

ÜLKE MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ FARKLILIKLAR VE BU FARKLILIKLARDAN KAYNAKLANAN SORUNLARA GETİRİLEN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Ahmet Ağca*

ÖZET

Ülkelerin muhasebe sistemleri ölçme, bilgi açıklama ve denetim yöntem ve uygulamalarında farklılıklar gösterdiği bilinen bir gerçektir. Bu makalede yazar, uluslararası muhasebe farklılıklarının nedenlerini ve farklılıklardan kaynaklanan sorunlara getirilen çözüm önerilerini uluslararası muhasebe literatürünü inceleyerek açıklamıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Uluslararası Muhasebe, Çevresel Faktörler, Farklılıklar.

ABSTRACT

It is a well known fact that accounting systems of countries show diversities in measurement, information disclosure and auditing methods and practices. In this paper, the author explains the causes of international accounting diversities and solution proposals to the problems caused by accounting diversities by reviewing the international accounting literature.

Key Words: Accounting, International Accounting, Environmental Factors, Differences.

*Araş. Gör. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

GİRİŞ

Günümüzde ülkelerin sahip oldukları muhasebe sistemleri ölçme, bilgi açıklama ve denetim yöntem ve uygulamaları konusunda farklılıklar göstermektedirler*. Ülke muhasebelerinde sayılan bu farklılıkların varlığı;

- Uluslararası uygulamaları kıyaslamaya yönelik anketler,
- Ulusal uygulamaları benzerlik/farklılıklarına göre kategorize etme,
- Örnek bir ülke grubu için belli faktörleri ele alıp, halka açık şirketlerin uygulamalarını inceleme,
- Farklı birkaç ülkedeki şirket hesaplarındaki uygulamaları ele alarak, kıyaslama yapabilmek için gerekli düzenlemelerin neler olduğunu tespit etme, yollarından

biri ile gösterilebilir¹.

Ülke muhasebelerindeki farklılıklara ve bunların nedenlerine geçmeden önce, modern muhasebenin günümüze nasıl ve nerelerden geldiğini kısaca ele almakta fayda vardır. Böylece muhasebe uygulamalarının farklılaşmasının gerisinde nelerin olduğu tarihi boyuttan görülmüş olur.

Muhasebenin tarihi uluslararası bir tarihtir². Muhasebede bir dönüm noktası olan “çift taraflı kayıt” düzeninin bir buluştan çok Orta Doğu’da başlayan ve Güney Avrupa’da gelişmesini sürdüren muhasebe uygulamalarının bir ürünü ve sonucu olduğu ve daha önce de varlığı bilinen bu yöntemin, İtalyan rahip Luca Pacioli tarafından sistematize edildiği³ bilinmektedir. 14. ve 15. yüzyıl İtalya’sında yaygın olarak kullanılan bu yöntem, daha sonra Almanya ve Hollanda’ya geçmiş ve İngiltere’ye ulaşmıştır; İngiltere’nin 17. ve 18. yüzyıllardaki ekonomik pozisyonu, bu ülkenin muhasebenin bir “misyoneri” haline gelmesine yol açmış ve çift taraflı muhasebe yöntemi bir yandan İngiltere aracılığı ile Kuzey Amerika’ya ve İngiliz kolonilerine, diğer yandan da o dönemin diğer güçleri; Hollanda tarafından Endonezya ve civarına, Fransa aracılığı ile Afrika’ya, Almanya aracılığı ile de Japonya, İsveç ve Çarlık Rusya’sına yayılmıştır⁴.

Muhasebe, ortak bir uluslararası geçmişe sahip olmasına karşın, zaman içerisinde “milliyetçi” bir kimliğe bürünmüştür. Bu paradoks

* Muhasebe sisteminden, belli bir şirketin yıllık rapor hazırlarken kullandığı finansal raporlama uygulamaları bütünü kastedilmektedir

¹ J.Blake, “Problems in International Accounting Harmonization”, **Management Accounting**, (Şubat,1990), ss.28-31, s.28.

² F.D.S. Choi, ve G.G.Mueller , **An Introduction to Multinational Accounting**, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1978, s.2.

³ Oktay Güvemli, “Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlenmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi tarafından düzenlenen Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış sempozyumunda sunulan tebliğ , İzmir, 1-5 Mayıs 1995,teksir, s.67.

⁴ Choi ve Mueller, **A.g.e.** s.2.

Choi ve Mueller (1978,s.3) tarafından muhasebenin kanunlara benzetilmesi ile açıklanmaya çalışılmıştır; onlara göre;“her ikisi(muhasebe ve kanun) de kendi ulusal sitemini geliştirir ve her ikisi de ulusal karakterli kurallar ve açıklamalara maruz kalır, ancak her ikisi de faaliyetleri giderek uluslararasılaşan insanlara ve kurumlara hizmet etmektedirler”⁵. Berry ve Parker ise muhasebenin başlangıçta aynı yönde ve birbirine yakın olan gelişmesinin zamanla farklılaşmasına; (a)ulus-devletlerin artmasının, (b) Latince’nin uluslararası bir dil olma özelliğini zamanla kaybetmesinin ve (c) anonim şirketlerin oluşumunun yol açtığını belirtmişlerdir⁶. Evans ve Taylor, diğer yazarların görüşlerini; “ulusların, kültür, dil, politik ve ekonomik sistemler gibi farklı çevresel faktörler nedeniyle ayrı politik birimler haline gelmesi ile şartlar, her bir ulusu kendilerine özgü, değişik etkenleri yansıtan ulusal muhasebe standartlarını oluşturmaya teşvik etmiştir” diyerek teyit etmiş ve ülke muhasebelerinin, ulusların tıpkı kendi para birimlerini, gelenek ve kanunlarını tercih etmeleri gibi, bir tercih sonucu farklılaştığının üzerinde durmuşlardır⁷.

1. FARKLILIKLARIN NEDENLERİ

Ülke muhasebe sistemlerinin farklılaşmasının bir çok sebebi vardır. Aşağıda verilecek olan sebeplerin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına etki ettiğini, pozitif bilimlerdeki gibi bir matematik ifade ve kesin bir dille söylemek mümkün olmamakla beraber, muhasebe camiasında, sayılan sebeplerle farklılıklar arasında bir ilişki olduğu çeşitli çalışmalarla ispat edilmek istenmiştir. Muhasebeyi etkileyen bu faktörler, ülkeler arası farklılıkları veya benzerlikleri anlamamıza katkıda bulunmaktadır. Unutulmamalıdır ki muhasebe sosyal bir bilim dalıdır ve toplumda “hizmet” işlevini yerine getirmektedir. Muhasebenin teknik ve sosyal anlamda faydalı olarak kalabilmesi için toplumun sürekli değişen ihtiyaçlarına cevap vermesi ve hüküm sürdüğü ülkenin kültürel, ekonomik, yasal, sosyal ve politik özelliklerini yansıtmaları gerekir⁸. Bu doğrultuda, muhasebe uygulamalarına yön veren faktörlerin ve hatta bu faktörlerden etkilenen muhasebe uygulamalarının, tarafların ihtiyaçlarındaki değişikliklere paralel olarak günden güne değişebileceği akılda tutulmalıdır.

⁵ Choi ve Mueller, **A.g.e.** s.3.

⁶ I. R. Berry, D. Parker, “The Divergence of Accounting Practices: An Accounting Tower of Babel?”, **Management Accounting**, (December, 1987), ss. 26-27, s.26.

⁷ T.G.Evans, M.E.Taylor, “Bottom Line Compliance” with the IASC: A Comparative Analysis”, **International Journal of Accounting**, (Fall, 1982), ss.115-128, s.115.

⁸ Frederick D. Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek, **International Accounting**, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1999, s. 28.

Seidler (1967), Mueller (1968), Previts (1975), Choi ve Mueller (1978), Nair ve Frank (1980), Arpan ve Radebaugh (1985), Nobes (1998), Walton, Haller ve Raffournier (1998), Choi, Frost ve Meek (1999) ülke muhasebelerinin farklılaşmasına etki eden faktörleri eserlerinde konu edinmiş araştırmacılardan sadece bir kaçıdır. Bu araştırmacılara ilaveten Amerikan Muhasebe Kurumu (American Accounting Association, AAA)'da 1977 yılında yaptığı çalışma ile muhasebeye etki ettiği düşünülen faktörleri tespit etme yoluna gitmiştir.

Tablo-1, çeşitli araştırmacılar tarafından ülke muhasebelerine etki ettiği düşünülen faktörleri yıllar ve araştırmacılar itibari ile bir arada göstermektedir. Aşağıda sıralanan faktörleri genel olarak çevresel faktörler olarak adlandırıp, **ekonomik**, **sosyo-kültürel** ve **yasal** faktörler olarak alt-ana başlıklar altında toplamak mümkündür.

Burada sunulan araştırmacıların ve faktörlerin, bütün araştırmacıları ve faktörleri içermediği, tabloda sadece literatürde adı bolca geçen araştırmacıların ele alındığını hatırlatmakta fayda vardır. Her ne kadar tabloda toplam 34 faktör sayılmış olsa da, altı araştırmacıdan en az ikisinin hemfikir olduğu 19 faktör, en az üçünün hemfikir olduğu 8 faktör, en az dördünün hemfikir olduğu 2 faktör bulunmaktadır. Bu altı araştırmacının altısının da üzerinde hemfikir olduğu bir faktörün bulunmaması, daha önce belirttiğimiz gibi bu faktörlerin muhasebeye etki derecelerinin farklı olduğu gerçeğini ve bu faktörlerin matematik kurallar gibi kesin olarak ileri sürülemeyeceğini doğrulamaktadır. Tabloda adı geçen 34 faktöre ilaveten dil, tarih, coğrafya, din vs., gibi sebepler de ülke muhasebelerinin farklılaşmasında etkili olabilecek sebepler olarak gösterilebilir.

Tablo 1 Bazı Araştırmacılara Göre Muhasebeye Etki Eden Faktörler

| | Faktörler | Araştırma Sahipleri * | | | | | | Frekans |
|----|--|-----------------------|-----------|----------|-----------|----------|------------|---------|
| | | M (68) | P (75) | AAA (77) | C&M (78) | N (98) | C&F&M (99) | |
| 1 | Ekonomik kalkınmışlık seviyesi | X | | | | | X | 4 |
| 2 | Ekonomik sistem | X | X | X | X | | | 4 |
| 3 | Ekonominin büyüme yapısı | X | X | | X | | | 3 |
| 4 | Enflasyon | | | | | X | X | 2 |
| 5 | Etik kuralların ve standartların yaptırımı | | | X | | | | 1 |
| 6 | Finansman kaynakları | | | | | X | X | 2 |
| 7 | Gelişmiş finansal raporlar hazırlamak için gerekli bilgi altyapısı | | X | | | | | 1 |
| 8 | Genel eğitim seviyesi | | X | | X | | X | 3 |
| 9 | Hesapların parasal değerindeki göreceli istikrar | X | | | X | | | 2 |
| 10 | İşletme alanındaki yeniliklerin hızı | X | | | X | | | 2 |
| 11 | İşletme büyüklük ve karmaşıklığındaki farklılıklar | X | X | | X | | | 3 |
| 12 | İşletme sahipliğinin yapısı | X | X | | X | | | 3 |
| 13 | İşletme yönetimi ve/veya finans çevrelerinin tecrübe seviyesi | X | X | | X | | | 3 |
| 14 | İşletmecilik ve finansmanın kanuni ve geleneksel yapısı | | X | | | | | 1 |
| 15 | İşletmelere yapılan kanuni müdahalelerin derecesi | X | | | X | | | 2 |
| 16 | Kanuni sistem | | | | X | X | X | 3 |
| 17 | Kültür | | | | | X | X | 2 |
| 18 | Finansal raporlamanın amaçları | | | X | | | | 1 |
| 19 | Mesleki eğitim ve mesleki kurumların durumu | X | | | X | | | 2 |
| 20 | Muhasebe eğitiminin genel seviyesi | X | | | | | | 1 |
| 21 | Muhasebe kanunlarının statüsü | | X | | | | | 1 |
| 22 | Muhasebe mesleğinin statüsü | | X | | | X | | 2 |
| 23 | Muhasebe standartlarını düzenleyen kaynak ya da otorite | | | X | | | | 1 |
| 24 | Muhasebe teorisi | | | | | X | | 1 |
| 25 | Muhasebecilerin eğitimi ve yetiştirilmesi | | | X | | | | 1 |
| 26 | Muhasebenin müşterileri | | | X | | | | 1 |
| 27 | Politik sistem | | | X | X | | | 2 |
| 28 | Politik ve ekonomik bağlar | | | | | | X | 1 |
| 29 | Para biriminin istikrarı | | X | | | | | 1 |
| 30 | Sosyal çevre | | | | X | | | 1 |
| 31 | Spesifik kanuni muhasebe düzenlemesinin varlığı | X | X | | X | | | 3 |
| 32 | Tarihi "kazalar"(krizler) | | | | | X | | 1 |
| 33 | Teknolojik ve ticari yeniliklerin hızı | | X | | | | | 1 |
| 34 | Vergilendirme | | | | | X | X | 2 |
| | TOPLAM | 12 | 13 | 8 | 15 | 8 | 8 | |

* M=Mueller; P=Previts; AAA=American Accounting Association; C&M=Choi ve Meek.
Mueller, N=Nobes; C&F&M=Choi, Frost ve Meek.

2. MUHASEBE SİSTEMİ FARKLILIKLARINDAN KAYNAKLANAN SORUNLARA GETİRİLEN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Ülkelerin farklı muhasebe kural ve uygulamalarına sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunların giderilmesi için muhasebe camiası tarafından teorik anlamda çeşitli çözüm önerileri getirilmiş, bu teorik temellerden hareketle farklı uygulama yöntemleri ortaya çıkmıştır. Teorik alanda en çok taraftar bulan iki görüş ve bunları takiben uygulamada ortaya çıkan dört yaklaşım aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

2.1. Teoride Yer Alan Çözüm Önerileri

2.1.1. Mukayeseli Muhasebe Teorisi

Bu yaklaşım Fantl tarafından “tanımlayıcı ve bilgilendirici bir yaklaşım” olarak isimlendirilmiştir. Weirich ve arkadaşları tarafından “Uluslararası Muhasebe”⁹, Amenkhienan tarafından “Çok Uluslu Muhasebe”, Belkaoui tarafından “Mukayeseli Muhasebe”¹⁰ olarak adlandırılan bu yaklaşıma göre uluslararası muhasebe, bütün ülke muhasebelerinin prensip, yöntem ve standartlarının bütün varyasyonlarını kapsamaktadır; varyasyonların farklı coğrafik, sosyal, ekonomik, politik ve kanuni etkilerden kaynaklandığı gerçeği kabul edilmektedir. Buna göre, her ülkenin kendi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin olacağı, muhasebecinin bu gerçeğin bilincinde olması gerektiği savunulmaktadır. Bu görüş, belli bir ülke muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ve bunların etkilerini bilen muhasebecinin, yabancı bir ülkenin muhasebe uygulamalarının ve bunun sonuçlarının da farklı olacağını bilecek bir birikime sahip olması gerektiğine inanır.

Bu yaklaşım tarafından savunulan görüşler oldukça gerçekçidir, zira günümüzde büyük muhasebe ve denetim şirketleri faaliyetlerini farklı ülkelere taşırken aynı mantığı kullanmışlardır. Ancak bu uygulama sadece büyük şirketler için mümkün görünmektedir, küçük şirket ve yatırımcılar için her bir ülkenin muhasebe sistemini bilmenin olabirliği oldukça tartışmalıdır.

2.1.2. Evrensel Muhasebe veya Dünya Muhasebesi Teorisi

Bu görüşü savunanlara göre uluslararası muhasebe, bütün ülkelerce kabul edilebilecek evrensel bir sistem olarak düşünölmeli ve dünya çapında geçerli

⁹ T.R. Weirich, C.G. Avery ve H.R.. Anderson, “International Accounting: Varying Definitions”, **International Journal of Accounting:Education and Research**. (Fall, 1971), ss.79-87, s.82.

¹⁰ A.R. Belkaoui, **Accounting in the Developing Countries**, Quarum Books, Connecticut-London, 1994, s.33.

olacak bir “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI)” seti hazırlanarak, bütün ülkelerce başvurulabilecek prensip ve uygulamalar geliştirilmelidir¹¹.

Teorik kökeni Kraayenhof’un 1960 da yazdığı makaleye dayanan bu yaklaşım, zaman içerisinde ülke muhasebe sistemlerine etki eden ekonomik, sosyal, politik, kültürel ve kanuni faktörleri göz ardı ettiği¹², tek tip bir muhasebe sisteminin her yerde uygulanamayacağı şeklinde eleştiriler almıştır. Eleştirenler, “tek tip” bir muhasebe sistemini hazırlayacak, yaptırım gücü olan ve ülkeler tarafından resmen tanınan bir organizasyonun gerektiğini, böyle bir organizasyon kurulmuş ve kabul görmüş olsa ve hatta ülkeler tarafından bu organizasyonun standartlarına uyulması öngörülmüş olsa dahi, görünüşte standardize edilmiş uygulamalar altında, ülkelerin kökleşmiş geleneklerine devam etme tehlikesi olduğunu, çünkü ülkelerin muhasebe sistemleri kendi içlerinde bile tek düzeliği henüz yakalayamadığını¹³ savunmuşlardır.

2.2. Uygulamada Yer Alan Çözüm Önerileri

Uygulamada görülen Çeviri, Karşılıklı Tanıma ve Mutabakat yaklaşımları yukarıda izah edilen teorik yaklaşımlardan Mukayeseli Muhasebe teorisine, Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması ise Evrensel Muhasebe teorisine uygun yaklaşımlardır ve aşağıda sırasıyla açıklanmışlardır.

2.2.1. Çeviri

Oldukça ucuz ve pratik bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım muhasebe bilgisi ile ilgili taraflar açısından çeşitli şekillerde uygulanmaktadır;

(a) Muhasebe bilgisini kullananlar yabancı menşeli şirketlerin finansal raporlarını kendi dillerine çevirirler. Kullanıcı, eğer yabancı şirketin başvurduğu muhasebe standart ve prosedürleri hakkında bilgi sahibi değilse bu yaklaşım bir fayda sağlayamaz..

(b) Muhasebe bilgisini üretenler finansal raporlarını yabancı kullanıcıların lisanına çevirirler. Uygulamada iki yöntem kullanılmaktadır birinci yöntemde birebir çeviri yapılır, kullanılan muhasebe standart ve prosedürleri ile para biriminde hiçbir değişikliğe gidilmez. İkinci yöntemde ise yine birebir çeviri yapılır, kullanılan muhasebe standart ve prosedürlerinde değişikliğe gidilmez, ancak parasal ifadeler çeviri yapılan ülkenin para birimine dönüştürülür. Bu yaklaşım da ancak şirketin başvurduğu muhasebe standart ve prosedürleri hakkında yabancı kullanıcının bilgi sahibi olması durumunda anlam ifade edecektir.

¹¹ Weirich, Avery ve Anderson, **A.g.e.**, s.80-81.

¹² **A.g.e.** s.82.

¹³ Peter Walton, Axel Haller, Bernard Raffournier, **International Accounting**, International Thomson Business Press, North Yorkshire, 1998, s. 22.

2.2.2. Karşılıklı Tanıma (Mütekabiliyet)

Bu yaklaşımda şirketin, A ülkesinin muhasebe standart ve prosedürlerine göre hazırladığı finansal raporları, B ülkesi tarafından (veya tam tersi) geçerli kabul edilir. 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 eleştirilmektedir¹⁴.

2.2.3. Mutabakat

Bu yaklaşımda yabancı şirketler finansal tablolarını kendi ülkelerinin (ev sahibi ülke) standartlarını kullanarak hazırlayabilirler, ancak ev sahibi ülke ve faaliyette buldukları ülkenin muhasebe ölçme yöntemlerinde (net gelir ve ortakların payı gibi konularda) mutabakat sağlamak zorundadırlar. Bu mutabakat, bazı durumlarda sadece birkaç gelir tablosu ve/veya bilanço kalemi için, bazen de tüm kalemler için talep edilebilir. Bu yaklaşım, tüm finansal raporların farklı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına nazaran daha az maliyetli ve kolay bir yöntemdir, ancak tüm resme değil sadece resmin bir bölümüne ait fikir verir¹⁵. Bir ülkenin, bir başka ülkenin kurallarını uygulama durumunda kalması milliyetçilik duygularını etkilemekte, bu durum, politik bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır¹⁶.

2.2.4. Uluslararası Uyumlaştırılmış Muhasebe

Bu yaklaşım bütün tarafları ortak standartlar etrafında toplamayı başarmıştır. Uyumlaştırma, Avrupa Birliği (AB-EU) direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK-IASC) tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları vasıtası ile uygulamaya geçirilmiş, zaman içerisinde AB'nin standart oluşturma çalışmalarından çekilmesi ile IASC bu alanda tek yetkili kuruluş olarak genel kabul görmüştür. Günümüzde bir çok şirket IASC'ın standartlarını kullanmakta, bu standartlara göre hazırlanmış finansal tablolar bir çok ülke tarafından kabul görmektedir. Tarafların IASC'ın standartları etrafında toplanması ile farklılıklardan kaynaklanan sorunların birçoğunun üstesinden gelinmiştir.

¹⁴ Choi, Frost, Meek, **A.g.e.** s. 251.

¹⁵ **A.g.e.** s. 251.

¹⁶ M.E. Taylor, R.A. Jones, "The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure". **The International Journal of Accounting**. Vol:34, No:4, (1999), ss.557-570, s.558.

Uluslararası Uyumlaştırılmış Muhasebe yaklaşımının taraftarları, farklı ekonomik, politik, sosyal, kültürel ve kanuni yapılara sahip ülkelerin olduğu bir ortamda tekdüzeliğe ulaşmanın ve standartlaşmayı sağlamanın zorluğunu kabul etmekle beraber, farklılıkların derecesine göre sınırlandırmalar koyarak, muhasebe uygulamalarındaki kıyaslanabilirliğin artırılması¹⁷ şeklinde tanımlanan “**uyumlaştırma** (harmonization)” ile sorunun çözülebileceğini savunmaktadırlar. Onlara göre **uyumlaştırma**, çok daha esnek ve açık bir yaklaşımdır ve “herkese uygun tek beden” düşüncesinden uzaktır¹⁸. Uyumlaştırma ile yapılmak istenen kötü muhasebe uygulamalarını yasaklamak¹⁹, muhasebe uygulamalarındaki gereksiz farklılıkları ortadan kaldırmak ve farklılıklar ortaya çıkarılınca, bu farklılıkların neden var olduklarını daha iyi anlama çabasını geliştirmektir²⁰.

Yukarıda açıklanan yaklaşımlar arasında uyumlaştırma, günümüze kadar yapılan akademik nitelikli çalışmalarda bir çok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok savunulan ve kabul gören yaklaşım olarak ön plana çıkmıştır. Resmi veya özel kuruluşlar tarafından oluşturulan, bölgesel ve küresel boyutta yirmiye aşkın organizasyon (**Tablo-2**) tarafından muhasebe ölçme ve raporlama uygulamalarının uyumlaştırılması yönünde çalışmalarda bulunulmuş olması da yukarıda bahsedilen yaklaşımlar arasında “uluslararası uyumlaştırılmış muhasebe” ekolünün, muhasebe camiasında en uygun ve pratik çözüm yaklaşımı olarak büyük oranda kabul görmüşlüğünü teyit etmektedir.

¹⁷ C.Nobes, R. Parker. **Comparative International Accounting**, Prentice Hall Europe,1998, s.66.

¹⁸ Choi, Frost, Meek, **A.g.e.** s. 248.

¹⁹ D.Cairns, “Calling All National Standard Setters”. **Accountancy**, (February, 1988), ss. 13-14,s.13.

²⁰ R.D. Fitzgerald,, “International Harmonization of Accounting and Reporting”. **International Journal of Accounting; Education and Research**, (Fall, 1981), ss.21-32, s.21.

**Tablo 2 Muhasebe Uyumlaştırmasına Katkıda Bulunan Organizasyonlar
(Alfabetik Olarak)**

| | |
|----|---|
| 1 | Afrika Muhasebe Konseyi, (African Accounting Council, AAC), |
| 2 | Amerika Devletleri Muhasebe Birliği, (Asociacion Interamericana de Contabilidad, AIC veya İngilizce adı ile Inter-American Accounting Association, IAA), |
| 3 | Arap Sertifikalı Muhasebeciler Topluluğu, (Arab Society of Certified Accountants, ASCA) |
| 4 | Asya Pasifik Muhasebeciler Konfederasyonu, (Confederation of Asian and Pacific Accountants, CAPA) |
| 5 | Avrupa Birliği, AB (European Union, EU) |
| 6 | Avrupa Borsalar Federasyonu, (Federation des Bourses Europeennes, FESE) |
| 7 | Avrupa Menkul Kıymetler Kurumları Forumu, (The Forum of European Securities Commissions, FESCO) |
| 8 | Avrupa Muhasebe Birliği, (The European Accounting Association, EAA) |
| 9 | Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği, (Union Europeene des Experts Comptables Economiques et Financiers, UEC).(Daha sonra “Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu” (Federation des Experts Comptables Europeen,FCE) adını almıştır) |
| 10 | Batı Afrika Muhasebe Kuruluşları Birliği, (Association of Accounting Bodies in West Africa, ABWA) |
| 11 | Birleşmiş Milletler, BM (United Nations, UN) |
| 12 | Doğu, Güney, Orta Afrika Muhasebeciler Federasyonu, (East, South, Central Africa Federation of Accountants, ESCAFA) |
| 13 | Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) |
| 14 | Güneydoğu Asya Milletler Birliği Muhasebeciler Federasyonu, (Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) Federation of Accountants, AFA) |
| 15 | İngiliz Milletler Topluluğu Muhasebeciler Konferansı (Commonwealth Conference of Accountants) |
| 16 | İskandinav Muhasebeciler Federasyonu, (Nordic Federation of Accountants, NFA) |
| 17 | Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu, (Accountants International Study Group, AISG) |
| 18 | Uluslararası Borsalar Federasyonu, (International Federation of Stock Exchanges, |
| 19 | Uluslararası Menkul Kıymetler Kurumları Örgütü, (International Organization of Securities Commission, IOSCO) |
| 20 | Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ,UMSK (International Accounting Standards Committee, IASC) |
| 21 | Uluslararası Muhasebe Geliştirme Forumu (International Forum of Accounting Development, IFAD) |
| 22 | Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, (International Federation of Accountants, IFAC) |

SONUÇ

Ülkelerin günümüz muhasebe sistemlerinin birbirlerinden farklı olması muhasebe araştırmacılarını önce bu farklılıkların neler olduğunu tespit etmeye, ardından da bu farklılıkları gidermek için çözümler üretmeye yönlendirmiştir. Bu çalışmada çeşitli muhasebe araştırmacıları tarafından ülke muhasebelerini farklılaştırdığı iddia edilen faktörlerden ve farklılıkların giderilmesi için getirilen çözümlerinden bahsedilmiştir. Bu yapılırken sayılan faktörlerin muhasebeye etki derecelerinin farklı olduğu gerçeğini ve bu faktörlerin matematik kurallar gibi kesin olarak ileri sürülemeyeceğine ve farklılıkların giderilmesi için getirilen çözümlerinden en çok kabul gören yaklaşımın “Uluslararası Uyumlaştırılmış Muhasebe” olduğuna dikkat çekilmiştir.

KAYNAKÇA

Arpan, J.S., L.H. Radebaugh, **International Accounting and Multinational Enterprises**, Wiley, 1985.

Belkaoui, A.R. **Accounting in the Developing Countries**, Quorum Books, Connecticut-London,1994.

Berry, I. R., D. Parker, “The Divergence of Accounting Practices: An Accounting Tower of Babel?”, **Management Accounting**, (December, 1987), ss. 26-27.

Blake, J. “Problems in International Accounting Harmonization”, **Management Accounting**, (Şubat,1990), ss.28-31.

Cairns, D. “Calling All National Standard Setters”. **Accountancy**, (February, 1988), ss. 13-14,

Choi, F.D.S. ve G.G. Mueller , **An Introduction to Multinational Accounting**, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1978.

Choi, Frederick D., Carol Ann Frost, Gary K. Meek, **International Accounting** .Third Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey,1999.

Evans, T.G., M.E. Taylor, ““Bottom Line Compliance” with the IASC: A Comparative Analysis”, **International Journal of Accounting**, (Fall,1982), ss.115-128.

Fitzgerald, R.D. “International Harmonization of Accounting and Reporting”. **International Journal of Accounting; Education and Research**, (Fall, 1981), ss.21-32.

Güvemli, Oktay. “Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlenmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi tarafından düzenlenen Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış sempozyumunda sunulan tebliğ. İzmir, 1-5 Mayıs 1995.

Mueller, G.G., “Accounting Principles Generally Accepted in the United states Versus Those Generally Accepted Elsewhere”, “. **International Journal of Accounting, Education and Research**, (Spring, 1968).

Nair, R.D., W.G. Frank, “The Harmonization of International Accounting Standards, 1973-1979”. **International Journal of Accounting, Education and Research**, (Fall,1981), ss.61-77.

Nobes, Parker. **Comparative International Accounting**. Prentice Hall Europe,1998.

Seidler, L.J., “International Accounting- The Ultimate Theory Course”, **The Accounting Review**, (October, 1967), ss.775-781.

Taylor. M. E., R.A. Jones, “The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure”. **The International Journal of Accounting**. Vol:34, No:4,(1999), ss.557-570.

Walton, Peter, Axel Haller, Bernard Raffournier, **International Accounting**, International Thomson Business Press, North Yorkshire,1998.

Weirich, T.R., C.G. Avery, ve H.R. Anderson, “International Accounting: Varying Definitions”. **International Journal of Accounting:Education and Research**, (Fall, 1971), ss.79-87.