıymetler Borsasında US-GAAP’a uygun finansal tablolar ile işlem görebilmektedir.Avrupa birliği ülkelerinin menkul kıymet borsalarında Amerikan şirketleri US-GAAP’a göre hazırlanmış finansal tablolarla işlem yapabilmektedirler. Karşılıklı tanımanın olumsuz yanı, finansal tablo kullanıcılarının farklı muhasebe standartlarını anlamasını gerektirmesidir (Fritz ve Lammler,2005,s31; Uddin,2005, s.20). Karşılıklı tanıma Kanada ve ABD arasında çok iyi uygulanmasına rağmen, iki ülke arasındaki kültürel ve ekonomik yakın bağların olması ve muhasebe açısından standart ve hedeflerin benzerliğinin rolü unutulmamalıdır (Hora vd,1997,s.176).

Uzlaşma ise yabancı şirketlerin finansal raporlamalarını diğer ülkelerde kendi ülkelerinin muhasebe prensiplerine göre hazırlanmasına izin verilmesidir. Bununla birlikte uzlaşmada finansal tablo kullanıcıları tarafından önemli unsur olarak kabul edilen net kar ve öz kaynaklara ilişkin düzenlemelerde uzlaşma sağlanır. Uzlaşmanın amacı muhasebe uygulamaları arasında ortaya çıkan büyük farklılıkları ortaya koymaktır. Uzlaşma sayesinde yabancı yatırımcılar şirketlerin aktifleri ve karlılıkları hakkında kendi muhasebe prensiplerine dayanan bilgi elde etme imkanları söz konusudur. Uzlaşma sonucunda yatırımcılar kolay karşılaştırma imkanı elde eder. Finansal raporları yabancı muhasebe prensipleri ile tamamını uyumlaştırmaktan daha düşük maliyetlidir. Uzlaşmanın olumsuz yönü, şirketlerin finansal durumlarına ilişkin özet bilgi sunması ve şirketlerin genel durumu hakkında bilgi vermemesidir. Diğer olumsuz tarafı ise, tek tip uluslararası muhasebe standardına ilişkin olarak birleştirme maliyetlerinin söz konusu olmasıdır (Uddin,2005, s.20).

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

### III. Kuramsal Çerçeve

Çalışmada kültür farklılıklarının muhasebe ilke ve politikalarına etkileri ortaya konulurken Gray'in muhasebe uygulamalarının kültürel sınıflamasından hareket edilmiştir. Gray, muhasebe değerlerini 4 grupta ele almış ve Hofstede'nin yapmış olduğu kültür alanları sınıflandırılmasından yararlanarak muhasebe sistemleriyle ilgili bir sınıflandırma yapmıştır. Gray aşağıdaki 4 muhasebe değerini bulmuştur (Karapınar,2001,s.64; Karapınar,2005,s.47);

- Profesyonellik ya da resmi kontrol, - Tekdüzenliğe karşı esneklik,
- Tutuculuk ya da iyimserlik, - Gizliliğe karşı şeffaflık.

Gray yukarıdaki 4 muhasebe değer ile ilişkili olarak ikili bir ayrımı gitmiştir. İlk ayrım muhasebe düzenlemeleri yönünde yapılacak olan işlemlerin ne şekilde ortaya konacağı konusundadır. Söz konusu ayırmalardan ilki, muhasebe düzenlemelerinin profesyonel muhasebe örgütleri tarafından mı yoksa hükümetler tarafından mı geliştirildiğinin ortaya konulmasını ifade etmektedir. İkincisi ise, muhasebede kullanılacak değerlendirme ölçülerinin ve muhasebeye ilişkin açıklamalarla ilgili ilgilidir. Bu ayırmada, "tutuculuğa karşı iyimserlik" ve "şeffaflığa karşı gizlilik" temel alınan kriterlerdir.

Ulusal ve uluslararası uyum ile ilgili ilk deneysel çalışma Van der Tas tarafından yapılmıştır. Van der Tas çalışmasında uyumun ölçülebilmesine yönelik olarak çeşitli endeksler geliştirmiştir. Bu endekslerle, uyumun ne zaman ne derecede gerçekleştiği ve uluslararası uyuma dahil olan organizasyonların etkisini belirlemeye çalışmıştır (Karapınar,2001,s.124).

Van der Tas'ın çalışmalarına müteakip bölgesel ulusal ve uluslar arası bazda uyum çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalar, belirli bir zamanda, belirli bir ülkede

muhasebe uygulamalarının uyumunu veya belirli bir ülkede uygulamaların diğer ülkelerle uyumunu araştırmak amaçlı yapılmıştır. Bu alanda yapılan çalışmalara belirli bir zaman noktasındaki uyum ile ilgili Van der Tas(1988), Walton(1992), Emenyonu ve Gray(1992), Hermann ve Thomas (1995), belirli bir zaman periyodundaki uyum ile ilgili olarak da Nair ve Frank(1981), Evans ve Taylor(1982), Van der Tas(1992), Yang ve Lee(1994) ve Archer, Delvaille ve Mc Leay(1995) çalışmaları, ayrıca Rahman, Perera ve Ganeshanadam (1996) tarafından yapılan çalışmalar örnek olarak verilebilir (Rahman vd, 2002,s.50; Aisbitt,2002,s.52). Söz konusu çalışmalarda uyumlaştırma derecesinin ölçülmesinde bir çok yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan, H-indeks, I-indeks, C-indeksi Van der Tas tarafından, T-İndeksi Taplin tarafından, Tutuculuk indeksi(index of conservatism) ve Karşılaştırılabilirlik indeksi(index of comparability) ise Gray tarafından geliştirilmiştir.

H-indeksi(Herfindahl indeksini) ulusal uyumun ortaya konması için kullanmıştır. Bu indeks, alternatif seçeneklerin birbirlerine karşı göreceli oranlarının ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanmaktadır. Ulusal uyumun ölçülmesinde H indeksinin basit olması ve kolay hesaplanması nedeniyle üstünlüklere sahip olduğu, ancak birden fazla yöntem kullanan işletmelerin olması durumunda yetersiz kaldığı belirtilmiştir (Karapınar, 2001,s.124). Kısacası, sadece bir ülke içinde ölçümleme yaptığı, uluslar arası düzeyde ölçümlemeye imkan vermediği söylenebilir.

I-İndeksi ise, muhasebe uygulamalarının uluslararası uyum derecesini ortaya koymak için Van Der Tas tarafından kullanmıştır. Bir finansal olayın muhasebeleştirilmesinde kullanılan politikaların, ülkeler arasındaki uyum derecesini I indeksi göstermektedir (Karapınar, 2000,s.129). I endeksinin ülke sayısı arttıkça sonuçların sıfıra doğru uyumlaştırma eğilimi söz konusudur. Bu endeksin, ülke sayısı arttıkça sıfır olmasını engellemek için Herman ve Thomas(1995)tarafından çalışmalar yapılmıştır. Herman ve Thomas, oranların 1 üzerinden değil 0,99 üzerinden hesaplanmasını önermiştir. Buna göre, bir ülkenin tamamı tarafından kullanılan yönteme 1 yerine 0,99, hiç kullanılmayan yönteme ise 0 yerine 0,01 verilmektedir (Karapınar,2000,s.131). Archer ve McLeay (1995) I endeksinin yetersizliklerini ortadan kaldırmak için uluslar arası uyumun ölçülmesinde düzelttikleri C indeksinin kullanılmasını önermişlerdir (Karapınar,2000,s.128).

C indeksi ise, yine Van der Tas tarafından ortaya konulan indekstir. H-indeksine alternatif olarak ortaya koyulmuştur. H-indeksinde şirketlerin çok sayıda muhasebe politikası kullanılması olumsuz sonuçlar verdiği için Van der Tas tarafından çok sayıda muhasebe politikası uygulayan işletmelerdeki uyumlaştırma derecesini ölçmede kullanılmak için geliştirilmiştir. C-indeksin uyumlaştırma derecesini ölçmedeki eksik yanları, temel olarak çalışılan şirket sayısına dayanması ve iki ülke arasındaki uluslar arası uyumlaştırma etkilerinden hareketle ülke içi ulusal uyumlaştırma etkilerini dikkate alan coğrafi farklılıştırmaları analiz edememektedir (Joumal ve Vulin,2004,s.38).

Archer, Delvaille ve Mcleay(1995), Van der Tas'ın I endeksinin eleştirerek hem ulusal hem de uluslar arası uyumu ortaya koymak için Van der Tas'ın C-indeksini geliştirerek, C indeksinin I indeksine göre daha güçlü bir ölçü olduğunu

savunmuşlardır. Bunun nedeni ise, bir veya daha fazla muhasebe politikası bir ülkede düşük oranda kullanılıyorsa, I Endeksi sıfır olma eğilimine girmektedir. Özellikle, bir muhasebe politikası bir ülkede hiç kullanılmıyor, diğer ülkede yüksek oranda kullanılıyorsa, bu muhasebe politikasının I endeksine etkisi sıfır olmaktadır (Karapınar,2001,s.133).

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

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

Tutuculuk indeksi aşağıda formüle edilmektedir(Whittington, 1998, s:243);

**Tutuculuk indeksi** (Index of Conservatism) =  $1 - \frac{(RA - RD)}{|RA|}$  [1]

**RA**=Açıklanmış Net kar(Yabancı G.K.G.M. İlkelerine Göre)

**RD**=Açıklanmış Net Kar(Ulusal G:K:G:M. İlkelerine Göre)

İndeks değeri >1 olduğunda Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Yabancı Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre daha az muhafazakar/tutucu ya da daha fazla iyimser ve saldırgan , İndeks değeri<1 olduğunda ise Yerel GAAP Yabancı GAAP'a göre daha fazla muhafazakar /tutucu olduğu anlamına gelir.

Gray, Tutuculuk indeksine toplam varlıkları da dahil ederek karşılaştırılabilirlik indeksini (index of comparability) geliştirmiştir. Uygulamada da kullanılan karşılaştırılabilirlik indeksinde tutuculuk indeksinde olduğu gibi sadece net kar rakamlarından ziyade toplam varlık rakamları da karşılaştırılarak ülkelerin finansal tablolarına yansıyan muhasebe politikalarının tutuculuk veya iyimserlik boyutuyla ve açıklık veya şeffaflık düzeyinde ele alınmaktadır.

#### **IV. Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartları Uyum Derecelerinin Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama**

##### **A. Uygulamanın Amacı**

Ulusal muhasebe standartlarının ülkelerin içinde bulunduğu kültürel ortamdan etkilenmesi nedeniyle muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında

farklılıklar oluşmakta ve bu durum ülkelerin yerel muhasebe standartlarına göre hazırlanmış mali tablolar ile uluslar arası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış mali tablolarda yer alan kalemler arasında tutarsızlıklara neden olmaktadır. Bu tutarsızlıklar uluslar arası yatırımlarda karar alma maliyetlerini artırdığından uluslar arası yatırımlarda riski ve maliyetleri artırmaktadır. Mali tablolarda yer alan bu tutarsızlıklar ülkelerin muhasebe standartlarının uyumlaştırılması için yapılan çalışmaları artırmıştır. Yapılan bu uyumlaştırma çalışmalarında ülkelerin uyum derecesi merak konusudur.

Çalışmanın amacı çeşitli ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarının uyum derecelerini ortaya koymak ve çeşitli ülkelerdeki kültürel farklılıkların uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırmasına etkisini incelemek ve kültür farklılıklarının muhasebe ilke ve politikalarına etkilerini ortaya koymaktır. Esas olarak çalışmada kültürel alanlar arasındaki değerlemeyle ilgili işlemlerin tutuculuk ve iyimserlik boyutunda ele alınarak kültürel alanlar arasında seçilen ülkelerin Anglo Sakson ülkeleri ile karşılaştırılarak hangi ülkenin muhasebe uygulamalarının muhafazakar ya da iyimser olduğu açıklanmaya çalışılmış ve ülkeler arasında ortaya çıkan bu farklılığın uluslar arası muhasebe standartlarına uyumlaştırılmasındaki etkileri yorumlanmaya çalışılmıştır.

### ***B. Uygulamanın Yöntemi***

Uygulama üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamaların ilkinde, Hofstede'nin ülkelerin kültürel farklılıklarına göre yaptığı sınıflandırmadan hareket edilmiş ve Çalışmada NYSE'de işletmesi bulunan ülkeler Hofstede'nin kültürel farklılık ayırımına göre sınıflandırılmıştır.

İkinci aşamada ise, yukarıdaki sınıflandırmadan yararlanarak kültürün muhasebe politikaları üzerindeki etkisi Gray tarafından ortaya konan "tutuculuk-iyimserlik, şeffaflık-gizlilik" boyutunda incelenmiştir. Diğer bir ifade ile ülkelerin muhasebe politikaları tutuculuk ve iyimserlik boyutuyla esneklik ve tekdüzelik boyutuyla karşılaştırılmasına ilişkin olarak Gray tarafından ortaya konulan karşılaştırma endeksi kullanılmıştır. Gray'in karşılaştırılabilirlik indeksi kullanılarak, NYSE'de işlem gören şirketlerin yerel muhasebe standartlarına göre hazırlanan mali tabloları, US GAAP'a göre hazırlanan mali tabloları ile karşılaştırılarak ülkelerin uluslar arası muhasebe standartlarına uyum seviyeleri ortaya konulmuştur. Bu amaçla çalışmada, ABD New York Borsasında şirketleri işlem gören ülkelerin ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile US GAAP 'e göre hazırlanmış mali tablolarda yer alan Net Kar ve Toplam Varlık kalemleri karşılaştırılarak hangi ülke muhasebe raporunu US GAAP'a uyumlu olup olmadığı veya muhafazakar koruyucu bir yapıya sahip olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü aşamada ise Gray'in karşılaştırma indekslerine göre ülkelerin indeks değerleri ve bu değerlerin aritmetik ortalamaları alınarak ülkelerin uluslar arası muhasebe standartlarına uyum sıralaması ve aritmetik ortalamalara göre uyum sıralaması yapılmıştır. Ayrıca yapılan analize göre, kültürel sınıflandırmada yer alan ülkelerden örnekler seçilerek bu ülkelerin ABD New York borsasında Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile kendi yerel muhasebe standartlarına

göre hazırlamış oldukları mali tablolarda yer alan toplam varlık ve net kar rakamları karşılaştırılarak Gray'in ortaya koymuş olduğu uyumlaştırma cetveli ile karşılaştırılarak test edilmeye çalışılmıştır.

### **C.Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları**

Çalışmada, NYSE'de faaliyet gösteren işletmelerin ait olduğu ülkeler kullanılmıştır. Söz konusu ülkeler Hofstede'nin ülkelerin kültürel farklılıklarına göre yaptığı sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmaya göre ülkelerin hangi kültürel sınıfa ait olduğu Tablo 1'de gösterilmektedir.

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

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

Aynı şekilde, Az Gelişmiş Asya ülkeleri sınıfındaki ülkelerin şirketleri New York Borsasında işlem gören ülkelerden Tayvan ve Hindistan uygulama kapsamına alınmıştır. Çünkü bu ülkelerin NYSE'de faaliyet gösteren şirketlerinin 2005 yılı sonuna ait US –GAAP'e göre hazırladıkları mali tabloları internet ortamına alınmadığından uygulama kapsamı dışında tutulmuştur. Benzer şekilde Alman etkisi kültürel sınıfındaki Almanya ve Avusturya, AB üye ülkeler olduğundan İsrail ülkesine ait şirketlerin 2005 yılına ait mali tabloları internet ortamında bulunmadığından kapsam dışına çıkartılmıştır.

Tablo1: NYSE'deki İşletmelerin Ait Oldukları Ülkelerin Hofstede'nin Kültürel Sınıflamasına Göre Ayırım

<b>Gelişmiş Latin</b>	Belçika, Fransa, Arjantin, Brezilya, İspanya, İtalya
<b>Az Gelişmiş Asya</b>	Endonezya, Pakistan, Tayland, Tayvan, Hindistan, Malezya, Filipinler
<b>Alman Etkisi</b>	Avusturya, İsrail, Almanya, İsviçre
<b>Az Gelişmiş Latin</b>	Kolombiya, Ekvador, Meksika, Venezüella, Korsika, Şili, Guatemala, Panama, Peru, Portekiz, Salvador, Uruguay
<b>Anglo</b>	Avusturya, Kanada, İrlanda, Yeni Zelanda, United Kingdom, ABD, Güney Afrika
<b>Yakın Doğu</b>	Türkiye
<b>Gelişmiş Asya</b>	Japonya
<b>Afrika</b>	Doğu Afrika, Batı Afrika
<b>Asya Kolonileri</b>	Hong-Kong, Singapur
<b>Nordic</b>	Danimarka, Finlandiya, Hollanda, Norveç, İsveç

Az Gelişmiş Latin kültürel grubuna giren ülkelerden ABD NYSE borsasında en fazla şirketi işlem gören ülkeler olan Meksika ve Şili uygulama kapsamına alınmış bu sınıftaki diğer ülkeler kapsam dışı bırakılmıştır. Çünkü bu ülkelerin(Venezüella dışında) NYSE’de faaliyet gösteren işletmesi bulunmamaktadır. Anglo grubuna giren ülkelerden ABD söz konusu olduğundan ve bu analizde ülkelerin muhasebe standartlarını US GAAP’e göre uyumlaştırma derecesini ölçmeyi ele aldığımızdan bu ülkeler uygulama kapsamı dışında tutulmuştur.

Uygulamadaki bir diğer kısıt ise UFRS ye göre hazırlanan tablolar yerine GAAP’e göre hazırlanan tabloların dikkate alınmasıdır. Uygulamada temel alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkesinin US-GAAP alınmasının temel nedeni uygulama kapsamına alınan Brezilya, Arjantin, Hindistan, Tayvan, Meksika ülkelerinin mali tablo hazırlamalarında UFRS’ye izin vermediklerinden US-GAAP kullanılmıştır. Aynı zamanda, ABD Sermaye Piyasası Kurulu SEC şirketlerin borsaya açılırken US GAAP kullanılmasını zorunlu tutmaktadır.

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

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

#### ***D. Bulguların Analizi***

Uygulamada Hofstede’nin kültürel sınıflamasına göre her ülke işletmesi kendi sınıfında değerlendirilerek, bulgular sırasıyla aşağıda açıklanmaktadır;

**Gelişmiş Latin** : Gelişmiş Latin ülkeleri içerisinde bu grup içerisinde coğrafi olarak Latin kültürünü en iyi yansıttığı düşünülen ve grupta yer alan diğer ülkelerin Avrupa Birliğinde üye olması nedeniyle Avrupada borsaya kote edilmiş şirketlerin Ocak 2005’ten itibaren uluslar arası finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde finansal raporlamalarını hazırlamak zorunda olduklarından bu ülke şirketlerinin ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine(GKGMİ) göre hazırlanmış mali tabloları söz konusu olmadığı için Arjantin ve Brezilya seçilmiştir.

**Arjantin** GKGMİ’ne göre hazırlanan Metrogas S.A şirketi ile Transperdotara Gas del Sur .S.A şirketlerinin finansal tablolarındaki net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange’te(NSE) US-GAAP’e göre yayınladıkları finansal tablolarındaki net kar ve toplam varlık kalemleri incelenerek, muhasebe sistemleri tutuculuk-iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo2:Arjantin’den Alınan İşletmelerin Net Kar ve Toplam Varlık Bilgileri

ÜLKE	Arjantin GAAP	Arjantin GAAP	USGAAP	US-GAAP
ARJANTİN	Net Kâr ( Peso)	ToplamVarlık(Peso)	Net Kâr	Toplam Aktif
MetroGas S.A	28.411.000(z)	2.670.116.000	16.345.000(Z)	2.495724.000
Transperdotara GasDelSur.SA	217.507.000	5.197.330.000	270.620.000	5.075.864.000

Uygulamada kullanılan Gray’in karşılaştırılabilirlik indeksi;  
C İndex (İndex of Comporability) = $1 - \left[ \frac{RA-RD}{|RA|} \right]$ , şeklindedir.

Burada; RA=Açıklanmış Net Kar (Yabancı G.K.G.M. İlkelerine göre

RD= Ayarlanmış kazançlar ve varlıklar(Ulusal G.K.G.M. İlkelerine göre)’ı,

ifade etmektedir. Buna göre; Metrogas S.A. işletmesinin;

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

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

Transpordetera Gas Del Sur.S.A işletmesinin;

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

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

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

Bunu aksine Toplam Aktif toplamalarını karşılaştırdığımızda ise Arjantin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tablolarda yer alan kalemlerin şirketlerin Amerika menkul kıymet borsasında açıkladıkları mali tablolardaki rakamlara göre daha az koruyucu olduğu ortaya konulabilir. Bu duruma ilişkin olarak özellikle Latin Amerika ülkelerinde enflasyon sorunuyla yüz yüze olmaları nedeniyle muhasebe sistemlerinin enflasyonun etkilerini yansıtmaması ve enflasyon düzeltmesinin sürekli olarak kullanılmasına rağmen enflasyon etkisinin toplam varlıklar üzerindeki etkisinin silinemediği söylenebilir. Toplam varlık kalemlerinin Arjantin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tablolarda yer alan toplam varlık kalemleri ile US-GAP’a göre hazırlanmış mali tablolar açısından toplam varlık kalemlerinde Arjantin G.K.G.M. ilkelerinin daha iyimser olduğu söylenebilmektedir. Diğer bir ifade ile Arjantin muhasebe standartları toplam aktiflerin yüksek görünmesine ilişkin politikalara müsaade ettiği söylenebilir.



**Brezilya** GKGMİ'ne göre hazırlanan Banco Bradesco,S.A ve Banco Itau Holding şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kâr ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin NSE''de US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolarındaki net kar ve toplam varlık kalemleri incelenip, muhasebe sistemleri tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo3: Brezilya'dan Alınan İşletmelerin Net Kâr ve Toplam Varlık Bilgileri

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

Banco Bradesco İşletmesi ;  
Karşılaştırma indeksi (Net Kâra göre) =  $1 - \frac{(6.310.000.000-5.514.000.000)}{6.310.000.000} = 0.87$   
Karşılaştırma indeksi (Top.Varlığa göre)=  $1 - \frac{(206.594.000-208.683.000.000)}{206.594.000} = 1.01$

Banco Itau Holding;  
Karşılaştırma indeksi (Net Kâra göre) =  $1 - \frac{(6.310.000.000- 5.251.000.000)}{6.310.000.000} = 0.832$   
Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa göre)=  $1 - \frac{(206.594.000.000-151.240.000000)}{206.594.000.00} = 0.85$

Hofstede'in kültürel sınıflandırmasına göre gelişmiş Latin Amerika ülkelerinden olan Brezilya ve Arjantin şirketlerinin Amerikan Sermaye Piyasası kurulunda hisse senetleri işlem görmesi nedeniyle US-GAAP mali tablolarına göre hazırlanmış oldukları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam aktif kalemlerine göre net kara ilişkin muhasebe politikalarında Gelişmiş Latin ülkelerinin daha muhafazakar olduğu ortaya çıkmıştır. Ancak Toplam Varlık kalemlerine ilişkin şirketler arasında farklılıklar olduğu görülmüş bu durum genel olarak toplam varlık politikalarına ilişkin bir genel bir yorum yapmayı engellese de Latin ülkelerinin ulusal GKGMİ'nin daha optimistik olduğu söylenebilmektedir.

**AZ GELİŞMİŞ LATİN** : Hofstede yapmış olduğu kültürel sınıflandırmada az gelişmiş Latin ülkeleri olarak Kolombiya, Meksika, Venezüela, Ekvador, Kostarika, Şili, Guatemala, Panama, Uruguay, Peru, Portekiz, Salvador örnek olarak gösterilmiştir. Uygulamada Meksika ve Şili ülkelerinin Amerikan NSE'deki şirketlerinin Amerika GKGMİ'ne göre ve ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenen tablolardaki net kar ve toplam varlık kalemleri Gray tarafından ortaya konulan Karşılaştırılabilirlik İndeksi kullanılarak Anglo sınıfına giren ABD ile Meksika ve Şili işletmelerinin net kar ve toplam varlıklara ilişkin muhasebe politikaları incelenerek hangi muhasebe modelinin daha tutucu olduğu açıklanmaya çalışılmıştır.

**Meksika** GKGMİ'ne göre hazırlanan Cemex şirketi ile Gruma şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin NSE'de US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri incelenerek, muhasebe sistemleri tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo 4: Meksika'dan Alınan İşletmelerin Net Kâr ve Toplam Varlık Bilgileri

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

Bu bilgilere göre; Cemex işletmesinin ;

$$\text{Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre)} = 1 - \frac{(29.142.000.000 - 22.425.000.000)}{29.142.000.000} = 0.76$$

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

Gruma işletmesinin;

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

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

Meksika GKGMİ'nin Amerika GKGMİ'ne göre net kar rakamlarına göre karşılaştırılabilirlik indeksi ile yapılan karşılaştırmalarda Meksika GKGMİ'nin Amerika GKGMİ'nden daha büyük bir oranda tutucu bir yapıda olduğu ortaya konulmuştur. Diğer bir ifade ile net kara göre Meksika muhasebe standartlarının Amerikan muhasebe standartlarından farklı olduğu söylenebilir. Ayrıca Meksika'daki net kara ilişkin muhasebe ilke ve politikaları şirketi koruyucu olduğu yani net kâr az açıklayan politikalar izlediği söylenebilir.

Bununla birlikte toplam aktif kalemleriyle ilişkin politikalarda değerlerin 1 düzeyinde olması Amerikan GKGMİ ile Meksika GKGMİ arasında bir uyumlaştırmanın söz konusu olduğu söylenebilmektedir.

**Şili** GKGMİ'ne göre hazırlanan Banco de Chile şirketi ile Compania Telecomunicaciones de Chile şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile NSE'de US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolardaki net kar ve toplam varlık kalemleri incelenip, muhasebe sistemleri tutuculuk-iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo 5: Şili'den Alınan İşletmelerin Net Kar ve Toplam Varlık Bilgileri

ÜLKE	Şili GAAP (000)	Şili GAAP (000)	US-GAAP (000)	US-GAAP (000)
ŞİLİ	Net Kâr (Şili Peso)	Toplam Varlık (Şili Peso)	Net Kâr	Toplam Aktif
Banco De Chili	180.624.000	10.692.761.000	168.830.000	10.626.463.000
CompaniaTelecomunicacional De Chili	110.622.993	4.874.470.000	100.276.000	4.598.849.000

Bu bilgilere göre; Banco De Chili işletmesinin ;  
Karşılaştırma indeksi(Net Kara göre)= $1 - \frac{(168.830.000.000-180.624.000.000)}{168.830.000.000} = 1.06$   
Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa ) =  $1 - \frac{(10.626.463.000.000-10.692.761.000.000)}{10.626.463.000.000} = 1.006$

Compania Telecomunicational işletmesinin;  
Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre) =  $1 - \frac{(100.276.000.000-110.622.933.000)}{100.276.000.000} = 1.1$   
Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa ) =  $1 - \frac{(4.598.849.000.000-4.874.470.000.000)}{4.598.849.000.000} = 1.05$

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

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

**Hindistan** genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan ICICI Bank şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin NSE'de US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal tablolardaki net kar ve toplam varlık kalemleri incelenip, muhasebe sistemleri tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo 6: Hindistan'dan Alınan İşletmelerin Net Kar ve Toplam Varlık Bilgileri

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

Bu bilgilere göre; ICICI BANK işletmesinin ;  
Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre) =  $1 - \frac{(18.523.000-20.252.016)}{18.523.000} = 1.09$   
Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa göre) =  $1 - \frac{(1.784.337.000-1.676.594.053)}{1.784.337.000} = 0.96$

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

**Tayvan** GKGMİ'ne göre hazırlanan Chungura Telecom şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin NSE'de US-GAAP'e göre yayınladıkları tablolarda yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri incelenerek muhasebe sistemleri tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo 7: Tayvan'dan Alınan İşletmelerin Net Kar ve Toplam Varlık Bilgileri

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

Bu bilgilere göre; Chungura Telecom işletmesinin ;  
Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre) =  $1 - \frac{(47.315.000.000-47.652.884.000)}{47.315.000.000} = 1.007$   
Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa göre)=  $1 - \frac{(395.168.000.000-458.902.608.000)}{395.168.000.000} = 1.16$

Bu Karşılaştırma indeksi kullanarak yapmış olduğumuz analiz sonuçlarına göre Tayvan şirketlerinin kullanmış oldukları Tayvan GKGMİ'ne göre hazırlanmış oldukları mali tablolar ile Amerikan GKGMİ'ne göre hazırladıkları mali tablolara ilişkin net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırıldığında Tayvan GKGMİ'nin Amerika GKGMİ'ne göre daha az tutucu olduğu ortaya çıkmıştır.

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

**Türkiye** GKGM.İlkelerine göre hazırlanan TURKCELL şirketlerinin finansal tablolarında yer alan net kar ve toplam varlık kalemleri ile bu şirketlerin New York Stock Exchange'te US-GAAP'e göre yayınladıkları finansal

tablolardaki net kar ve toplam varlık kalemleri incelenerek, muhasebe sistemleri tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo 8: Türkiye’den Alınan İşletmelerin Net Kar ve Toplam Varlık Bilgileri

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

Bu bilgilere göre;Turkcell İşletmesinin;  
Karşılaştırma indeksi (Net Kara göre) =  $1 - \frac{(1.163.941.384 - 1.070.8.000.00)}{1.163.941.0384} = 0,919$   
Karşılaştırma indeksi(Top.Varlığa göre)= $1 - \frac{(6.993.445.077 - 6.870.710.000)}{6.993.445.077} = 0,98$

Bu Karşılaştırma indeksini kullanarak yapmış olduğumuz analiz sonuçlarına göre Türkiye şirketlerinin kullanmış oldukları Türkiye SPK Mevzuatına göre hazırlanmış oldukları mali tablolar ile Amerikan G.K.G.M. İlkelerine göre hazırladıkları mali tablolara ilişkin net kar ve toplam varlık kalemleri karşılaştırıldığında Türkiye G.K.G.M. ilkelerinin Amerikan G.K.G.M. İlkelerine göre daha fazla tutucu olduğu ortaya çıkmıştır. Analiz sonuçlarından Türkiye’de uygulanan muhasebe politikalarının US-GAAP ile net kar ve toplam varlıklara ilişkin muhasebe politikalarında büyük bir uyumlaşmanın olduğu ve tutuculuğun büyük boyutlarda olmadığı söylenebilir.

Gray’in karşılaştırma indekslerine göre ülkelerin indeks değerleri ve bu değerlerin aritmetik ortalamaları Tablo 9’ da verilmektedir. Tablo 9’dan hareketle ülkelerin uluslar arası muhasebe standartlarına uyum sıralaması ve aritmetik ortalamalara göre uyum sıralaması aşağıda verilmektedir.

Tablo 9 Ülkelerin Karşılaştırma İndeksleri ve Aritmetik Ortalamaları

ÜLKE	ŞİRKETLER	1	2	3	4
ARJANTİN	METROGAS	0,738	1,6	0,769	1,31
	TRANSPERDOTARA GAS DEL SUR.S.A	0,80	1,02		
BREZİLYA	BANCO BRADESCO	0,87	1,01	0,851	0,93
	BANCO ITAU HOLDİNG	0,832	0,85		
MEKSİKA	CAMEX	0,76	0,96	0,878	0,9875
	GRUMA	0,996	1,015		
ŞİLİ	BANCO DE CHİLİ	1,06	1,006	1,08	1,055
	COMPANÍA TELECOMÜNİCATİ. DE CHİLİ	1,1	1,05		
HİNDİSTAN	ICICI BANK	1,09	0,96	1,09	0,96
TAYVAN	CHUNGURATELECOM	1,007	1,16	1,007	1,16
TÜRKİYE	TURKCELL	0,919	0,98	0,919	0,98

1= Net Kara göre Karşılaştırma indeksi 3= Net Kara göre Karşılaştırma indekslerin aritmetik ortalaması  
2= Top.Varlığa göre Karşılaştırma indeksi 4= Top.Varlığa göre Karşılaştırma indekslerin aritmetik ortalaması

Gray'in karşılaştırma indeksine göre ülkelerin indeks değerleri ve bu değerlerin aritmetik ortalamaları ve net kara göre yapılan sıralama;

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

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

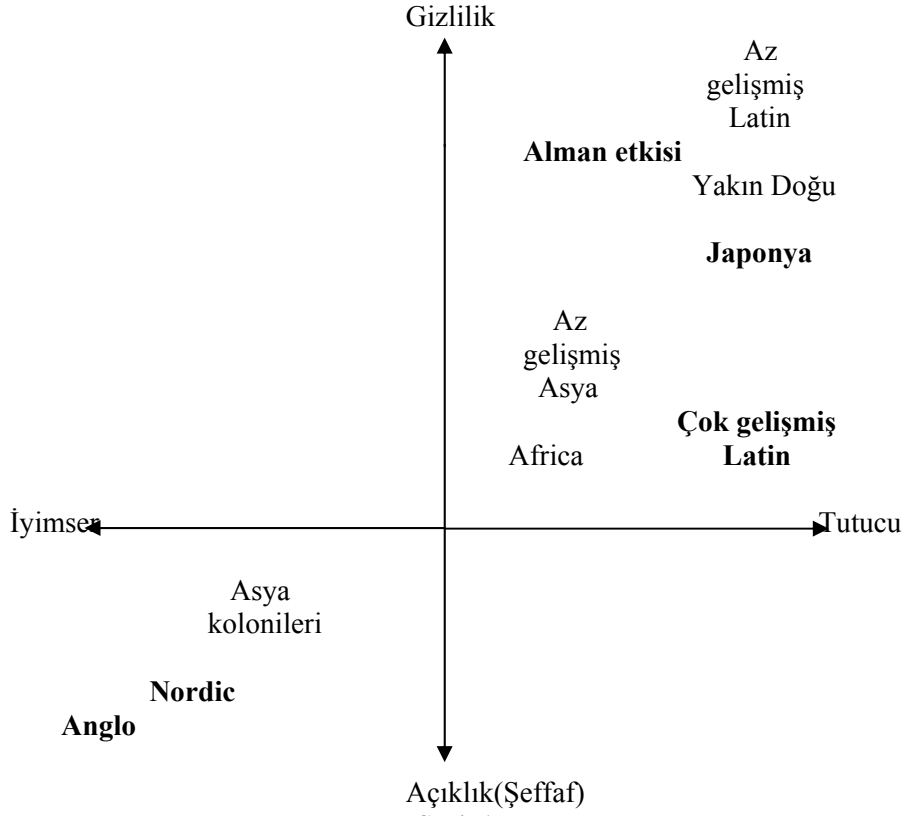
Ülkeleri toplam varlık karşılaştırma indeksine göre yapılan sıralama;

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

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

#### ***E. Uygulamanın Sonucu ve Değerlendirme***

Gray, Hofstede'in ülkeleri kültürel sınıflandırmasından yararlanarak muhasebe uygulamalarının finansal tablolarda açıklamasına ilişkin, kültürel sınıflandırmada yer alan her ülkenin, finansal tablolarının tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.



**Şekil 1:**

Gray'in Ölçülenmesine Göre Muhasebe Uygulamalarının Sınıflandırılması  
Kaynak : FRITZ ve LAMMLE,2005,s.29

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

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

Yapılan analize göre, kültürel sınıflandırmada yer alan ülkelerden örnekler seçilerek bu ülkelerin ABD New York borsasında Amerikan G.K.G. M ilkeleri ile kendi yerel muhasebe standartlarına göre hazırlamış oldukları mali tablolarda yer

alan toplam varlık ve net kar rakamları karşılaştırılarak Gray'in ortaya koymuş olduğu uyumlaştırma cetveli ile karşılaştırılarak test edilmeye çalışılmıştır.

Hofstede'in kültürel ayrımında çok gelişmiş Latin ülkelerine giren Brezilya ve Arjantin şirketlerinin finansal tablolarının Anglo kültüründe yer alan ABD'nin muhasebe ilkelerine göre daha az net karın açıklandığı ve daha çok tutucu olduğu analiz edilmiştir. Bu durum finansal tabloların açıklanmasına yönelik olarak Gray tarafından yapılan analizin çok gelişmiş Latin ülkeleri için doğruluğunu kanıtlar veya destekler niteliktedir. Yine Az Gelişmiş Latin ülkeleri grubuna giren Meksika ve Şili'nin muhasebe ilkeleri ile Anglo grubuna giren ABD'nin muhasebe ilkelerine göre hazırlanan mali tablolar Karşılaştırma indeksi uygulanarak yapılan karşılaştırmada Az Gelişmiş Latin ülkelerinin muhasebe politikalarının daha şeffaf ve daha çok iyimser olduğu ortaya konulmuştur. Bu durum Gray tarafından ortaya konulan az gelişmiş Latin ülkelerin mali raporlarının daha çok tutucu ve daha az şeffaf olduğu tezinden farklılık göstermektedir.

Aynı şekilde karşılaştırma indeksi yöntemi ile az gelişmiş Asya ülkeleri olan Tayvan ve Hindistan G.K.G.M. ilkeleri ile hazırlanan mali tablolarla aynı şirketlerin ABD New York borsasında US-GAAP'e göre hazırladıkları mali tablolarda yer alan net kar ve toplam varlık kalemlerini karşılaştırdığımızda Az Gelişmiş Asya Ülkelerinin muhasebe standartlarının daha az koruyucu olduğu ortaya çıkmıştır. Bu durum Gray tarafından ortaya konulan Az Gelişmiş Asya Ülkelerinin mali tablolarının daha koruyucu ve daha az bilgi açıklamasına yönelik analizinden farklılık göstermektedir.

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

## **V. Sonuç ve Öneriler**

İşletmelerin ulusal ve uluslar arası alanlarda ortak muhasebe standartlarını kullanması, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturacak ve gerek hazırlayanlar için gerekse finansal tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca, farklı muhasebe standartları kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereği ortadan kalkacak ve maliyetler düşecektir. Pek çok ülkede, IAS/UFRS'ye uyuma doğru bir hareket başlamıştır. Yakında, bütün dünyada ortak muhasebe standartları setine sahip olunabilecek ve muhasebede terim birliği sağlanmış olacaktır. IASC/IASB'nin en önemli isteği olan uluslar arası standart belirleme kurumu olma hedefinin gerçekleştirilmesi, IAS/UFRS'lerin çıkarılmasından bu zamana kadar uyumu sağlamadaki başarısının bir ürünüdür.



IASB'nin IAS/UFRS'lerin nihai olarak borsalar tarafından koyulan herhangi bir istisna ya da uzlaşma olmaksızın kabulünü sağlayabilmesi için, karmaşık yapıda olan standartlar tekrar gözden geçirmesi ve bunları bir an önce revize etmesi gerekmektedir. Ayrıca, IASB doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin üretilebilmesi için bütün işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeyde kapsamlı ve yüksek kaliteli evrensel IAS/UFRS setini tamamlamalı ve IAS/UFRS'lerin bütün ülkelerin ulusal dillerine çevirisini zamanında sağlamalıdır. Bununla birlikte uluslar arası muhasebede uyumun sağlanabilmesi için, IASB muhasebe meslek elemanları, hükümetler, düzenleyici kurumlar, ulusal standart belirleyicileri, finansal tablo hazırlayıcıları, üniversiteler, analistçi ve yatırımcı gibi kişi ve kurumlar ile işbirliği yapmalı ve bu kişi ya da kurumlar da IASB'ye destek olmalıdır.

Gerek ülkemizde gerekse tüm dünya ölçeğinde bahsedilen tüm bu gelişmeler, alınan kararlar ve gözlenen uyumlaştırma eğilimi, ortak küresel standart setinin, UMS/UFRS yönünde gelişmekte olduğunu açıkça gösterir niteliktedir. Dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak, uluslar arası finans piyasalarıyla aynı ortak dili kullanmak, finansal piyasaların bilgi taleplerine etkin olarak karşılamak ve şeffaflık başta olmak üzere kurumsal yönetim ilkelerine ve AB'ye uyum sağlamak açısından UFRS'ye geçilmesi önemlidir. Türkiye IOSCO, IASB üyesi ve Avrupa Birliğine aday ülkedir. Diğer yandan birçok Türk şirketinin yurtdışı yatırımları bulunmakta ve çok sayıda Türk şirketinin yabancı yatırımcılar ya da kredi kurumları ile ilişkileri mevcuttur. Ayrıca Basel II'nin 2008 yılında yürürlüğe girecek olmasından dolayı, Türkiye'de geçerli muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmesi durumunda Türkiye'nin dünya ile entegrasyonu sağlanacaktır. Dolayısıyla, Türkiye'ye yabancı sermaye akışı hızlanacaktır.

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

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

Çok Gelişmiş Latin ülkeleri kültürel sınıfına giren Arjantin ve Brezilya ülkelerinin ve bununla birlikte Az Gelişmiş Latin ülkelerinin Meksika ve Şili net

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

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

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

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

**Abstract:** Because of the increase in the international investments and multinational enterprises result in financial reports that are prepared through different accounting standarts and rules. Such a situation brings additional costs by money and time. Therefore, the uncertainty increases in international investment actions. Harmonization of accounting standarts and rules have been required in order to decrease the decision making costs and the acceleration of the flow of investment among the countries.

Having been examined, harmonization, standardization and uniformity concepts the alternative methods of the harmonization will be inspected. It is explained that the main causes in the differences of various accounting system and the influence of social and national values, norms and expectations are discussed with regard to accounting. In this study, in order to determine the level of harmony to international accounting standards for various countries, the influence of the culturel diversity to the harmonization of international accounting standarts and to accounting policies and principles, an analysis has been made.

**Key Words:** Harmonizations, convergence, standardization

#### **Kaynakça**

- Ağca, Ahmet, (2003),“Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Aisbit, Sally, (2001), "Measurement of harmony of financial reporting within and between countries", *The European Accounting Review*, Vol:10, No: 1, pp.51-72.
- Aksoy, Tamer, (2005), “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/IFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 71, Nisan-Haziran, s182-199.
- Börekçi, Gonca, (1989), :The Problem Of Harmonization Accounting in Turkey Yayınlanmamış Master Tezi, Middle East Technical University, The Institute of Social Sciences in Partial, Ankara,
- Fritz, Susanne; Lammle, Christina, (2003): The International Harmonisation Process of Accounting Standards, Yayınlanmamış Master Tezi, Linköping Universitet, International Master Program Strategy and Culture.
- Garrido, Pascual; Leon, Angel; Zorio, Ana, (2002), “Measurement of Formal Harmonization Progress The IASC Experience ”, *The International Journal of Accounting*, Vol:37, s.1-26
- Haskins, E.Mark; Ferris, R. Kenneth; Selling, I. Thomas, (2000); “International Financial Reporting and Analysis”, 2nd Edition, McGraw Hill Company, New York,
- Haverty, L. John, (2006), “Are IFRS and U.S.GAAP Converging? Some Evidence from People’s Republic of China Companies Listed on the New York Stock Exchange” *Journal of International Accounting Auditing&Taxation*, Vol:15, s48-71.
- Hoyle, B.Joe; Schaeffer, F.Thomas; Douppnik, S.Timothy, (2004), “Advanced Accounting, Seventh Edition, McGraw Hill Publishing Company, New York,

- Hora A. Judith; Tondkar, H. Rasoul; Adhikari, Ajay, (1997),” International Accounting Standards in Capital Markets”, *Journal of International Accounting Auditing&Taxation*, 6(2), s.171-190.
- Journal, Samira; Vulin, Sandra, (2004), Development of Harmonization in the 21.st Century Is Financial Accounting Harmonization Possible and can it be measured?, Yayınlanmamış Master Tezi, Accounting and Finance, School of Economics and Commercial Law, Göteborg University.
- Karapınar, Aydın, (2000), Uluslar arası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişki Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi S.B.E. Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Ankara.
- Karabınar, Selahattin, (2005),Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi Muhasebeye Kültürel Bakışlar, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ekim, Ankara
- Keegan, Mary, (1996), “Avrupada Muhasebe Harmonizasyonu”, (Çeviri:Yakup Selvi), 2.Muhasebe Denetimi Sempozyumu.
- Mogul, Samir S., (2003), “Harmonization of Accounting Standards”, *Chartered Accountant*, January 2003, ss.681-684.
- Murphy, B.Ann, (1996), A Temporal Examination of International Accounting Harmonization Firm Specific and Enviromental Factors Which Affect The Level and Changes in The Level Of Harmony Between Countries', Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Arkansas, May
- Nobes, Christopher; Parker, Robert (2006),Comparative International Accounting, Ninth Edition, Prentice Hall, Londra.
- Ong, Audra, (2005), “Country- Specific Barriers To International Convergence Of Accounting Standards”, *Curtin Business School Journal*, Vol: 5, s.1-16.
- Rahman, Asheq; Perara, Hector; Ganesh, Sıva, (2002), ”Accounting Practice Harmny , Accounting Regulation and Firm Characteristics”, *Abacus*, VI38, No1, s 46-77.
- Rodrigues, L.Lucia; Craig.Russell, (2006),“Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic İsomorphism and Foucault, *Critical Perspectives on Accounting*, s.1-19
- Sanlı, Nail, (2002),“Global Muhasebe Standartları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 60, Temmuz-Eylül s. 75-78
- Uddin, Salim, (2005), “Global Harmonization of Accounting Standards”,*The cost and Management*, May-June, ss.17-23.
- Uluslan, Hikmet, (2005),“Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı ŞirketlerdeIAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:15, Mayıs, s.9-30.
- Whittington, Steele, (1998),”Still Searching For Excellence? International Accounting and The World's Most Outstanding Companies”, *British Journal of Management*, Vol .9, s. 232-247.
- [http://paribus.tr.googlepages.com/h\\_yilmaz13.doc](http://paribus.tr.googlepages.com/h_yilmaz13.doc)  
[www.deloitteakademi.com](http://www.deloitteakademi.com)