

FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARINA İLİŞKİN FARKLI YAKLAŞIMLAR

Yrd. Doç. Dr. Volkan DEMİR*

ÖZET

Dünya’da finansal raporlama farklılıklarının temelinde iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan biri Anglo Saxon yaklaşımı, diğeri de Kıta Avrupası yaklaşımıdır. Bu farklı yaklaşımların temel nedenleri araştırıldığında; kültürel farklılıklar, para bulmanın (fon sağlamanın) kaynağı, mevcut yasal sistem, vergi ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişki gibi faktörlerin finansal raporlama farklılıklarını oluşturduğu belirtilmektedir. Ülkeler arası finansal raporlama farklılıkları, ortaya çıkan finansal raporların kalitesinde de farklılıklar yaratmaktadır. Tüm bunlar muhasebe ve finansal raporlama sınıflandırmalarına konu olmaktadır. Son yıllarda devam eden yakınsama çalışmaları da bu finansal raporlama farklılıklarının azaltılmasını esas almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Anglo Saxon Muhasebe, Kıta Avrupası Muhasebesi, Finansal raporlama farklılıklarının nedenleri, yakınsama, muhasebe ve finansal raporlama sınıflandırması

ABSTRACT

All over the world, financial reporting differences are basically arose from two distinct approaches. One of them is Anglo Saxon approach, while the other one is Continental Europe approach. When the main reason of these two approaches has been searched; financial reporting differences occurred from some factors such as cultural differences, provision of finance, existing legal system, link between accounting and taxation. Actually, financial reporting differences among countries cause the quality difference of reports. All these factors became the subject of accounting and financial reporting classification. In addition, recent convergence studies try to reduce these financial reporting differences.

Key words: Anglo Saxon Accounting, Continental Europe Accounting, Reasons of Financial Reporting Differences, Convergence, Accounting and Financial Reporting Classification

* Galatasaray Üniversitesi, MYO, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi, vdemir@gsu.edu.tr

GİRİŞ

Son zamanlarda, finansal raporlama standartları, uluslararası ve ulusal boyutta yapılan tüm çalışmalarda geniş kapsamlı olarak tartışılmaya başlanmıştır. Yapılan çalışmalar finansal raporlama standartlarındaki farklılıkları ve yakınsama sürecini anlayabilmek için finansal raporlama farklılıklarının nedenlerini anlamının gerekli olduğunu vurgulamaktadır. Bu çalışmalarda ülkeler arasındaki finansal raporlama farklılıklarının ve finansal raporlamadaki kalite farklılıklarının ortadan kaldırılamayacağı, bu farklılıkların mümkün olabildiği ölçüde azaltılabileceği belirtilmektedir (Daske, Hail, Leuz, Verdi, 2008, s.1085-1142; Young ve Guenther, 2003, s. 553-579 ; Hope, 2003, s.235-272). Finansal raporlama farklılıkları ve UFRS'lerin¹ (International Financial Reporting Standards-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kabul edilme süreci ile ilgili olarak yapılan bazı çalışmalar da, finansal raporlama farklılıklarının ortadan kaldırılmasına yönelik bir alternatif olarak görülen UFRS'lerin özellikle yatırımcılar için birçok avantajı içerdiğini ancak bazı dezavantajların da mevcut olduğuna dikkat çekmektedir (Ball, 2006, s.5-27).

Ülkemizde de TFRS'lerin² (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) uygulanmaya başlanması ile finansal raporlama konusu, mesleki gündemi oluşturan ağırlıklı konu olmuştur. Bu nedenle TFRS'lerin uygulanması sürecinde iş tasarımlarının, fayda/maliyet analizlerinin yapılması uygulayıcılara ve düzenleyicilere faydalar

sağlayacaktır. Aynı zamanda bu uygulamaların başarısının da eğitimden geçtiği göz ardı edilmemelidir.

Bu çalışmada; yapılan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama sınıflandırmaları ve yakınsama süreci incelenmeye çalışılmış, dünyadaki finansal raporlama farklılıklarının *temel* nedenleri konusunda literatür araştırması yapılmış ve bu değişim ve gelişmelerin ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlama sürecine muhtemel etkileri konusunda saptamalar yapılmaya çalışılmıştır.

1. FİNANSAL RAPORLAMA FARKLILIKLARI

Ülkeler arasındaki finansal raporlama farklılıklarının birçok nedeni vardır. Bu nedenleri; *kültürel farklılıklar, mevcut yasal sistemdeki farklılıklar, işletmelere fon sağlayıcıların niteliklerindeki farklılıklar ve ülkedeki vergi ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiden kaynaklanan farklılıklar* başlıkları altında toplamak mümkündür³. Literatürde, finansal raporlama farklılıkları, sınıflandırma olarak yerini almış ve yapılan çalışmalar finansal raporlama sınıflandırmaları olarak adlandırılmıştır. Dünyadaki finansal raporlama farklılıklarını (1) Anglo Saxon yaklaşımı ve (2) Kıta Avrupası yaklaşımı olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür.

1.1. Sınıflandırma

Uluslararası muhasebe sınıflandırması (1) *mesleki yargıya dayalı* ve (2) *ampirik (deneysel)* olmak üzere iki grupta yapılmaktadır. Mesleki

¹ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (*UFRS-IFRS*) kavramı; Kavramsal Çerçeveyi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (*UFRS-IFRS 1-8*), Uluslararası Muhasebe Standartlarını (*UMS-IAS 1-41*), Daimi Yorumlamalar Komitesi (*SYKT-SIC*) ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesinin (*UFRYK-IFRIC*) yorumlarını içermektedir.

² Türkiye Finansal Raporlama Standartları kavramı; Kavramsal Çerçeveyi, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (*TFRS 1-8*), Türkiye Muhasebe Standartlarını (*TMS 1-41*) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yorumlarını içermektedir.

³ Choi ve Meek (2008, s. 36-40)'da bu başlıklara; politik ve ekonomik şartlar, enflasyon, ekonomik gelişmişlik düzeyi, eğitim düzeyi gibi faktörler de eklenebileceğini belirtmektedir.

yargıya dayalı sınıflandırma; bilgi, tecrübe ve sezgiye dayanmaktadır. Ampirik (deneysel) sınıflandırma ise, dünyadaki muhasebe ilke ve uygulamalarına ilişkin verilere, istatistiksel yöntemler uygulanmasına dayanmaktadır. İlk yapılan sınıflandırmalardan biri Muller'in 1960'lı yılların ortalarındaki önerisidir. Muller, pazar odaklı ekonomik sistem ile birlikte batı ülkelerindeki muhasebe gelişmelerine ilişkin dört (4) yaklaşım tanımlamıştır⁴ (Choi ve Meek, 2008, s.42):

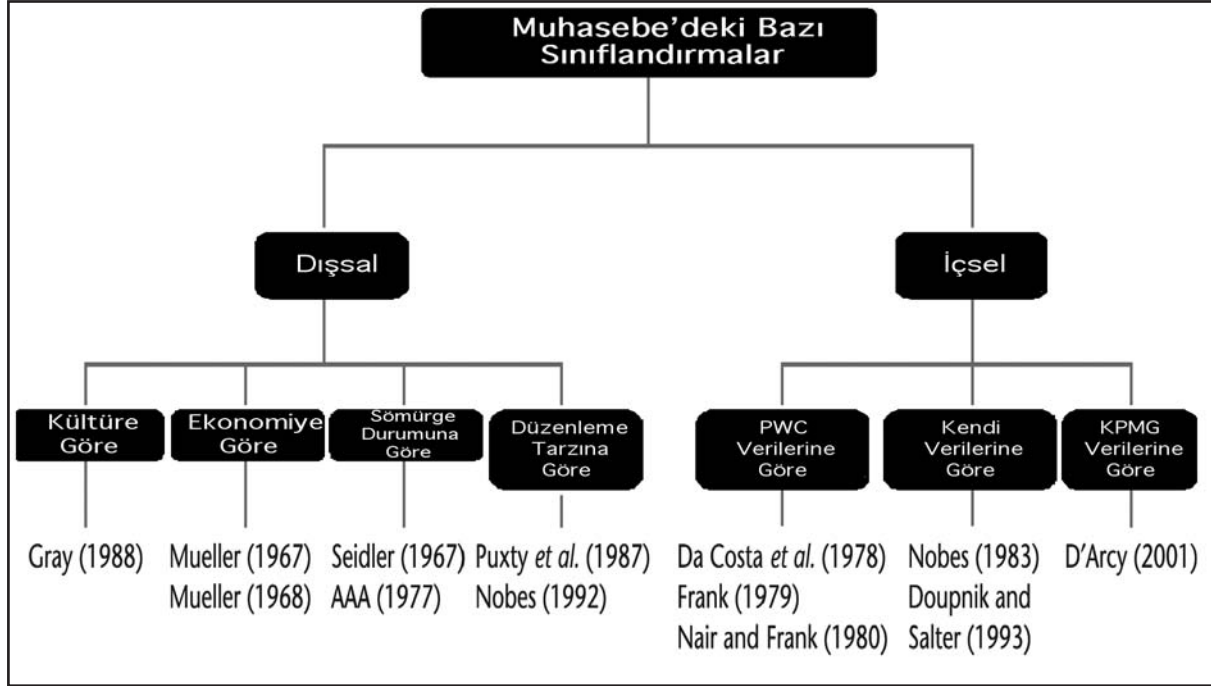
- (1) **Makroekonomik yaklaşım**, ülkenin makroekonomik amaçları doğrultusunda tasarlanan ve bu amaçlardan türetilen muhasebe uygulamasıdır.
- (2) **Mikroekonomik yaklaşım**, işletmeler düzeyindeki mikroekonomik ilkelerden geliştirilen muhasebe uygulamalarıdır ve işletmelerin amaçlarını gerçekleştirmelerine odaklanmıştır.
- (3) **Bağımsız disiplin yaklaşımı**, işletme uygulamaları ve geçici gelişmelerden türeyen muhasebe uygulamasıdır.
- (4) **Tekdüzen yaklaşımı**, hükümet (ya da düzenleyici kuruluşlar) tarafından yönetsel kontrol aracı olarak standart hale getirilen muhasebe uygulamasıdır. Bu yaklaşımda; değerlendirme, açıklama ve sunuma ilişkin ilkeler hükümetler ya da düzenleyici kuruluşlar tarafından tekdüze ve daha kolay hale getirilir.

Choi ve Meek'e göre (2008, s. 35), ülkelerdeki finansal raporlama farklılıklarını anlamak ve açıklamak için ülkelerin finansal raporlama benzerliklerini ve bunları etkileyen faktörleri anlamak gerekmektedir.

Finansal raporlamada ülkeler arasındaki farklılıklar, ülkelerdeki standart hazırlayıcı ve muhasebe ile ilgili kurum ve kuruluşların; varlıklar ve kaynaklar ile gelir ve giderlerin finansal tablolarda tanınması, ölçülmesi (değerlemesi), finansal tabloların sunulması için farklı alternatif yaklaşımlar benimsemelerine neden olmuştur (Alexander ve diğerleri, 2007, s.25). Bu farklı yaklaşımlar esas alınarak muhasebe ve finansal raporlama sınıflandırması ortaya çıkmıştır.

Muhasebe literatüründe birçok çalışmada muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin sınıflandırma mevcuttur. Bu sınıflandırmanın türleri ve hangi kriterlere göre yapıldıkları aşağıda Şekil 1'de görülmektedir. Bu çalışmada finansal raporlama sınıflandırması ve raporlama farklılıklarının nedenleri ortaya konurken daha çok dışsal sınıflandırmalar üzerinde durulmuştur. Şekil 1'de görüldüğü gibi dışsal sınıflandırmalar; kültür, ekonomi, sömürge düzenine göre ve düzenleme tarzına göre oluşurken, içsel sınıflandırmalar; akademisyenlerin kendi oluşturdukları ya da büyük bağımsız denetim firmalarının toplanan veriler kullanılarak yapılmıştır.

⁴ G.Muller'in 1967 yılı (New York: Macmillan) basımlı "International Accounting" kitabı dünyada muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasındaki en temel çalışmadır. Daha sonra yapılan sınıflandırma çalışmalarını da etkilemiştir (Choi ve Meek, 2008, s.42).



Şekil 1 : Literatürde Yapılan Bazı Muhasebe Sınıflandırmaları

Kaynak: Nobes, C.; Parker, R. (2006); "Comparative International Accounting", (9th Edition), Prentice Hall, s.70

1.2. Yakınsama

Yakınsama (*convergence*) kavramı, 1990'lı yılların sonunda literatüre giren bir kavramdır. Yakınsama kavramı kullanılmaya başlanmadan önce bu kavramın yerine uyumlaştırma (harmonization) kavramı kullanılmaktaydı. Dünya'da finansal raporlamada yakınsama süreci 2002 yılındaki Norwalk Anlaşmasından sonra hız kazanmaya başlamıştır. Günümüzde yakınsama kavramı, IASB (International Accounting Standards Board/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), FASB (Financial Accounting Standards Board/ Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) ve diğer ülkelerdeki standart hazırlayıcılar tarafından sıklıkla kullanılmaktadır. Bu kurumlar yakınsama kavramını, yüksek düzeyde kaliteli finansal tablolar için her kurumun (IASB, FASB, diğer standart hazırlayıcılar) standartlarının uygunluğunun artırıl-

ması olarak tanımlamaktadırlar. FASB ve IASB; geleceğin küresel muhasebe standartları için kısa ve uzun dönemli yakınsama projelerine başlamıştır. Bu yakınsama projelerinin bazıları bugüne kadar bitirilmiş, bazıları da devam etmektedir (Johnson, 2002).

Yakınsama projeleri devam ederken, finansal raporlama farklılıklarının birçok kez bilimsel araştırmalara konu edilmesinin nedenlerinin başında, farklılıkların ortaya konularak yakınsama sürecinin daha sağlıklı sürdürülebileceği görüşü gelmektedir.

Dünyada, yakınsama süreçleri birçok ülkede ve birçok kurumda halen devam etmektedir. Doğal olarak, yakınsama süreçlerinde bazı sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Bu sorunları aşağıdaki başlıklarda toplamak mümkündür (Zeff, 2007, s.296-300); (1) yorumlamaya ilişkin sorunlar,

(2) dil sorunları, (3) teknik terimlerdeki sorunlar (terminoloji sorunu) (4) kar ölçümlerinin değişimine ilişkin sorunlar, (5) sermaye piyasalarının rolü, (6) politik etkiler.

Yapılan bazı çalışmalarda, kaliteli finansal raporlama standartları ve kaliteli finansal raporların ilişkisi sorgulanmıştır. Çıkan bazı sonuçlar şu şekildedir⁵:

(1) Kaliteli finansal raporlama standartlarının kaliteli finansal raporlar ve kaliteli finansal bilgiler oluşturacağı garantisinin bulunmamaktadır (Leuz, Nanda ve Wysocki, 2003). (2) En iyi muhasebe/finansal raporlama standartlarına sahip olunsaydı bile, eğer bu standartların uygulanması konusunda yeterli destek bulunmuyorsa, standartların bir önemi yoktur (Schipper, 2000). (3) Ülkelerde benzer muhasebe/finansal raporlama standartları uygulansa bile muhasebe/finansal raporlama kalitesi farklı olacaktır (Hope, 2003). (4) Finansal raporlardaki uluslararası karşılaştırılabilirlik, muhasebe/finansal raporlama standartları seti kadar ulusal denetim uygulamalarının kalitesine de bağlıdır (Maijoor ve Vanstraelen, 2006).

Yapılan bazı çalışmalar da yakınsama çalışmalarının kazandığı hızlı ivmenin nedenlerini saptamaya yöneliktir. Young ve Guenther'in (2003) yaptığı bir araştırmada yakınsamanın en büyük nedeni olarak; küresel sermaye dolaşımı ile finansal raporlama çevresinin doğrudan ilişkisini göstermişlerdir.

Yakınsama çalışmaları ile günümüzde gelinen noktada, kural bazlı standartlar ve ilke bazlı standartlar ifadelerini tekrar yorumlamakta fay-

da görülmektedir. Bilindiği gibi yakınsama süreci başlamadan önce IASB, dünyada meydana gelen muhasebe yolsuzluklarının en önemli nedenlerinden biri olarak kural bazlı standartların varlığını (FASB'nin hazırladığı standartları) göstermiştir. IASB'ye göre özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) kural bazlı standartların olması yolsuzlukları körüklemiştir. IASB kendi standartlarının (o zamanki IAS şimdiki IAS/IFRS) ilke bazlı olduğunu vurgulamış ve eğer ilke bazlı standartlar olsaydı ABD'de muhasebe yolsuzluklarının bu boyutlara ulaşamayacağını savunmuştur. Yakınsama süreci içerisinde, çalışmaları tamamlanan standartlar ile henüz çalışmaları devam eden standartlar incelendiğinde; **ilke bazlı** ve **kural bazlı** ifadelerini tekrar tartışmak gerekmektedir.

Örneğin; yakınsama çalışması tamamlanan IAS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında; finansman giderleri dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Ancak özellikli varlık tanımını karşılayan varlıklar için katlanan finansman giderlerinin "aktifleştirilebileceği", ifadesi geçerken; yakınsama çalışmasından sonra bu ifade "aktifleştirilecektir" olarak değiştirilmiştir.

2. FİNANSAL RAPORLAMA FARKLILIKLARININ TEMEL NEDENLERİ

Ülkeler arasındaki finansal raporlama farklılıklarının birçok nedeni vardır. Bu nedenleri; kültürel farklılıklar, mevcut yasal sistemdeki farklılıklar, işletmelere fon sağlayıcıların niteliklerindeki farklılıklar ve ülkedeki vergi ve muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılıklar başlıkları altında toplamak mümkündür⁶. Literatürde, finansal raporlama farklılıkları sınıflandırma

⁵ Alexander ve diğerleri (2007, s.42-43) tarafından yapılan literatür çalışmasından alınmıştır.

⁶ Choi ve Meek (2008, s. 36-40)'da bu başlıklara; politik ve ekonomik şartlar, enflasyon, ekonomik gelişmişlik düzeyi, eğitim düzeyi gibi faktörler de eklenebileceğini belirtmektedir.

olarak yerini almış ve yapılan çalışmalar finansal raporlama sınıflandırmaları olarak adlandırılmıştır.

2.1. KÜLTÜREL FARKLILIKLAR

Kültür, toplum tarafından paylaşılan değerleri ve davranışları kapsayan bir olgudur. Kültürel değişkenler ülkenin yasal sisteminin ve diğer kurumsal düzenlemelerinin temelidir (Choi ve Meek, 2008, s. 39). Kültür yıllardır psikoloji, antropoloji ve sosyoloji literatüründe toplumsal sistemlerdeki farklılıkları açıklamak için kullanılmakta; son 30 yılda muhasebe ve finansal raporlama sistemlerindeki uluslararası farklılıkları açıklamak için de kullanılmaktadır (Deegan ve Unerman, 2006, s.90). Hofstede⁷ (1980), ülkeler için dört kültürel bölümeleme (toplumsal değer) tanımlamıştır: (1) *Belirsizlikten Kaçınma (uncertainty avoidance)*, (2) *Bireysellik (individualism)*, (3) *Güç Mesafesi (power distance)*, (4) *Egemenlik (Erillik-Ataerkillik) (masculinity)*.

Bu kültürel bölümelemelerin ne anlama geldiği aşağıda kısaca açıklanmıştır (Deegan ve Unerman, 2006, s.92-93):

Bireysellik (Individualism versus Collectivism): Bireysellik, toplumda seyrek yapıli bir sosyal çerçeve tercihi anlamına gelmektedir. Bu kavram toplumda yaşayan bireylerin “ben” veya “biz” kavramları arasındaki tercihiyle ilişkilidir. Bireysellik kavramında, birey kendisi ve çekirdek ailesinden sorumlu iken kolektiflikte birey, kendisi, ailesi, akrabası ve toplumun tümünden kendini sorumlu tutmaktadır. Toplumun birey-

sellik derecesi, toplumun bireyler üzerindeki etkisine bağlıdır.

Güç Mesafesi (Güç Farklılığı) (Large versus Small Power Distance): Bir toplumun üyelerinin kurumlarda ve organizasyonlarda, gücün eşit dağıtılmadığını kabul ettiği mesafedir. Bu durum toplumun az ya da çok güce sahip tüm üyelerinin davranışlarını etkilemektedir. Büyük güç farklılıkları (mesafeleri) olan toplumlarda bireyler, herkesin belli bir yerinin olduğu hiyerarşik düzeni bir gerekçe aramadan kabul etmektedir. Daha düşük güç farklılıklarının (mesafelerinin) bulunduğu toplumlarda ise bireyler, güç eşitliği için mücadele etmekte ve güç farklılıkları için bir gerekçe talep etmektedir.

Belirsizlikten Kaçınma (Strong versus Weak Uncertainty Avoidance): Belirsizlikten kaçınma, bir toplumun bireylerinin belirsizlikten ve şüpheden duyduğu rahatsızlık derecesini ifade etmektedir. Bu duygu bireyleri, kesinlik vaat eden görüşlere ve toplumsal mutabakatı savunan kurumları desteklemeye yönlendirmektedir.

Egemenlik⁸ (Erillik/ Dişillik)⁹ (Masculinity versus Femininity): Erillik (masculinity), kahramanlıkların (heroism), maddi başarıların, iddialı yaşamın egemen olduğu toplumları ifade ederken; dişillik (femininity) ise toplumsal ilişkilerin ve mütevaziliğin esas olduğu, yaşam kalitesi üzerine odaklanmayı ifade etmektedir.

Gray (1988, s.1-15), Hofstede (1980)'de ortaya koyduğu kültürel bölümelemeyi kullanarak, toplumsal değerler-muhasebe değerleri ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiyi ortaya çıkar-

⁷ Choi ve Meek (2008, s. 39)'da; G.Hofstede (1980); “*Culture’s Consequences: International Differences in Work-Related Values*”, (Beverly Hills, CA: Sage Publications)’den alıntı yapmıştır. Hofstede, bu analizi 40 farklı ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin çalışanlarından topladığı verilerle yapmıştır.

⁸ Karabınar, S. (2005, s.37)'de masculinity kelimesi eril; femininity kelimesi de dişil olarak kullanılmıştır.

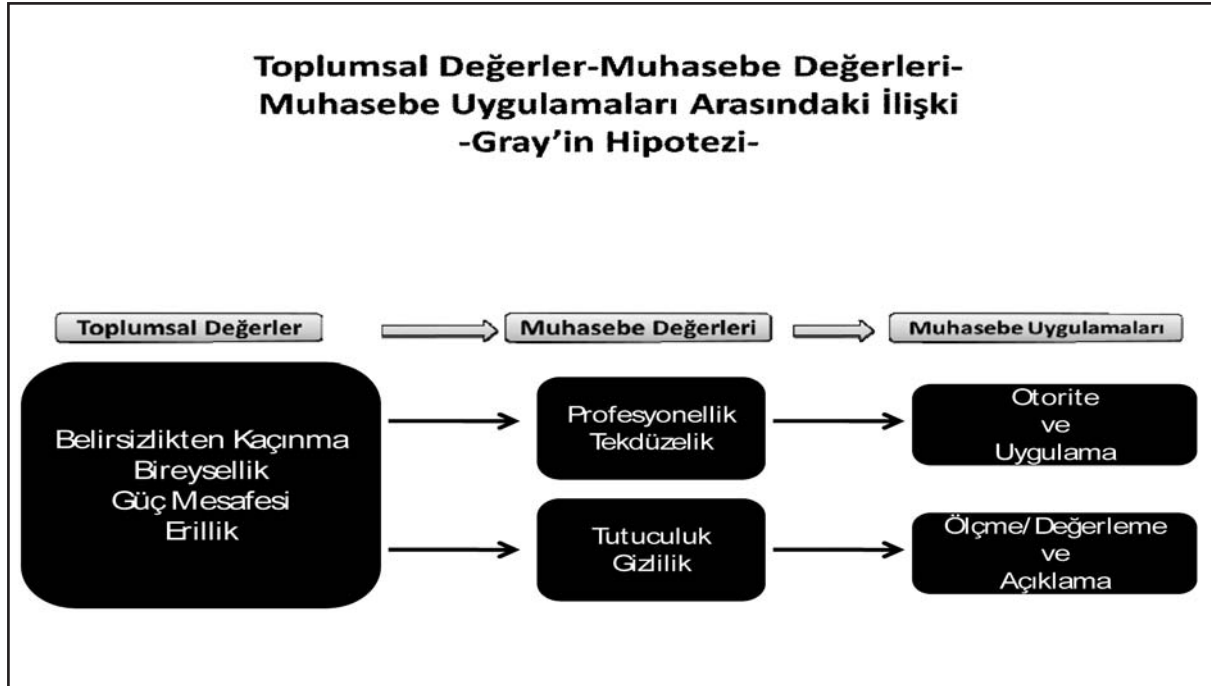
⁹ Türk Dil Kurumu, (<http://www.tdk.gov.tr>)

maya çalışmaktadır. Gray, bu toplumsal değerlerin ülkeler düzeyindeki muhasebe sistemlerinin gelişimini etkilediği görüşünü savunmaktadır. Gray; muhasebe değerlerini şöyle bölümlemektedir:

- Profesyonelliğe Karşı Yasalarla Kontrol (professionalism versus statutory control)
- Tekdüzelğe Karşı Esneklik (uniformity versus flexibility)

- Tutuculuğa Karşı İyimserlik (conservatism versus optimism)
- Gizliliğe Karşı Şeffaflık (secrecy versus transparency)

Şekil 2’de Gray’in toplumsal değerler-muhasebe değerleri-muhasebe uygulamaları arasında ilişki için ortaya koyduğu hipotezi göstermektedir:



Şekil 2: Toplumsal Değerler-Muhasebe Değerleri-Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki-Gray'in Hipotezi

Kaynak: Fechner ve Kilgore, 1994, s.269'dan alıntı yapılan Deegan, C.; Unerman, J. (2006); "Financial Accounting Theory", European Edition, McGraw Hill'den uyarlanmıştır.

Şekil 2’de görüldüğü gibi Gray’in, Hofstede’nin kültürel bölümlenme yaklaşımı üzerine inşa ettiği dört hipotez (muhasabe değeri hipotezi) bulunmaktadır (Gray, 1988, s. 9-11):

H1: Bir ülkede bireysellik ne kadar yüksek ve belirsizlikten kaçınma ile güç mesafesi kavramları da ne kadar düşük düzeydeyse; o oranda profesyonellik yüksek düzeydedir.

H2: Bir ülkede belirsizlikten kaçınma ile güç mesafesi kavramları ne kadar yüksek ve bireysellik de ne kadar düşük düzeydeyse; o oranda tekdüzelik yüksek düzeydedir.

H3: Bir ülkede belirsizlikten kaçınma ne kadar yüksek ve bireysellik ve erillik kavramları ne kadar düşük düzeydeyse; o oranda tutuculuk (muhafazakarlık) yüksek düzeydedir.

H4: Bir ülkede belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi kavramları ne kadar yüksek ve bireysellik ile erillik kavramları ne kadar düşük düzeydeyse; o oranda gizlilik yüksek düzeydedir.

Tablo 1: Gray’in Muhasebe Değerleri ile Hofstede’nin Toplumsal Değerleri (Kültürel Değerler) Arasında Hipotezleri Kurulan İlişkinin Özeti

Kültürel Değerler (Hofstede, 1980)	Muhasebe Değerleri (Gray, 1988)			
	Profesyonellik	Tekdüzelik	Tutuculuk	Gizlilik
Güç Mesafesi	-	+	?	+
Belirsizlikten Kaçınma	-	+	+	+
Bireysellik	+	-	-	-
Erillik	?	?	-	-

Not: “+” işareti olumlu ilişkinin, “-” işareti ise olumsuz ilişkinin göstergesidir. “?” işareti ise ilişki de belirsizlik olduğunu göstermektedir.

Kaynak : Deegan, C.; Unerman, J. (2006); “Financial Accounting Theory”, European Edition, McGraw Hill, s.95.

Baydoun ve Willett (1995)'de; Hofstede (1980)'nin kültürel değerler bölümlenmesi ve Gray (1988)'in bu bölümlenmeye dayanarak öne sürdüğü muhasebe değerleri **Hofstede-Gray teorisi** olarak tanımlanmıştır. Hofstede-Gray teorisi kavramı, daha sonraki bazı çalışmalarda da kullanılmıştır (bakınız Deegan ve Unerman, 2006, s.117). Baydoun ve Willett (1995, s.88-89), yukarıda açıklanan Hofstede-Gray teorisinin testinde birçok problem tanımlamışlardır ve ülkelerdeki muhasebe sistemlerinin çoğunun, farklı kültürlerdeki diğer ülkelerden alınmış olabileceğini vurgulamışlardır. Yazarlara göre;

“finansal bilgi ihtiyacının doğal gelişiminin Hofstede-Gray teorisinden başka nasıl açıklanabileceği sorusunun cevabı, gelişmekte olan ülkelerin hiçbirinde sade modern muhasebe uygulamaları¹⁰ olmamasıdır. Bu nedenle, modern muhasebe uygulamalarının, Hofstede-Gray teorisinin kavramsal çerçevesinin temeliyle ilişkili olduğu sonucunu çıkarmak için gelişmekte olan ülkelerin verilerini kullanırken çok dikkatli olunmalıdır.”

Kültür ve Karşılaştırılabilirlik

Karşılaştırılabilirlik (*comparability*) kavramı küresel işletmelerde bile tanımlanması kolay olmayan bir kavramdır. Finansal raporlama literatüründe karşılaştırılabilirlik kavramının anlamına ilişkin çok fazla bilgi bulunmamaktadır. Zeff (2007), karşılaştırılabilirliğin; “benzer şeyleri benzer görülerek ve benzemeyen şeylerin farklı görülerek” sağlanabileceğini Trueblood'dan (1996) alıntı yaparak belirtmiştir. Ancak, yazar

aynı çalışmasında yukarıdaki ifadeden yola çıkarak; “*muhasebede şey nedir?*”, “*benzer ve benzemeyen şeyleri nasıl tanımlarız ve anlarız?*” diye de sorgulamıştır.

Finansal tablolardaki karşılaştırılabilirliği etkileyen en önemli faktörlerden biri, finansal tabloların hazırlandıkları ülkelerdeki kültürdür. Karşılaştırılabilirliği anlamak için dört farklı kültürü incelemek gerekir (Zeff, 2007, s.290-291);

- (1) işletme kültürü ve finansal kültür,
- (2) muhasebe kültürü,
- (3) denetim kültürü,
- (4) düzenleyici kültürü.

Zeff'in, karşılaştırılabilirliği anlamak için yaptığı bu sıralamayı ülkemizdeki şirketler, bankalar, muhasebeciler, Maliye Bakanlığı, denetçiler, SPK, BDDK gibi kurum ve kişiler için ayrı ayrı değerlendirmek mümkündür.

2.2. MEVCUT YASAL SİSTEMDEN KAYNAKLANAN FARKLILIKLAR

Yıllardan beri batı dünyasında iki farklı tipte yasal sistem mevcuttur (Alexander ve diğerleri, 2007, s.28): (1) *İçtihatlılara Dayalı Hukuk Sistemi (common law)*, (2) *Yasalara Dayalı Hukuk Sistemi (code law)*.

Bu görüş son 25 yıldır hakim olan bir düşüncedir (Choi ve Meek, 2008, s.43). Deegan ve Unerman'a göre (2006, s.117) bu ayrımın bir diğer ismi de Anglo-Amerikan (Anglo-Saxon) ve Kıta Avrupası muhasebe uygulamalarıdır¹¹.

¹⁰ Sade modern muhasebe uygulamaları ifadesi; söz konusu çalışmada ülkelerin muhasebe sistemlerinin birçok ülkeden etkilendiği, sadece bir ülke ya da ülke grubundan etkilenmediğini vurgulamak için kullanılmıştır.

¹¹ **Anglo-Saxon** gruptaki ülkelere örnek olarak; ABD, İngiltere, İrlanda, Hollanda, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda sayılabilir. **Kıta Avrupası** grubundaki ülkelere ise; Fransa, İtalya, İspanya ve Almanya örnek olarak gösterilebilir.

2.2.1. İçtihatlarla Dayalı Hukuk Sistemi (common law)

İçtihatlarla Dayalı Hukuk Sistemi (common law), ifadesi yerine literatürde “Anglo-Saxon”, “British-Amerikan” ya da “Micro-Based” ifadeleri de kullanılmaktadır. İçtihatlarla dayalı hukuk sisteminde muhasebe uygulamaları İngiltere merkezlidir. Bu sistemin hakim olduğu ülkelerde muhasebe uygulamalarının özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Choi ve Meek, 2008, s.43);

- Muhasebe; gerçeğe uygun sunum, şeffaflık ve tam açıklama kavramları etrafında şekillenmiştir.
- Bu ülkelerde finansal muhasebe ve vergi muhasebesi arasında ayırım bulunmaktadır.
- Bu ülkelerde işletmeler için finansman kaynağı ağırlıklı olarak sermaye piyasalarından sağlanmakta ve finansal raporlama yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadır.
- Muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar, özel sektör faaliyetleri ile ilgilenmektedir.
- Muhasebe uygulamalarında ve standartların hazırlanmasında muhasebe mesleği önemli bir rol oynamaktadır.

İçtihatlarla dayalı hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında zengin içtihat verileri bulunmaktadır ve muhasebe/finansal raporlama kuralları hukuk sisteminden doğmamıştır. Muhasebe ile ilgili düzenlemeler bağımsız mesleki kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanmakta ve yürütülmektedir (Alexander ve diğerleri, 2007, s. 28).

2.2.2. Yasalara Dayalı Hukuk Sistemi (code law)

Yasalara Dayalı Hukuk Sistemi (code law¹²), ifadesi yerine literatürde “Continental”, “Legalistic” ya da “Macro-Uniform” ifadeleri de kullanılmaktadır. Bu sisteme dayanan muhasebe uygulamaları Kıta Avrupası’nın birçok ülkesinde ve bu ülkelerin Afrika, Asya ve Amerika kıtasındaki eski kolonilerinde geçerlidir. Yasalara dayalı hukuk sisteminin hakim olduğu ülkelerde muhasebe uygulamalarının özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Choi ve Meek, 2008, s. 43):

- Muhasebe; yasal düzenlemeler çerçevesinde, yetersiz ve şeffaf olmayan açıklamalar ile şekillenmiştir.
- Finansal muhasebe ve vergi muhasebesi uygulamaları birbirinin içine geçmiştir.
- İşletmelerin finansman kaynakları, genellikle bankalar, kredi kuruluşları ve hükümetlerdir.
- Finansal raporlama, kreditorleri korumayı amaçlamaktadır.
- Muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar genellikle kamu sektörü faaliyetleri ile ilgilenmektedirler ve standartların hazırlanmasında muhasebe mesleğinin çok az etkisi bulunmaktadır.

Bu sistemi uygulayan ülkelerin parlamentoları; muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları da dahil olmak üzere günlük hayatın birçok unsurunu düzenleyen detaylı yasalar yaparlar. Bu nedenle de bu ülkelerde muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanma oranları çok düşüktür (Deegan ve Unerman, 2006, s.100).

¹² Deegan ve Unerman (2006, s.100)’de; “code law” kavramı yerine “Roman law” ifadesini kullanırken; Nobes ve Parker (2006, s.28)’de “code law” kavramı yerine “Codified Roman law” ifadesini kullanmaktadır.

Tablo 2: Common Law ve Code Law Ülkelerden Bazı Örnekler

<i>Muhasebe Uygulamalarında İçtihatlarla Dayalı Hukuk Sistemi (common law) olan ülkeler</i>	<i>Muhasebe Uygulamalarında Yasalara Dayalı Hukuk Sistemi (code law) olan ülkeler</i>
<i>Anglo Saxon</i>	<i>Kıta Avrupası</i>
İngiltere	İskoçya
Amerika Birleşik Devletleri	Fransa
Avustralya	Almanya
Kanada	Belçika
İrlanda	Hollanda
Yeni Zellanda	Portekiz
Singapur	İspanya
Hong Kong	Japonya
Hindistan	
Malezya	

Kaynak : Bu tablo, Choi ve Meek (2008, s.43) ile Alexander, Britton ve Jorissen (2007, s.28)'den uyarlanmıştır.

Tablo 2’de yer alan ülkelere ek olarak; İskoçya, İsrail, Güney Afrika, Quebec, Louisiana, Filipinler gibi ülkelerin ve bölgelerin muhasebe uygulamaları her iki sistemi de içinde barındırmaktadır (Nobes ve Parker, 2006, s. 28). Anglo-Sa-

xon ve Kıta Avrupası muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları daha iyi ifade edebilmek için bazı uygulamalar Tablo 3’de örneklendirilmeye çalışılmıştır:

Tablo 3: Anglo-Saxon ile Kıta Avrupası Muhasebe Uygulamaları Karşılaştırması

Konu	Anglo-Saxon Uygulamaları	Bazı Kıta Avrupası Uygulamaları ^a
AMORTİSMAN	Kullanım ömrü (ekonomik ömür)	Vergi kuralları
YASAL YEDEKLER	Bulunmamaktadır	Mevcuttur
FİNANSAL KİRALAMA	Aktifleştirilir	Nadiren aktifleştirilir
NAKİT AKIŞ TABLOLARI	Mevcuttur	Nadiren düzenlenir
GİZLİ YEDEKLER	Bulunmamaktadır	Mevcuttur
KURULUŞ ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	Giderdir (Gelir Tablosu)	Aktifleştirilir (Bilanço)

^a Kıta Avrupası muhasebe uygulamaları için örnek ülkeler olarak Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya sayılabilir.

Kaynak : Nobes, C. (2003); "On the myth of Anglo-Saxon financial accounting: a comment", The International Journal of Accounting, 38, s.100

2.3. PARA BULMADAN (FON SAĞLAMADAN) KAYNAKLANAN FARKLILIKLAR

Nobes ve Parker'a göre (2006, s.30), "işletmelere finansman sağlayıcılar arasındaki fark, ülkeler arası finansal raporlama uygulamalarındaki farklılığın temel nedenlerinden biridir."

Alexander, Britton ve Jorissen'e göre (2007, s.26), farklı ülkelerdeki farklı işletmeler ihtiyaç duydukları fonları farklı şekillerde sağlamakta-

dırlar. Örneğin; Almanya, Fransa, İtalya, Belçika gibi ülkelerde işletmeler, faaliyetlerini sürdürmek için ihtiyaç duydukları ekstra fonları öz kaynaklardan çok bankalardan tedarik etme yoluna giderken; İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki işletmeler ise ihtiyaç duydukları ekstra fonları hissedarlardan tedarik etme yoluna gitmektedirler. Tablo 4'de ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin fon sağlamak için tercih ettikleri yöntemi göstermektedir:

Tablo 4: Özkaynakla Fon Sağlamaya Karşı Borç ile Fon Sağlamada Ülkeler

<i>Hissedarlardan Fon Sağlayan Ülkeler</i>	<i>Borç İle Fon Sağlayan Ülkeler</i>
<i>Anglo Saxon</i>	<i>Kıta Avrupası</i>
Amerika Birleşik Devletleri	Almanya
İngiltere	Fransa
Hollanda	Belçika
İsveç	İtalya
Avustralya	İspanya
Kanada	Portekiz

Kaynak : Alexander, D.; Britton, A.; Jorissen, A. (2007); "International Financial Reporting and Analysis", (3rd Edition), Thomson Learning, s. 26

Tablo 4 incelendiğinde, özellikle hissedarlarından fon sağlayarak faaliyetlerini sürdüren ülkelerin sermaye piyasalarının da diğerlerine göre daha önce gelişmeye başladığı söylenebilmektedir. Finansal raporlamada fon sağlayıcıların etkisi incelendiğinde, hissedarlardan fon sağlayan ülkelerde hissedarların haklarını korumaya dönük hukuki sistemlerin gelişmiş olduğu, borç ile fon sağlayan ülkelerde ise borç verenlerin haklarını koruyucu hukuki sistemlerin gelişmiş olduğu söylenebilir.

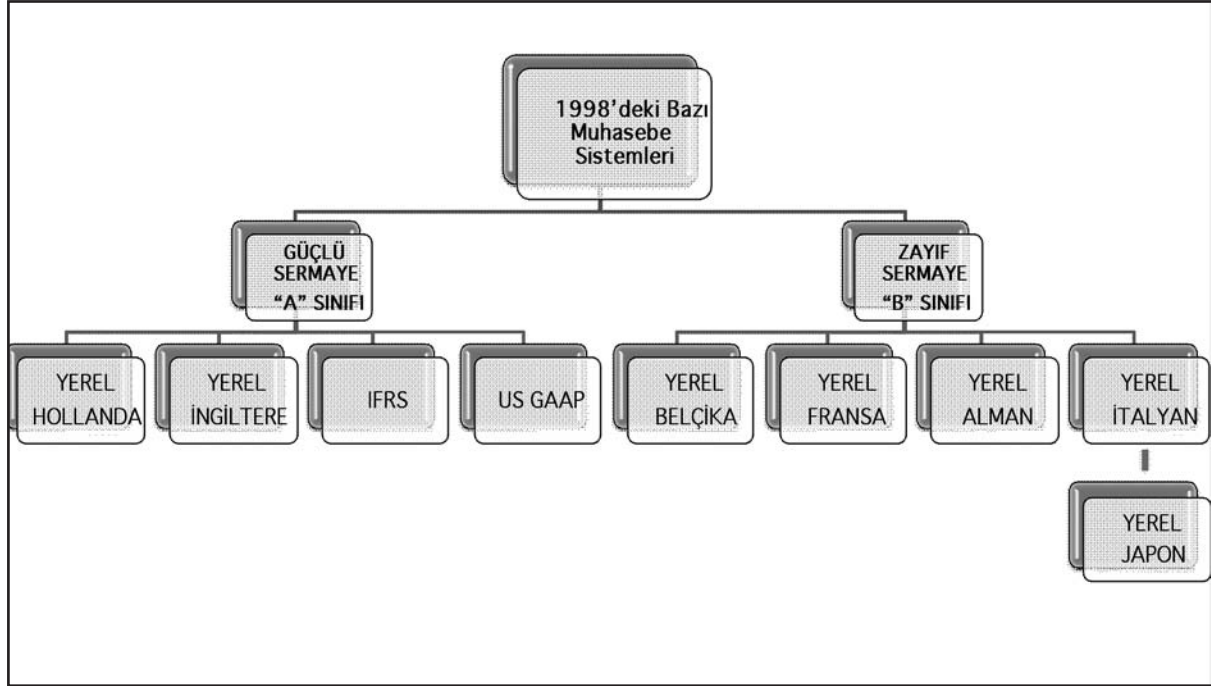
Nobes ve Parker (2006, s.30)'da, Zysman (1983)'den yapılan alıntı bu söylemi doğrulamakta ve fon sağlayıcıların niteliklerine göre şu sınıflandırma sunulmaktadır:

- Sermaye piyasalarından fon sağlayanlar

(Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi)

- Hükümetler tarafından sağlanan krediler ile fon sağlayanlar (Fransa ve Japonya gibi)
- Finans kurumları tarafından sağlanan krediler ile fon sağlayanlar (Almanya gibi)

Literatürde, ülkelerin fon sağlamak için tercih ettiği yöntemlere göre; sermaye piyasalarından fon sağlayanlara "A" sınıfı (güçlü sermaye); hükümetlerden ve/veya finans kurumlarından fon sağlayanlara da "B" sınıfı (zayıf sermaye) ülkeler denilmektedir. Nobes ve Parker (2006, s. 68)'de "A" ve "B" sınıfı ülkelere örnek vermiş ve s.32'de de bu ülkelerin temel özelliklerini belirtmiştir.



Şekil 3: 1998 yılında Fon Sağlama Biçimlerine Göre Bazı Muhasebe Sistemleri

Kaynak: Nobes, C.; Parker, R. (2006); "Comparative International Accounting", (9th Edition), Prentice Hall, s.68

Şekil 3'te yer alan sınıflandırmaya göre;

"A" sınıfı ülkelerin bazı özellikleri:

- Güçlü sermaye piyasası mevcuttur.
- Ülke dışından birçok hissedar (yatırımcı) mevcuttur.
- Denetim mesleği çok gelişmiştir.
- Muhasebe ve vergi kuralları birbirinden bağımsızdır.

"B" sınıfı ülkelerin bazı özellikleri:

- Sermaye piyasaları yeterince gelişmemiştir.
- Hissedarların (yatırımcıların) büyük bir çoğunluğu ülke içerisindedir.

- Denetim mesleği yeterince gelişmemiştir.
- Vergi odaklı muhasebe kuralları esastır.

Ayrıca, Choi ve Meek'e göre (2008, s.36), hissedarlardan fon sağlanan ülkelerde, muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları, bir işletmenin hisse senetlerine yatırım yapan yatırımcıların işletmenin gelecekteki nakit akışları, riskleri ve işletmenin değeri hakkında değerlendirme yapmalarına yardımcı olmak için tasarlanmaktadır. Bu ülkelerdeki finansal tablo açıklamaları ise (dipnotlar) yaygın bir niteliğe sahip olan hisse senedi sahiplerinin ihtiyaç duydukları bilgileri içerecek kadar kapsamlıdır.

2.4. VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİDEN KAYNAKLANAN FARKLILIKLAR

Birçok ülkede vergi mevzuatı, muhasebe ile ilgili uygulamaların temelini oluşturmaktadır. Çünkü, bu ülkelerde işletmeler, gelir ve giderlerini vergisel amaçlar çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir ve vergi ile muhasebe uygulamaları aynı ya da benzer özellikler taşımaktadır. Almanya ve İsveç bu ülkelere örnek olarak gösterilebilir. Bazı ülkelerde de vergi ve muhasebe uygulamaları birbirinden bağımsızdır. Bu ülkelerde muhasebe uygulamaları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına göre yürütülmektedir. Vergilendirme dönemlerinde, muhasebe sisteminden elde edilecek bilgiler ve bu-

nun üzerine yapılan bir takım düzeltmeler, vergisel yükümlülükleri hesaplamak için kullanılmaktadır. Hollanda ve ABD bu ülkelere en belirgin örnekler olarak gösterilebilir (Choi ve Meek, 2008, s.38).

Alexander, Britton ve Jorissen'e göre (2007, s.28), ülkelerin vergi ve muhasebe uygulamalarının benzer ya da aynı olmasının nedeni, o ülkelerdeki mali otoritenin finansal tablo bilgilerini vergi gelirlerini saptama amacıyla kullanıyor olmasıdır. Bu durum ülkemizde süregelen muhasebe ve vergi uygulamaları incelendiğinde, bugüne kadar ulusal muhasebe standartlarının geliştirilmemiş olmasının temel nedenlerinden biri olarak gösterilebilir.

Tablo 5: Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki Genel İlişki

<i>Hissedarlardan Fon Sağlayan Ülkeler</i>	<i>Borç İle Fon Sağlayan Ülkeler</i>
<i>Anglo Saxon</i>	<i>Kıta Avrupası</i>
Amerika Birleşik Devletleri	Almanya
İngiltere	Fransa
Hollanda	Belçika
İsveç	İtalya
Avustralya	İspanya
Kanada	Portekiz

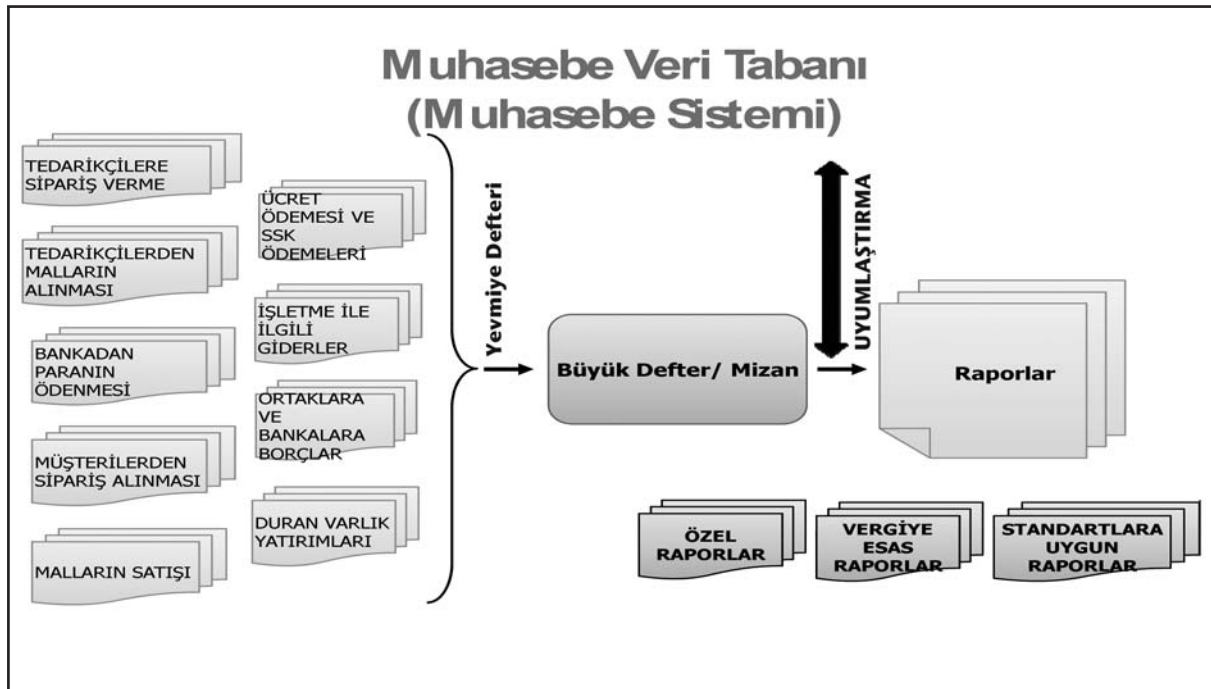
Kaynak : Alexander, D.; Britton, A.; Jorissen, A. (2007); "International Financial Reporting and Analysis", (3rd Edition), Thomson Learning, s.29

3. ÜLKEMİZDE YENİ TTK VE MUHASEBE /FİNANSAL RAPORLAMA SÜRECİ

Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları incelendiğinde, bu uygulamaların yapısal olarak genelde Kıta Avrupası modellerine yakın olduğu söylenebilmektedir. Dünya'daki finansal raporlama uygulamaları incelendiğinde ise, bir çok ülkede ulusal muhasebe standartlarının (National GAAP) bulunduğu görülmektedir. Ülkemizde ulusal muhasebe standartlarının var olup olmadığı konusunda bazı bilimsel toplantılarda ortaya konan değişik fikirler mevcuttur. Mevcut Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı uygulamalarının ulusal muhasebe standartlarını oluşturduğu görüşü ile ulusal muhasebe standartlarının mevcut olmadığı yönünde iki farklı görüş mevcuttur.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda ulusal muhasebe standartları olarak, TMSK'nın yayınladığı Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanması zorunlu hale getirilmektedir.

Yeni TTK Tasarısı'nın yasalaşıp, uygulamaya geçmesiyle birlikte ülkemizdeki şirketler (halka açık olsun ya da olmasın) Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulamak zorunda olacaklardır. Uygulama sürecine geçilmeden önce muhasebe kamuoyunda yapılacak çalışmalar etraflıca tartışılmalı ve tüm kesimlerce bu uygulamalardaki fayda/maliyet dengesi iyi kurulmalıdır. UFRS'lerin ülke uygulamaları incelendiğinde, yapılan bazı çalışmalarda bu fayda / maliyet dengesine ilişkin bazı görüşler ortaya konmuştur.



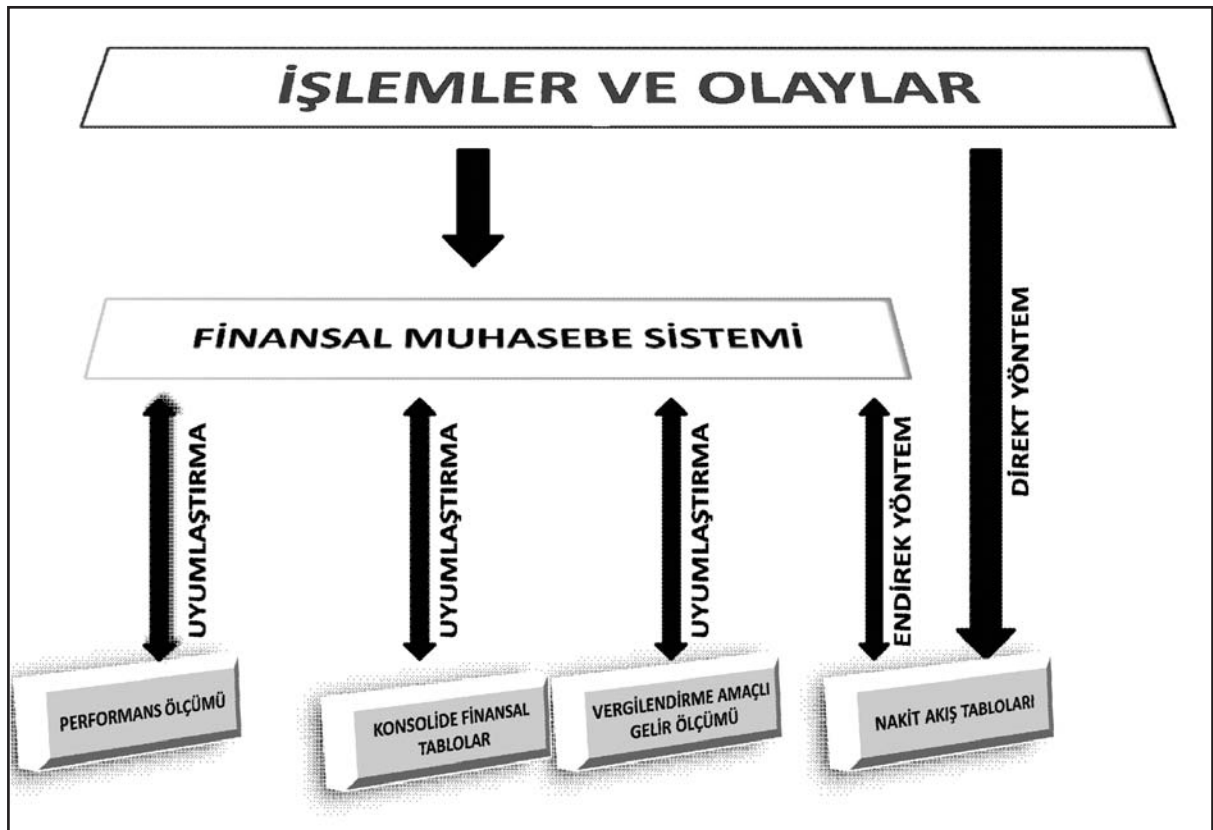
Şekil 4: Muhasebe Veri Tabanı (Muhasebe Sistemi)

Kaynak: Walton, P.; Aerts, W. (2005); Use with Global Financial Accounting and Reporting, Thomson Learning.

Şekil 4'te Walton ve Aerts (2005) muhasebe sürecinin sonunda finansal raporlar oluşacağını, finansal raporların oluşturulması için de bir takım uyumlaştırma (düzeltme) işlemlerinin yapılacağını belirtmişlerdir.

Şekil 5'te ise Wagenhofer (2008), işlem ve

olayların finansal muhasebe sistemine kaydedildikten sonra yapılacak uyumlaştırma (düzeltme) çalışmaları ile; performans ölçümü, konsolide finansal tabloların hazırlanması, vergilendirme amaçlı gelir ölçümü ve nakit akış tablosu (endirekt yöntem) hazırlanması gibi birçok amaç için kullanılabileceğini belirtmiştir.



Şekil 5: İşlem ve Olayların Raporlara Dönüşmesi

Kaynak: Wagenhofer, A. (2008); "Impact of IFRSs on Performance Measurement", Research Forum: Performance Management and Measurement System Integration, 10 September

Ülkemizdeki finansal raporlama uygulamalarının başarısının eğitimden geçtiği gözardı edilmemelidir. Dolayısıyla, mevcut uygulamacıların ve aday uygulamacıların eğitimleri meslek kuruluşları tarafından belirlenmeli; üniversite eğitimi alan ve alacak olan geleceğin muhasebe uygulamacıları için de üniversitelerde eğitim çalışmaları tasarlanmalı, mevcut olanlarda da eğitimler devam ettirilmelidir.

ABD’de; AAA (American Accounting Association) ve KPMG tarafından yapılan bir çalışmada, 535 öğretim üyesinin görüşleri alınarak UFRS eğitimi konusunda bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Bu sonuçlardan önemli olan bazıları şu şekildedir (Sukhraj, 2008, Accountancy Age):

- (1) Üniversitede UFRS ile ilgili dersler alan ilk öğrenciler 2011 yılında mezun olacaktır.
- (2) Öğretim üyelerinin % 89’u bu konudaki önceliğin ders kitaplarının hazırlanmasına ve verilmesi gerektiğini belirtmiştir. 2010-2011

akademik yılından önce ders kitapları tamamlanacağı düşünülmektedir.

- (3) CPA (Certified Public Accountants-Amerika’daki Ruhsatlı Meslek Mensupları) sınavlarının kapsamı genişletilerek UFRS konusuna da sınav kapsamına dahil edilmelidir. (bu konuda 2010, 2011 ve 2012 yılları ile ilgili değişik görüşler mevcuttur)

Finansal raporlama standartlarının başarı ile uygulanması için finansal tabloların biçimleri konusunda düzenleyici kurumlar arasında bir işbirliği olması gerekmektedir. Bu standartların ülke uygulamalarında ve ülke içinde şirket uygulamalarında bazı biçim farklılıklarının bulunması uygulamada zorluklar ortaya çıkaracaktır.

Örneğin; finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanacak finansal tabloların sunumu ile ilgili dünya uygulamalarında 4 farklı biçim bulunmaktadır (Stolowy ve Lebas, 2006, s.339-340):

1. Karşılık Hesapları ile Detaylı Dikey Biçim

İştiraklerdeki Yatırımlar (Brüt-Maliyet Değeriyle)	4.000 TL
(Potansiyel Zarar Karşılıkları)	(250) TL
İştiraklerdeki Yatırımlar (Net)	3.750 TL

Ülkemizde Tekdüzen Hesap Planı bu biçimi benimsemiştir.

2. Detayı Bilançoda Açıklama Biçimi

İştiraklerdeki Yatırımlar (Potansiyel Zarar için Ayrılan Karşılık:250 TL)	3.750 TL
---	----------

3. Detayı Bilanço Dipnotlarında Açıklama Biçimi

İştiraklerdeki Yatırımlar (Net) (Bakınız Dipnot 25)	3.750 TL
---	----------

Finansal Tablo Dipnotları:

Not 25- İştiraklerdeki Yatırımlar:

Şirketin, iştiraklerdeki yatırımlar için hesapladığı potansiyel zarar karşılıkları 250 TL'dir.

4. Detaylı Yatay Biçim

	Brüt Değer	İtfa ve Karşılıklar	Net Değer
İştiraklerdeki Yatırımlar	4.000 TL	250 TL	3.750 TL

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) halka açık şirketler için bu biçimi benimsemiştir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Dünyada finansal raporlama farklılıklarının temel nedenleri incelendiğinde, bunların başında; kültürün, yasal düzenlemelerin, fon sağlayıcıların ve vergi-muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkinin belirleyici oldukları görülmektedir. Bu faktörlerin yanında; eğitim düzeyi, ekonomik gelişmişlik düzeyi, ekonomik ve politik koşullar, ülkedeki enflasyon gibi nedenleri de sıralamak mümkündür. Yapılan literatür araştırmasında temel neden olarak genelde çalışmada da açıklanan dört faktör üzerinde durulduğu saptanmıştır. Finansal raporlama farklılıklarının temel nedenlerinin anlaşılabilmesi, gelecekte ülkelerde orataya çıkabilecek finansal raporlama sorunlarının da çözümlenmesi için yol gösterici olacaktır. Avrupa Birliği'nde, 2005 yılından itibaren halka açık ve konsolidasyona tabi olan şirketlerde uygulanması zorunlu bulunan UFRS'ler, ülkemizde de SPK, BDDK gibi kurumların düzenlemelerine tabi olan işletmeler için de zorunludur (veya TFRS'ler). Ülkemizde yeni TTK'nın önümüzdeki dönemlerde yürürlüğe girecek olması TFRS'leri (UFRS'leri) tüm

işletmeler için zorunlu hale getirecektir. Bu konuda tüm kesimler tarafından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) tam destek verilmesi zorunluluk haline gelmiştir. Ancak uygulama süreci için şimdiden mesleki eğitim çalışmalarına başlanmalı (veya başlayan kurumlarda devam ettirilmeli) ve ortaya çıkabilecek uygulama sorunları konusunda geniş kesimlerce tasarımlar yapılmalı ve çözümler geliştirilmelidir.

Öneriler:

- TFRS'lerin uygulanması sürecinde ülkemizdeki muhasebe kamuoyundan daha fazla yararlanılmalıdır.
- Ülkemizdeki, muhasebe kamuoyundan ulusal birikimler sistemli olarak toplanmalı ve uluslararası düzenleyici ya da standart yapıcı kurumlara iletilmelidir.
- Ülkemizdeki düzenleyici, standart yapıcı ve meslek kuruluşları tarafından üniversitelerdeki deneysel araştırmalar desteklenmelidir.
- TFRS'lerin uygulanma süreci için süreç ve iş tasarımları hazırlanmalı ve kamuoyunda tartışılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Alexander, D.; Britton, A.; Jorissen, A. (2007); “*International Financial Reporting and Analysis*”, (3rd Edition), Thomson Learning.
- Ball, R. (2006); “*International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors*”, Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum.
- Baydoun, N.; Willett, R. (1995); “*Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries*”, ABACUS, Vol.31, No.1.
- Choi, F.D.S.; Meek, G.K. (2008); “*International Accounting*”, (6th Edition), Pearson International Education.
- Daske, H.; Hail, L.; Leuz, C.; Verdi, R. (2008); “*Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences*”, Journal of Accounting Research, Vol.46, No.5
- Deegan, C.; Unerman, J. (2006); “*Financial Accounting Theory*”, European Edition, McGraw Hill.
- Gray, S.J. (1988); “*Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*”, ABACUS, 24 (1)
- Hope, O.K. (2003); “*Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts’ Forecast Accuracy: An International Study*”, Journal of Accounting Research, Vol.41, No.2
- Johnson, J. (2002); “*FASB works with IASB toward Global Convergence*”, Article from The FASB Report, November 27 (<http://www.fasb.org/articles&reports/>, 15 Kasım 2008 tarihli erişim)
- Karabınar, S. (2005); “*Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar*”, Seçkin Kitabevi, Ankara
- Larson, R.K.; Street D.L. (2004); “*Convergence with IFRS is an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms’ survey*”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 13.
- Nobes, C.; Parker, R. (2006); “*Comparative International Accounting*”, (9th Edition), Prentice Hall.
- Nobes, C. (2003); “*On the myth of Anglo-Saxon financial accounting: a comment*”, The International Journal of Accounting (38).
- Stolowy, H.; Lebas, M.J. (2006); “*Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective*”, 2nd Edition, Thomson Learning.
- Sukhraj, P. (2008); “*First batch of IFRS graduates only ready in 2011*”, Accountancy Age, 5 September, (<http://www.accountancyage.com>, 04 Kasım 2008 tarihli erişim)
- Wagenhofer, A. (2008); “*Impact of IFRSs on Performance Measurement*”, Research Forum: Performance Management and Measurement System Integration, 10 September
- Walton, P.; Aerts, W. (2005); “*Use with Global Financial Accounting and Reporting*”, Thomson Learning.
- Young, D.; Guenther, D.A. (2003); “*Financial Reporting Environments and International Capital Mobility*”, Journal of Accounting Research, Vol.41, No.3
- Zeff, S.A. (2007); “*Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a high Level of Quality*”, The British Accounting Review, Volume 39,