



**T.C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

# **AB İLE ENTEGRASYONDA MUHASEBE MESLEĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Şevki ÇELİK**

**BURSA – 2011**





**T.C.**  
**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

# **AB İLE ENTEGRASYONDA MUHASEBE MESLEĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Şevki ÇELİK**

**Danışman:**  
**Yrd.Doç. Dr. Fikri PALA**

**BURSA - 2011**

**T. C.**  
**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

İŞLETME Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda 700814058 numaralı Şevki ÇELİK 'in hazırladığı "AB İLE ENTEGRASYONDA MUHASEBE MESLEĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ" konulu (Yüksek Lisans Tezi) ile ilgili tez savunma sınavı, 26/10/ 2011günü 10:00-12:00.saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının .....başarılı.....olduğuna .....oybirliği.....ile karar verilmiştir.

Yrd.Doç. Dr. Fikri Pala  
(Tez Danışmanı)  
Uludağ Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Öğretim Üyesi

Üye  
Prof.Dr.İbrahim LAZOL  
Uludağ Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Öğretim Üyesi

Üye  
Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA  
Uludağ Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Öğretim Üyesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

26/10/ 2011

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Şevki ÇELİK  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : İŞLETME  
Bilim Dalı : Muhasebe Finansman  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : XI + 124  
Mezuniyet Tarihi : .... / .... / 2011  
Tez Danışman(lar)ı : Yrd.Doç.Dr. Fikri PALA

### AB İLE ENTEGRASYONDA MUHASEBE MESLEĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Globalleşme ile ilgili olarak UFRS' yi yalnızca çok uluslu şirketlerin uygulaması, dünyadaki gelişmelerin dışında kalmayı baştan kabul etmemiz anlamına gelmektedir. Ülkemiz sermaye piyasalarının daha şeffaf hale gelmesi, muhasebenin vergi odaklılıktan kurtulması için muhasebe standartlarımızın UFRS 'ye uygun olması gerekmektedir. Artan rekabet ortamında muhasebecilerin en büyük yardımcısı, gelişen teknolojidir. Teknolojik gelişmeler ve işletmelerde kullanılan bilgi teknolojileri çeşitli yollarla muhasebe mesleğini etkilemektedir. Muhasebeciler, bir risk yöneticisi gibi kendisini ve mükellefini (işletmeyi) ekonomik krizlerden korumanın yollarını öğrenmeli, ekonomik krizden sonra ise, kendisine düşen görevlere hazırlıklı olmalıdır.

AB uyum çalışmaları ve AB'ye tam üyelik süreci, aday ülkeler ve ülkemiz için en önemli hedeflerden biridir. Artık, ekonomik sınırların kalktığı, küreselleşen bir dünyada muhasebe standartlarında sağlanacak birliktelik ve uyum, muhasebe çevresi için daha kolay anlaşılabilirlik, güven ve şeffaflık anlamına gelecektir. Bu anlamda ülkemizde gerek Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından mali mevzuatta yapılan iyileştirme ve uyumlaştırma çalışmaları, gerekse TMMOB gibi kurumların muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmaları AB uyumu olumlu yönde etkileyen çalışmalardır. Ancak, daha alınması gereken uzun bir yolun olduğu da göz ardı edilmemelidir.

Muhasebe Standartlarında uyumlaşmaya çalışmak ve ortak birlikteliği sağlayabilme çabaları, orta vadede pek çok sorunu, özellikle de vergileme politikalarında, beraberinde getirecektir. Ülkelerin kendine özgü kültürleri ve iş ilişkileri, vergileme politikaları, katma değer oluşumu, hatta coğrafik farklılıklar gibi pek çok konu, sonraki yıllarda ortak paydayı yakalamaya çalışan öncülerin karşısına dikilecek onlarca zorluğun bir kaçıdır. Bütün bu zorluklar, AB ortak standartlarının uygulanabilmesi için ilgili ülkelerde yoğun eğitim ve bilgilendirme sürecini gerektirmektedir. Ülkemizde, AB iletişim ya da eğitim merkezleri kurularak enformasyon hizmeti eksiksiz yerine getirilmelidir.

**Anahtar Sözcükler: Avrupa Birliği, Muhasebe Mesleğinin Uyum**

## ABSTRACT

Name and Surname : Şevki ÇELİK  
University : Uludağ University  
Institution : Social Science Institution  
Field : DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION  
Branch : ACCOUNTING FINANCIAL  
Degree Awarded : Master  
Page Number : XI + 124  
Degree Date : .... / .... / 2011  
Supervisor (s) : Assistant Professor Fikri PALA

### EVALUATION OF THE EUROPEAN UNION INTEGRATION WITH THE ACCOUNTING PROFESSION

**Globalization in relation to the IFRS 'good practice only multi-national companies, to accept from the beginning to stay means that the advancements in the world outside. Our country has become more transparent capital markets, accounting standards for accounting, tax odaklılıktan get rid of IFRS must be appropriate. Accountants, the largest contributor to the increasing competitive environment, emerging technology. Technological developments and information technologies used in enterprises in various ways affect the accounting profession. Accountants, and the taxpayer himself as a risk manager (the business) must learn how to maintain the economic crisis, economic crisis, or longer, must be prepared to carry out its duties.**

**Studies with the EU and the EU accession process, candidate countries and for our country is one of the most important goals. Now, of economic borders disappeared, to be provided in a globalizing world unity and harmony in accounting standards, accounting for around easier comprehensibility, and transparency will mean confidence. In this sense, both Turkey's Grand National Assembly of Turkey to the improvement and harmonization efforts by the financial regulations, accounting standards for the establishment and work of EU institutions such as TMUDESK positively affect compliance studies. However, it is a long way to be taken should not be ignored either.**

**Harmonization of accounting standards and work to provide a common combination of efforts, many problems in the medium term, in particular, taxation policies, would bring about. Countries' unique cultures, and business relations, taxation policies, value added in the formation, or even many issues, such as geographic differences, the common denominator in subsequent years will be planted in front of dozens of pioneers are trying to get a few of the difficulties. All of these challenges, the EU common standards in the countries concerned to implement the process requires extensive training and information. In our country, by establishing training centers in EU communications or information service must be fulfilled completely.**

**Keywords: European Union, Matching of Accounting Profession**

## ÖNSÖZ

Enron skandalıyla patlak veren gelişmeler muhasebe mesleğinin yeniden tartışılmasını da gündeme getirdi. Muhasebe mesleği sorgulanırken yeni yaklaşımlar ve bakış açıları da sunuldu ve bu süreç halen devam ediyor. Enron skandalıyla birlikte SEC'in standart koyucusu olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayınlanan ve ABD'de uygulanan standartlar büyük eleştiri aldı.

Beş büyük denetim firmasından biri olan Arthur Andersen'in, Enron olayı ile tarih olmasından öte muhasebe mesleği uygulayıcıları ve karar vericileri yeni yaklaşımları benimsemek noktasında görüş birliğine vardılar. Enron olayı ve peşinden gelen skandallar zincirinden çıkarılacak dersler muhasebe mesleğinin geleceği açısından büyük önem taşıyor.

Bugüne kadar yapılan tartışmalarda meslek mensuplarının, mesleki faaliyetleri meslek örgütlerince gözetime tabi tutulması kural ve standartların tavizsiz uygulaması yaklaşımı genel kabul gördü. Haksız rekabet ve çıkar çatışmalarının mesleğe büyük zarar verdiği ikinci temel saptamayı oluşturuyor. Denetim firmalarının denetimlerini yaptıkları firmaya müşavirlik hizmeti de vermelerinin büyük sakınca doğurduğu yaklaşımı benimsendi ve son olarak SEC ve onun Standart koyucu olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, standartlarını gözden geçirme kararı aldı.

Eleştirilerin odak noktasındaki FASB, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile ortak çalışma yapma kararı aldı. Enron olayında, FASB'ye yöneltilen eleştirilerin başında, IASB 'nin standartları uygulansaydı sorunlar bu boyutta büyük olmazdı görüşü adeta FASB 'yi bu yaklaşıma mahkum etti. Yıllardır dünya üzerinde tek standardın kullanılması gerektiği görüşleri yeterli etkinliğe sahip olmamıştı. Tarafların bu konuda adım atmaları bir türlü sağlanamamıştı. Ancak Enron olayının, muhasebe mesleği açısından yaratmış olduğu en önemli gelişmelerden birisi olarak FASB ve IASB 'nin global standartlar oluşturma konusundaki yeni başlayan çabalarını görebiliriz.

Tüm dünyada uygulanacak muhasebe standartları firmaları tek bir süzgeçten geçirerek herkesin anlayacağı fotoğrafların çekilmesine imkan verecek global standartları belirlemek amacıyla FASB ve IASB yetkili organlarınca başlatılan bu çalışmalarda ortak yüksek kaliteli, uluslararası pazarda geçerli muhasebe standartları oluşturulması temel hedef olarak benimsendi. Yüksek kalitede uluslararası pazarda geçerli muhasebe standartları konusunda mutabık olan taraflar birinci amaç olarak finansal raporların uluslararası düzeyde karşılaştırılmasını sağlamayı hedefliyorlar. Finansal performans raporları ve şirket birleşmeleri de bu iki kurulun çalışmalarının gündemini oluşturuyor. Finansal performans raporları ve şirket birleşmeleri konusunda her iki kurulun da projeleri teke indirilmesi amaçlandı.

Finansal raporlama konusundaki iki kurulunda raporlarının birbirine benzemesinden dolayı bu konuda çok çabuk bir ilerleme kaydedilmesi bekleniyor. 1973 yılında kurulan FASB, Enron olayı ile geçerli uluslararası standartlar konusundaki yaklaşımının yumuşaması geleceğe ilişkin umut veren bir gelişme olarak kabul edilmekle birlikte alınması gereken çok fazla mesafe olduğu da göz ardı edilmemeli.

Ekonomik entegrasyon ve yaşanan gelişmeler değişimi zorlayan temel gücü oluşturuyor. Güvenilir finansal bilgilerin bu süreçteki anahtar rolü, muhasebe mesleği mensuplarının önemli aktörlerden biri haline gelmesi ve güvenilir araçlar kullanmalarındır.

Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanları tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması süreci ile ilgili olarak yapılan bir çalışmada, muhasebe standartlarına yön veren uygulama modelleri ve ülke uygulamaları değerlendiriliyor. Bu çalışmada verilen bilgiler bizlere global standartlara ulaşma yolundaki uzun ve zorlu mücadele hakkında bilgi veriyor. Uzmanlar araştırmasında;

Değişik ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar; hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Finansal raporlama ve vergi kanunları arasındaki ilişki de ülkeden ülkeye değişim göstermekte olup, düzenleme sistemleri arasındaki farklılıkta önemli rol oynamaktadır.

Avrupa birliği müktesebatındaki aday ülkelerin müktesebata tam olarak adapte olarak, birliğin standartlarını kabul etmeleri ve kendi ulusal sistemini birliğin sistemi ile bütünleştirmeleri uzun bir süreci kapsamaktadır. Bu süreç çeşitli ana başlıklardan oluşmaktadır. Ana başlıkların neler olacağı titiz bir tarama süreci ile belirlenerek, mevcut durumun resmi çekilmekte ve Avrupa birliği müktesebatı mevzuatı ile karşılaştırılmaktadır. Bu süreçte Türk Muhasebe Sistemi de Ekonomik ve Mali Başlıklar adı altında incelenerek Birlik standartları ile uyumlu hale getirilmektedir. Bu bağlamda Türk Muhasebe sistemi ile Avrupa Birliği direktifleri ve diğer çalışmalar incelenerek, durum değerlendirmesi yapılmıştır. Ayrıca bu çalışmada Avrupa birliği uyum sürecinde Türk Muhasebe Sistemi'ni etkileyecek olan yönleri, uyum sürecinde muhasebe sistemimizin geldiği aşama, aday ülkelerin muhasebe deneyimleri ve Türk Muhasebe sistemi'nin Avrupa Birliği Muhasebe Standartları'na uyum sürecinde yaşanabilecek olası sorunlara ve 3568 sayılı yasaya tabi olan meslek mensuplarının bu entegrasyon da yapması gerekenlere değinilecektir.

**Bursa, 2011**

**Şevki ÇELİK**



# İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

TEZ ONAY SAYFASI .....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ .....	v
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	xi

## BİRİNCİ BÖLÜM AVRUPA BİRLİĞİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

1. AVRUPA BİRLİĞİ VE TARAMA SÜRECİ .....	1
2. MUHASEBE MODELLERİNİN SINIFLANDIRILMASI .....	2
2.1. İngiliz-Amerikan Modeli .....	2
2.2. Kıta Avrupa'sı Modeli .....	3
2.3. Güney Amerika Modeli .....	3
2.4. Karma Ekonomi Modeli .....	4
3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MUHASEBENİN GELİŞMESİ .....	4
4. AVRUPA BİRLİĞİ YÜRÜTME ORGANLARI .....	5
5. KOPENHAG ZİRVESİ VE KRİTERLERİ .....	6
6. AVRUPA BİRLİĞİ KRONOLOJİSİ .....	7
7. KATILIM ORTAKLIĞI BELGESİ .....	10
8. TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYELİK KAPSAMINDAKİ ULUSAL PROGRAMI .....	11
9. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GENİŞLEME SÜRECİNDE TÜRKİYE .....	13
10. KÜRESELLEŞEN MUHASEBEDE STANDARTLAŞMA VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU .....	14
10.1. Küreselleşen Muhasebe .....	15
10.2. Muhasebe Standartları .....	16
10.2.1. Muhasebe Standartları Oluşturulması .....	17
10.2.1.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi .....	17

10.2.1.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi .....	17
10.2.1.3. Kamu Adına Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisinin Özerk Bir Kuruma Devredilmesi.....	17
10.3. Muhasebe Standartları Oluşumunda Bazı Ülke Uygulamaları.....	18
10.4. Uluslararası Muhasebe Standartları .....	20
11. AVRUPA BİRLİĞİNDE MUHASEBE STANDARTLARINDA UYUM .....	21
12. AVRUPA BİRLİĞİNDE SERMAYE PİYASALARININ ENTEGRASYONU VE MUHASEBE UYGULAMALARININ UYUMLAŞTIRILMASI SÜRECİ: TÜRKİYE'NİN UYUMLAŞTIRMA SÜRECİNDEKİ KONUMU .....	23
12.1. Muhasebe Uygulamalarının Küresel Ölçekte Uyumlaştırılmasının Dinamikleri..	25
12.2. AB'de Finansal Piyasaların Entegrasyonu ve Avrupa Tek Sermaye Piyasası Hedefi .....	31
12.3. AB'de Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları .....	35
12.4. Türkiye'nin Muhasebe Uygulamalarını Uyumlaştırma Çabaları .....	42
13. AVRUPA BİRLİĞİNDE FİNANSAL RAPORLAMA .....	50
13.1. Başlangıçta Direktifler .....	50
13.2. Direktifler Harmonizasyonu Sağlayabildi mi? .....	51
13.3. Gelişmeler Uluslararası Uyum Lehine .....	51
13.4. AB UFRS 'yi Doğrudan Kabul Ediyor mu? .....	53
14. AVRUPA BİRLİĞİ MUHASEBE STANDARTLARI .....	54
14.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Etkili Olan Muhasebe Organizasyonları .....	56
14.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) .....	56
14.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	57
14.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) .....	58
14.1.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) .....	59
14.2. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) İle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Tanımları ve Özellikleri.....	60
14.3. Avrupa Birliği Muhasebe Direktifleri ve Birlik Muhasebesinin Uluslararasılaşması .....	61
14.4. Muhasebe Denetimi Açısından Avrupa Birliği Müktesebatı.....	65

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN AB MUHASEBE SİSTEMİNE UYUMU**

1. TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ.....	69
2. TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ’NE ENTEGRASYONU .....	71
3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI STANDARTLARA UYUM UYGULAMALARI .....	71
4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU .....	73
5. AVRUPA TOPLULUĞU ÜLKELERİNDEKİ MUHASEBE EĞİTİMİ İLE ÜLKEMİZ MUHASEBE EĞİTİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	74
6. ULUSLARARASI MUHASEBE UYUMUNUN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA: RUSYA, ÇİN VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI .....	78
6.1. Kavramsal Çerçeve .....	79
6.1.1. Uyumlaştırma ve Standartlaştırma Kavramları ve Gerekliliği.....	79
6.1.2. Uluslararası Uyumlaştırma.....	80
6.1.3. Uyumlaştırmanın Tarihi Gelişimi .....	82
6.1.4. Türkiye’de Uyumlaştırma İle İlgili Yapılan Çalışmalar .....	84
6.1.5. Dünya’da Uluslar Arası Muhasebe Standartlarına Uyum Süreci.....	85
6.1.5.1. ABD’de Yapılan Çalışmalar .....	86
6.1.5.2. Çin’de Yapılan Çalışmalar .....	87
6.1.5.3. Rusya’da Yapılan Çalışmalar .....	88
6.1.5.4. Avrupa Birliği’nde Yapılan Çalışmalar .....	88
6.2. Kuramsal Çerçeve.....	89
7. FARKLI MUHASEBE SİSTEMLERİ İLE IFRS ARASINDAKİ UYUMUN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA .....	91
7.1. Uygulamanın Amacı .....	91
7.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları.....	93
7.3. Uygulamanın Yöntemi.....	94
7.4. Uygulamanın Sonucu.....	95

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**MUHASEBE MESLEĞİNİN GELECEĞİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRME**

1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) İLE TEK DÜZEN HESAP PLANI (TDHP) ARASINDAKİ FARKLAR.....	98
1.1. Mali Tablolar .....	98
1.2. Stoklar .....	98
1.3. Yıllara Sari İşler.....	99
1.4. Karşılıklar .....	99
1.5. Sabit Kıymetler .....	99
1.6. Amortismanlar ve İtfa Payları.....	99
1.7. Yeniden Değerleme .....	100
1.8. İştirakler .....	100
1.9. Finansal Kiralama .....	100
1.10. Ertelenmiş Vergi Borcu/Alacağı.....	101
1.11. Finansal Araçlar .....	101
1.12. Çalışanların Hakları .....	101
2. 21. YÜZYILIN BAŞINDA MUHASEBE MESLEĞİNİ ETKİLEYEN GELİŞMELER VE GELECEĞE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER .....	102
2.1. Muhasebeyi Etkileyen Gelişmeler .....	102
2.2. Küreselleşme ve Muhasebe Mesleği.....	103
2.3. Ortak Muhasebe Dili: Uluslararası Muhasebe Standartları .....	104
2.4. Finansal Raporlama Sisteminde Değişiklik İhtiyacı.....	105
2.5. Teknolojik Gelişmeler ve Muhasebe Mesleği .....	107
2.6. Finansal Skandallar ve Muhasebe Mesleği.....	109
2.7. Ekonomik Krizler ve Muhasebe Mesleği .....	111
<b>SONUÇ .....</b>	<b>114</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>120</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>124</b>

## KISALTMALAR

<b>Kısaltma</b>	<b>Bibliyografik Bilgi</b>
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
FEE	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
AB	Avrupa Birliği
EFRAG	Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu
FESCO	Avrupa Komisyonu ve Avrupa Menkul Kıymet Yasal Düzenleyicileri Forumu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
Bkz.	Bakınız
bkz. aş.	Eserin kendi içinde aşağıya atıf
bkz. yuk.	Eserin kendi içinde yukarıya atıf
C.	Cilt
çev.	Çeviren
der.	Derleyen
IOSCO	Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Örgütü
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

# BİRİNCİ BÖLÜM

## AVRUPA BİRLİĞİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

### 1. AVRUPA BİRLİĞİ VE TARAMA SÜRECİ

Avrupa Birliği; ilk olarak 1957 yılında Belçika, Almanya, Fransa, Hollanda, Lüksemburg ve İtalya tarafından Roma Antlaşması'nın imzalanmasıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu adı altında kurulmuş topluluktur. Bu topluluğun temelini, II. Dünya Savaşı sonrasında sanayi açısından özellikle önem kazanan iki temel hammadde olan kömür ve çelik sektörünü güçlendirmek amacıyla 1951'de kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu oluşturmaktadır. 1958'de yürürlüğe giren Roma Antlaşması üye ülkeler arasında önce Gümrük Birliğini, yani malların gümrük vergisi ödenmeksizin üye ülkeler arasında serbestçe alınıp satılmasını öngörmüştür. Ancak Roma Antlaşması'nda nihai hedef sadece ekonomik olmamış ayrıca tarım, ulaştırma, rekabet gibi diğer birçok alanda da ortak politikalar oluşturulması, ekonomik politikaların yakınlaştırılması, ekonomik ve parasal birlik kurulması, ortak bir dış politika ve güvenlik politikası oluşturulması da olmuştur.<sup>1</sup>

Avrupa Ekonomik Topluluğunda ilk genişleme eylemi 1973 yılında İngiltere, Danimarka ve İrlanda'nın katılımıyla gerçekleşmiştir. Daha sonraki katılımlar, 1981'de Yunanistan'ın, 1986'da İspanya ve Portekiz'in üyeliğe katılımı şeklinde olmuş ve böylece üye sayısı 12'ye çıkmıştır. 1995'de Avusturya, Finlandiya ve İsveç'in katılımıyla üye sayısı 15'e çıkmıştır. Avrupa Birliği'nin son ve en geniş kapsamlı genişlemesi 2004 yılında olmuş ve 10 yeni aday ülkenin üyelik antlaşmalarının imzalamalarıyla AB üyesi ülke sayısı Mayıs 2004'te 25'e çıkmıştır. Bulgaristan ve Romanya ise üyelik müzakerelerini sürdürmekte olan ve üyelikleri 2007 yılı için öngörülen ülkelerdir.<sup>2</sup>

Tarama süreci, aday ülke ile AB Komisyonunun ortaklaşa yürüttükleri, Topluluğa katılacak olan ülkenin ulusal mevzuatının AB müktesebatı ile karşılaştırıldığı ayrıntılı bir inceleme sürecidir. Bu süreçte aynı zamanda, müktesebat ile uyum olan, uyumlaştırılması gereken ya da paralel mevzuat çıkarılması gereken alanlar da tespit edilmektedir. Bunlara

---

<sup>1</sup> Cengiz Toraman ve M.Fatih Bayramoğlu, "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi /Kasım 2006, ss. 458-480.

<sup>2</sup> www.deltur.cec.eu.int (E.T.01.09.2011)

ek olarak tarama süreci, geçiş dönemleri ya da istisnaların uygulanacağı alanları da belirlemektedir. Bu özellikleri itibarıyla tara süreci, katılım müzakerelerinin ilk aşaması olarak kabul edilmekte ve aday ülkenin ulusal hukukunun AB müktesebatı ile uyumluluğunu tespit etmeyi amaçlamaktadır. Katılım müzakerelerinin açılması, ilke olarak, mevzuat anlamında farklılıkların tespiti ertesinde mümkün olmaktadır.<sup>3</sup>

Tarama süreci uygulaması, AB ile aday ülke arasındaki ikili müzakerelerin üzerine kurulduğu bir temel oluşturması bakımından çok önemlidir. Müzakere sürecinin ilk aşaması olarak nitelenen tarama süreci, aday ülkenin kanunlarının, yasal düzenlemelerinin ve kurumlarının Topluluk Müktesebatı ile ne ölçüde uyduğu ortaya konulduğu detaylı bir değerlendirmedir. Topluluk mevzuatının aktarılması ve uygulanması aday ülkelerin karşılaştıkları temel zorlukların başında gelmektedir. Bu faaliyet, idarelerin ve yasal sistemlerin güçlendirilmesini ve aday ülkenin alt yapılarının, özellikle çevre, ulaştırma, enerji ve iletişim alanlarındaki AB standartları ile uyumlu hale getirilmesi gerektirmektedir.<sup>4</sup>

## **2. MUHASEBE MODELLERİNİN SINIFLANDIRILMASI**

Ülkeler arasında muhasebe uygulamalarını etkileyen unsurlarda görülen benzerlikler, söz konusu ülkelerin muhasebe modellerinde de ortak özelliklerin ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir. Bu temele dayalı olarak muhasebe modellerinin “İngiliz-Amerikan Modeli”, “Kıta Avrupa’sı Modeli”, “Güney Amerika Modeli” ve “Karma Ekonomi Modeli” olmak üzere dört ana grup altında sınıflandırılması mümkündür. Anılan muhasebe modellerinin belirgin özellikleri aşağıda açıklanmıştır.

### **2.1. İngiliz-Amerikan Modeli**

Özellikle İngiltere, Amerika ve Hollanda’da geçerli olan muhasebe modelidir. Şirketlerin büyük miktarlarda sermaye sağladığı büyük ve gelişmiş sermaye piyasaları olan bu ülkelerde; muhasebe, yatırımcılar ile kreditorlerin karar vermelerine ve kamunun aydınlatılmasına hizmet etmeye yönelik olarak şekillenmiştir. Bunun yanında, bu ülkelerde eğitim düzeyleri yüksek ve dolayısıyla mali tablo kullanıcıları gelişmiş olup, çok sayıda

<sup>3</sup> www.abmerkezi.org.tr (E.T. 01.08.2011)

<sup>4</sup> Cengiz Toraman, M.Fatih Bayramoğlu, Mali Çözüm Dergisi, Özel Sayısı, Kasım 2006, s. 458.

çokuluslu büyük şirket faaliyet göstermektedir. İngiliz-Amerikan muhasebe modelinin günümüzde birçok ülke uygulaması üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

## **2.2. Kıta Avrupa'sı Modeli**

Bu grubu oluşturan ülkeler kıta Avrupa'sı ülkelerinin çoğu ve Japonya'dan oluşmaktadır. Bu ülkelerde iş dünyasının sermayenin büyük kısmını sağlayan bankalarla çok yakın bağları vardır. Muhasebe uygulamaları temel olarak yasalara dayanmakta olup, uygulama büyük ölçüde muhafazakardır. Muhasebe düzenlemeleri öz olarak sermaye sağlayanların karar verirken ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanması amacına yönelik değil, vergi matrahının hesaplanması gibi devlet merkezli yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik olarak düzenlenmiştir. Fransızca konuşan Afrika ülkeleri de bu sistemi izlemektedir.

Kıta Avrupa'sı ülkelerindeki muhasebe düzenlemelerinin değişen ekonomik koşulların doğurduğu ihtiyaçlara uyum sağlaması Anglo-Sakson ülkelere göre daha uzun zaman gerektirmektedir. Son yıllarda sermaye piyasalarının uluslararasılaşması ve buna bağlı olarak sermaye piyasalarında rekabet gücünü koruma ihtiyacı, meslek gruplarının standart oluşturma sürecine katılımlarındaki artış ve mali tabloların gerçeği yansıtması ilkesinin (true and fair view) Avrupa Birliği (AB) direktiflerine girmesi muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacı doğrultusunda oluşturulması ve Kıta-Avrupası Modeli ile Amerikan-İngiliz Modeli bakış açılarının yakınlaşması sonucunu doğurmuştur.

## **2.3. Güney Amerika Modeli**

Bu model Güney Amerika'daki ülkelerin çoğunu kapsamaktadır. Bu sistemi yukarıda sayılan iki sistemden ayıran temel özellik, söz konusu ülkelerin enflasyon sorunuyla yüz yüze olmaları nedeniyle muhasebe sistemlerinin enflasyonun etkilerini yansıtması ve enflasyona göre düzeltmenin sürekli olarak kullanılmasıdır. Genel olarak değerlendirildiğinde, muhasebe sistemi devletin ihtiyaçlarına göre düzenlenmekte ve tekdüzen uygulamalar işletmelere empoze edilmektedir. Vergi bazlı muhasebe genellikle finansal raporlama amaçları için de kullanılmaktadır.



## 2.4. Karma Ekonomi Modeli

Doğu Avrupa ve eski Sovyetler Birliği'nde son yıllarda gerçekleşen politik değişiklikler ortama özgü, hem sıkı merkezi planlama ve kontrolün kalıntılarına, hem de piyasa merkezli işletme faaliyetlerine cevap vermeye çalışan bir muhasebe modeli ortaya çıkarmıştır. Bu modelin uygulamasında işletmeler ikili muhasebe sistemi tutmaktadırlar. Biri gerçek mali bilgiden çok tek düzen hesap planına dayanan, güdümlü ekonomi modeline alışkın yöneticilere bilgi üretmektedir. Diğeri ise, kapitalist piyasa merkezli ve İngiliz-Amerikan modelini taklit etmekte olup; yatırımcılar, kreditorler ve kapitalist ülkelerin mali analistleri için bilgi üretmeyi amaçlamaktadır.<sup>5</sup>

## 3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MUHASEBENİN GELİŞMESİ

Türkiye'nin dışı açılma sürecinde, uluslar arası platforma doğru bir gelişme içinde olduğu ve globalleşmenin getirdiği hızlı değişim süreci içine girdiği kuşkusuzdur. Bu değişimde muhasebe gibi dinamik bir bilimin ve muhasebecilerin üstlendikleri yeni roller ve görevler vardır. Bunlar uluslar arası uyumlaştırma, uygulama ve düzenlemelerinde ortaya açık bir şekilde çıkmaktadır.

Mesleğimizin Avrupa Birliği normlarına yakınlaştırılması, Birliğin çıkartmış olduğu yönergeler kapsamında gerçekleştirilmesi mümkündür. Avrupa Birliği'nin Muhasebe uygulamaları ve mesleğini üye ülkeler içinde bütünleştirilmesi amacına yönelik 4,7,8 no' lu muhasebe yönergeleri çıkartılmıştı. Bu yönergelerin, Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yürürlük tarih ve karar numaraları şöyledir.

Avrupa Birliği Dördüncü Yönergesi: 25 Temmuz 1978 Tarih ve 78/660 sayılı Komisyonu Kararı kapsamında öngörülen Dördüncü Yönerge, belli tipteki şirketlerin yıllık hesaplarına yöneliktir.

Avrupa Birliği Yedinci Yönergesi: 13 Haziran 1983 tarih ve 1983/349 sayılı Komisyon kararı kapsamında öngörülen Yedinci Yönerge, üye ülkelerdeki şirketlerin Mali Tablolarının Konsolidasyonudur.

---

<sup>5</sup> Nail Sanlı, "Global Muhasebe Standartları", [www.ismmmo.org.tr.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-%2060%20NAİL%20SANLI.doc](http://www.ismmmo.org.tr.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-%2060%20NAİL%20SANLI.doc) (E.T.: 2.9.2011).

Sekizinci Yönerge:10 Nisan 1984 tarih ve 84/253 sayılı Komisyon kapsamında öngörülmüştür. Denetçilerde gerekli olan yasal nitelik, deneyim ve minimum standartlarının düzenlenmesi bağlamındadır.

Ancak, yukarıda değinilen yönergeler, Avrupa Birliği'nin almış olduğu karar çerçevesinde 2005 yılından itibaren üye ülkelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabul etmelerini hükme bağlamıştır. Bu karar çerçevesinde düşünülecek olursa, 2005 yılından sonra mevcut olan Muhasebeye ilişkin yönergeler de bu modernizasyon içinde değerini yitirecektir.

Türkiye, 18 Eylül 1963 yılında imzalamış olduğu Ankara Antlaşması çerçevesinde, Avrupa Birliği'ne üyelik ve entegrasyonu kapsamında üzerine düşen görevi yerine getirmiştir.

Ankara Antlaşmasının temeli Avrupa Birliği'nce 1958 yılında imzalanan Roma Antlaşmasının 3.maddesine dayanmaktadır. Buna göre üye devletlerin ekonomik bir birlik ve giderek bir siyasi bütün haline getirilmesi idi. Gerçekten de daha sonra 1992 Maastricht Sözleşmesiyle birlik ekonomik bütünlükten daha da ileri giderek siyasi bir birleşmeyi gerçekleştirmiştir.<sup>6</sup>

#### **4. AVRUPA BİRLİĞİ YÜRÜTME ORGANLARI**

Avrupa Birliği, faaliyetlerini yürütebilmesi için çeşitli kurumlara fonksiyonel olarak görevler vermiştir. Bu görevler yasama ve yürütme olarak ikiye ayrılmaktadır. Avrupa Birliği'nin yapısal statüsü içinde çeşitli organlar aracılığı ile üye ülkelerin bütünleşme faaliyetlerini yürütmektedir.

Avrupa kurumları, birleşik bir Avrupa inşa etmek amacıyla İkinci Dünya Savaşı sonrasında başlayan, genel Avrupa bütünleşmesi sürecinin çekirdeğidir. 15 Üye Devlet ve Avrupa Birliği ile birleşmeyi bekleyen 13 devletle, Avrupa bütünleşme süreci, Avrupa'da barışı korumayı ve ekonomik ve sosyal gelişmeyi teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

---

<sup>6</sup> archive.ismmmo.org.tr/.../20-65%20AVRUPA%20BİRLİĞİ%20KOM.doc, Ismmmo.avrupa birliği komisyonu yayını (E.T.: 2.9.2011).

Avrupa Birliği üç topluluk üzerine inşa edilmiştir:1951 yılında, Paris Antlaşması ile kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT), 1957 yılında Roma Antlaşması ile kurulan Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EURATOM) ve 1992 yılında Maastricht Antlaşma ile Avrupa Birliği (AB) olarak adlandırılan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET).

Avrupa Birliği yürütme organları yürütme faaliyetlerinin niteliklerine göre işlevsellik kazanmıştır. Bunlar sırasıyla:

- Avrupa Parlamentosu
- Avrupa Birliği Konseyi
- Avrupa Komisyonu
- Avrupa Adalet Divanı ve Asliye Mahkemesi
- Avrupa Birliği Sayıştay
- Ekonomik ve Sosyal Komitesi
- Bölgeler Komitesi
- Avrupa Yatırım Bankası (AYB)
- Avrupa Merkez Bankaları Sistemi (AMBS) ve Avrupa Merkez Bankası
- Avrupa Denetçiliği (Ombudsman)<sup>7</sup>

## **5. KOPENHAG ZİRVESİ VE KRİTERLERİ**

22 Haziran 1993 tarihinde Danimarka'nın başkenti Kopenhag'da düzenlenen AB zirvesinde, Avrupa Konseyi Avrupa Birliği'nin genişlemesinin Doğu Avrupa ülkelerini kapsayacağını kabul etti. Söz konusu zirve kapsamında tam adaylık başvurusunda bulunan ülkelerin siyasi, ekonomik ve topluluk mevzuatının benimsenmesi olmak üzere üç grupta toplanmıştır. Bu kriterler sırasıyla:

- Siyasi Kriter
- Ekonomik Kriter
- Topluluk Mevzuatının Benimsenmesidir.

Tam üyelik kıstasları ise:

- Siyasi Kıstas
- Ekonomik Kıstas
- Uyum Kıstasıdır.

---

<sup>7</sup> archive.ismmmo.org.tr/.../20-65%20AVRUPA%20BİRLİĞİ%20KOM.doc (E.T.: 2.9.2011).

Kopenhag Kriterlerine göre; üye adaylığa başvuran ülkeler, aşağıda sırasıyla belirtilen kriterlerin entegrasyonunu gerçekleştirmekle yükümlüdürler:

- Demokrasi
- Hukukun üstünlüğü
- İnsan Hakları
- Azınlıklarla saygı gösterilmesi ve korunması,

işleyen bir piyasa ekonomisinin varlığını ve birlik içinde piyasa güçleri ve rekabetçi baskı ile baş edebilecek kapasiteyi garanti eden kurumların istikrarını sağlamış olmalıdır. Üyelik, aday ülkenin siyasal, ekonomik ve parasal birliğin hedeflerine katılma da dahil olmak üzere üyelik yükümlülüğünü üstlenme yeteneğine sahip olmasını da öngörür. Birliğin, Avrupa'nın entegrasyonu momentumunu muhafaza ederken, yeni üyeleri özümleme kapasitesi de Birlik ve aday ülkeler için önemlidir.<sup>8</sup>

## **6. AVRUPA BİRLİĞİ KRONOLOJİSİ**

Avrupa Birliği'nin kuruluş kronolojisine ilişkin bazı açıklamalar aşağıdaki gibidir:

1. 1957 Yılında Belçika, Fransa, Almanya, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda Roma Antlaşmasını imzaladı ve Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu oluşturdu,

2. 1959 Yılında: 31.Temmuz.1959 Tarihinde Türkiye, AET'ye ortaklık için başvurdu. 11 Eylül.1959 Tarihinde AET Bakanlar Konseyi, Ankara ve Atina'nın Ortaklık başvurularını kabul etti. 28-30. Eylül.1959 Tarihleri arasında ilk Avrupa Toplulukları Komisyonu ile

3. Türkiye arasındaki ilk hazırlık görüşmesi yapıldı.<sup>9</sup>

4. 1963 Türkiye –AB ortaklık Anlaşması imzalandı.

5. 1973 Yılında Danimarka, İrlanda Cumhuriyeti ve Birleşik Krallık Topluluğa katıldı.

6. 1981 Yılında Yunanistan Avrupa Topluluğu'na katıldı.

---

<sup>8</sup> www.belgenet.com - www.milliyet.com.tr (E.T. 25.08.2011)

<sup>9</sup> T.C Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı - www.foreigntrade.gov.tr - www.hürriyetim.com.tr (E.T.: 2.9.2011).

7. 1987 Türkiye Avrupa Topluluğu'na Roma Antlaşmasının hükümlerine göre Avrupa Topluluğu'na katılım için resmen başvurusunu yaptı.

8. 1989 Yılında Berlin Duvarı yıkıldı. Avrupa Topluluğu, Polonya ve Macaristan'ın demokrasiye geçiş sürecine yardımcı olmak üzere PHARE programını oluşturdu.

9. 1990 Yılında Kıbrıs ve Malta Avrupa Topluluğu'na katılım başvurusu yaptı.

10. 1991 Yılında Macaristan ve Polonya ile ilk Avrupa Anlaşmaları imzalandı. Diğer sekiz Orta Avrupa ülkesiyle de benzer anlaşmalar imzalanacaktır. Slovenya Yugoslavya'dan bağımsızlığını ilan etti. Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla, Estonya, Letonya ve Litvanya bağımsızlıklarını ilen ettiler. Maastricht Anlaşmasıyla Avrupa Birliği oluşturuldu.

11. 1993 Yılında Kopenhag'da düzenlenen Avrupa Birliği Zirvesinde aday ülkelerin Birliğe üyelikleri için gerekli kriterler belirlendi.

12. 1994 Yılında Macaristan ve Polonya Avrupa Birliği'ne üyelik başvurusu yaptı. Avrupa Konseyi, Essen'de üyelik öncesi stratejileri belirledi.

13. 1995 Yılında Avusturya, Finlandiya, İsveç Avrupa Birliği üyesi oldu. Romanya, Slovakya, Letonya, Estonya, Litvanya ve Bulgaristan Avrupa Birliği'ne üyelik başvurusu yaptı. Cannes'da yapılan Avrupa Birliği Zirvesi'nde PHARE programı için ayrılan bütçenin 1995-1999 yılları için 6,9 milyar Euro olması araştırıldı. Madrid'deki zirvede ise üyelik kriterlerine, aday ülkelerin yönetim yapılarında gerekli değişikliklerin yapılması ve gerekli yasama ve yargı değişiklikleriyle Avrupa yasalarının entegrasyonu eklendi.

14. 1996 Çek Cumhuriyeti ve Slovenya Avrupa Birliği'ne üyelik başvurusu yaptı.

15. 1997 Yılında Avrupa Komisyonu, Birliğin genişleme sürecinin yaratacağı etki ve genişleme için gerekli bütçeyi kabul etti. Aday ülkelerle ilgili hazırlanan ilerleme raporları ışığında Komisyon, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Polonya ve Kıbrıs'la üyelik görüşmelerinin başlamasını önerdi. Avrupa Birliği kurumlarının, genişleme sürecini de dikkate alarak daha verimli çalışmasını amaçlayan Amsterdam Antlaşması sonuçlandırıldı. Lüksemburg'da düzenlenen zirvede, genişleme sürecinin başlaması kararlaştırıldı ve Avrupa Komisyonu'nun önerileri benimsendi. Ancak Türkiye'nin adaylık başvurusu reddedildi.

16. 1998 Yılında 10 Orta Avrupa ülkesi ve Kıbrıs'ın adaylık süreci başlatıldı. Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Polonya ve Kıbrıs'ın üyelik görüşmeleri başladı. Malta Avrupa Birliği adaylığını yeniledi.

17. 1999 Yılında Berlin'de toplanan Avrupa Birliği Zirvesi, orta Avrupa ülkelerine verilen üyelik öncesi yardımların 2000 yılından itibaren iki katına çıkarılmasını kararlaştırdı. Böylece bu miktar 2006 yılına kadar yılda 3,12 milyar euro olarak belirlendi. Ayrıca 2004 yılından itibaren yeni üyeler için kullanılacak fonlar bu miktar ayrı tutuldu. Helsinki Zirvesi'nde Bulgaristan, Letonya, Litvanya, Malta, Romanya ve Slovakya ile üyelik görüşmelerine geçilmesi kararlaştırıldı. Türkiye'nin adaylığı onaylandı.

18. 2000 yılında, diğer altı aday ülkeyle üyelik görüşmeleri başladı. Yaşanan görüş ayrılıklarına rağmen Avrupa Birliği Kurumlarını, sayısı iki katına çıkan üyelere hazırlamak amacıyla düzenlenen Nice Antlaşması sonuçlandırıldı. Pek çok alanda veto uygulaması çoğunluk oyu esasıyla değiştirildi.

Avrupa Komisyonu'nda her üye ülkenin tek bir Komisyon üyesiyle temsil edilmesi ve Avrupa Parlamentosu'nun sandalye sayısının 740'a çıkarılması kararlaştırıldı. Bakanlar Kurulu'ndaki oy dağılımı, Türkiye dışında şimdiki ve gelecekteki aday ülkeler dikkate alınarak yeniden belirlendi. Avrupa Birliği liderleri genişleme süreci için kesin bir takvim belirlemedi. Ancak umutlar en hazırlıklı adayların 2004 yılı Haziran ayında yapılacak Avrupa seçimlerine ve aynı yıl yapılacak, Avrupa Birliği kurumları, üye ülkeler ve bölgeler arasındaki güç dağılımını belirlemeyi amaçlayan hükümetler arası konferansa kadar bu süreci tamamlaması yönündeydi.

19. 2001 Haziran ayında İsveç'in Göteburg kentinde bir araya gelen Avrupa Birliği liderleri genişleme sürecinin geri dönüşü olmadığını açıkladı. Aralık ayında Laeken'deki zirvede 20054 yılına kadar Birliğe üyeliğe hazır olacak 10 ülkenin adı açıklandı. Bunlar, Kıbrıs, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Malta, Polonya, Slovakya, Çek Cumhuriyeti ve Slovenya.

20. 2002 Yılında Avrupa Komisyonu, yeni üye olacak ülkelere, üyeliklerinin ilk üç yılı için verilecek destekle ilgili 40 Milyar Euro tutarında bir mali yardım paketi önerdi. Buna göre, çiftçiler başlangıçta doğrudan yapılan yardımların sadece üçte birini

alabilecekler ve bu destek on yıl içinde diğer üye ülkelerle eşit seviyeye yükseltilmesi öngörüldü.<sup>10</sup>

## 7. KATILIM ORTAKLIĞI BELGESİ

Avrupa Birliği 2001 Katılım Ortaklığı Belgesi kapsamında bazı ölçütler belirlenmiştir. Bu ölçütler Kısa ve Orta Vadeli öncelikleri içermektedir:

### 1. Kısa Vadeli Öncelikler

#### a- Siyasi Ölçütler:

Avrupa Birliği'nin öngörmüş olduğu siyasi anlamdaki kriterleri kapsamaktadır.

#### b- Ekonomik Ölçütler

- İç Pazar
- Vergilendirme
- Tarım
- Balıkçılık
- Taşımacılık
- İstatistik
- İstihdam ve Sosyal Konular
- Enerji
- Telekomünikasyon
- Bölgesel Politika ve Yapısal Araçların Eşgüdümü
- Kültür ve Görsel-İşitsel Sektör Politikası
- Çevre
- Adalet ve İçişleri
- İdari ve Adli Kapasitenin Pekiştirilmesi

### 2. Orta Vadeli Öncelikler

#### a- Siyasi Ölçütler

Siyasi Ölçütler Avrupa Birliği kapsamında belirlemiş olduğu kriterleri içermektedir.

#### b- Ekonomik Ölçütler

- İç Pazar

---

<sup>10</sup> 24 Temmuz 2003 Tarih ve 25178 Sayılı Resmi Gazete ve www.Milliyet.com.tr (E.T.: 2.9.2011).

- Vergilendirme
- Tarım
- Balıkçılık
- Taşımacılık
- Ekonomik ve Parasal Birlik
- İstatistikler
- İstihdam ve Sosyal İşler
- Enerji
- Telekomünikasyon
- Bölgeler Politikası ve Yapısal Araçların Koordinasyonu
- Çevre
- Gümrükler
- Adalet ve İçişleri
- İdari ve Adli Kapasitenin Güçlendirilmesi.<sup>11</sup>

## **8. TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ’NE ÜYELİK KAPSAMINDAKİ ULUSAL PROGRAMI**

24 Mart 2001 tarih ve 24352 sayılı resmi gazete yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye’nin benimsemiş olduğu Ulusal Program dokuz maddeden oluşmaktadır. Söz konusu maddelerin içermiş olduğu bölümler de üçe ayrılmıştır. Bunlar sırasıyla:

- Genel İlkeler
- Ulusal Programın koordinasyonu
- Ulusal Programın İzlenmesidir.

Yukarıda açıklanan Ulusal Programın madde içerikleri ise şöyledir:

### **A- Genel İlkeler**

Madde 1- Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne tam üyelik süreci içinde kısa ve orta vadede gerçekleştirilmesi öngörülen çalışmaları kapsamaktadır.

---

<sup>11</sup> <http://www.deltur.cec.eu.int> (E.T.: 2.9.2011).



Madde 2- Tüm kamu kurum ve kuruluşlarının, Ulusal Programda yer alan çalışmalarını zamanında ve öngörülen hedefler doğrultusunda gerçekleştirmeleri esastır. Ulusal Program, Türkiye'nin ihtiyaç ve öncelikleri, yıllık gerçekleştirmeler, Katılım Ortaklığı Belgesi ve İlerleme Raporları da dikkate alınarak gerektiğinde güncelleştirilecektir.

Madde 3- Kamu kurum ve kuruluşları, Avrupa Birliği müktesebatının ulusal mevzuata aktarılması ve uygulanması için gerekli idari düzenlemeleri ve personelin hizmet-içi eğitimini yapacaklardır. Ulusal Programın uygulanması ile ilgili olarak, uyum ve gerekli idari düzenlemeler için ihtiyaç duyulan finansman gereksinimlerini, bütçe ve Avrupa Birliği kaynakları olmak üzere belirleyeceklerdir.

Madde 4- Kamu kurum ve kuruluşları, Ulusal Programın uygulanması nedeniyle duyacakları finansman ihtiyacı için, Ulusal Program öncelikleri açısından Avrupa Birliği Genel Sekreterliğinin uygun görüşüyle, yatırımlar için Devlet Planlama Teşkilatına, cari ve transfer harcamaları için Maliye Bakanlığı'na müracaat edeceklerdir. Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı kurumların bu tür taleplerini öncelikle karşılayacaktır.

Madde 5- Kamu kurum ve kuruluşlarınca, Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecinde ihtiyaç duyulacak tercüme hizmetlerinin koordinasyonuna yönelik olarak Avrupa Birliği Genel Sekreterliği'nde bir tercüme hizmetleri merkezi oluşturulacaktır. Bunun için Avrupa Birliği Genel Sekreterliğine gerekli kaynaklar sağlanacaktır. Bu altyapı kamu kurum ve kuruluşlarının AB müktesebatına uyum amacıyla hazırlayacakları yasa tasarılarının ve AB mevzuatının tercümesine katkıda bulunabilecektir.

#### B- Ulusal Programın Koordinasyonu

Madde 6- Ulusal Programın uygulanmasına ilişkin koordinasyonu Avrupa Birliği Genel Sekreterliği tarafından sağlanacaktır. Kamu kurum ve kuruluşları bu koordinasyonun yürütülmesi için Avrupa Birliği Genel Sekreterliği ile gerekli bilgi akışını sağlayacaklardır.

Madde 7- Kamu kurum ve kuruluşları AB müktesebatına uyum çerçevesinde görev alanlarına giren konuların etkin bir biçimde yürütülmesini ve karar alma süreçlerinde AB boyutunun da dikkate alınmasını sağlamak için mevcut idari yapıları içinde gerekli düzenlemeleri yapacaklardır.

Madde 8- Kamu kurum ve kuruluşlarınca, mevcut yasalarda değişiklik yapılmasının veya yeni yasa çıkarılmasının öngörülmesi halinde, yasa tasarıları, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği koordinasyonunda AB müktesebatına uyum açısından da önceden incelenecektir.

#### C- Ulusal Programın İzlenmesi

Madde 9- Ulusal Programın Bakanlar Kurulunca kabulü ardından, programda yer alan hukuki, idari ve kurumsal düzenlemelere ait tedbirlere ilişkin gerçekleşmeler, ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından yılda dört defa, üç aylık dönemler itibariyle dönem sonunu izleyen 15 gün içinde Avrupa Birliği Genel Sekreterliği'ne iletilecektir.<sup>12</sup>

### **9. AVRUPA BİRLİğİ'NİN GENİŞLEME SÜRECİNDE TÜRKİYE**

Avrupa Birliği, Türkiye'nin 2004 aralık ayına kadar Kopenhag Kriterlerini yerine getirmesi halinde Temmuz 2005 ayında, tam üyelik müzakerelerinin başlatılmasını öngörmektedir. Ancak, yapılan açıklamalar değerlendirildiğinde, söz konusu tarihte müzakerelerin başlatılması zorlaşmaktadır. Yapılması gereken, Avrupa Birliği'nin Kopenhag Kriterleri kapsamında öngörmüş olduğu yasal düzenlemelerin Ulusal Yasalara entegrasyonunun ivedilikle sağlanmasıdır. Bunun içinde Ulusal bir konsensus oluşturulması gerekir.

Bu bağlamda düşünöldüğünde, Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin dünya ile entegrasyonu vakit geçirilmeden sağlanması gerekir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne entegrasyonu, halen uygulanmakta olan muhasebe sistemi açısından olduğu kadar Meslek Mensuplarımızı yakından ilgilendiren önemli bir olgudur.

Bu olgulardan birincisi; 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemidir. Türkiye'de uygulanmakta olan muhasebenin Avrupa Birliği'ne yakınlaştırılmıştır. Ancak, Birliğin 2005 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartlarını tüm üye ölkeler tarafından uygulanmasını öngörmesi önemli bir gelişme niteliğindedir.

---

<sup>12</sup> 24 Mart 2001 tarih ve 24352 Sayılı Resmi Gazete ve www.hürriyetim.com.tr (E.T.: 2.9.2011)

İkinci ise, Meslek Mensuplarımızın sadece Avrupa Birliği normlarına değil, ancak dünya standartlarına entegrasyonun sağlanması önem arz etmektedir. Bu nedenle öncelikle yukarıda ifade edilen gerekçeler kapsamında yasal düzenlemelerin devletin yetkili organlarınca, üniversiteler, muhasebe kurum ve kuruluşlarının ortak çalışmasıyla gerçekleştirilmesi bir gereksinimdir.<sup>13</sup>

## **10. KÜRESELLEŞEN MUHASEBEDE STANDARTLAŞMA VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU**

Küreselleşme, coğrafi sınırları ortadan kaldırarak yerküreyi küçük bir köy haline getirmiş, teknolojinin de yardımıyla dünyanın en ücra köşelerine erişim kolaylaşmış, bilgi ve kaynak akışı hızlanmıştır. Bu olgu sermayenin akışkanlığını kolaylaştırmış ve küreselleşmeyi dönüşü olmayan bir sürece sokmuştur. Uygur küreselleşme olarak nitelenen bu oluşumda sadece mallar değil, yatırımlar ve teknoloji de serbestçe dolaşabilmektedir.<sup>14</sup>

Kültürel, sosyal, siyasal ve ekonomik alanlarda gözlenen uygar küreselleşmenin etkileri, özellikle ekonomik alanda daha fazla hissedilmektedir. Dünyanın herhangi bir ülkesinde yaşanan bir ekonomik kriz, o ülke ile karşılıklı ticaret ilişkileri olan ülkeleri kolaylıkla etkisi altına almakta, coğrafi ve demografik özellikler ya da ekonomik programların benzerliği gibi diğer benzer özellikler dolayısıyla başka ülkelere kolaylıkla sıçrayabilmektedir. Gerek bu durum gerek küresel sermaye sahiplerinin yatırımları hakkında bilgi edinme gereksinimi, özel tekniklerin doğmasına yol açmıştır. Bu nedenle içinde bulunduğumuz bilgi çağında, küresel yaşamın gereği olarak bilgiyi edinmenin ve en iyi şekilde değerlendirebilmenin önemi artmıştır.

Gittikçe artan bilgi edinme gereksinimi muhasebe biliminin ve tekniğinin uygulamaları ile karşılanmaktadır. Bu süreç muhasebenin küreselleşmesine ve evrensel bir dil haline gelmesine yol açmıştır. Muhasebenin evrensel bir dil olarak küreselleşen sermayenin gereksinimini gidermede; bilginin oluşumu, değerlendirilmesi ve raporlanması olgularından yararlanır.

---

<sup>13</sup> Türkiye'nin Avrupa Birliğine Entegrasyonu, İSMMMMO Avrupa Birliği Komitesi, Mali Çözüm, Aralık 2003, s. 186.

<sup>14</sup> Gülnur Muradoğlu, "Globalizasyon, Dünya ile Bütünleşme ve Kriz: Finansal Liberalizasyon ile Nasıl Başa Çıkılır?", Active, Mart-Nisan 2002, s.4

Bu yazıda, küreselleşen muhasebenin özellikleri, küreselleşen muhasebenin dili olarak muhasebe standartlarının oluşumu ve uluslararası nitelik kazanması; Türkiye’de muhasebenin evrensel dil haline dönüşümü ile Türkiye muhasebe Standartları Kurulu incelenecektir.

### **10.1. Küreselleşen Muhasebe**

Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, tasnif edilerek kayıt edilen bu bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizleri ve yorumlamaları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler ve yapılagelişler oluşmuştur. Bu oluşumların tarihsel süreci içinde, muhasebe bilimi gelişmiş, teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebe uygulamalarında da önemli aşamalar kaydedilmiştir. Başlangıçta sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinimini gideren finansal raporların, o ülkenin muhasebe teknikleri içinde üretilmesi sorun olmuyordu. Bu anlamda, her ülkede, muhasebenin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmede; ilgili ülkeye özgün olarak ürettiği finansal raporlar yeterli görülüyordu. Bu nedenle ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme ve değerlendirme ile raporlama kuralları gelişmiş, başka bir deyişle, her ülkede muhasebenin dili olarak farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur.<sup>15</sup>

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, farklı ülkelerde aynı anda faaliyet gösteren işletmeler, farklı ülke muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlar ve her bir ülkedeki muhasebe kurallarına göre ayrı finansal tablolar düzenlemişlerdir. Yine sermaye piyasaları, gelişen ticaret faaliyetleri için fon bulma ve fon sağlama anlamında birer çekim merkezi olmakta, işletmeler finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarını kullanmakta ve finansal bilgilerin iletilmesinde ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmaktadır. Diğer taraftan bu alanda ihtiyaçlara tam olarak cevap verebilecek bir gelişme sağlanamamış olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıklar hala devam etmektedir. Bu farklılıkların sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı

---

<sup>15</sup> Tamer Aksoy, “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi” Mali Çözüm Dergisi, Sayı 71, Nisan-Haziran 2005, ss. 182-199

raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem arz edenlere hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlükler yol açmaktadır.

Uluslararası ticaretin hızla geliştiği, elektronik ortamda ticaretin ve mobil iletişimin bu gelişmeye büyük ölçüde ivme kazandırdığı günümüzde, ekonomik gelişmelere paralel olarak farklı ülkelerde üretilen finansal raporların benzer şekilde değerlendirilip yorumlanması gereksinimi doğmuştur. Bu da muhasebede uluslararası geçerli bir dilin oluşturulması gereğine yol açmıştır. Bu ortak dil, uluslararası muhasebe standartları olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırarak, karşılaştırılabilir ölçülerde algılanmalarını sağlamaktadır.

Sermayenin uluslararası niteliği geliştikçe, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin aynı kurallar içinde ölçülmesi, tasnif edilerek kaydedilmesi, değerlendirilmesi, analiz edilerek yorumlanması ve raporlanması muhasebenin küreselleşmesine yol açmıştır. Küreselleşen muhasebenin uluslararası ortak dil olarak standartlaşma düzeyi arttıkça sermayenin küreselleşmesi de hızlanmıştır.<sup>16</sup>

## **10.2. Muhasebe Standartları**

Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Uluslar arası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlarına uyumlu olması gerekmektedir.

---

<sup>16</sup> Erhan Birgili ve Hakan Tunahan, “Hileli Finansal Raporlama ve Pandoranın Açılan Kutusu” 1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongresi” 17-19 Eylül 2003, Hacettepe Üniv. Kültür Merkezi, s. 234.

### **10.2.1. Muhasebe Standartları Oluşturulması**

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı olup, muhasebe standartlarının kim tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır/olagelmektedir. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler aşağıda kısaca ele alınmıştır.

#### **10.2.1.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi**

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Muhasebe standartlarının bu şekilde belirlenmesi durumunda, Muhasebe düzenlemelerinin başka olgulara uyumu konusunda herhangi bir yaptırım sorunu yaşanmamaktadır. Bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin; ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması beklenmektedir. Bu usule yapılan eleştiriler ise, düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdığı yolundaki eleştirilerdir.

#### **10.2.1.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi**

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi durumunda, standartların yasama yoluyla belirlenmesi durumunda karşılaşılan sorunların önüne geçileceği, muhasebe ilgi gruplarının standart oluşum sürecine daha etkin katılacağı ileri sürülmektedir. Bu yöntemde karşılaşılabilecek önemli sorunlar olarak da, özel sektör düzenleyici kuruluşlarda yaptırım gücü noksanlığı ve uzun ‘uzlaşma’ süreci sayılabilir.

#### **10.2.1.3. Kamu Adına Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisinin Özerk Bir Kuruma Devredilmesi**

Muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD’deki yöntem budur ve Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities Exchange Commission – SEC) devretmiştir. Ayrıca bir diğer avantajı da bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından

daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir. Bu yönteme getirilen eleştiri; yapı itibariyle özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini arttırmakta ve bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir.<sup>17</sup>

### **10.3. Muhasebe Standartları Oluşumunda Bazı Ülke Uygulamaları**

Muhasebe Standartları oluşturulmasında izlenen yol ve süreç konusunda bazı ülkelerin uygulamalarını şöyle özetleyebiliriz.

#### **ABD**

ABD’de muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities Exchange Commission – SEC) devretmiştir. SEC muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonu ile sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) ile 1939 yılında başlayan süreç, 1973 yılında kurulan ve şu anda Amerika’da muhasebe standartları yapma fonksiyonunu yerine getiren FASB (Financial Accounting Standards Board) ile devam etmektedir. FASB 7 üyeden oluşmakta ve üyeler tam zamanlı çalışmaktadır. Üyelerin muhasebe kökenli olup olmaması önemli olmayıp yıllık bütçesi 11 milyon ABD Dolarıdır. Atanma bağımsız bir organ olan Finansal muhasebe Vakfı FAF (Financial Accounting Foundation) tarafından yapılmakta olup üyeler 5 yıl için seçilmektedir. Üyelerin ikinci kez seçilmelerinin mümkün olduğu sistemde, FAF, FSAB ile iş dünyası iletişimin sağlanması için bir danışma konseyi de atamaktadır. FASB toplantıları halka açık olarak yapılmaktadır.

ABD’de muhasebe standartları oluşturulurken izlenen yöntem ve aşamalar aşağıdaki gibidir:

#### **A. Düzenleme yapılacak konuların FASB gündemine alınması**

---

<sup>17</sup> Nedim Bozfakıoğlu, “Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB yayınları No:199, s.151

## B. Standart oluşturma süreci

- n alışma grubunun oluşturulması,
- Çalışma grubunun oluşturulması,
- Tartışma metninin hazırlanması,
- Basın toplantısı ile kamuya duyurma,
- Sözlü ve yazılı önerilerin değerlendiril
- FASB toplan
- Son taslağın hazırlanması,
- Nihai metnin hazırlanması.

FASB, en sonucusu Nisan 2002’de olmak üzere 145 adet standart yayınlamıştır.

## **İngiltere**

İngiltere’de muhasebe ile ilgili ilk düzenleme 1844 yılında şirketler Kanunu ile başlamış ve 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir. 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) tarafından gerçekleştirilmiştir. 1976 yılında kurulan Muhasebe Standartları Komitesi ASC (Accounting Standarts Committe) SSAP (Statements of Standart Accounting Practice) adı altında muhasebe standartları ile SORP (Statements of Recommended Practice) adı altında da genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Yeni standart oluşturma sistemi 1989 şirketler Kanunu ile getirilmiş ve İngiltere’de muhasebe standartları oluşturulması yeniden yapılandırılmıştır. Bu kanun hkmete muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkanları sağlama yetkisi vermiştir. Bu yeni sistemde iki oluşum ne çıkmaktadır: Standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu FRC (Financial Reporting Council) ve muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayımlanması ile yetkili kılınan ASB (Accounting Standarts Board). ASB yeleri FRC tarafından atanmaktadır ve muhasebe konusunda gerekli teknik bilgiye sahip olmak durumundadır. FRC yeleri endüstri, ticaret, muhasebe mesleği gibi değişik çevrelerin temsilcilerinden oluşmakta olup, böylece tüm ilgili çevrelerin katılımının sağlanması amaçlanmaktadır. FRC toplantıları halka açık değildir.



## **Almanya**

1985 yılından itibaren AB direktifleri doğrultusunda muhasebe düzenlemelerini yapan Almanya'nın son zamanlara kadar resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum oluşturulmamış, yalnızca Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayımlamıştır. Almanya muhasebe Standartları Komitesi, 01.05.1998 tarihinde yürürlüğe giren bir kanunla kurulmuş ve bu şekilde bir özerk standart oluşturucu kuruluş faaliyete geçmiştir. Almanya Muhasebe Standartları Komitesinin İngiliz-Amerikan modelinde, kendi üyeleri veya diğer kişi ve işletmeler tarafından finanse edilen, bağımsız bir kuruluş olarak yapılandırılmıştır. Standart oluşturma sürecinde kamuya açık toplantılar yapılması, standartların taslak halinde yayımlanarak ilgililerden görüşler alınması, ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılmasını teminen danışma komitelerinin kurulması öngörülmektedir.

### **10.4. Uluslararası Muhasebe Standartları**

Ekim 1972'de Sidney' de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu 'Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu'nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış, bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973'de gerçekleşmiş; dokuz kurucu üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur.

Bu komitenin amacı uluslar arası muhasebe standartlarını (International Accounting Standards – IAS) üretmek ve kullanımını yaygınlaştırarak, muhasebe mesleğinin uluslararası platformda sağlıklı bilgiler üreten yapıya kavuşmasını sağlamaktır.

1977 Yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) (International Federation of Accountants) kurularak, muhasebe mesleğini dünya çapında geliştirmeyi amaçlamıştır. IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmış ve IASC, IFAC bünyesinde ancak bağımsız ve özerk çalışan bir komite olmuştur.

2000 yılında Edinburg'da yapılan IFAC ve IASC genel kurulunda IASC, IASB (International Standards Board) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu haline getirilmiştir.

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılından beri IASC üyesidirler. Şu anda 104 ülkeden yaklaşık 140 muhasebe kuruluşu IASC üyesidir.<sup>18</sup>

## **11. AVRUPA BİRLİĞİNDE MUHASEBE STANDARTLARINDA UYUM**

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerde muhasebenin uyumlaştırılması, yayınlanan direktifler (yönergeler) yoluyla sağlanmaya çalışılmış ve üye ülkelerden muhasebe sistemlerini bu direktiflere uydurmaları istenmiştir. Direktifler, üye ülkeler tarafından belirli bir süre içinde kendi iç hukuk düzenlerini uyumlaştırmaları gereken yasal enstrümanlardır.

Avrupa Birliği'nce Muhasebe ve muhasebe mesleğine ilişkin üç adet direktif yayımlanmıştır. Bunlardan 25.07.1978 tarihinde yayımlanan Dördüncü Direktif, ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi, 13.07.1983 tarihinde yayımlanan Yedinci Direktif, ortaklıklara ilişkin konsolide mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi ve 10.04.1984 tarihinde yayımlanan Sekizinci Direktif ise ortaklıkların mali tablolarının yasal denetiminden sorumlu kişilerin (muhasebe meslek mensuplarının) nitelikleri konularındadır.

AB'nin muhasebeye ilişkin bu direktiflerin teknik eksiklikler taşıması, AB üyesi ülkelerinde muhasebe standartlarında uyum sağlama çabalarını olumsuz etkilemiştir. Bu direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal muhasebe düzenlemelerine zamanında aktarılamaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıklar devam etmiştir. Ayrıca, muhasebeye ilişkin bu direktiflerin yayımlandıkları tarihten itibaren revize edilmemesi onların, güncellikten uzak ve kalite geliştirici mekanizmalar oluşturamamalarına neden olmuştur. AB ülkelerinde muhasebe uygulamalarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle

---

<sup>18</sup> Serpil Bostancı, SMMM, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Üyesi, [www.tmsk.org.tr/makaleler/diger\\_archive.ismmmo.org.tr/docs/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/diger_archive.ismmmo.org.tr/docs/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc)

sağlanması politikası başarısızlıkla sonuçlanmıştır. AB üyesi ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurmuş olmaları nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlere uyma zorunluluğu yumuşatılmıştır. Diğer taraftan, Avrupa ülkelerine ait büyük şirketlerin, AB muhasebe direktiflerine uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın, bu beklentinin gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlar nedeniyle, AB ülkelerindeki muhasebe uygulamalarında uyum sağlanamamıştır.

Avrupa Birliği, birlik üyesi ülkeler arası mal, hizmet, insan ve sermaye serbest dolaşımının yanı sıra, ortak para birimine (EURO) geçerek tek bir parasal birlik olma sürecini de başlatmıştır. Birlik alanı içinde (Euro Zone) kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası izlenmeye başlanması, para ve sermaye piyasalarında da uyum ve konsolidasyonu gerekli hale getirmiştir. Bu zorunluluk uluslararası ve özellikle ABD menşeli fonlardan yararlanma gereksinimi nedeniyle, uluslararası muhasebe standartlarına uyumu gündeme getirmiştir.

Uluslararası muhasebe standartlarının AB tarafından evrensel biçimde ele alınmasında ise, Almanya'nın meşhur markası BMW otomobillerine ilişkin şu örnek hayli çarpıcıdır: 'ABD'nde BMW otomobilleri ilgi ile karşılanır. Ama Bayerische Motoren Werke A.G. (BMW şirketi) hisse senetleri değil bunun temel nedeni, Avrupa'nın birçok büyük şirketi gibi BMW'nin de Almanya kurallarına göre hazırlanmış finansal tablolarını SEC kurallarına göre değiştirmeyi reddetmesidir. Böylelikle, dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması mümkün olmamaktadır.'

Küreselleşen muhasebede aynı dili konuşabilmeyi teşvik eden Avrupa Birliği de, 14 Kasım 1995'te, Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda yeni stratejisini, uluslararası muhasebe standartlarına uyumunun belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve Avrupa Birliği muhasebe uygulamalarının IAS (uluslararası muhasebe standartları) ile uyumlu hale getirilmesi yönünde belirlemiştir. Birtakım gelişmelerden sonra Avrupa Birliği Komisyonu, Avrupa Birliği'ne üye ülke borsalarında hisse senetleri işlem gören şirketlerin 2005 yılından itibaren, mali tablolarını IAS (uluslararası muhasebe standartlarına) uyumlu hazırlamalarını istemiştir. Bu yaklaşım,

uluslararası muhasebe standartlarının AB ülkelerinde de kullanım tercihini zorunlu hale getirmiştir.<sup>19</sup>

## **12. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE SERMAYE PİYASALARININ ENTEGRASYONU VE MUHASEBE UYGULAMALARININ UYUMLAŞTIRILMASI SÜRECİ: TÜRKİYE'NİN UYUMLAŞTIRMA SÜRECİNDEKİ KONUMU**

AB içinde üye ülkelerin ekonomilerinin entegre olmasında en önemli halkalardan biri sermaye piyasalarının entegrasyonudur. AB içinde sermaye piyasalarının entegrasyonu için önemli projeler yürütülmektedir. Sermaye piyasalarının entegrasyonun başarılı olması ülkelerin muhasebe uygulamaların birbiriyle uyumlu olmasına bağlıdır. Bu amaçla, AB Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uyumun sağlanmasında kullanılabilceğini kabul etmiştir. AB ile tam üyelik hedefi olan ülkemiz bu eğilime dayalı olarak ulusal muhasebe uygulamalarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu hale getirmektedir.<sup>20</sup> Ülkemizin muhasebe uygulamaları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyumlaştırma çabaları stratejik hedefimiz açısından önemli bir adım olarak kabul edilmelidir.<sup>21</sup>

Finans piyasalarında entegrasyon ülkeler arasında ekonomik sınırları önemli ölçüde kaldırmış ve ekonomileri birbirine daha çok bağımlı hale getirmiştir. Bu gelişme, aynı zamanda, sermaye hareketlerini hızlandırarak sermayenin karlı yatırım alanlarına yönelmesi önündeki "teknik" engelleri azaltmıştır. Finans piyasalarının ve özellikle sermaye piyasalarının entegre olması, diğer alanların yanı sıra, finansal raporlama sürecinde ortak standartların geliştirilmesi, finansal bilgilerin hem ülke içinde hem de ülkeler arasında karşılaştırılabilmesi, şeffaflığın sağlanması ve finansal raporlama standartlarının uyumlu olması zorunluluğunu ulusal ve uluslararası düzeyde gündemin ilk sıralarına yerleştirmiştir. Bu eğilim, gelişmiş ekonomilerde daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Özellikle ABD' de yaşanan, muhasebe skandalları ve bunlara dayalı iflaslar bu gelişmeyi tüm dünyada hızlandırmıştır. Önemli bir ekonomik alan olan Avrupa Birliği [AB] içinde de benzer gelişmeler yaşanmaktadır. AB içindeki entegrasyon süreci finans

<sup>19</sup> archive.ismmmo.org.tr/docs/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc (E.T.: 2.9.2011).

<sup>20</sup> Burak Pirgaip, "Türk Sermaye Piyasasında Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Uyum", Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi, Sayı;10, Kasım-Aralık 2003.s. 76

<sup>21</sup> Doğan Cansızlar, SPK Başkanı Basın Açıklaması, 17.11.2003(www.spk.org.tr)

piyasalarının sermaye piyasalarının entegrasyonu bir terim olarak yaygın anlamda çoklu listeleme, sınır ötesi işlemler ve yabancı firmalar tarafından sunulan yatırım hizmetleri gibi dar anlamlarda ele alınmaktadır. Sermaye piyasalarının entegrasyonu bu anlamıyla sermaye piyasalarının uluslararasılaşmasına gönderme yapmaktadır. Akademik anlamda ise "piyasaların entegrasyon", aynı risk ve getiri profiline sahip finansal varlıkların benzer fiyatlara sahip oldukları durumu ifade etmekte kullanılmaktadır. Çalışmamda entegrasyon kavramı, sermaye piyasalarında işbirliği sürecinden piyasaların birleşmesine kadar geniş bir yelpazeyi kapsayan anlamda kullanılmıştır.

Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının entegrasyonu çabaları ile hız kazanmıştır. Bu gelişmeler aynı zamanda finansal raporlama uygulamalarında da uyumlaştırmanın, diğer bir ifade ile entegrasyonun, sağlanması zorunluluğunu gündeme getirmiştir. AB içinde gerçekleştirilen finansal raporlama standartlarının uyumlaştırılması sürecinde gelinen son nokta ile bu son noktanın küresel bağlamdaki konumu Türkiye'nin tam üyelik süreci ile birlikte değerlendirilmelidir. AB'ye tam üye olmak hedefi olan ülkemiz açısından muhasebe uygulamalarının AB uygulamaları ile uyumlu olması tam üyelik sürecinde yaratacağı avantajın yanı sıra, firmalarımız ve yatırımcılarımız açısından da önemli katkılar sağlayacaktır.<sup>22</sup>

AB içinde yaşanan ve sermaye piyasalarının entegrasyonu ile hızlanan muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması sürecinin tanımlanması ve Türkiye'nin bu süreçteki konumunun saptanmasının amaçlandığı çalışmamız giriş ve sonuç bölümleri hariç, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde AB'de finansal piyasaların entegrasyonu ile entegrasyonun önemli bir aşaması olan tek sermaye piyasası hedefi açıklanmıştır. İkinci bölümde tek sermaye piyasası hedefinin doğal uzantısı olan ve tek sermaye piyasası hedefine ulaşmakta kilit konumda olan AB içinde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması süreci tarihsel bir bakışla incelenmiştir. AB'ye tam üye olma hedefi olan ülkemiz muhasebe uygulamaları ile AB muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması süreci ise çalışmamın üçüncü bölümde incelenmiştir.

---

<sup>22</sup> Fatih Yılmaz, "Avrupa Birliği'nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler", XX.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2001.s.74-77

## 12.1. Muhasebe Uygulamalarının Küresel Ölçekte Uyumlaştırılmasının Dinamikleri

Küreselleşme süreci ile sermaye hareketlerine getirilmiş olan sınırlamaların kaldırılması ve finansal kurumlar ile diğer piyasa katılımcılarının çeşitli ülkelerde işlemler yapabilmesi, tarafları uluslararası anlamda borçlu ve alacaklı konuma getirmiştir. Herhangi bir tarafın yükümlülüğünü zamanında veya hiç yerine getirememesi durumunda, bu kurumlardan alacağı olan taraflar doğrudan, doğrudan etkilenen taraflarla borç alacak ilişkisi içinde bulunan taraflar da dolaylı olarak etkilenmektedir. Buna dayalı olarak uluslararası sistemde yer alan bir ülkede ortaya çıkan sorun yalnız bu ülkelerin sorunu olarak kalmamakta, diğer ülkelerde de yayılabilmektedir. Bu durum sistemde yer alan ülkelerin ilgili düzenleyici otoritelerin işbirliği zorunlu kılmaktadır. Buna dayalı olarak; finansal piyasalar, ulusal ve uluslararası düzeyde, serbestleşme ve entegrasyona doğru giderken, piyasaların düzenlenmesine ve gözetimine olan yaklaşımda değişmektedir. Düzenleme ve gözetime ilişkin yaklaşım; genel olarak, piyasaların kısıtlanması noktasından, bu piyasalarda yer alacak olan finansal kurumların daha sağlam bir kaynak yapısı üzerinde çalışmalarının sağlanması ve kamuyu aydınlatma uygulamalarının genişletilerek piyasa katılımcılarının daha rasyonel karar vermelerinin sağlanması noktasına kaymaktadır.

Finans piyasalarında yaşanan krizler, yapısal düzenlemelerin eksikliğini ve bazı durumlarda da olmadığı gerçeğini gündeme getirmiştir. Piyasa dinamiklerinin sorunsuz işleyebilmesi için piyasadaki tüm tarafların üstlendikleri riskin düzeyini tamamlamış olmaları gerekir. Piyasalardaki düzenleyici otoriteler de temelde taraflara bu bilgilerin doğru ve zamanında ulaştırılmasını garanti etmektedir. Piyasadaki tarafların alacakları kararların etkinliği üzerinde doğrudan etkisi olan bu bilgiler önemli ölçüde muhasebe bilgisi niteliğindedir ve finansal raporlama süreci ile taraflara ulaşmaktadır. Raporlanan bu muhasebe bilgileri, piyasaların verimli çalışmasını destekleyen önemli bir unsurdur.<sup>23</sup>

Küresel gelişmeler işletme faaliyetlerini önemli ölçüde etkilemektedir. Bilişim teknolojisi ile bu teknolojiye dayalı olan iletişim teknolojisindeki ilerlemeler önemli ölçüde işletme faaliyetlerine etki etmektedir. Bu sayede bilgiye ulaşmanın maliyeti sıfıra yaklaşmış ve dünyanın her noktası pazar haline dönüşmüştür. Bilişim ve iletişim

---

<sup>23</sup> Fikret Çankaya, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Cilt 3, Sayı 6, 2007. s.224

teknolojisindeki gelişmeler, finansal raporlama sürecini ve finansal tabloların niteliği ile içeriğini de internet ortamında sunulmasının maliyetleri ihmal edilebilecek bir düzeye gerilemiştir.

Finansal raporlama maliyetlerinin sıfıra yaklaşmasının yanı sıra, finansal raporlama sisteminde bilginin akışı hızlanmıştır. Elektronik ortamda finansal ve finansal olmayan bilgiler, sürekli ve gerçek zamanlı olarak kullanıcılarına sunulabilir duruma gelmiştir.

Finansal raporlama sisteminde bilgilerin gerçek zamanlı olarak kullanıcılarına sunulması olanağı, finansal raporlamanın durağan olmaktan çıkıp dinamik bir nitelik kazanmasına neden olmuştur. Dinamik nitelikli finansal raporlama ile işletmeler her koşulda ve her tür işletme faaliyetine ilişkin istediği ayrıntıda bilgiyi sunabilme "gücüne" erişmektedir. Bilişim ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler finansal raporlama sistemi dinamiği de harekete geçirmiştir. Bunlardan en önemlisi finans piyasalarında ortaya çıkan entegrasyon eğilimidir. Bu anlamda finans piyasalarının entegrasyonu finansal raporlama sistemini bir yönü ile etkilerken diğer yönüyle finansal raporlama sistemindeki yeni fırsatlar finans piyasalarının özellikle sermaye piyasalarının entegrasyonunu hızlandırmakta, diğer yandan firmalar ve yatırımcılar açısından uluslararasılaşma artmaktadır.<sup>24</sup> Günümüzde sermaye piyasalarındaki bu eğilimin hızı her geçen gün artmaktadır. Menkul kıymet borsalarında işlem gören yabancı firmaların sayısındaki değişim, uluslararasılaşma eğiliminin önemli göstergelerinden biri olarak kabul edilmelidir. Örneğin, bugün ABD sermaye piyasalarında 1000 'in üzerinde yabancı firmanın hisse senedi işlem görmektedir. Bu firmaların kuruldukları ülkeler dikkate alındığında 50'nin üzerinde ülkeye karşılık geldiği görülecektir.

---

<sup>24</sup> Yahya Arıkan, "Finansal Raporlama Standartları İSMMMO Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 72, Haz-Tem. 2006, ss. 7-17.

**Tablo 1: Bazı Menkul Kıymet Borsalarındaki Şirket Sayısı**

	2002			2001			Değişim 2002/2001
	Toplam Yurtiçi Yabancı			Toplam Yurtiçi Yabancı			
Amex	571	523	48	606	558	48	-5,8%
Meksiko	169	163	6	172	167	5	-1, %
NASDAQ	3649	3268	381	4063	3618	445	-10,2%
NYSE	2366	1894	472	2400	1939	461	-1,4%
Atina	314	313	1	314	313	1	0,0 %
Kopenhag	201	193	8	217	208	9	-7,4%
Deutsche	934	715	219	983	748	235	-5,0%
Börse İrlanda	76	62	14	87	68	19	-12,6%
İstanbul	289	288	1	311	310	1	-7,1%
İtalya	295	288	7	294	288	6	0,3%
Londra	2272	1890	382	2332	1923	409	-2,6%
Stockholm	297	278	19	305	285	20	-2,6%
İsviçre	398	258	140	412	263	149	-3,4%
Tel-Aviv	624	622	2	649	648	1	-3,9%
Viyana	129	109	20	113	99	14	14,2%
Hong Kong	978	968	10	867	857	10	12,8%
Kore	679	679	0	688	688	0	-1,3%
Osaka	1312	1312	0	1335	1335	0	-1,7%
Shanghai	715	715	0	646	646	0	10,7%
Singapur	501	434	67	492	423	69	1,8%
Tokyo	2153	2119	34	2141	2103	38	0,6%

Kaynak: <http://www.world-exchange.org/publications/fA1402.Xis>. 15/10/2003.

Benzer olarak, menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerin hisse senetlerinin piyasa değerleri incelendiğinde uluslararasılaşma eğilimi daha açık şekilde görülebilecektir. Menkul kıymet borsalarında işlem gören yurtiçi ve yabancı firmaların hisse senetlerinin değerleri incelendiğinde yıllar itibariyle yabancı firmaların hisse senetlerinin toplam içindeki payının birçok menkul kıymet borsasında artmakta olduğu görülecektir.



**Tablo 2: Bazı Menkul Kıymet Borsalarında İşlem Gören Hisse Senetlerinin Toplam Değeri**

(milyon \$)	2002			
	Toplam	Yurtiçi	Yabancı	Yatırım Fonu
Amex	642	181,0	NA	NA
Meksiko	32285,6	27089,1	756,7	4439,8
NASDAQ	7254594,3	7000343,3	251536,9	2714,1
NYSE	10311155,7	9410 337,0	701 695,6	199123,1
Atina	23461,5	23138,9	33,2	289,4
Kopenhag	53262,2	48654,0	1306,8	3301,4
Deutsche Börse	1212301,6	1 110 392,1	101909,5	0,0
İrlanda	33270,3	33072,4	197,9	0,0
İstanbul	69936,7	69936,7	0,0	0,0
İtalya	634634,6	576460,1	57953,9	220,6
Londra	4001339,9	1 881103,1	2104 628,0	15608,8
Stockholm	279943,5	220063,1	59880,4	0,0
İsviçre	599749,1	584285,6	9754,4	5709,0
Tel-Aviv	12676,2	12676,2	0,0	0,0
Viyana	6108,9	5917,2	191,7	0,0
HongKong	194003,6	193684,6	257,4	61,7
Kore	596631,6	596435,2	0,0	196,4
Osaka	124017,4	118132,7	0,0	5884,7
Shanghai	211 643,9	204916,4	0,0	6727,4
Singapur	63047,8	NA	NA	NA
Tokyo	1564243,9	1551127,4	518,2	12598,2

Kaynak: <http://www.world-exchange.org/publicationsfJAI402.X1s>, 15/1012003.

Sermaye piyasalarındaki entegrasyon ve uluslararasılaşma eğiliminin sonucunda; yatırımcılar, yatırımı yapacakları ülkelerdeki muhasebe standartlarını daha sıkı sorgulamakta, finansal tabloların gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığından emin olmak istemektedirler. Benzer olarak, ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından büyük Sorunlara neden olmakta, finansal tablo ve raporlardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu gelişme bir takım sorunları da gün ışığına çıkarmaktadır. Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorunlar yaratmaktadır. Finansal raporlama standartları uluslararası alanda

uyumlu olmayan ülkelerde finansal bilgilerin karşılaştırmalı analizi zorlaşmaktadır. Bu nedenle gerek sermaye piyasalarının küreselleşmesi, gerek uluslararası stratejik yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri; doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık ve anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, şeffaf ve etkin finansal raporlamaya duyulan gereksinim muhasebe uygulamalarının uluslar arası ölçekte uyumlaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. Uluslararası uyumlaştırılmasında, IASB en önemli halka olmuştur.<sup>25</sup>

Küresel finansal raporlama standartlarının kısa sürede tüm ülkeler tarafından uygulanacağını beklemek aşırı iyimserlik olacaktır. Küresel finansal raporlama standartlarına ulaşmakta bir takım kilometre taşları tanımlanmıştır. Bunlardan en önemlilerinden bir, sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü'nün [International Organization of Securities Commissions, IOSCO] attığı adımlardır. IOSCO'nun uluslararası muhasebe sisteminin gelişmesinde ve ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasında önemli payı olmuştur ve gelecekte de bu katkıların devam edeceği beklenmektedir. Bu bağlamda, IASB ile yapılan anlaşmayla; uluslararası menkul kıymet ihraçlarında, İşletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanacak 30 adet UFRS'nin (core standards) kullanılmasını 17. Mayıs 2000 tarihinde IOSCO Başkanlar Komitesi onaylamıştır. Bu anlaşmaya dayalı olarak; ayrıca, hisse senetlerini uluslar arası sermaye piyasalarında ihraç edecek firmaların UFRS'lere ek olarak, ulusal düzenlemelerini de UFRS ile uyumlaştırması beklenmektedir. Bunlara ek olarak, finansal tabloların sunulmasında veya dipnotlarında farklı uygulamaların olması durumlarında, gerekli hallerde, açıklamalara yer verilmesi istenmektedir. IOSCO'nun UFRS'leri benimsemesi, Avrupa ülkelerindeki bu konudaki çalışmaları da hızlandırmıştır. Aynı şekilde, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu [Financial Accounting Standards Board, FASB] da IASB ile 18 Eylül 2002 tarihinde yaptığı anlaşma ile, Amerikan muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarını yakınlaştırma taahhüdünde bulunmuştur. 5 Her iki kurulun mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebe ile ilgili sorunlara yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler üretme taahhüdünü temsil eden bu anlaşma küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktası niteliğindedir. 5 FASB ile IASB arasında 18 Eylül 2002 tarihinde ABD Norwalk Connecticut'da gerçekleştirilen toplantı ile

---

<sup>25</sup> IFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (international Accounting Standards Boards-IASB) Tarafından kurulan standartlardır. IASB öncesinde Uluslar arası Muhasebe Standartları komitesi (IASC) 1973.

hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini bir anlaşma ile karşılıklı olarak kabul etmişlerdir. Bu toplantıda hem FASB ve hem de IASB; mevcut finansal raporlama standartlarını mümkün olduğu ölçüde tamamen birbiriyle uyumlu hale getirebilmek ve geleceğe ilişkin çalışma programlarını koordine edebilmek hedefleri doğrultusunda gereken çabayı gösterme konusunda anlaşmaya varmışlardır.<sup>26</sup>

Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında yaşanan önemli gelişmelerden bir diğeri ise AB çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle AB' de tam entegrasyonun en önemli halkası olan finansal entegrasyon çalışmaları, muhasebe uygulamalarının hem AB ülkeleri arasında hem de uluslararası ölçekte birbiri ile uyumlu hale getirilmesini öngörülmektedir. AB içinde bu konuda önemli çalışmalar yapılmaktadır. AB içinde karşılaştırılabilir finansal raporlamaya ve uluslararası uygulamalara uygun muhasebe ilkelerinin belirlenmesi hedefini gerçekleştirmek için gerekli düzenlemeleri yapmak üzere komisyonlar oluşturulmuştur. AB ülkeleri arasında muhasebe uygulamalarının uyumlu olması için yayımlanmış olan yönergeler ek olarak UFRS'ler ile AB Yönergeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıkların saptanmasına yönelik çalışmalar da yapılmıştır. Bu çalışmaların sonucunda gelinen nokta; AB' de 2005 yılından itibaren halka açık tüm şirketlerin konsolide finansal tablolarını UFRS'lere uygun şekilde hazırlamalarını ön gören düzenlemedir. Bu düzenlemenin yaklaşık olarak 7000 firmayı ve bunların bağlı ortaklıklarını, iştiraklerini ve iş ortaklıklarını etkileyeceği düşünülürse gelinen noktanın önemli bir aşama olduğu açıktır. AB muhasebe uygulamaları açısından belirleyici dinamik finansal entegrasyondur. AB finansal entegrasyon projesinin bu anlamda en önem halkası muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasıdır.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> İdil Kaya, "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru", VI.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-20 Nisan 2003 s.126

<sup>27</sup> Recep Pekdemir (Editör), Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, TÜRMOB yayınları No.139, Ankara 2000- Pirgaib, Burak, "Türk Sermayesi Piyasasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum", Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi, Sayı:10, Kasım-Aralık 2003 (www.spkmpd.org/bprigaip10.pdf(20.01.2004)

## **12.2. AB'de Finansal Piyasaların Entegrasyonu ve Avrupa Tek Sermaye Piyasası Hedefi**

Finans piyasalarının entegrasyonu eğilimi yıllardan bu yana dünyada yaşanan bir gelişmedir. Son yıllarda yaşanan gelişmeler bu süreci tüm dünyada hızlandırmıştır. Yeni bilgi ve iletişim araçlarının yaygınlaşması, finans piyasalarında işlem maliyetlerinin düşmesine ve uluslararası sermaye hareketlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu şekilde piyasalarda işlem hacmi artmış bu da piyasaların likiditesini artırmıştır. Finans piyasalarında yaşanan gelişmeler yakınsaklaşma (convergence) ve uluslararasılaşma olarak iki kavramla açıklanabilmektedir. Yakınsaklaşma; finansal kurumlar, finansal araçlar ve hatta çeşitli ülkelerin finans piyasalar arasında rekabetin çok arttığını ve önceleri var olan ayırımın ve farklılıkların giderek ortadan kalktığı ifade etmektedir. Örneğin, bankalar, aracı kurumlar ve sigorta şirketleri önceleri çok farklı fonksiyon ve ürün çeşidine sahipken, günümüzde bu kurumların verdikleri hizmet ve faaliyet alanları birbirinin içine girmekte ve hatta aynı araçları kullanmaktadırlar. Yakınsaklaşmanın yanı sıra; finans piyasalarındaki değişimin ve gelişmenin yönünü belirleyen diğer bir önemli olgu ise uluslararasılaşmadır. Son yıllarda, finansal işlemlerin uluslararasılaşması ve işlemlerin yirmi dört saat aralıksız devam edebilmesi, yeni teknolojiler, ulusal ve uluslararası piyasaların serbestleşmesi ve yeni finansal ürünler ve bu ürünleri talep eden yatırımcıların ortaya çıkması ile olanaklı olmuştur. Yakınsaklaşma ve uluslararasılaşma eğilimleri, finansal hizmetler sektörünün daha rekabetçi hale gelmesini ve işlemlerin daha teknik ve karmaşık olmasını ifade etmektedir.

Teknolojik gelişmeler arttıkça, gelecekte teknolojik gelişmelerin piyasalar üzerindeki etkisinin bugünden daha da büyük olması beklenmektedir. Özellikle internet teknolojisi, küresel finans piyasanın gelişmesinde büyük etkiye sahiptir. Bu gelişmeler yaşanırken, finans piyasalarının birbirleriyle tam olarak entegre olmalarının önünde vergi ve diğer yasal düzenleme farklılıkları gibi engeller varlığını sürdürmektedir. Dünyanın önemli ekonomik alanlarından biri olan AB içinde de bu gelişmeler önem taşımaktadır. Esas amacı "birlik" oluşturmak olan AB açısından eğilim daha da önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra, entegrasyonun ekonomik katkısı önemli boyutlara ulaşmaktadır. AB içinde daha ileri entegrasyonun Avrupa'nın gayrisafi yurtiçi hasılasını % 7 artmasını sağlayacağı tahmin edilmektedir. Bu durum, politik olanın yanı sıra, tam entegrasyonun

ekonomik gerekçelerinin de dikkate alınması gereğini yeniden vurgulamaktadır. Günümüzde AB içinde var olan ve sayısı giderek artan otuz beşin üzerindeki menkul kıymet borsası dikkate alındığında entegrasyon sürecinin ne kadar önemli olduğu daha belirgin olarak görülebilecektir. Özellikle Euro'ya geçiş ile birlikte yatırım kararlarının şekillendirilmesinde, ülke odaklı analizlerin yerini giderek sektörel bakış açısına bırakması söz konusu olmaktadır. Bir diğer nokta ise, AB' deki menkul kıymet piyasalarındaki bölünmüşlüğü'nün takas ve saklama hizmetlerine de aynı şekilde yansımastır. Euro alanında 12 ayrı işlem sisteminin bulunması, 21 ayrı takas ve saklama kurumunun faaliyet göstermesi önemli bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, AB'nin birçok bölgesinde sınır ötesi takas işlemleri için ortalama olarak 5 aracı kurumun devreye girmesi gerekirken, bu sayı AB içinde ulusal sınırlar dışına taşıdığında 11'e kadar çıkabilmektedir. Takas ve saklama açısından AB' de önemli bir uyum gereksinimi bulunmaktadır. Bunun bir sonucu olarak, AB içinde sınır ötesi finansal işlemlerin ABD'ye oranla on kat daha pahalıya mal olması önemli bir dezavantaj yaratmaktadır.

AB'de menkul kıymet borsalarının entegre edilmesi amacıyla önemli projeler geliştirilmiş ve önemli adımlar atılmıştır. Bu tür entegrasyon çabalarının en önemli yanı dünyadaki tüm sermaye piyasalarının entegrasyonu için bir büyük laboratuvar niteliği taşımasıdır. Bu anlamda AB'de entegrasyon süreci, diğer bölgesel birlikler ve doğal olarak tüm dünyada finans piyasalarının özellikle sermaye piyasalarının entegrasyonu süreci için bir kıyaslama (benchmark) olanağı sağlayacak olmasıdır. Finans piyasalarının entegrasyonu AB'de bir süreç olarak gelişmektedir. Bu sürecin nihai aşaması "Avrupa Tek Finans Piyasası" aşamasıdır. Avrupa tek finans piyasası, AB'ye üye ülkelerin yerel piyasalarının bütünleşmesi ve birleşmesi ile oluşan, piyasalarda AB'nin ortak kurallarını oluşturmaya yönelik yönergelerin düzenleyici olduğu, üye ülkelerin finansal piyasaları arasında sermaye dolaşımının tamamen serbest olduğu ve üye ülkelerin finansal kurumlarının her ülkede serbestçe ürün ve hizmet sunma hakkına sahip oldukları piyasa olarak tanımlanabilir. Avrupa tek finans piyasasının oluşturulması amacıyla AB içinde uzun soluklu çalışmalar yapılmaktadır. AB içinde sistematik çalışmaların 1998 yılından itibaren hız kazandığı görülmektedir. AB Komisyonu, Haziran 1998'deki Cardiff Zirvesinde alınan kararlar doğrultusunda oluşturulması arzulanan finans piyasalarının entegrasyonu için hangi hedeflerin ve araçların gerekli olduğunu açıklamıştır. Bu gelişmeye paralel olarak Mart 2000' de yapılan Lizbon Zirvesini de AB'nin 2010 yılına

kadar dünyanın en rekabetçi ve dinamik bilgi temelli ekonomik bölgesi haline gelmesi stratejik hedefi ortaya konularak, "Finansal Hizmetler Eylem Planı [Financial Services Action Plan, FS;\p]'nın öngördüğü düzenlemelerin yapılarak 2005 yılı sonuna kadar özellikle Euro'ya geçilmesine rağmen AB ve Euro alanında finans piyasalarındaki bölünmüşlüğün ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.

AB içinde büyük ölçüde tek paraya geçilmesi Euro alanı içinde döviz kuru riskini sıfırlamış ve kısmen olsa da yatırımcıların sınır ötesi finansal araçlara olan ilgisinin artmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda AB finans piyasalarının gösterdiği bölünmüşlükten kaynaklanan maliyetler giderek daha fazla önem taşımaya başlamıştır. Bu açıdan AB finans piyasalarının entegrasyonu sürecinin hızlandırılması söz konusu olmuştur. Finans piyasalarının entegrasyonunun AB'de tek sermaye piyasasına ulaşılması anlamına gelir. Para ve sermayenin üye ülke vatandaşlarınca hiçbir engellemeye tabi olmadan dolaşımının yanı sıra, finans sektöründeki aracı ve kurumların serbestçe finansal işletme kurabilmelerini ve hizmetlerini yerine getirmelerini mümkün kılan "Avrupa Tek Sermaye Piyasası"nın oluşturulması ile;

- işletmelerin rekabet gücünü, finans ve sigorta alanlarında sağlanan hizmetlerin geliştirilmesi ve etkinleştirilmesi yoluyla güçlendirilmesi,
- daha etkin bir pazar oluşturulmasıyla üye ülkeler arasındaki tasarrufların optimal kullanımının sağlanması,
- Avrupa'nın Japonya ve Amerikan pazarlarına karşı gücünü koruyabilecek bir finansal ortam oluşturulması,
- hem mal hem de hizmetleri, özellikle de finansal hizmetleri içeren büyük bir pazar oluşturulması mümkün hale gelecektir.

AB sermaye piyasalarının entegrasyonunda iki temel ilişkili alan bulunmaktadır. Bunlardan birincisi para birliğinin yaratılması diğer ise birlik içinde her bir üye ülke sermaye piyasalarını düzenleme yetkilerini devrettikleri "AB Sermaye Piyasası Kurulu"nın kurulmasıdır.

Avrupa Para Birliği hiçbir zaman Avrupa'nın açmazları için optimum çözüm olarak görülmemelidir. Buna dayalı olarak, AB ülkeleri sermaye piyasalarının entegrasyonunda dünyanın diğer bölgelerinden daha fazla yol almışlardır. Sermaye piyasaları açısından diğer olumlu bir adım ise, yeni bir Avrupa Hisse Senedi Endeksi'nin oluşturulmasıdır. Bu

endeks sayesinde, AB borsalarının performanslarının ölçülmesi kolaylaşmakta ve AB. Genelinde çeşitlendirilmiş hisse senedi yatırımlarının belirgin şekilde artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Yapılan çalışmalar, birliğin bütün organlarınca ele alınmakla beraber, somut projelere ihtiyaç duyuldukça bu projeleri tasarlayacak ve gerçekleştirecek özel kurumların tesis edilmesi yoluna gidilmiştir. Avrupa Borsalar Federasyonu [Federation of European Stock Exchange, FESE] bu kurumların önde gelenidir. Avrupa Borsalar Federasyonu, Avrupa borsalarının hem bireysel hem de ortak etkinliklerini geliştirme yolları araştırarak ortak yararlarını temsil etmektedir. Federasyon birincil ve ikincil piyasalar, ticaret, takas, ödeme alanlarında işbirliğini destekleyerek Avrupa borsalarının daha etkin çalışmasını sağlamaktadır. Uluslararası alanda ise uluslararası sermaye piyasalarının eşit düzeye getirilmesi ortak amacıyla birleşen organizasyonların birbirleriyle bağlantı kurmalarını ve işbirliği yapmalarını teşvik etmektedir. Avrupa Borsalar Federasyonunun 1990 yılının Ekim ayında sunduğu öneri ile EUROLIST olarak adlandırılan bir proje geliştirilmiştir. Proje, üye ülke borsalarında işlem gören uluslararası niteliklere sahip menkul kıymetlerin ortak bir listeye kabulünü ve kote edilmesini öngörmektedir. Yatırım kuruluşlarının ve profesyonel fon yöneticilerinin dikkatlerini çekeceği tahmin edilen EUROLIST, gerçekte bir piyasa değildir. Bu aşamada ulusal borsalar faaliyetlerine aynen devam edeceklerdir. EUROLIST, önemli şirketlere hisse senetlerini Avrupa boyutunda sergileme avantajının yanı sıra bunlar arasında bir karşılaştırma kolaylığı sağlama ve söz konusu şirketlerden gelen bilgilerin bir şekilde iletilmesini garanti etme imkanlarını sunmaktadır.

AB içinde her ne kadar önemli ölçüde tek para birimine geçilmiş olsa da sermaye piyasalarının tam olarak entegrasyonunda önemli engeller varlığını sürdürmektedir. Bu engeller sermaye piyasalarının entegrasyonu sürecini yavaşlatmaktadır. AB menkul kıymet borsalarının ABD'de olduğu gibi, tam entegre olabilmelerinin güçlüğü gerek ülke sayısı ve gerekse borsa sayısının çokluğu göz önüne alındığında kolaylıkla ifade edilebilir. Aynı zamanda, yatırımcıların ve aracı kuruluşların henüz ulusal nitelikte kılması, AB piyasalarının bir özelliği olarak bütünleşmeyi zorlaştırmaktadır. Bu durum, piyasa katılımcılarının halen daha küçük işlem pazarlarını ve bunların sunduğu ürün yelpazesini tercih etmelerinden kaynaklanmaktadır. Diğer yandan, hisse senetlerinin halka arz edilmesi sürecine ve yapısına ilişkin ulusal düzenlemelerdeki farklılıklar AB çapında hisse senedi ihracını zorlaştırmaktadır. Üye ülkelerin hukuk, denetim ve vergi düzenlemelerindeki

farklılıklara ek olarak yurtdışı borsalarda göreceli olarak bilgi toplama maliyetinin daha yüksek olması ve ulusal takas ve saklama sistemlerinin yan yana varlığını sürdürmesi bu piyasaların entegre olması önünde önemli engeller olarak kabul edilmelidir.<sup>28</sup>

Bunlara ek olarak, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarında görülen farklılıklar da kurumsal yatırımcıların birlik içindeki bazı ülkelerde yatırım yapmalarında caydırıcı bir rol oynamaktadır. Muhasebenin ölçme ve değerlendirme kuralları ile açıklama gereklerinin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi, şirketler arasında sınır ötesi karşılaştırmaların başarılı şekilde yapılamamasına neden olmaktadır.

AB finans piyasalarının ve özellikle sermaye piyasalarının entegrasyonu sürecinde, yaşanan sorunların aşılmasında muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması önemli bir adım olacaktır. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar sermaye piyasası katılımcılarının kararlarını doğrudan etkilemektedir. Sermaye piyasalarında yatırımcıları yatırım kararlarının muhasebe bilgilerinin niteliği ve çeşitliliği ile doğrudan etkilenmekte olması, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda uluslararası finansal raporlamaya ilgi yeni değildir. Yeni olan uluslararası listelenmiş firmalar ve bunların düzenlenmesinde yaşanan sorunlardır. Bu durum, küresel sermaye piyasalarının doğmasına neden olmaktadır. AB ülkelerinde farklı muhasebe uygulamalarının olması, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacı ile geliştirilmiş olan AB Direktiflerinin sorunu tam olarak ortadan kaldıramamış olması, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında başka çözüm yollarının ortaya konulmasını zorunlu hale getirmektedir. AB içinde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacıyla son yıllarda atılan adımlar bu açılarından değerlendirilmelidir.

### **12.3. AB'de Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları**

AB'nin oluşturulma sürecinde üye ülkelerin tam olarak entegrasyonu gerekmektedir. Bu amaçla üye ülkelerde düzenlemelerin uyumlaştırılması çalışmaları yapılmıştır. Böylece bir üye ülkedeki düzenlemelerin bir başka üye ülkedeki düzenlemelerden daha az bağlayıcı olması sorunu olarak ifade edilebilecek "delaware etkisi" ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Muhasebe uygulamaları, içinde bulunduğu çevre tarafından şekillendirilir. Ülkelerin farklı tarihleri, değerleri ve siyasi sistemleri olduğu gibi

---

<sup>28</sup> Yüksel Koç Yalkın, "AB ve ABD'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2003, s.19



muhasebe gelişim modelleri de birbirinden farklıdır. Bu modelleri belirleyen değişkenler ise; işletmeler ile sermaye sağlayanlar. Arasındaki ilişkiler, diğer ülkelerle politik ve ekonomik bağlar, yasal yapı, işletmelerin büyüklükleri ve karmaşıklığı, finansal çevrenin gelişmişlik düzeyi ile ülkenin genel eğitim seviyesidir.

AB içinde muhasebe alanındaki uyumlaştırma çalışmaları direktifler aracılığı ile yasallaştırılmıştır. AB ülkelerinde, muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama (finansal kurumlar hariç) temelde, dördüncü ve yedinci yönerge hükümlerine göre yapılmaktadır. Banka ve sigorta şirketleri için ayrıca yayımlanmış muhasebe yönergeleri de bulunmaktadır. Bu anlamda AB içinde, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının üye ülkelerde uyumlaştırılması için çok sayıda yönerge yayımlanmıştır. Yayımlanmış yönergeler şu şekilde ifade edilebilir:

- \_ Hesapların yayınlanması hakkında birinci direktif (1986)
- \_ Şirketlerin yıllık finansal tabloları hakkında dördüncü direktif (1978)
- \_ Konsolide finansal tablolar hakkında yedinci direktif (1983)
- \_ Bağımsız finansal denetim hakkında sekizinci direktif (1984)
- \_ Kredi kuruluşlarının yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında banka hesapları direktifi (1986)
- \_ Şube hesapları hakkında on birinci direktif (1986)
- \_ Dördüncü ve yedinci direktiflerin kapsam ve uygulamalarında değişiklik yapılması hakkında SMEIGmbH & Co KG direktifi (1990)
- \_ Sigorta şirketlerinin yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında sigorta hesapları direktifi (1991)

Belirtilen bu direktifler içerisinde dördüncü, yedinci ve sekizinci direktifler Avrupa Birliği içerisinde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında birer kilometre taşı niteliğindedir.

Bu direktiflerin hazırlanmasında Avrupa Muhasebeciler Federasyonunun da [Federation des Experts Comptables Europeens, FEE] önemli katkıları olmuştur. AB muhasebe direktifleri, AB içinde muhasebe standartlarının oluşturulmasında başarılı olmuş; finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamış; sınır ötesi yatırımlarda koşulları iyileştirilmiş ve AB içinde menkul kıymet borsalarında işlem görmeleri için finansal tabloların karşılıklı tanınması zeminini hazırlamıştır. Bu başarılarına karşın, direktifler

finansal tablo kullanıcılarının, hazırlayıcılarının ve standartları oluşturanların karşılaştıkları sorunlara yanıt veremez duruma gelmiştir. Buna dayalı olarak; dördüncü ve yedinci direktiflerin hazırlanmasından bu yana uzun süre geçmesine karşın muhasebe politikaları açısından büyük farklılıkların devam ettiği görülmektedir. Direktiflerin bağlayıcı karakterleri, sunulan çok sayıda seçme hakları ile zayıflamış olduğu da ifade edilmektedir. Bu anlamda uygulanan muhasebe standartları açısından, AB üyesi iki ülke olan İngiltere ve Almanya arasındaki farklılık, İngiltere ve ABD arasındaki farklılıktan çok daha fazladır. Avrupa Komisyonu, AB içerisinde adil ve etkili rekabetin sağlanması amacına katkı sağlamak üzere, muhasebenin uluslararası uyumuna büyük önem vermektedir. Avrupa Komisyonu Kasım 1995'te "Muhasebe Harmonizasyonu: Uluslararası Harmonizasyona Karşı Yeni Bir Strateji" olarak isimlendirilen resmi bir politika belirlemiştir.

Bu arada IASB ile IOSC 'a arasında yapılan çalışmalar 1999 yılında sonuçlanmıştır. Bu iki kuruluş arasında yapılan çalışmalar uluslararası sermaye piyasasında geçerli olan uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesinde önemli gelişmeler kaydetmişler ve ardından IOSC 'a Teknik Komitesi bu standartların tüm sermaye piyasalarında kullanılmasını önermiştir. Bu gelişmelere paralel olarak AB, Yönerge'lerin düzeltilmesi yerine; Avrupa Birliği'ndeki mevcut durumu, IASB ile IOSC 'a tarafından gerçekleştirilen ve muhasebe standartlarının uluslararası uyumunun sağlanmasına yönelik çalışmalarla birleştirmek üzere bu çalışmalara katılmaktadır. Bu amaçla Avrupa Komisyonu, Mayıs 1999'da beş yıllık bir döneme yayılan ve "Finansal Hizmetler İçin Tek Pazar" adı altında bir hareket planı hazırlamıştır. Bu planda; karşılaştırılabilir, şeffaf ve güvenilir finansal bilgiler, etkin ve entegre bir sermaye piyasası için en temel gerek olduğunu ifade edilerek, karşılaştırılabilmenin sağlanamamasının, belirsizlikler nedeniyle sınır ötesi yatırımları engelleyeceği gerçeği ortaya konulmuştur. Planda en acil gereksinimin, aynı finansal raporlama ilkelerine göre hazırlanmış finansal tablolar olduğu saptanmıştır. Şirketlerin sermaye arttırmaları, finansal kaynak aramaları, gerek AB içinde gerekse AB sınırları dışındaki uluslararası finansal pazarlarda devam etmektedir. Bu bağlamda, uluslararası kabul gören uygulamaların AB içerisinde kullanılması gereği açıktır. Planda, uluslararası muhasebe standartları, uluslararası pazarlarda kaynak sağlamak için şirketlerin gereksinim duydukları ortak finansal raporlama ilkelerini sağlayan en uygun araç olarak görülmektedir.

Planda ifade edilen gerekçelerle, Avrupa Komisyonu'nun Şubat 2001'de yaptığı düzenleme ile Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu [European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG] adı altında bir özel sektör girişiminin de bir muhasebe teknik komitesi olarak görev yapması öngörülmüştür. Bu komitenin, UFRS 'lerin Avrupa Birliği'nde kullanımı ile ilgili teknik uzmanlık sağlaması düşünülmüştür.

Komite aynı zamanda UFRS 'lerin hazırlanmasında aktif olarak yer alacak ve AB içinde, standartlarla ilgili eşgüdümü sağlayacaktır. Çalışmalar sununda, EFRAG 'ın ilgili Avrupa örgütlerinden bağımsız olarak faaliyet göstermesi de öngörülmüştür. EFRAG; finansal raporlama ve muhasebe mesleği, menkul kıymet borsaları, finansal analiz uzmanları ve konuyla yakından ilgili en önemli özel sektör grubudur. Bu özelliğiyle de Avrupa Birliği'nde kullanılacak uluslararası muhasebe standartlarının şekillendirilmesinde aktif bir rol oynaması beklenmektedir.

EFRAG, iki alt birimden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi çalışma konularında deneyimli ve nitelikli elemanlardan oluşan bir Teknik Uzman Grubu diğer ise EFRAG 'ın yasallığını ve güvenilirliğini gösterecek, tüm Avrupa'nın temsil edilmesini ve konuya ilgisini garanti altına alacak bir Avrupa Örgütleri Danışma Kurulu'dur. Yapılan düzenlemelere göre; Teknik Uzman Grubu'nun dört temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

- IASB 'nin çalışmalarına aktif olarak katılmak
- UFRS 'leri ve yorumları ile Avrupa Birliği Muhasebe Yönergeleri arasında uyumsuzluklar bulunması durumunda Yönergelerde uygun değişikliklerin yapılması için önerilerde bulunmak
- UFRS 'lerin ve yorumlarının Avrupa Birliği'nde uygulanmasına onay vermek veya reddetmek, bu konularda Avrupa Komisyonu'na önerilerde bulunmak
- UFRS 'lerin ve yorumlarının uygulanmasında rehberlik yapmak,
- Avrupa Birliği içerisinde uluslararası muhasebe standartları ile ilgili taraflar arasında eşgüdümü sağlamak
- Teknik Uzman Grubu içerisinde Avrupa Komisyonu ve Avrupa Menkul Kıymet Yasal Düzenleyicileri Forumu [Forum of European Securities Regulators, FESCO] birer gözlemci bulunduracaklardır.

Avrupa Birliği tarafından yapılan bu düzenleme, Haziran 2000'de başlanan ve AB içinde finansal raporlama ile ilgili olarak öngörülen köklü değişikliklerin bir parçası olmuştur. EFRAG, 41 adet VFRS ile bunlarla ilişkili 33 adet Sürekli Yorumlar Komitesi (Standing Interpretations Committee, SIC) yorumunu incelemiştir. Bu incelemelerde, standartların AB firmaları tarafından uygulanmasına ilişkin deneyimler ve tartışmalar esas alınmıştır. Aynı zamanda, EFRAG; standart geliştirici örgütler ve piyasa katılımcılarının da görüşlerini de alarak, mevcut standartların Avrupa Parlamentosu Yönetmeliği'nin ve Konsey'in ilgili düzenlemelerinin gerektirdiği nitelikleri karşıladığı görüşüne varmıştır ve VFRS 'lerin "bir bütün halinde" onaylanmasını önermiştir. Bu öneri, ilgili taraflar tarafından benimsenerek Avrupa Parlamentosunda kabul edilmiştir. Avrupa Parlamentosunun 19 Temmuz 2002 tarih ve 1606/2002 sayılı kararı, 11 Eylül 2002 tarihinde yayımlanmıştır. Bu karar ile AB üyesi ülkelerin tabi olacağı yeni düzenleme uyarınca en geç 2005 yılından başlamak üzere, bankalar ve sigorta şirketleri de dahil olmak üzere, borsaya kayıtlı tüm şirketler 2005 yılından itibaren konsolide hesaplarını VFRS ile uyumlu olarak hazırlamak zorundadırlar. Üye ülkeler, bu düzenlemeleri tüm şirketlere genişletmekte serbest bırakılmıştır. Bu uygulama; 32 ve 39 numaralı IAS ile bunların yorumları olan 5, 16 ve 17 numaralı SIC'ler dışındaki tüm standartları ve yorumları kapsamaktadır. İstisna olan bu iki standart ve yorumları finansal araçlarla ilgilidir. Bunların kapsam dışında tutulma nedeni ise; IASB 'ın, Avrupa'daki muhasebe uzmanlarıyla birlikte bu standartların revize edilmesi için halen yoğun bir şekilde çalışmasıdır. AB ülkelerinde kabul edilen VFRS 'lerin uygulanmadığı yerlerde dördüncü ve yedinci yönergeler geçerliliğini korumaya devam edecektir.

Bu çerçevede, AB kuralları altında politik düzeyde faaliyet gösterecek olan bir Muhasebe Düzenleme Komitesi kurulması da öngörülmüştür. Komite, Avrupa Komisyonu'nun başkanlığında ve üye ülkelerin temsilcilerinden oluşmaktadır. Komite, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın AB için uygun olup olmadığını onaylamaktadır. Böylece 2005 yılından itibaren entegre olmuş bir sermaye piyasası hedefine daha fazla yaklaşmış, rekabet ve şeffaflık geliştirilmiş, sermayenin daha kolay bir şekilde dolaşması sağlanmış olacaktır.

AB içinde VFRS 'lerin uygulanmasını yaygınlaştırmak ve kolaylaştırmak amacıyla standartların üye ülkelerin dillerinde de yayınlanması söz konusu olacaktır. Gelişmiş finansal raporlamanın yatırımcının korunması açısından önemli olduğu gerçeğinden

hareketle Avrupa Komisyonu, hazırlanacak yeni yapının ve muhasebe standartlarının uygulanmasını zorlayacak denetim sisteminin oluşturulmasına da çalışmaktadır. Bununla birlikte; sadece ulusal denetim standartlarının esas alınmasıyla hazırlanan denetim raporlarının, bu uygulamanın getireceği yararları önemli ölçüde azaltacağı görüşü ortaya çıkmıştır. Bu konuda FEE tarafından Avrupa'daki denetim standartlarının geleceği ile ilgili çalışmalar yapılmaktadır. FEE tarafından yayımlanan AB' de Uluslararası Denetim Standartları Taslağı adındaki tartışma metni, bu konudaki ilk ve en önemli çalışma konumundadır. Metinde; üye ülkelerin muhasebe uygulamalarında uyumun sağlanmasına yönelik görüşleri yer almaktadır. Nitekim üye ülkelerin ulusal denetim standartları arasındaki farklılıklar nedeniyle; denetim raporlarından yararlananlar, raporlarda verilen güvencelerin derecesini anlamak için ek kaynaklar harcamaktadırlar. Bu durum, iş yapma maliyetlerini yükseltmektedir. Denetlenmiş finansal tablolardaki güvenilirliğin yükseltilmesiyle birlikte ülkeler arasındaki nakit akışlarının ve tüm sektörlerdeki mal ve hizmet ticaretinin artmasını sağlayacaktır. Denetim kalitesinin artırılmasını sağlayan bu taslak, Avrupa sermaye piyasalarının birleştirilmesi ve bu piyasalarda kayıtlı tüm şirketlerin 2005 yılı sonuna kadar Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kullanmaya başlamaları hedeflerine ulaşılmasına da destek olmaktadır.

AB içinde muhasebe uygulamalarına yönelik yapılan düzenlemeler, aynı zamanda, yönergelerin mevcut kapsamda uygulanmaya devam edip etmeyeceği konusunu da gündeme getirmektedir. UFRS 'leri kullanan firmalar için muhasebe yönergelerine uygunluk zorunlu olmaya devam ederse bu yönergelerin değiştirilmesi diğer bir deyişle, UFRS 'ye yakınlaştırılması gerekecektir. UFRS 'leri kullanan şirketler muhasebe yönergelerinin kapsamından çıkarılsa bile, en azından ulusal muhasebe standartlarının UFRS 'ye yakınlaştırılması için bu yönergelerin yeniden gözden geçirilerek yenileştirilmesi gereksinimi ortaya çıkmaktadır.

Borsaya kayıtlı şirketlerin 2005 yılından başlayarak uluslararası muhasebe standartlarının konsolide tablolarında kullanılması, bu şirketler için AB'nin muhasebe kurallarının temel olma özelliğini ortadan kaldırmayacaktır. Borsaya kayıtlı şirketlerin UFRS 'yi uygulama koşulu dördüncü ve yedinci yönergelerinin koşullarına ek olacaktır. Yönergelerin, AB içindeki tüm limited şirketler için temel bir karşılaştırılabilir olanağını devam ettirmek için uygulamada kalması ancak UFRS 'ler ile uyumlaştırılması beklenmektedir. Bu amaçla standartların uyumlaştırılmasına da katkı yapacak "Muhasebe

Düzenleme Komitesi" yasal olarak kurulmuş bulunmaktadır. Uluslar arası muhasebe standartlarının oluşturulmasına da katkı verecek bu komite yayımlanan uluslararası muhasebe standardını AB ülkeleri için uyumlaştırdıktan sonra yayımlayacak ve bütün üye ülkeler bunu kullanacaklardır. Bu aynı zamanda, UFRS 'yi kullanmayan şirketlerin muhasebe yönergelerinin asgari koşullarından UFRS gibi daha karmaşık finansal raporlama sistemlerine geçmelerine de yardımcı olacaktır.

AB Muhasebe yönergelerinin UFRS 'ye yakınlaştırılması çalışmalarında, stratejik konuların yanı sıra, teknik sorunlar da bulunmaktadır. Stratejik konulara örnek olarak şirketler hukukunun yapısında değişiklik yapılmasına gerek kalmadan yönergelerin değiştirilmesinin nasıl başarılabilceği sorunu verilebilir. Dördüncü yönerge uyarınca, bireysel finansal tabloların hem bir yasal işlevi hem de bilgilendirme işlevi bulunmaktadır. UFRS uyarınca genel amaçlı finansal tabloların amacı ise işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek bu bilgilerin tüm finansal tablo kullanıcılarına sunulmasıdır. Bu durum, Yedinci Yönerge uyarınca yapılan konsolide finansal tablolara için de geçerlidir. Bireysel finansal tabloların yasal işleviyle bilgilendirme işlevinin bir araya gelmesi, muhasebe yönergelerinin yenilenmesi konusunda çözülmesi gereken sorunların odak noktasını oluşturmaktadır.

Muhasebe yönergeleri ile UFRS arasında var olan teknik sorunlar ise çok çeşitlidir. Özellikle muhasebe yönergelerinin tarihi maliyet ilkesine dayanmış olması buna karşın UFRS 'nin gerçeğe uygun değerle değerlendirme ilkelerini birçok standartta benimsemiş olması farklılıkları artırmaktadır. Aynı şekilde, muhasebe yönergelerindeki ihtiyatlılık ve gerçekleşme ilkelerine sıkı bağlılık bu farklılıkların dayanağını oluşturmaktadır. UFRS uyarınca ihtiyatlılık ilkesi, finansal tabloların güvenilirliğini tanımlayan niteliksel özelliklerden biridir. Aslına uygun sunum, şekilden ziyade özün önceliğinin önemi, tarafsızlık ve tamlık da aynı düzeyde güvenilirlik için aranan niteliksel özelliklerdir. Bu nedenle, UFRS 'ye göre ihtiyatlılık, belirsizlik koşulları altında zorunlu olan tahminlerin yapılmasında uygulanan yaklaşıma yeterli dikkatin gösterilmesi işlemidir. Buna göre işletmelerin varlıkları ve gelirleri abartılmamalı ya da giderler az gösterilmemelidir. Dördüncü yönergenin 31. Maddesindeki gerçekleşme ilkesine göre; sadece bilanço tarihinde "elde edilmiş karlar" sonuç hesaplarına dahil edilebilir. Buna karşın, UFRS'de değerlemeden doğan farklar da sonuç hesaplarına dahil edilir. Burada tartışılan durum, bir gelirin ne zaman gösterileceğidir. Finansal tabloların şirketler hukukundaki rolü ve önemi

nedeniyle ve muhasebe bilgilendirmesinin inandırıcılığı üzerindeki risk dolayısıyla, yorum farklılıkları ancak AB çapında kabul edilebilecek tek bir kavramsal muhasebe çerçevesi yoluyla çözülebilecektir. AB içinde yakınlaştırma amacıyla çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Yapılan bu çalışmalar şu noktalarda yoğunlaşmaktadır:

- UFRS 'yi uygulayan firmaların kapsam dışı bırakılması ve farklı bir rejime geçilmesi
- AB muhasebe yönergelerinin daha üst düzey bir düzenleme olarak kullanılması
- Ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin UFRS 'ye yakınlaştırılması için değişiklik yapılması
- Muhasebe yönergelerinin UFRS 'nin tam yakınlaştırılması Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Avrupa'da uygulanmasına yönelik son düzenleme Mayıs 2001'de yapılmıştır. Avrupa Parlamentosu, şirketlerin IAS 39: Finansal Araçlar: Tahakkuku ve Değerlemesi Standardını uygulamalarına izin verecek şekilde Avrupa Birliği Yönergelerinde değişiklikler yapılmasını onaylamıştır. Muhasebe Yönergeleri'ne yönelik olarak önerilen düzenlemeler, UFRS'yi uygulamayan üye ülkelerin benzer ve yüksek kaliteli finansal raporlama yapmalarını, risklerin ve belirsizliklerin açıklanmasının geliştirilmesini, ve denetim raporlarının uyum ve tutarlılığının artırılmasını sağlayacaktır. Yönerge teklifi; UFRS 'lerin uygulanmadığı yerlerde, bu yönergenin tamamladığı dördüncü ve yedinci yönergelerinin AB muhasebe gereklerini karşılamayı sürdüreceğini de belirtmektedir. Bu nedenle yönergeler, Avrupa'daki yaklaşık beş milyon şirket için uygulamada kalmaya devam edecektir.

#### **12.4. Türkiye'nin Muhasebe Uygulamalarını Uyumlaştırma Çabaları**

AB ülkelerinin muhasebe uygulamalarının birbirleri ile uyumlu olmasının tam entegrasyon için son derece önemli olduğu açıktır. Özellikle AB'nin Mayıs 2004 tarihindeki son genişlemesi sonucunda üye sayısının yirmi beşe yükselmesi bu sürecinin önemini bir kat daha artırmıştır. Bu süreç içinde tüm üyeler için ortak muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi UFRS 'lerin tüm üye ülkelerde tam olarak uygulanmasına bağlı olacaktır. UFRS 'lerin bilgilendirmeye yönelik olması bir başka deyişle piyasalardaki yatırımcıların bilgi gereksinimlerini tam ve gerçeğe uygun bir şekilde sağlamaya yönelik

olması standartların sermaye piyasası yönelimli olması anlamına gelmektedir. Bu yaklaşımın kısa vadede vergi ağırlıklı muhasebe sistemine sahip olan ülkelerin yaklaşımı ile tam olarak örtüşmüyor olması AB'nin gelmek istediği noktayı değiştirmemektedir. Avrupa Birliğine girme sürecinde olan ülkemizde geniş anlamda, uluslararası muhasebe sistemi ile dar anlamda, UFRS ile uyumlu muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi çabaları eskiye dayanır. Yapılan çalışmalar temelde, İtalya, Danimarka, Avusturya gibi ülkelerde yapıldığı gibi UFRS setinin aynen kabul edilmesi hareket noktasına dayanmaktadır. AB ile ilişkilerimiz açısından gelinen nokta dikkate alındığında çalışmaların hızlandırılması kaçınılmaz olacaktır. Ülkemizde uluslararası faaliyetleri olan işletmelerimiz ve yatırımcılarımız açısından uluslararası düzenlemeler ile uyumlu düzenlemelerin yapılması yaşanan gelişmeler çerçevesinde kaçınılmazdır. Bu bağlamda, AB ile tam üyelik hedefi olan ülkemizin muhasebe uygulamalarını AB uygulamaları ile tam uyumlu hale getirmelidir. Ülkemizde yapılan çalışmalar her bir düzenleyici kurum açısından muhasebe standardı geliştirmek şeklinde oluşmuştur. Her bir düzenleyici kurumun geliştirdiği muhasebe standartlarının her birinin tek başına UFRS 'ye uyumlu olması olumlu bir durum olmasına karşın, yarattığı karmaşa önemli bir olumsuzluk olarak kabul edilmelidir. AB ile entegrasyonda avantajlı konumda olacağımız ulusal muhasebe standartlarının geliştirilmesi süreci ilk olarak muhasebe mesleki odaların çalışmalarına dayanmaktadır. Muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasanın kabul edildiği 1989 yılından bu yana muhasebe standartları ile ilgili gereksinim daha belirgin duruma gelmiştir. Bu gereksinmeye dayalı olarak, 1994 yılında TÜRMOB; uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirecek ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu [TMUDESK]'unu kurmuştur. TMUDESK ülkemizde uygulanması öngörülen ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında şu ilkeleri benimsemiştir:

- Saptanan muhasebe standartlar uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır.
- Türkiye ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Yetkilerini devrettiği 2001 yılına kadar TMUDESK bünyesinde on dokuz adet "Türkiye Muhasebe Standardı" geliştirilmiştir. TMUDESK 'in amacı, tüm ülkelerde



faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun oluşturulmasına yönelik yasal düzenleme 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanuna 4487 sayılı yasa ile eklenen bir EK-1 'inci madde ile 18.12.1999 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yasal dayanağı 1999 yılında oluşturulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [TMSK] Nisan 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Faaliyete geçmesi ile daha önce TMSK 'in yayımladığı standartların tümünü taslak metin olarak kabul etmiş ve internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine açmıştır. TMSK tarafından benimsenen standart oluşturma sürecine göre, ilgili kişi ve kuruluşlardan gelen eleştiri ve öneriler çerçevesinde çalışma komisyonları tarafından revize edilecek olan taslak, ikinci kez kamuoyunun görüşlerine sunulduktan sonra nihai şeklini alacak ve "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak yayımlanacaktır. Ülkemizde muhasebe standardı hazırlama konusunda diğer önemli çalışmalar SPK ve BDDK tarafından yapılmıştır. Bu çerçevede SPK 'nın geliştirdiği ulusal muhasebe standartları SPK 'ya tabi ortaklıklar için uygulanması zorunlu olan standartlar; BDDK 'nın geliştirdiği standartlar ise bankacılık sektöründe faaliyet gösteren firmalar için uygulanması zorunlu standartlardır.

Bankacılık sektöründe UFRS ile uyumlu muhasebe standartları BDDK tarafından hazırlanarak 22.06.2002 tarih ve 24793 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" çerçevesinde yapılmaktadır. Bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda finansal durumları, finansal performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla hazırlanmış olan bu tebliğ, bankacılık sektörü ile ilgili muhasebe standartlarını içermektedir. Geliştirilen standartlar bankacılık sektörü ile ilgili olan UFRS 'ler ile uyumlu olmasına karşın, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının farklılaşmasına neden olmaktadır.

Halka açık işletmeler için; SPK tarafından SPK finansal raporlama standartlarının uluslararası standartlarla tam uyumunu sağlamak İMKB, bağımsız denetim kuruluşları,

özel sektör temsilcileri ve üniversitelerin katılımıyla geniş kapsamlı bir proje başlatılmış ve UFRS ile uyumlu 30 adet Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [TMSK] dokuz üyeden oluşmaktadır. Kurul üyeleri bir yeminli mali müşavir, bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere iki TÜRMOB temsilcisi, SPK, Maliye Bakanlığı, YÖK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve TOBB 'dan birer temsilciden oluşmaktadır. Kurul üyeleri üç yıllık süre ile seçilmektedir.

Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının standardı içeren bir "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı" hazırlanarak 30.09.2002 tarihi itibarıyla SPK web sayfasında kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur.<sup>29</sup> Gelen görüşler değerlendirilmiş ve 3 yeni standart daha eklenerek 33 adet UFRS ile uyumlu tam set Tebliğ taslağı 29 Ağustos 2003 tarihine kadar tekrar kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur. Tebliğ taslağı "Seri: XI, NO.:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" adıyla 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğ çerçevesinde geliştirilen muhasebe standartlarının listesi Ek-2'de sunulmuştur.

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ; 1.1.2005 tarihinden sonra sona eren ara finansal tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Özel hesap dönemi olan işletmeler için Tebliğin yürürlüğü 1.1.2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap dönemlerinden sonraki ilk ara finansal tablolardan başlayacaktır. Bu Tebliğe göre, sermaye piyasası kanuna tabi bir ana ortaklığın bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü konumunda olanlar da dahil işletmelerin finansal tablo ve raporlarını tebliğ çerçevesinde geliştirilen hükümler (standartlar) çerçevesinde düzenlemeleri gerekmektedir. Dileyen işletmeler, 31.12.2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere muhasebe standartlarını uygulamaya başlamalarına da olanak tanınmaktadır. Bu işletmeler tebliğe göre, izleyen muhasebe dönemlerinde de finansal tablo ve raporlarını muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamak zorunda olacaklardır.<sup>30</sup>

Uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu ulusal muhasebe standartlarına sahip olmamız AB ile tam üyelik perspektifimiz açısından önemli bir adım olmasına

---

<sup>29</sup> Spk, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ", Seri X, No:19, Resmi Gazete, 2.11.2002

<sup>30</sup> Doğan Cansızlar, SPK Başkanı Basın Açıklaması, 17.11.2003, ([www.spk.ogr.tr](http://www.spk.ogr.tr))

karşın, birden fazla ulusal muhasebe standardına sahip olmamız muhasebe standartlarının uygulanma sürecini daraltmaktadır.<sup>31</sup>

Bilgiye ulaşmanın maliyetinin sifıra yaklaştığı ve dünyanın tek ve her noktasının pazar haline geldiği ekonomik ve sosyal koşullarda ülkemizin bu değişim sürecinin dışında olması beklenmemelidir. Ekonomik alanda AB ile entegre olan ülkemizin siyasal alanda da entegre olması diğer alanların yanı sıra ulusal düzenlemelerinin uyumlu olmasına da bağlıdır. AB içinde ulusal ekonomiler birbiri ile tam olarak entegre olmaya hedefine ulaşırken, buna yönelik muhasebe düzenlemelerini de uyumlu hale getirmektedirler. Bu amaçla tüm üyeler açısından ortak olacak ulusal muhasebe standartlarını UFRS olarak tanımlamışlardır. Ülkemizde de bu gelişmeye paralel olarak 1990'lı yılların başından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu ulusal muhasebe standartlarının geliştirilmesi çalışmaları yürütülmüştür. Bu süreç içinde birtakım sorunlar yaşanmasına karşın gelinen nokta umut vericidir. AB ile müzakerelerin başlaması aşamasında bu uyumun sağlanmış olması finansal ve reel kesimlerimiz açısından önemli bir avantaj olacaktır.

Muhasebe uygulamalarımızın AB uygulamaları ile uyumunun sağlanmasında düzenleyici otoritelerin her birinin ayrı ayrı ulusal muhasebe standardı geliştirme eğiliminde olmaları önemli bir sorun olarak kabul edilmelidir. AB içinde ülkelerini muhasebe uygulamaları birbiri ile uyumlu hale getirilirken ve hatta dünya üzerinde bir uyumlaştırma ve yakınsaklaştırma eğilimi yaşanırken ülkemizde karmaşanın uzun süre devam etmesi beklenemez. Bu karmaşanın ortadan kalkması UFRS ile tam olarak uyumlu ulusal muhasebe standartlarının geliştirilmesinde tek yetkili kurumun tanımlanması ve diğer kurumların bu standartları kabul etmesine bağlı olacaktır. Bu amaçla, TMSK tek yetkili kabul edilmelidir. TMSK'nın geliştireceği ulusal muhasebe standartları tüm kesimler ve sektörlerce zorunlu olarak uygulanmalıdır.<sup>32</sup>

**Ek 1: BDDK' nın Muhasebe Uygulamaları Tebliği Kapsamında Düzenlenen Muhasebe Standartları**  
**1 Sayılı Tebliğ**

<sup>31</sup> Yüksel Koç Yalkın, Demir Volkan ve Demir Defne, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm Dergisi (özel Sayı), Sayı 76, (17.Dünya Muhasebe Kongresi/Kasım 2006), ss. 57-73.

<sup>32</sup> Orhan Çelik, “Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci”, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, s. 60-1.

2 Sayılı Tebliğ

3 Sayılı Tebliğ

4 Sayılı Tebliğ

5 Sayılı Tebliğ

6 Sayılı Tebliğ

7 Sayılı Tebliğ

8 Sayılı Tebliğ

9 Sayılı Tebliğ

10 Sayılı Tebliğ

II Sayılı Tebliğ

12 Sayılı Tebliğ

Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı

Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

Kiralama işlemlerine ilişkin Muhasebe Standardı

Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin

Muhasebeleştirilmesi Standardı

Banka Birleşme ve Devirleri ile Bankalarca İktisap Edilen

Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı

Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı

Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı

Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı

Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

13 Sayılı Tebliğ Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı

14 Sayılı Tebliğ Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı - Ekli Tablo

15 Sayılı Tebliğ Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

16 Sayılı Tebliğ Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı

17 Sayılı Tebliğ Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı ve Eki Tablolar

**Ek 2:** SPK 'nın Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kapsamında Düzenlenen Muhasebe Standartları

Kısım 1 Mali Tablolara ilişkin Genel ilkeler

Kısım 2

Kısım 3

Kısım 4

Kısım 5

Kısım 6

Kısım 7

Kısım 8

Kısım 9

Kısım 10

Kısım 11

Kısım 12

Kısım 13

Kısım 14

Kısım 15

Kısım 16

Kısım 17

Kısım 18

Kısım 19

Kısım 20

Kısım 21

Kısım 22

Kısım 23

Kısım 24

Kısım 25  
Kısım 26  
Mali Tabloların Sunumu  
Ara Mali Tablolar  
Nakit Akım Tablosu  
Hasılat  
Stoklar  
Maddi Varlıklar  
Maddi Olmayan Varlıklar  
Varlıklarda Değer Düşüklüğü  
Borçlanma Maliyetleri  
Finansal Araçlar  
İşletme Birleşmeleri  
Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler  
ve iştiraklerin Muhasebeleştirilmesi  
Kur Değişiminin Etkileri  
Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi  
Hisse Başına Kazanç  
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar  
Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar  
Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar  
Kiralama İşlemleri  
İlişkili Taraflar  
Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması  
Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması  
İnşaat Sözleşmeleri  
Durdurulan Faaliyetler  
Devlet Teşvik ve Yardımları  
Kısım 27  
Kısım 28  
Kısım 29  
Kısım 30

Kısım 31

Kısım 32

Kısım 33

Kısım 34

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler

Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Emeklilik Planları

Tarımsal Faaliyetler

Mali Tablo ve Raporlarının Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi

İlk Dönem Mali Tablolar

Muhtelif Hükümler<sup>33</sup>

## **13. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE FİNANSAL RAPORLAMA**

### **13.1. Başlangıçta Direktifler**

Günümüzde bilindiği üzere sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin yaygınlaşması, bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası boyut kazanması, ülkeler arasında ekonomik işbirliği ve birlik oluşturma girişimleri ile gelişmekte olan ülkelerin dünya piyasalarına girme çabaları muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemini artırmış, uluslararasılaşan ekonomik ortamda finansal raporlarda aynı dilin kullanılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Avrupa Birliği'nde de (AB) üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının başlangıçtan itibaren uyumlaştırılması amaçlanmıştır. AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin girişimler “direktifler” vasıtasıyla yürütülmekte olup; bu amaçla “Dördüncü”, “Yedinci” ve “Sekizinci” direktifler yayımlanmıştır. “Dördüncü Direktif” belli tipteki

---

<sup>33</sup> Çelik, a.g. dergi.

şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, “Yedinci Direktif” konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. “Sekizinci “Direktif”te ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır.

### **13.2. Direktifler Harmonizasyonu Sağlayabildi mi?**

### **13.3. Gelişmeler Uluslararası Uyum Lehine**

AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, birçok üye ülkenin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşmıştır.

AB, 1990'lı yılların başından itibaren, söz konusu sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. Son dönemde genel eğilim ise, yazının başında ifade edilen gelişmelerdeki hızlanmayla birlikte, finansal raporlama/muhasebe standartlarında sadece AB içinde değil, uluslar arası boyutta harmonizasyon lehine olmuştur. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB'nin yeni stratejisini benimseyerek Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosu'na bildirmiştir. Buna göre, AB'nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (o dönemde Komite-IASC) / IOSCO (Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Örgütü) girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesidir. Bu politikaya paralel olarak Avrupa Komisyonu belirlediği hareket planı çerçevesinde Haziran 2000'de 5 yıl



içinde (bu yıl) menkul kıymetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarının IAS (IFRS) ile uyumlu olarak hazırlanması yönündeki iradesini açıklamıştır. Anılan gelişmeyi takiben Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002'de düzenleme yayımlanmıştır. Tüm üye ülkelerin tabi olacağı yeni düzenleme (Regulation/Yönetmelik) uyarınca en geç 2005 yılına kadar bu diğer kapsamdaki şirketler konsolide mali tablolarını düzenlenmesinde IAS (IFRS)yi uygulamakla yükümlü tutulmuş olup, üye ülkelerce bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır.

Söz konusu yükümlülük iştirakleriyle birlikte AB genelinde 7000 şirketi kapsayacak olup, bu şirketler bundan böyle borsalara kote olmada US GAAP'i kullanma seçeneğine sahip olmayacaklardır. Bu düzenlemenin önemi ve bu statüde (Regulation) yayınlanmasının anlamı üye ülkelerde hızla kanun gücüne sahip olmasıdır. Bu düzenlemenin adaptasyonu ulusal düzenlemelerin parçası haline getirilmesine bağlı değildir. Dolayısıyla hem uygulama açısından hem de zamanlamada tutarlılık sağlanmış olmaktadır. AB tarafından uygulanan prosedüre bakıldığında, harmonizasyon taraftarı olduğu bilinmekle birlikte, Avrupa Komisyonu'nun muhasebe standardı oluşturma sürecini üzerinde hiçbir kontrol gücü olmayan ve çok az etkisi olabilecek bir özel sektör organizasyonuna koşulsuz olarak devretmek istemediği sonucuna ulaşmak mümkündür. Zira AB, bu konuda bir onay mekanizması oluşturmuş olup, yeni standartları bu mekanizmayla değerlendirmekte ve AB'de kullanılmasına yönelik olarak onaylamaktadır. Onay konusunda sorumluluğun verildiği birim Muhasebe Düzenleme Komitesidir (ARC). ARC üye ülkelerin temsilcilerinden oluşan ve bir Komisyon üyesi tarafından başkanlık edilen yasal bir oluşumdur. Komiteye teknik görüşler Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) tarafından sağlanmaktadır. EFRAG özel sektörden muhasebe uzmanları (finansal rapor hazırlayıcı, kullanıcı, muhasebe meslek mensupları ve ulusal standart koyucular) tarafından oluşturulan bir yapıdır. Yukarıda bahsedilen teknik uzman grup yanında EFRAG ayrıca bir gözetim kuruluna sahiptir. Gözetim kurulu tüm Avrupa'nın görüşlerinin yansıtılabilmesini teminen teknik uzman grubun çalışmalarını izlemekle sorumludur.

### 13.4. AB UFRS 'yi Doğrudan Kabul Ediyor mu?

Uluslararası standartların zorunlu olması durumunda uygulamanın bir şekilde denetlenmesi ve yaptırımlara bağlanması gerekeceği açıktır. Bu konuda denetimin bir çok düzeyde olması mümkündür. Örneğin hükümetler eliyle, menkul kıymetler düzenleyici kuruluşları eliyle veya gerektiğinde diğer düzenleyici kurumlar tarafından uygulamanın gözetilmesi sağlanması mümkündür.

AB içinde muhasebe standartlarının harmonizasyonunun denetimin harmonizasyonu ile geliştirilebileceği ve dolayısıyla üye ülkelere belli bir hareket alanı sağlanmasının uygun olacağı görüşü hakim olmuştur.

Avrupa Komisyonu, Avrupa menkul Kıymet Düzenleyici Kuruluşları Komitesi ile birlikte bu görüşe paralel olarak uygulamaya yönelik ortak bir yaklaşım oluşturmuştur. Bu yaklaşım uygulamanın tanımı, denetlenecek mali tablolara ilişkin tekniklerin seçimi ve denetçilerin güçleri gibi ana konuları kapsamaktadır. Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi'nin sigortacılık muhasebesine kaynak teşkil eden direktifleri yukarıda değinilen 4 ve 7 nolu direktifler ile birlikte Sigorta işletmelerinin yıllık hesapları ve konsolide hesaplarını içeren Sigorta Muhasebesi Direktifi'dir (91/674/EEC No'lu direktif). 1991 yılında kabul edilen ve AB Konseyi Sigorta Muhasebesi Direktifi olarak bilinen 91/674/EEC no 'lu sigorta şirketlerinin yıllık hesaplarına ve konsolide hesaplarına ilişkin direktifinde AB'nin üye ülkelerinde sigorta şirketlerinin bilançolarının yapıları ve içerikleri arasındaki önemli farklılıkları giderilmesi amacıyla mali tabloların yapıları ve içerikleri ile bazı değerlendirme kuralları düzenlenmiştir. Böylelikle, yıllık ve konsolide mali tabloların birbirleriyle karşılaştırılabilirliği sağlanmıştır. 91/674/EEC no 'lu direktifte sigortacılığa ilişkin özel düzenlemelerin yapılmasının yanında temel ilkelere yukarıda sayılan diğer ilgili direktiflere uyma yükümlülüğü devam etmiştir.

Bunlara ek olarak yukarıda değinilen AB'nin UFRS uygulamasına ilişkin düzenlemesine paralel olarak 17.07.2003 tarihinde yayımlanan 2003/51/EC No'lu direktifle sigorta işletmelerine ilişkin 78/660/EEC ve 91/674/EEC no 'lu direktifler UFRS 'ye uyumlu bir şekilde tadil edilmiştir.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Saim Üstündağ, 212.58.19.130/NR/rdonlyres/3237B818-8EF0.../Ceyma\_160165.pdf, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Genel Sekreteri

## 14. AVRUPA BİRLİĞİ MUHASEBE STANDARTLARI

Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin girişimler “direktifler” vasıtasıyla yürütülmekte olup; bu amaçla “Dördüncü”, “Yedinci” ve “Sekizinci” direktifler yayımlanmıştır. “Dördüncü Direktif” belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, “Yedinci Direktif” konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. “Sekizinci Direktif”te ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır. AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren;

- Direktifler teknik olarak eksiklikler taşıdığı için, üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması ve ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi,

- Muhasebe ile ilgili direktifler yayımlandıkları tarihten itibaren, gerekli değişiklikler yapılmadığından güncelliğini sağlanamaması,

- Kalite geliştirici mekanizmalar oluşturulmadığı için muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması,

- Birçok üye ülke ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurduğu için direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması,

- Büyük Avrupa şirketlerinin AB Muhasebe Standartları'na uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşmıştır.

AB, 1990'lı yılların başından itibaren, söz konusu sorunların önüne geçebilmek için; mevcut direktifleri gözden geçirmek ve Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurul kurmak gibi konuları da içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. Böylece genel eğilim, finansal raporlama/ muhasebe standartlarında sadece AB içinde değil, uluslar arası boyutta bir harmonizasyonun sağlanması şeklinde olmuştur. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995' de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB'nin yeni stratejisini benimsemiş ve Avrupa Konseyine ve Avrupa Parlamentosuna bildirmiştir. Bu gelişmeler sonucunda, AB'nin yeni stratejisi; uluslar arası

muhasebe standartlarının belirlenmesinde Uluslar arası muhasebe Standartları Kurulu (o dönemde Komite – IASC) / Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslar arası Örgütü (IOSCO) girişimlerinin desteklenmesi ve AB Muhasebe uygulamalarının UMS ile uyumlu hale getirilmesi şeklinde olmuştur. Bu politikaya paralel olarak Avrupa Komisyonu belirlediği hareket planı çerçevesinde Haziran 2000’de 5 yıl içinde menkul kıymetleri borsalarda ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin konsolide mali tablolarının UMS ve UFRS ile uyumlu olarak hazırlanması yönündeki iradesini açıklamıştır. Anılan gelişmeyi takiben Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002’de düzenleme yayımlanmıştır. Tüm üye ülkelerin tabi olacağı yeni düzenleme uyarınca en geç 2005 yılına kadar bu diğer kapsamdaki şirketler konsolide mali tablolarının düzenlenmesinde UFRS uygulamakla yükümlü tutulmuş olup, üye ülkelerce bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır.

Bu düzenlemenin önemi ve bu statüde yayınlanmasının anlamı, üye ülkelerde hızla kanun gücüne sahip olmasıdır. Bu düzenlemenin adaptasyonu ise ulusal düzenlemelerin parçası haline getirilmesine bağlı değildir. Dolayısıyla hem uygulama açısından hem de zamanlamada tutarlılık sağlanmış olmaktadır. AB tarafından uygulanan prosedüre bakıldığında, harmonizasyon taraftarı olduğu bilinmekle birlikte, Avrupa Komisyonu’nun muhasebe standardı oluşturma sürecini, üzerinde hiçbir kontrol gücü olmayan ve çok az etkisi olabilecek bir özel sektör organizasyonuna koşulsuz olarak devretmek istemediği sonucuna ulaşmak mümkündür. Zira AB, bu konuda bir onay mekanizması oluşturmuş olup, yeni standartları bu mekanizmayla değerlendirmekte ve AB’de kullanılmasına yönelik olarak onaylamaktadır. Onay konusunda sorumluluğun verildiği birim Muhasebe Düzenleme Komitesi (ARC)’dir. ARC üye ülkelerin temsilcilerinden oluşan bir Komisyon üyesi tarafından başkanlık edilen yasal bir oluşumdur. Komiteye teknik görüşler Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) tarafından sağlanmaktadır. EFRAG, özel sektördeki muhasebe uzmanları (finansal rapor hazırlayıcı, kullanıcı, muhasebe meslek mensupları ve ulusal standart koyucular) tarafından oluşturulan bir yapıdır. Yukarıda bahsedilen teknik uzman grup yanında EFRAG ayrıca bir gözetim kuruluna sahiptir. Gözetim kurulu, tüm Avrupa’nın görüşlerinin yansıtılabilmesini teminen teknik uzman grubunun çalışmalarını izlemekle sorumludur. Uluslar arası standartların zorunlu olması durumunda uygulamanın bir şekilde denetlenmesi ve yaptırımlara bağlanması gerekeceği

açıktır. Bu konuda denetimin birçok düzeyde olması mümkündür. Örneğin hükümetler eliyle, menkul kıymetler düzenleyici kuruluşları eliyle veya gerektiğinde diğer düzenleyici kurumlar tarafından uygulamanın sağlanması mümkündür. AB içinde muhasebe standartlarının harmonizasyonunun, denetimin harmonizasyonu ile geliştirebileceği ve dolayısıyla üye ülkelere belli bir hareket alanı sağlanmasının uygun olacağı görüşü hakim olmuştur. Avrupa Komisyonu, Avrupa Menkul Kıymet Düzenleyici Kuruluşları Komitesi (CESR) ile birlikte bu görüşe paralel olarak uygulamaya yönelik ortak bir yaklaşım oluşturmuştur. Bu yaklaşım, uygulamanın tanımı, denetlenecek mali tablolara ilişkin tekniklerin seçimi ve denetçilerin güçleri gibi ana konuları kapsamaktadır.

#### **14.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Etkili Olan Muhasebe Organizasyonları**

##### **14.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)**

Komite, iş dünyasında finansal raporlama amacıyla dünya çapında kullanılan ilkelerde birlik sağlamayı amaçlamaktadır. Böylece; yatırımcıların, kredi verenlerin, hükümetlerin ve diğer ilgililerin kaynakların dağılımı ve politika kararlarında yeteneklerin iyileştirilmeye çalışılmaktadır.

IASC; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan profesyonel muhasebe kuruluşlarının anlaşmasıyla 1973 yılından itibaren ise Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'na üye tüm profesyonel organlar da ISAC üyeliğine dahil olmuşlardır. Halen 112 ülkeden 153 üyesi olan kuruluş, ulusal standart belirleyici kuruluşlar, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, OECD, Birleşmiş Milletler gibi devletlerarası kuruluşlar ve Dünya Bankası gibi kalkınma kuruluşları ile işbirliği içinde çalışmaktadır. IASC'nin kendi statüsünde belirtilen amaçları şöyledir;

- \_ Kamu yararına, finansal tablolarda ve diğer bazı finansal raporlarda bilgilerin şeffaf, kaliteli ve karşılaştırılabilir olarak yayınlanabilmeleri için anlaşılır, yüksek kaliteli ve yaptırımı olan küresel muhasebe standartlarının geliştirilmesi,
- \_ Bu standartların kullanımının ve sıkı bir şekilde uygulamasının sağlanması,
- \_ Yüksek kalitede çözümler üretebilmesi için ulusal ve uluslar arası muhasebe standartlarının olabildiğince benzer hale getirilmesidir.

Muhasebe ilkeleri ile ilgili kararlar IASC Yönetim Kurulu tarafından alınmakta ve Uluslar arası Muhasebe Standardı (UMS) olarak duyurulmaktadır. Karar alınma sürecinde, konuyla ilgili komite yönetim kuruluna öneride bulunmak üzere ilkelere ilişkin bir taslak ve önerinin lehine ve aleyhine görüşler hazırlar. Yönetim Kurulu tartışmayı kamuya açan bir taslak metnini açıkladıktan sonra, standardın son halini tespit etmek üzere gelen yorumları tartışır. Standardın kabulü için yönetim kurulunun üçte ikisinin onayına gerek vardır. IASC şu ana kadar yayınladığı standartlar pek çok kuruluşun finansal tablolarının etkilemiştir.

Pek çok ülke, standartları üzerinde bir değişiklik (ekleme ya da çıkarma) yapmadan kabul etmiştir. Ayrıca son yıllarda Avrupa Birliği'nde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya belli firmaların belli koşullar altında içsel raporlama amaçlı olarak IASC standartlarını kullanmalarına izin veren kanunları onaylamışlardır. Avrupa Komisyonu, bir bildiri yayınlarak Avrupa Birliği'ndeki belirlenmiş bazı kuruluşların konsolide finansal tablolarını uluslar arası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlamalarının zorunlu hale getirilmesini önermiştir. Hali hazırda AB üyesi ülkelerdeki pek çok büyük kuruluş mali tablolarını bu standartlara uygun olarak hazırlamaktadır.

#### **14.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)**

IFAC, ulusal profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından oluşturulmuş bir kuruluştur ve kamu, özel sektör, sanayi, eğitim alanlarının yanı sıra muhasebe işiyle sık sık karşı karşıya kalan uzmanlaşmış gruplarda görev alan muhasebecileri temsil etmektedir. Halen 113 ülkeden 153 kuruluş ve 2 milyon muhasebeci üyesi bulunmaktadır. IFAC'ın yapısı ve faaliyetleri bu geniş yelpazedeki üyelerin temsilini sağlamaktadır.

IFAC, muhasebecilerin yüksek kalitede hizmeti kamu yararına sunabilmelerini sağlamak üzere, mesleğin geliştirilmesini ve standartların dünya çapında yaygınlaştırılmasını amaçlamaktadır. Komite ve görev grupları üye kuruluşlarla çalışarak, tüm sektörlerdeki muhasebeciler için yüksek kalitede, profesyonel ve etik yayınlar hazırlamaya ve rehberlik yapmaya çalışmaktadır. Yeni ortaya çıkan konularda ve muhasebe hizmetlerinin serbestleştirilmesinde önderlik yapmak, kamusal ve profesyonel açıdan önemi olan konularda dünya muhasebecilerinin sesi olma ve muhasebe mesleğinin

dünya çapında uyumlu hale getirilmesi için yerel muhasebe birlikleri ve ulusal muhasebe organizasyonları ile işbirliği yapma gibi faaliyetlerde bulunmaktadır.

### **14.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)**

Başlangıçta, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'nın bir kolu gibi çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000'de IFAC'ın da katılımıyla Edinburgh'da yapılan genel kurul toplantısı'nda bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Edinburgh'da kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur. Bu yeni yapılanma sonucu, tüm yayın ve yazışmaların Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adına yapılmasına karar verilmiş ve böylece 2001'den itibaren IASB, IASC'nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)'nin yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur. IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek, uluslar arası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla 1 Nisan 2001 tarihinde Londra'da kurulan Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.

IASB'nin amacı uluslar arası alanda kabul görmüş sözü edilen standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslar arası Muhasebe Standartları'nda değişiklik ve düzenlemeler yapmakta, bazı uluslar arası Muhasebe Standartları (UMS)'ni, UFRS olarak adlandırılan Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır.

IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, Finansal raporlama standartlarını dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca IASB'nin en önemli görevlerinden biri de ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmasıdır.

#### **14.1.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)**

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. FEE 'ye üye meslek kuruluşları, 15 Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, 9 AB'ye aday ülkeyi ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar, yaklaşık % 94'ü AB ülkelerinden olmak üzere 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadır. FEE 'de temsil edilen meslek mensuplarının takriben % 45'i serbest çalışmakta, geriye kalan % 55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmaktadır. Olağan toplantılarını her iki yılda bir yapan kurumun en üst karar organı Genel Kuruldur. Federasyonun üst yönetimini Konsey (Yönetim Kurulu) yerine getirir. Konsey Kararlarını; Başkan, Başkan Vekili ve Başkan Yardımcılarından oluşan icra kurulu yerine getirir. FEE, Belçika yasalarına göre "uluslar arası bir örgüt" olarak 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur.

FEE, AB kurumları nezdinde, Avrupa Muhasebe Mesleğinin başı çeken temsilcisi durumundadır. Hem işverenin hem de müşterilerin çıkarlarına hizmet edip, yüksek kalitede teknik destek vererek, mesleğin ayrıcalığını ve vasıflarını anlatmayı amaçlamaktadır. Avrupa muhasebe mesleği mensupları, daha çok kamuya hizmet verdikleri için topluma karşı da özel bir sorumlulukları vardır. FEE; Avrupa Muhasebe Mesleği mensuplarının çıkarlarını kapsayan çok geniş bir yelpazede; denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, şirket hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, çevre sorunları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve liberalleştirilmesi, Avrupa Birimi ve EDI elektronik bilgi aktarımı konuları yer almaktadır. FEE'de özel projeler için geçici çalışma grupları oluşturulurken, teknik sorumluluklar, çalışma grupları (komisyonlar) tarafından yerine getirilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken, FEE pek çok AB kurumu ile özellikle Avrupa Komisyonu ile birlikte işbirliğinde bulunur. FEE Avrupa Muhasebe Mesleğini Uluslar arası düzeyde temsil eden bir örgüttür. Bu nedenle dünya çapındaki muhasebe örgütleri; IFAC (uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu) ve IASB (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu) ile yakın ilişkiler sürdürmektedir.



## **14.2. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) İle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Tanımları ve Özellikleri**

Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak vermeyi amaçlayan standartlardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca finansal tabloların, işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Gerçeği dürüst bir biçimde yansıtılmasını sağlayabilmek, gerekli dipnotlara da yer verilerek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını ve bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunumunu gerektirmektedir. Yaşanan Muhasebe skandalları sonrasında ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) li UFRS ’nin uyumlaştırma çabaları hızlanmış ve uluslararası doğru ve karşılaştırılabilir şeffaf bilgi ihtiyacının önemini bir kez daha ortaya çıkarmıştır. 1973-2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılan ve bazıları yürürlükten kalkmış olan 41 standart, uluslararası muhasebe Standartları (UMS) olarak tanımlanmaktadır. Daha sonra bu kuruluşun devamı niteliğinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılan 7 standart ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak tanımlanmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) dar ve geniş olmak üzere iki anlama sahiptir. Dar anlamda, önceki yapıda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yayımlanan ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak adlandırılan standartlardan farklı olarak, IASB ’nin yayımlayacağını önceden duyurduğu yeni seri numaralı standartlar anlamına gelmektedir. Daha geniş anlamıyla ise, günümüzde, Uluslararası Muhasebe Standartları kurulu (IASB) tarafından çıkarılan standartlar (UFRS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından onaylanan yorumlar ile daha önceden Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılan standartları (UMS) ve daimi yorumlama komitesi (SIC) tarafından onaylanan yorumları kapsamaktadır.

IASB, 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)’nı ve Daimi Yorumlama komitesi (SIC)’nin yorumlarını onaylamıştır. Bu tarihten itibaren çıkarılan tüm yeni muhasebe

standartları , “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)” olarak yorumlar ise “Uluslararası Finansal Raporlama yorumlama komitesi (IFRIC) ’nin adıyla adlandırılmaktadır.

Standartların birden fazla yöntem önerdiği durumlarda, hangi yöntemin kullanıcılığına finansal tablo hazırlayıcısı karar verecektir. Ancak, çok ender olarak bazen, IASB bu alternatiflerden birini tercih edilen yöntem (benchmark treatment) diğerlerini ise alternatif yöntemler (alternative treatments) olarak önerebilmektedir. Diğer taraftan, IASB, genellikle, farklı yöntem seçenekleri sunma yoluna gitmeyi tercih etmemekte ve mevcut alternatifleri azaltma yoluna gitmektedir. Sonuçta, hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, hazırlanan tüm tablolar UFRS’ ye uyumlu olacaktır. Standartlar ilke bazlı olup, finansal tablo hazırlayıcılarına kayda alınma, ölçüm, sunum ve dipnotlara ilişkin rehberlik etmektedir. Standartların çoğu tüm sektörlerde uygulanacak şekilde hazırlansa da, sektörlere özel olarak hazırlanan standartlar da mevcuttur. Aralık 2005 itibarıyla, 31 tanesi UMS, 7 tanesi de UFRS olmak üzere 38 standart bulunmaktadır.

Finansal raporların hazırlanması ve sunumuna ilişkin olarak yayınlanan Çerçeve Metin (Framework) ise, bir muhasebe standardı olmayıp, şirketlerin spesifik bir konuyla ilgili standardın veya yorumun yokluğunda, başvurmaları için hazırlanmış bir kaynaktır. Şirketler çerçeve metinde yer alan genel görüşleri dikkate alarak muhasebe politikalarını belirlerler. Çok ender görülmekle birlikte, Çerçeve Metnin bir standart veya yorumla gelişmesi durumunda öncelikle standart veya yorum uygulanmalıdır.

### **14.3. Avrupa Birliği Muhasebe Direktifleri ve Birlik Muhasebesinin Uluslararasılaşması**

Kurumsal sektör muhasebesi açısından müktesebatın temeli olarak kabul edilebilecek sektör çapında iki direktif bulunmaktadır. Dördüncü AB Şirketler Hukuku Direktifi (1978) ve yedinci AB Şirketler Hukuku Direktifi (1983). Ancak bu direktifler ne bankacılık ne de sigorta sektörlerini kapsamamaktadır. Bu nedenle, bu iki sektörün yıllık hesaplarını kapsamak için iki ilave direktif (1986 Bankacılık Hesapları Direktifi ve 1991 Sigorta Hesapları Direktifi) çıkarılmıştır. Birlik açısından bu dört direktif, kurumsal sektör muhasebesi açısından müktesebatın temel sütunları olarak kabul edilmektedir.

1. Dördüncü Konsey Direktifi (78/660/EEC): Sınırlı Sorumlu Şirketlerin Yıllık Hesapları: Üye devletlerin yıllık hesapları ve yıllık raporları yıllık hesaplarda maddelerin

değerlemesi için genel ilkeleri (örn. ihtiyatlılık), özel değerlendirme kurallarını (örn. duran varlıklar için değerlendirme kuralları) ve yıllık hesapların yayınlanması ile ilgili hükümleri koordine etmektedir. Buna ilaveten Direktif, denetim şirketlerinin yıllık hesaplarının, ulusal kanunun yıllık hesapları denetleme yetkisi verdiği bir veya daha fazla kişi tarafından denetlenmesi için bir sistem sağlamaktadır. Bu direktif, bütün limited şirketler için geçerlidir, fakat üye devletlerin bankaları, diğer mali kuruluşları ve sigorta şirketlerini muaf tutabilirler. Bu maliyet belirli tür ortaklıklar içinde geçerlidir.

2. Yedinci Konsey Direktifi (83/349/EEC): Sınırlı Sorumlu Şirketlerin Konsolide Hesapları: Konsolide grup hesapları konusundaki ulusal kanunları koordine etmektedir ve konsolide hesapların hazırlanması gerektiği koşulları tanımlamaktadır. Bir ana şirket ve bütün bağlı şirketlerin, ana şirketin veya bir ya da daha fazla bağlı şirketin sınırlı sorumlu şirket olarak kurulduğu durumlarda konsolide edilmelidir. Yasal olarak bir başka şirketi (bağlı şirket) yasal olarak kontrol eden bir ana şirket konsolide hesaplar hazırlama görevine sahiptir. Çoğu durumda yasal kontrol, oy haklarının çoğunluk sahip olma biçimini almaktadır. Üye Devletler, bir ana şirketin yalnızca azınlık hisseye sahip olduğu, ama “de facto kontrol” uyguladığı durumlarda da konsolide hesaplar talep edebilirler. Bu yükümlülükten muafiyetler de sağlanabilir; örneğin küçük ve orta ölçekli gruplar konsolide hesap gereksiniminden tamamen muaf tutulabilirler.

UMS/UFRS
Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
UFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
UFRS 3 İşletme Birleşmeleri
UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
UFRS 8 Faaliyet Bölümleri
UFRS 9 Finansal Araçlar
UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
UMS 2 Stoklar
UMS 7 Nakit Akış Tablosu
UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
UMS 10 Raporlama Döneminden ( <i>Bilanço Tarihinden</i> ) Sonraki Olaylar

UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
UMS 12 Gelir Vergileri
UMS 16 Maddi Duran Varlıklar
UMS 17 Kiralama İşlemleri
UMS 18 Hasılat
UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
UMS 23 Borçlanma Maliyetleri
MS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
UTMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
MS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
UTMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
UMS 33 Hisse Başına Kazanç
UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
UMS 41 Tarımsal Faaliyetler
UFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
UFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
UFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi
UFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
UFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
UFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
UFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
UFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
UFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları
UFRS Yorum 14 TMS 19 - Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
UFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
UFRS Yorum 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
UFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı
UFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri
UFRS Yorum 19 Finansal Borçların Öz kaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi

UMS Yorum 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
UMS Yorum 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler
UMS Yorum 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları
UMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler
UMS Yorum 25 Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler
UMS Yorum 27 Yasal Açından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
UMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar
UMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
UMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri <sup>35</sup>

1. Konsey Direktifi (86/635/EEC) Bankacılık Hesapları Direktifi: Bankalar ve diğer finansal kuruluşların yıllık hesapları: Sigorta özel doğası gereği bu tür kuralların gerekli olduğu alanlarda sunum ve ölçümle ilgili özel kurallar sağlamayı amaçlamaktadır. Direktif, birkaç istisnaya çoğu kredi kuruluşları ve diğer mali kuruluşlar için geçerlidir.

2. Konsey Direktifi(91/674/EEC) Sigorta Hesapları Direktifi: Sigorta girişimlerinin yıllık hesapları ve konsolide hesapları: Sigortanın özel doğası gereği bu tür kuralların gerekli olduğu alanlarda sunum ve ölçümle ilgili özel kurallar sağlamayı amaçlamaktadır. Direktif, küçük karşılıklı (mutual) kuruluşlar hariç bütün sigorta şirketleri için geçerlidir.

Yukarıdaki muhasebe direktifleri mali bilgi kalitesinde önemli bir gelişme sağlıyorlardı, ancak özellikle Amerika Birleşik Devletleri borsalarında kote olan şirketler açısından, yürürlükte olan katı gereksinimleri karşılamaktan uzak bulunuyorlardı. Bu nedenle uluslararası pazarlarda sermaye artırmak isteyen büyük Avrupa şirketleri, yıllık hesaplarının uluslararası sermaye piyasalarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için ikinci bir hesap grubu ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP) veya Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS) ile uyumlu olarak hazırlamak zorundaydılar. İki grup hesap hazırlama süreci uzun ve masraflı olup çoğu kez de karışıklığa neden oluyordu. Bunun için 1995’te Avrupa komisyonu, Uluslararası sermaye piyasalarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla AB’nin standartlarını uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)’yla uyumlaştırmak için “Muhasebe Uyumu: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni bir Strateji” başlıklı, COM/95/508 sayılı bir tebliğ çıkardı. Bu yaklaşım kabul gördü. Çünkü mevcut veya hazırlanmakta olanlara ilaveten bir ilave standart katmanının neden

<sup>35</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu İnternet Sitesi. www.tmsk.org.tr (E.T. 01.09.2011)

olacağı yeni yasama veya AB seviyesindeki mevcut yasamalarla ilgili düzenlemelerden kaçınıbiliyordu ve esnek bir çerçeveye sahip bulunuyordu. Ancak UMS 'leri kabul edebilmek için AB'nin, mevcut UMS 'lerin Muhasebe Direktifleriyle tutarlı olduklarını ve gelecek UMS 'lerin müktesebatla uyumlu olacağını garantilemesi gerekiyordu. Bu nedenle, UMS ve Muhasebe Direktifleri arasındaki çatışmaları değerlendirecek bir görev gücü kuruldu. Bu görev gücü, ikisi arasında önemli uyumsuzlukların olmadığını ve UMS'lere uygun olarak hesaplarını hazırlamak isteyen şirketlerin Muhasebe Direktiflerini ihlal etmeyeceklerini belirtmiştir.

Haziran 2000'de Komisyon, "AB'nin Mali Raporlama Stratejisi: ilerleme Yönü" başlıklı, COM/2000/359 sayılı bir tebliğ çıkardı. Bu tebliğde Komisyon, borsaya kote olmuş bütün AB şirketlerinden en geç 2005 yılından itibaren konsolide hesaplarını Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'na göre hazırlamalarını tavsiye etmiştir. AB içerisinde UMS'lerin kullanılması, şirketlerin mali performanslarının karşılaştırılmasını ve sermaye artırımını kolaylaştırarak, yatırımcılar için daha iyi koruma sağlayacaktır. Ayrıca bu tebliğ, muhasebe standartlarının bütün üye devletlerde aynı biçimde uygulandıklarını garantilemek için uygun bir yürütme altyapısının da geliştirileceğini belirtmiştir. Tebliğ aynı zamanda Muhasebe Direktiflerinin de modernleştirilmesini talep etmiştir. Son olarak UMS, AB seviyesinde oluşturulacak bir onaylama süreciyle AB'nin yasal ortamına da uygulanacaktı.

UMS'leri onaylama ihtiyacı vardı. Çünkü büyük ölçüde özerk olarak algılanan özel bir organ olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na Muhasebe Standardını belirleme sorumluluğunu öylesine verme konusunda önemli bir muhalefet bulunuyordu. Ayrıca bu durum AB'nin demokratik geleneklerine de uymayacaktı. Çünkü herhangi bir kapasitede parlamentoyu dahil etmeyecekti. Avrupa Komisyonunun bu standartları onaylamak için yetkilendirilmesine karar verilmiştir. Komisyona, üye Devletlerinin temsil edildiği ve komisyonun onay konusunda son söze sahip olacağı bir muhasebe düzenleyici komite yardım edecekti.

#### **14.4. Muhasebe Denetimi Açısından Avrupa Birliği Müktesebatı**

Denetim hakkındaki temel direktif, 1984 yılında çıkarılan topluluk müktesebatının gerektirdiği muhasebe belgeleriyle ilgili yasal denetimler yapmaktan sorumlu kişilerin

asgari yeterliliklerini tanımlayan Sekizinci Konsey Direktifi (84/253/EEC)'dir. Muhasebe belgelerinin yasal denetimlerini yapmaktan sorumlu kişilerin yeterlikleri

Ancak, Sekizinci Direktif, ulusal yasamada kaçınılmaz farklılıklara ve bazı durumlarda, yasama desteği eksikliğine yol açan, özellikle de denetçi bağımsızlığı ile ilgili olarak, kesinlikten yoksundur. Bu nedenle 1996'da yasal denetçinin rolünü, konumunu ve yükümlülüğünü tanımlamak için AB eylemi ihtiyacı ve kapsamı hakkında bir tartışma başlatmak için bir Yeşil Kitap (COM/1996/338) çıkardı. Yeşil kitap, Sekizinci Direktifte tek pazarın düzgün çalışmasını etkileyen ve denetim hizmetlerinde gerçek bir Avrupa Pazarının kurulmasını engelleyebilecek zayıflıkları taşıyordu. Ayrıca, AB seviyesinde yasal denetim için daha geniş bir standardizasyon için pazarın kendisinden gelen taleplere de hitap ediyordu. Avrupa Birliğinde yasal denetimin ortak bir tanımının yokluğu zarar verici bir beklenti boşluğu oluşturuyordu.

1998'de Komisyon, "AB'de Yasal Denetim: İleriye Dönük Yol" başlıklı 98/C143/03 Sayılı bir tebliğ çıkardı. Tebliğ'de mevcut UMS'lerin incelenmesini tavsiye ediyordu ve AB'nin bu standartları destekleyip desteklemeyeceğine karar vermesi gerektiğini belirtiyordu. Eğer destekleyecekse, AB bu standartların geliştirilmesine AB'nin katılımının ve AB içerisinde bu standartlara yüksek bir saygı seviyesinin oluşturulmasının nasıl garantileneceği konusunda da karar verecekti. Denetçi bağımsızlığı, kalite kontrol, profesyonel yetkinlik, yasal denetçinin şirket içindeki konumu ve dahili denetim rolüyle ilgili tartışmalarında yapılması gerekiyordu. 1998 Tebliğinin tamamlayıcısı olarak Komisyon, 2001 yılında yasal denetim için kalite güvencesi hakkında 2001/256/EC Sayılı Tavsiye Kararı'nı kabul etti. Bu tavsiye kararı, AB'de yasal denetimler için harici kalite güvence sistemleri için asgari standartlar belirlemiştir.

Mayıs 2002'de Komisyon, AB'de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı Hakkında Tavsiye Kararı: Bir Dizi Temel İlkeler Başlıklı, 2002/590/EC sayılı bir tavsiye kararı çıkardı. Tavsiye kararı, titiz, yüksek seviyeli ilkeler belirlemektedir ve denetçilerin müşterileriyle denetçinin bağımsızlığını riske atabilecek bir ilişkiye sahiplerse denetçilerin denetim yapmalarının yasaklanmasını önermektedir. Buna, denetçilerin herhangi mali, ticari, istihdam veya başka bağlantılar veya aynı müşteriye denetime ilaveten hizmetler sağladıkları herhangi bir durumlar da dahil olabilir. Tavsiye Kararı, yasal olarak bağlayıcı bir araç olmasa da, AB denetim sektörüne ilişkin iyi uygulamalar için açık bir ölçüt

sağlamıştır. Tavsiye kararı denetçi bağımsızlığına yenilikçi ilke bazlı bir yaklaşım getirmiştir. Bu nedenle tavsiye kararı, yeni gelişmeleri kapsamayacak kadar statik ve kolayca geçersiz olacak yasak etkinlikler listesi sıralamamıştır. Bunun yerine tavsiye kararı, her denetim işi için yasal denetçilerden bağımsızlıkları ile ilgili potansiyel riskleri veya tehditleri ve aynı zamanda bu riskleri azaltmak için aynı zamanda bu riskleri azaltmak için korunmaları belgelenmelerini istedi. Tehditlerin özellikleri-ve ciddiyeti-değişken olduğu için, denetçiler koşullara bağlı olarak farklı korunmalar oluşturacaklardı. Nihai korunma, denetim müşterisiyle belli ilişkilere girmemek veya belli ilave hizmetleri sunmamak olacaktır.

Komisyon, AB de yasal denetimler için modern ve düzenleyici çerçeve oluşturmaya devam etmiştir. 2003 yılında “AB deki Yasal Denetçiliği güçlendirme” başlıklı COM/2003/0286 sayılı bir tebliğ çıkardı. Bu tebliğin içerdiği inisiyatifler; Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifini modernleştirmek; Avrupa Birliğinde düzenleyici çerçeveyi güçlendirmek; denetim mesleğini AB seviyesinde kamusal denetimini güçlendirmek; 2005 itibarıyla AB’de yasal denetimler için Uluslararası Denetim Standartları kullanımını kabul ettirmek; disiplinler yaptırım sistemlerini geliştirmek; denetim şirketlerinin ve bu tür şirketlerin ağlarının şeffaflığını oluşturmak; kurumsal yönetişimin açısından, denetim komitelerini ve dahili kontrolü güçlendirmek; denetçi bağımsızlığını güçlendirmek ve etik kurallar getirmek; denetim şirketlerinin kuruluşunu kolaylaştırmak ve denetçi yükümlülüğünü incelemektir.

Sonuç olarak, Mart 2004’te komisyon, yatırımcıların ve diğer ilgili tarafların denetlenmiş hesapların doğruluğuna tamamen güvenebilmelerini garantilemek ve Parmalat ve Ahold gibi şirketlerde son zamanlarda meydana gelen bu tür skandallara karşı AB’nin korunması için yeni bir Sekizinci Şirketler Hukuku Direktif için: Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi Başlıklı, COM/2004/177 sayılı bir tasarı çıkardı. Önerilen Direktif mevcut Sekizinci Direktifin yerine geçecek ve yasal denetçilerin görevlerini açıklığa kavuşturacak ve nesnelliklerini ve bağımsızlıklarını garantilemek için, örneğin denetim şirketlerinin müşterilerine başka hizmetler sundukları durumlarda, belli etik ilkeler belirlenecekti. Tasarı ayrıca, AB ‘de yapılan bütün yasal denetimler için UMS kullanımını öngörmektedir ve ABD kamu şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)



gibi üçüncü ülke düzenleyicilerle dengeli ve etkili uluslararası düzenleyici bazda işbirliği sağlamaktadır.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Doç. Dr. Cengiz Kocaman, Arş.Gör. M.Fatih Bayramoğlu, İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Kasım 2004 özel sayı, s. 459-474.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN, AB MUHASEBE SİSTEMİNE UYUMU**

#### **1. TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ**

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, Türk Muhasebe yazımı ve mevzuatının oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden örnek alınan yasalar ve uygulamalar etkili olmuştur. Muhasebe Uygulamalarında öncelikle Fransa, daha sonra da Almanya etkili olmuştur. 1950’li yıllardan itibaren ABD ile artan ilişkiler sonucu Amerikan muhasebe uygulamaları da Türk Muhasebe sistemine etkili olmuştur. 1987 yılı sonrası AB’ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla, ülkemiz de dahil olmak üzere, bütün dünya Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıştır.

Ülkemizde Muhasebe uygulamaları, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki hükümler çerçevesinde oluşmuştur. İlgili Kanundaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip SPK, Türkiye Bankalar Birliği, TİMDESK gibi kurumlar, kendi faaliyet alanlarında yer alan şirketlerin muhasebe uygulamalarının yönlendirilmesi amacıyla çalışmalar yapmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), “denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olarak yasal düzenleme ile yetkilendirilmiştir. TMSK, 4487 Sayılı yasa ile muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğine haiz bir kuruluştur. Kurul bu yetkisini kullanırken, çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve AB mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)’ni, yeni adıyla “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’ni benimseme kararı almıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarının(TMS), uluslararası alanda geçerlik kazanması, yani UFRS 'ye uyumlu olduğunun kabul edilmesi ancak, UFRS setindeki standartların tamamının uygulanması ile mümkün olabilmektedir. TMSK ile “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı” (IASCF) arasında yapılan telif ve lisans anlaşmasında, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk Mevzuatı içinde yer alması öngörülmüştür. Çalışmalar UFRS konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetim şirketi denetçileri ile banka ve büyük şirketlerde UFRS 'ye göre finansal tablo hazırlayan uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları marifetiyle yürütülmüştür. Yapılan çeviriler çapraz kontrole tabi tutulduktan sonra bir taraftan ilgili kurum ve kuruluşların görüşüne sunulurken, diğer taraftan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine açılmış ve alınan tüm görüş ve öneriler kurulu tarafından değerlendirilmek suretiyle TMS 'ye son şekli verilmiştir.

Muhasebe Standartlarına çokça yapılan göndermelerin kolaylıkla izlenebilmesi ve UFRS ile paralelliğin sağlanması amacıyla, yapılan Türkçe çevirilerde orijinal metinlerdeki paragraf numaraları ile kodları aynen kullanılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu güne kadar yayınlanmış olan kavramsal çerçeve de dahil olmak üzere 6 TFRS ile 39 TMS ve 2 TMS taslağını 1162 sayfalık bir kitap halinde yayımlamış bulunmaktadır. TMS/TFRS seti olarak ifade edilen, muhasebe standartları, gerekçeleri, yorumları, uygulama rehberi, açıklayıcı örnekleri ve eklerinden oluşmaktadır. Bunlardan sadece muhasebe standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazete'de değişik tarihlerde yayımlanmış bulunmaktadır.

Ülkemizde 2005 yılın başından itibaren bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uyumlu olarak düzenlenmektedir. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları bu sektörler için güncel bir mevzuat oluşturmaktadır. Bilindiği üzere bazı maddeleri 2012 yılında bazı maddeleri de 2013 yılında yürürlüğe girmesi öngörülen Yeni Türk Ticaret Kanunu halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uymaları zorunluluğu getirmektedir.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Cengiz Kocaman, M. Fatih Bayramoğlu, İSMMM, Mali Çözüm Dergisi, Özel Sayı, Kasım 2004, s. 474-475.

## 2. TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ’NE ENTEGRASYONU

Dünya teknolojik gelişmeler ve globalleşmenin egemen olduğu bir süreçten geçmektedir.

Bu değişimlerin etkisi, toplumun her kesiminde olduğu gibi muhasebe mesleğini, muhasebe sistem ve uygulamalarını etkilemeye devam etmekte etmektedir. Bu bağlamda 21.yüzyılın en çok etkilenenlerden biri de Muhasebe mesleğidir.<sup>38</sup>

Uluslararası düzeyde giderek artan eğilimlere ve uygulamalara bakılacak olursa, muhasebe ve muhasebecilere bakış açısı değişmekte ve onlara yeni boyutlar kazandırılmaya çalışılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, muhasebecilerin sorumlulukları işletme yönetiminde daha fazla ön plana çıkartılması ve onlara yeni roller üstlenmelerini sağlayacak bir düzenin oluşması yönünde çalışmalar giderek önem kazanmaktadır. Bu bağlamda, Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne ve Dünyadaki yeni anlayış düzeyine entegrasyonu muhasebe mesleği gelecekteki konumu itibariyle önem arz etmektedir.<sup>39</sup>

Türkiye'nin AB'ye entegrasyonu, yani kalkınmış istikrarlı bir Türkiye, AB'nin bu bölgedeki ekonomik ve siyasi gücünün artması anlamına gelecektir. Bundan da AB ve Türkiye kadar, dünya barışı ve istikrarı da kazançlı çıkacaktır.<sup>40</sup>

## 3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI STANDARTLARA UYUM UYGULAMALARI

Ülkemizde muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması hayli geç olarak, 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı yasa ile olmuştur. Muhasebe mesleğinin ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarının disiplin altına alınması da buna bağlı olarak gecikmiştir. Muhasebe uygulamalarındaki çok seslilik, 1994 yılında uygulamaya konulan ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ ile büyük ölçüde önlenmiştir.<sup>41</sup> Ancak bu düzenlemenin,

---

<sup>38</sup> A. Mehmet Civelek, ve Banu Durukan, “Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye’nin Kalkınmasındaki Rolü” V.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMMO Yayınları, N:32, s.290  
<sup>39</sup> archive.ismmmo.org.tr/.../20-65%20AVRUPA%20BİRLİĞİ%20KOM.doc (E.T.: 2.9.2011).

<sup>40</sup> Nurettin Bilici, “AB’de Ekonomik Bütünleşme ve Türkiye’nin Entegrasyonu”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/16/1122/13212.pdf>, (E.T.: 2.9.2011).

<sup>41</sup> Ömer Duman, “3568 Sayılı Kanun’a göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”, Yaklaşım, Sayı:101, Mayıs 2001 s.72-74

muhasebe sistemimizin uluslar arası arenada geçerli uygulamaları tamamen içermemesi sebebiyle ve bu açığın kapatılması amacıyla, muhasebe meslek üst birliği TÜRMOB, 1994 yılında T MUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) yönergelerini yayınlamaya başlamıştır.

T MUDESK, muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı gidermek amacıyla, muhasebe ilgi gruplarının temsilcilerinin (meslek mensupları, mali tabloları uygulayıcılar ve kullanıcılar, devlet, özel sektör, üniversiteler ve diğerleri) katılımıyla ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar üretmek üzere Şubat 1994 tarihinde kurulmuştur.<sup>42</sup>

T MUDESK, TÜRMOB desteği ile çalışmalarını sürdüren özerk bir kuruluştur.<sup>43</sup> Bünyesinde oluşturduğu çalışma komisyonları ile kurulduğu günden bu güne çok değerli çalışmalar yapmış ve 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayımlamıştır.<sup>44</sup> Ancak bu standartlar, yaptırım zorunluluğu olmadığından yeterli kullanım alanı bulamamıştır.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun muhasebe uygulamalarına ait düzenlemeleri, kendilerine tabi kuruluşlarda belli bir standartlaşmayı getirmiştir. Ayrıca zorunlu olmamakla beraber uluslararası sermaye şirketlerinin Türkiye'deki işletmelerinin gereksinimini gidermek üzere, finansal raporların sunumunda Uluslararası Muhasebe Standartları kullanılmaya başlanmıştır. Aynı zamanda uluslararası sermaye piyasalarından fon ve uluslararası kredi kuruluşlarından kredi temin eden Türk işletmeleri de Uluslararası Muhasebe Standartlarını finansal raporlamalarında kullanmış ve denetime açık tutmuşlardır.<sup>45</sup>

Ülkemizde muhasebede standartlaşma eksikliğini giderecek, uluslararası platformda geçerli olacak muhasebe standartlarını üretecek ve kullanımını sağlayacak, yaptırım gücü olan devlet desteğinde kuruluşa duyulan gereksinimin giderilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun oluşumu ile amaçlanmıştır.<sup>46</sup>

---

<sup>42</sup> Tmudesk, 37 kurum ve kuruluşa tabi 60 kurucu üye ile kurulmuştur.

<sup>43</sup> Bu konuda bilgi için bkz. Türker, Masum, 'Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Doğuşu ve İşlevleri', I.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Tebliği, İzmir , 1996.s.42-45

<sup>44</sup> Türkiye Muhasebe Standartları 1-19, TURMOB Yayınları, 2001.

<sup>45</sup> Doğan Cansızlar, SPK Başkanı Basın Açıklaması, 17.11.2003 (www.spk.org.tr)

<sup>46</sup> Serpil Bostancı, "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, s.7 SMMM, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Üyesi, archive.ismmmo.org.tr/docs/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc (E.T.: 5.9.2011).

#### 4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Birliği Kanunu'nun Bir Maddesinin Değiştirilmesine Dair, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na bir madde eklenerek Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Böylece Türkiye'de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır.

Kurul'un kuruluş gerekçesi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır. Kurul Kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahiptir ve Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurumu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası TÜRMOB 'dan bir yeminli mali müşavir ve bir de serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşmaktadır.

07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiş bulunan Kurul, faaliyetlerinin düzenli olarak yürütülmesi amacıyla personel istihdam ederek ve gerekirse dışarıdan konu ile ilgili eleman istihdam ederek çalışma komisyonları kuracak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak çalışma usul ve esaslar doğrultusunda çalışmalar yapacaktır.

Ülkemizde, küreselleşen dünyada, küreselleşen muhasebenin dili olan uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu standartların oluşturulması halinde, küresel çevrelere ait sermayenin ülkemize akışı hızlanır. Ulusal ekonomik girişimlere ve muhasebe sistemimize destek verecek uluslararası standartlara uyumlu bir muhasebe yapısı, Türkiye'nin çağdaş dünya ile entegrasyonunu sağlayacaktır. Bu da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çıkartacağı standartların uygulanması ile gerçekleşecektir. Bu işlevi dolayısıyla, Kurul'un çalışmaları, gerek yurt içinde ve gerek yurt dışında izlenmekte ve beklenmektedir.

İçinde bulunduğumuz çağ, bilgi çağıdır. Bilgiyi edinen ve kullanıma geçiren, zorlu rekabet koşulları altında bilgiyi fırsata dönüştüren her bakımdan kazançlı çıkacaktır. Üst üste yaşadığımız ve olumsuz etkilerini halen üzerimizden atamadığımız ekonomik krizler, ülke ekonomisinde küçülmeye neden olmuştur. Son ekonomik krizi aşmak için uygulanan politikalar, Türkiye'nin, dış dünyadan (gerek kredi bulmak ve gerekse de yabancı yatırımların ülkeye gelmesini sağlamak) fon gereksinimini arttırmıştır.

Bu açıdan bakıldığında, Türk şirketlerinin dış dünyaya açılması ve dışarıdan kredi temininde, mali tabloların uluslararası standartlara uyumu önem kazanmaktadır. Ülkece üretilen mali değerlerin uluslararası standartlara uyumlu olması, küreselleşen muhasebe dilinin yaygınlaşması, fırsatlardan uzak kalınmaması, muhasebe mesleğinin çağdaş uygulama düzeyini yakalaması ve hizmet sunumunda rekabet eder duruma gelmesi hedef olmalıdır.<sup>47</sup>

## **5. AVRUPA TOPLULUĞU ÜLKELERİNDEKİ MUHASEBE EĞİTİMİ İLE ÜLKEMİZ MUHASEBE EĞİTİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Ülkemiz, Avrupa topluluğu'na aday olan bir ülkedir. Uyum sürecinde, bazı taahhütler altına girmektedir. Henüz ekonomik uyumun sağlanması ön plandadır. Ancak ilerleyen aşamalarda, muhasebe eğitiminde de uyumun sağlanması gerekecektir. Bu nedenle, Avrupa Topluluğu ülkelerindeki muhasebe eğitimi ile ülkemiz eğitimi arasında da bir uyumun gözetilmesi gereklidir.

Ülkemizdeki Muhasebe Eğitimi, Temelde Ticaret Liselerinde ve Üniversitelerin işletme bölümlerinde verilmektedir.

Eğitim programlarının değerlendirilmesi:

Üniversitelerimizin işletme bölümlerinde üç farklı program uygulanmaktadır. Bu programlar Sabit Programlar, Uzmanlık alanlı programlar ve seçimlik derslerin yer aldığı programlardır.

- Sabit Bir Programın Uygulandığı Bölümler:

---

<sup>47</sup> Serpil Bostancı, a.g. internet sitesi.

Bu tip program Sadece Hacettepe Üniversitesinde uygulanmaktadır. Programda, işletme alanındaki, tüm dersler, bir plaket şeklinde verilmektedir. İşletme alanındaki her ders verilmek istendiği için muhasebe dersleri diğer programlara göre daha az olmaktadır.

- Uzlanım Alanlarının Yer Aldığı Programların Uygulandığı Bölümler:

Bu tip program, Gazi Üniversitesi ve Marmara Üniversitesinde uygulanmaktadır. Bu üniversitelerin, işletme bölümlerinde öğrenciler ilgi alanlarına göre, muhasebe ve işletme alanlarında uzmanlaşabilmektedirler. Uzmanlaşma, Gazi Üniversitesinde, Üçüncü, Marmara Üniversitesinde ise dördüncü sınıftan itibaren olmaktadır. Her iki Üniversitenin ortak yanı, devlet üniversiteleri olmaları ve muhasebe öğretim üyelerinin sayısının yüksek olmasıdır.

- Seçimlik Derslerin Yer aldığı Programların Uygulandığı Bölümler: Bu tip program, yukarıdaki üniversitelerin hariç, incelen tüm üniversitelerde uygulanmaktadır. Her programda, çoğunlukla, finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, maliyet ve finansal analiz dersleri yer almaktadır. Muhasebe derslerinin en yoğun yer aldığı programlar, uzlanım alanı uygulamasının olduğu ders programlarıdır. Bu programlarda, ortaklıklar muhasebesi, denetim, banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, bilgisayarlı muhasebe, muhasebe sistemi kurma, dış ticaret ve muhasebesi, kooperatif işlemleri ve muhasebesi, ileri muhasebe, muhasebe teorisi gibi dersler yer almaktadır.

Seçimlik derslerin yer aldığı programlarda ise, seçimlik olarak sunulan muhasebe derslerinin, sayısı ve niteliği oldukça farklılaşmaktadır. Hatta bazı programlarda, seçmeli dersler arasında muhasebe dersleri yok denecek kadar azdır. Bu programlarda, muhasebe derslerinin sayısı, uzlanım alanı uygulamasının yer aldığı üniversitelerin oldukça altındadır. Bu programlarda, genellikle, ortaklıklar muhasebesi, denetim ve ileri muhasebe gibi birkaç ders seçmeli olarak sunulmaktadır.

Muhasebe öğretim üyesinin yoğun olduğu üniversitelerde, muhasebe derslerinin daha ağırlıklı olduğu görülmektedir.

Ülkemizdeki eğitimin içeriği de, ülkemizin gelişmişlik düzeyiyle paraleldir. Özellikle, Amerika ve Avrupa topluluğunun eğitimin amacını oluşturan öğrenmeyi öğrenmek felsefesi uygulanamaz görülmektedir. Bunun nedeni ise hem öğretim elemanı sayısının hem de ekonomik imkanların yetersizliğidir. Halen eğitim sistemimiz, öğretim



üyeyi merkezli olarak devam etmektedir. Öğrencilerin aktif katılımı bu sistem içerisinde mümkün görülmemektedir.

Muhasebe eğitiminde, bilgisayar kullanımı ve bilgisayar paket programı (ETA, LİNK, LOGO, ZİRVE, LUCA VS.) son derece önemli hale gelmiştir. Yapılan araştırmalarda fakültelerimizin % 30'unda hiç bilgisayar bulunmamaktadır. Ortalama olarak bir bilgisayara düşen öğrenci sayısı 90 'lar civarındadır.

Ancak, şunu da belirtmek gerekir ki, vakıf üniversitelerimizin sunduğu imkanlar çoğunlukla, devlet üniversitelerinin oldukça üstünde olmaktadır. Bu üniversitelerde, öğretim elemanı başına düşen öğrenci sayısının az olması, öğrencinin derse aktif katılımını sağlamaya imkan tanımaktadır. Ayrıca, hem üniversitenin, hem de öğrencilerin ekonomik güçlerinin yüksekliği, bilgi teknolojisinin kullanımı yaygınlaştırmaktadır.

Ülkemizin ekonomik gelişmişlik düzeyiyle de paralel olarak bir çok kavram, Avrupa ülkelerine göre çok sonralara akademik çevrelerde gündeme gelmekte ve daha sonra ders programlarına girmektedir. Bu kavramların gecikmeli olarak gündeme gelmesinin nedenlerinden biri de bize göre, işletmelerin muhasebeden beklentilerin farklı bir boyutta gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır. Halen, muhasebe, bilgi üreten değil, vergi mevzuatının gereklerini yerine getiren bir araç olarak görülmektedir.

Ülkemizdeki eğitiminde, matematik ve istatistik disiplininden derslerin hem sayısı hem de uygulama alanı oldukça düşüktür. Bu dersler, hem işletme uygulamasından uzak dersler olarak verilmekte hem de bu derslerin öğretileri, muhasebe dersleri içerisinde yeter ki kadar kullanılmamaktadır.

Ders içeriklerini etkileyen diğer önemli bir konu, ülkemizde, halen uygulamaya yön veren muhasebe standartlarının olmayışıdır. Ülkemizde muhasebe standartlarını oluşturulmaktadır. Ancak, henüz uygulama alanı bulamamaktadır. Muhasebe uygulamalarına ise ağırlıklı olarak vergi mevzuatı yön vermektedir. Vergi Mevzuatının da, uluslar arası uygulamalardan uzak oluşu ise, ülkemizin, uluslar arası uyumunu son derece düşürmektedir.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> Dursun Arıkoğa, İdil Kaya, "Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler", XIX.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 18-20 Mayıs 2000, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Bildiriler Kitabı, s.127

Avrupa Topluluğu ülkelerinde, ders programları seçmeli ders programlarına dayanmaktadır. Seçmeli Dersler, birinci sınıftan başlamakta ve son sınıfa doğru giderek artmaktadır. Seçimlik ders programları öğrencilerin eğilimlerine göre, istedikleri alanlarda daha da uzmanlaşmasına imkan tanımaktadır.

Muhasebe derslerinde, finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve finansal analiz dersleri çoğunlukla zorunlu dersler arasında yer almaktadır. Bu ise, muhasebenin genel mantığının verilmesini takiben, ağırlıklı olarak, muhasebenin yorumlama fonksiyonunun üzerinde durulduğunu göstermektedir. Özellikle matematik ve istatistiksel teknikler kullanılarak, bu fonksiyon daha etkin bir hale getirilmektedir.

Eğitimde temel amaç, öğrenmeyi öğrenmek olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, her şeyin öğretilmesi yerine, değişen koşullara göre hareket etme yeteneği kazandırılmaya çalışılmaktadır. Bu amaçla, öğrencinin derse, aktif katılımı sağlanmaktadır.

Eğitimde, görerek ve uygulayarak öğrenme yöntemine önem verilmektedir. Bu süreçte ise bilgisayar teknolojisi ağırlık kazanmaktadır.

Avrupa topluluğu'nun kendisinin ve topluluk hareketinin, Avrupa'daki muhasebe eğitimi üzerine bir çok etkisi bulunmaktadır. Bu etkilerin temel amacı, eğitimde uyumun sağlanmasına yönelik olmaktadır. Yayınlanan yönergeler, eğitim projeleri ile okulların kendi aralarında oluşturdukları birliklerin çalışmaları muhasebede uyuma etki eden temel faktörler olmaktadır.

Avrupa perspektifinden, ülkemizdeki muhasebe eğitimine bakıldığında, özellikle, muhasebe derslerinin içeriğinin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Yapılması gerekenleri başlıklar altında toplamak mümkündür.

-Derslerde öğrencinin aktif katılımı sağlanmalı, görerek ve uygulayarak öğrenmeye ağırlık verilmelidir. Bunun için ise öğrenci sayısının azaltılmalı ve işletme/muhasebe eğitimi, bir bina, bir tahta ve bir öğretim elemanı olarak düşünülmekten çıkartılmalıdır.

- İşletme bölümleri içerisinde, seçmeli ders programlarına geçilmelidir. Bu ders programlarının ise, öğrencilerin eğilimlerine göre uzmanlaşmayı sağlayacak nitelikte olmasına ve seçmeli ders sayısının giderek artan bir yapıda olmasına özen göstermelidir.

-İşletme bölümleri dışında, muhasebe veya muhasebe-finance bölümleri kurulmalıdır. Özellikle, uzlanım alanı uygulamasının yer alan üniversiteler, bu açıdan oldukça uygun görülmektedir.

-Bilgisayar teknolojisinin kullanımına ağırlık verilmelidir. Bilgisayar teknolojisinin sağladığı imkanların, muhasebe derslerinde kullanılması sağlanmalıdır. Ayrıca Bilgisayar derslerinin içeriği yeniden oluşturulmalı ve daha çok program kullanımı öğretimi üzerinde durulmalıdır.

-Matematik ve istatistik derslerinin ağırlığı artırılmalıdır. Özellikle bu derslerin öğretilerinin muhasebe dersleri kapsamında kullanımına önem verilmelidir.

-Uluslararası muhasebe standartlarının düzenlemeleri, muhasebe dersleri kapsamında verilmelidir. Tabidir ki, bu bir bakıma, vergi mevzuatının uygulamadaki ağırlığının da kaldırılmasına bağlı olmaktadır.

Aslında tüm bunların yapılması, bir bakıma, ülkenin imkanları ile sınırlı görülmektedir. Ancak öğretim elemanlarına da düşen görevler bulunmaktadır.<sup>49</sup>

## **6. ULUSLARARASI MUHASEBE UYUMUNUN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA: RUSYA, ÇİN VE TÜRKİYE K ARŞILAŞTIRMASI**

Günümüzde, küreselleşme süreci ile ekonomilerin hızla dışarı açılması sonucu, ekonomik ilişkiler artmış ve ülke ekonomileri birbirine bağımlı hale gelmiştir. Dolayısıyla çokuluslu şirketlerin faaliyetlerini dünya geneline yaygınlaştırma çabaları artmıştır. Uluslararası düzeyde meydana gelen bu gelişmeler finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından birtakım problemleri veya farklılıkları da beraberinde getirmiştir. Ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletin yapısal düzenlemeleri, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, hukuk düzeni, finansal sağlayıcılar (sermaye sahipleri), ülkeler arası muhasebe standartları farklılıklarının nedenleridir.

---

<sup>49</sup> Aydın Karapınar, “Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Muhasebe Eğitimi ve Ülkemiz Muhasebe Eğitimi ile Karşılaştırılması” XX. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 23-27 Mayıs 2001, Antalya. s.278-284

Bu farklılıklar, küreselleşen firmalar (veya yatırımlar) için karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasını engellemektedir. Yatırım yapılan ülkede faaliyet sonuçlarının raporlanması, söz konusu raporların doğruluğunun saptanması ve ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarından dolayı yatırımların karlılığının belirlenmesi ve karşılaştırılması zorlu ve pahalı bir süreç olabilmektedir. Örneğin; Hollandalı elektrik firması Philips 2001 yılı raporunda U.S GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) uygulaysaydı, devam eden faaliyetlerinden zararı Dutch GAAP'sine uygun olarak hazırladığı raporlardaki zararından % 5 daha az olmuş olacaktı.

Sonuç olarak rapor hazırlanmasında tekdüzelik sağlamak ve şirket raporlarının daha açık, net, şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasını olanaklı kılmak için bütün dünyada kabul edilen muhasebe standartları oluşturma çalışmaları yapılması herkes tarafından kabul görmektedir. Çalışmada muhasebe uyumlaştırma ve standartlaştırma kavramları ve bu kavramların gerekliliği ve uyumlaştırmanın dünyadaki ve Türkiye'deki tarihsel gelişimi açıklandıktan sonra Newyork borsasına kayıtlı üç farklı ülkedeki işletmelerin kendi muhasebe sistemlerine göre düzenlenmiş olan bilançolarına Gray tarafından geliştirilen muhafazakarlık indeksi (index of conservatism) uygulanarak ulusal muhasebe sistemleri ile IFRS arasındaki uyum derecesi ortaya konulmuştur.

## **6.1. Kavramsal Çerçeve**

### **6.1.1. Uyumlaştırma ve Standartlaştırma Kavramları ve Gerekliliği**

Uyumlaştırma (harmonization), standartlaştırma kavramları literatürde eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Gerçek anlamda birbiri arasında farklılık olmadığı da söylenmektedir. Ancak aynı sonuca ulaşırsa da söz konusu kavramlar aynı şeyi ifade etmeyebilir. Uyumlaştırma, dönüştürme seviyelerine sınırlamalar getirerek muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilir seviyelerini artırma sürecidir. Standartlaştırma (standardizasyon) ise, kurallar setinin çerçevesinin belirlenmesi veya daha sabit (net) şekilde ifade edilmesi olarak anlaşılır. Uyumlaştırma (harmonization) ile birlikte standartlaştırma muhasebe içinde teknik bir terim olmuştur ve genellikle iki kavramın aynı anlamda kullanıldığı söylenebilir. Uyumlaştırma Avrupa Birliğinden kaynaklanan milletlerarası mevzuat kaynaklı Standartlaştırma ise genellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee = IASC) ile ilişkilendirilen bir kelimedir.

Özet olarak Standartlaştırma bütün ülkelerin tek bir ülkenin muhasebe yapısına uygun hale getirilmesi olarak tanımlanabilir. Uyumlaştırma ise, farklı bakış açılarını uzlaştırma olarak tanımlanabilir. Uyumlaştırma her ülkede farklılaşan ihtiyaçların mantıksız çatışmalara yol açmadan tekdüze bir yolla uyumlu hale gelmesine ve ülkelerin raporlama yapmalarına izin vermektir. Uyumlaştırma IFRS, IAS'nin uygulamalarına yönelik bir uyum hareketi sürecidir. Uyumlaştırma sürecinin en sonunda homojenlik ve aynılığın olduğu aşamada standartlaşma durumu söz konusu olacaktır.

Muhasebede kullanılmakta olan farklı yöntem veya politikalar uyumlaştırma gereğini ortaya çıkartmaktadır. Söz konusu politikalar işletmelerin finansal tablolarının sonuçlarını farklılaştırmaktadır. Bu da işletme sonuçlarının karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Uyumlaştırma bu zorlukları ortadan kaldırarak finansal tabloların herkes tarafından aynı şekilde algılamasını sağlamaya çalışmaktadır.

Yatırımcılar ve finansal analistlerin, yatırım yapmak için işletmelerin finansal tablolarını analiz etmeleri gerekmektedir. Özellikle uluslar arası yöntem farklılıkları söz konusu tabloların anlaşılır, güvenilir, karşılaştırılabilir olmasını engellemektedir. Mesela, ülkemizde 2004 yılında getirilen 5024 sayılı Kanun'la stokları değerlemede LIFO yöntemi uygulaması kaldırılmıştır. Söz konusu yöntem ABD'de uygulanabilmektedir. Bu farklılık da ülkeler açısından karşılaştırma yapmayı zorlaştırmaktadır. Öte yandan uzun dönemli alım yapan işletmelerde LIFO yöntemi fiyat değişikliklerini maliyetlere yansıtma yeterli olmamaktadır. Dolayısıyla uzun dönemli alımlar yapan işletmelerin LIFO yöntemini kullanmaları durumunda, bilançolarının gerçeği yansıtmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu da yatırım kararlarında güvensizliği ve yanlılıkları doğuracaktır.

Öte yandan uygulayıcılar açısından (mesela denetim firmaları veya muhasepler) bakıldığında uyumlaştırmanın gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerinin bilançolarının birleştirilmesi ve sonuçların net olarak kolay bir şekilde ortaya konulmasında uyumlaştırma çabalarının önemli olduğu bir gerçektir. Devlet açısından bakıldığında ülkelerdeki farklı kar hesaplamalarının vergilendirilmesinde de zorluklarla karşılaşıldığı söylenebilir. İşte bu ve buna benzer zorluklar nedeniyle muhasebe standartlarının uyumlaştırma ihtiyacını doğurmaktadır.

Ulusal muhasebe standartlarının farklılığına yol açan sebepler, özellikle öz sermaye hesaplama farklılıkları, ekonomik faktörler, tarihi, geleneksel ve kültürel farklılıklar olarak sıralanabilir.

### **6.1.2. Uluslararası Uyumlaştırma**

Uluslararası uyumlaştırma, “Sinerjistik sonuç oluşturan, çeşitli sistemlerin düzenli bir yapıda harmanlanması ve uzlaştırılması sürecidir” şeklinde tanımlanmıştır. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması, ülkeler arası finansal raporlama uygulamaları arasındaki farkları azaltmak, finansal raporlamalarda karşılaştırılabilirlik durumunu arttırmak ve sonuç olarak bütün ülkelerde kabul gören uluslararası muhasebe standartları geliştirmek ihtiyacından ortaya çıkan bir kavramdır.

Uyumlaştırma, yatırımcılara, doğru karar verme konusunda yardımcı olur. Uyumlaştırmanın gerekli olduğunu savunanlar, finansal raporlamada karşılaştırılabilirliğin yatırımcılar için, yatırımların potansiyel değerlerini belirlemede kolaylık sağlaması ve uluslararası çeşitlendirmede riski azaltması nedenlerinden dolayı bir avantaj olduğunu ileri sürerler. Ayrıca uyumlaşma sonucu şirketler finansal raporlama standartları ile dünyada bütün sermaye piyasalarına giriş yapabilecektir. Uluslararası arenada kabul edilmiş muhasebe standartları dünyanın her yerinde geçerli olacak konsolide finansal raporlar hazırlamada maliyetleri düşürecek ve bu raporlamaların denetimi de daha kolay olacaktır.

Diğer taraftan IFRS ye uyumlaştırma sürecine karşı ileri sürülen görüşler de vardır. Bu görüşlerin en önemlisi ülkelerarası geçerli muhasebe uygulama farklılıklarının büyüklüğüdür. Ulusal muhasebe standartları ve uygulayıcılarının IFRS 'yi uygulamada zorluklarla karşılaşmaları, uygulayıcıların bu standartları uygulamadaki yetersizlikleri, uygulamanın getireceği aşırı maliyetler, politik çıkarlar ve yasal düzenlemeler nedeniyle ulusal muhasebe sisteminde standartların uygulanmasına karşı çıkan düşüncelerle de karşılaşmaktadır.

Ulusal muhasebe standartları uygulayıcıları tarafından finansal raporlama standartlarına olan ihtiyacın her zaman kabul görmemesi nedeniyle dünyada tek bir dil haline getirilmeye çalışılan muhasebe standartlarında engellemelerle karşılaşmaktadır. Nitekim uyumlaştırmaya karşı olan Goeltz “Uluslararası muhasebe standartlarının tam uyumlaştırılması muhtemelen ne uygulanabilir ne de gereklidir. Gerçekte önemli yararların sağlanıp sağlanmadığı tam olarak açık değildir. Çok iyi gelişmiş küresel sermaye

piyasası zaten mevcuttur ve tekdüze muhasebe standartları olmadan gelişmiştir” şeklinde düşünülmektedir.

Yabancı etkilere karşı direnme şeklinde ortaya çıkan milliyetçilik, değişmesi mümkün olmayan gelenekler, farklı çevresel etkiler uyumlaştırmanın gerçekleşmesindeki problemlerdir. Ayrıca bazen ülkeler arası farklılıklar gerekli ve uygun olabilir. Örneğin; Farklı gelişme aşamalarında yada farklı finansman kaynaklarına dayanan ülkelerde farklı muhasebe sistemlerine yönelme gerekli görülebilir.

Bütün bunların yanında uyumlaştırma nedeniyle ülke genelinde işletmelerin katlanacağı sistem değiştirme maliyetleri (zaman ve ekonomik kayıplar) uyumlaştırmaya karşı görüşlerin artmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde standartlaşmanın sonucunda işletmelerin kolayca analiz edilmeleri nedeniyle, yatırımcılar piyasaya yeni giren işletmelere yönelebilirler. Bu da söz konusu piyasadaki küçük işletmelerin finansal açıdan kayba uğramasına veya çıkmaza girmesine neden olabilir.

Uyumlaştırmaya karşı çıkan görüşlere rağmen, muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak için yıllardır süren çalışmalar vardır. Çünkü sınır ötesi yatırımlar, borçlanmalar ve ticaretin globalleşmesi uyumlaştırmaya olan ihtiyacı arttırmıştır. Uyumlaştırmanın sağlayacağı yararlarından bazıları aşağıda sıralanmaktadır;

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlamayı garanti eder,
- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimine önemli katkıları olduğu kanıtlanabilir,
- Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çokuluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirme ve inceleme imkanı sağlar,
- Şirketlerin yerel ve uluslararası emsalleriyle daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılması olanağı sağlar,
- Şirketlerin uluslar arası kredibilitesini artırır,
- Uluslar arası sermaye piyasalarına giriş konusunda öncülük yaparak sermaye maliyetlerinin azalması ve şirket performanslarının artmasına neden olabilir.

Uluslararası muhasebe standartları, finansal olayların muhasebe bilgi sistemine yansıtılmasında ve değerlendirmesinde birden çok alternatif sunmaktadır. Bunun nedeni

işletmelerin mevcut koşullar içinde finansal raporlarını en doğru şekilde sunmalarını ve kendilerine uygun, en iyi politikaları seçmelerini sağlayabilmektir.

### **6.1.3. Uyumlaştırmanın Tarihi Gelişimi**

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına gereksinim konusunda ilk çağrışı 1959 yılında yayınladığı makale ile Jacob Kraayenhof yapmıştır.

Bu yüzden Kraayenhof uyumlaştırma sürecinin babası olarak kabul edilir. Bu alanda yaşanan ikinci gelişme ise 1966'da Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun (Accountants' International Study Group) Amerika, Kanada ve İngiltere arasındaki muhasebe farklılıklarını analiz etmek ve gidermek amacıyla kurulmasıdır. Bu çalışma grubu 1972 yılında, muhasebe standartları oluşturmak amacıyla uluslar arası bir örgütün kurulmasını önermiştir. Bunun sonucu International Accounting Standarts Comitee (IASC) 1973 yılında ABD, İngiltere, Hollanda, (Batı) Almanya, Japonya, Meksika, İrlanda, Kanada, Avustralya'nın katılımıyla kurulmuştur. IASC'nin bütün dünyada kabul göreceği ve uygulanabilecek temel standartlar oluşturacağı kabul edilmişti.

1976'da Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) finansal bilgilerin açıklanması üzerine rehber niteliğinde olan bir deklarasyon yayınlamıştır. Daha sonra 1979'da ise OECD ve çokuluslu şirketler muhasebe standartları üzerine çalışmaları için bir çalışma grubu oluşturmuştur. Söz konusu grubun amacı muhasebe uyumlaştırmanın karşılaştırılabilirliğini, başarısını arttırmak ve gerçek problemleri ortaya çıkarmaktır. Bu yüzden bu çalışma grubu muhasebe standartları oluşturma kurumu olarak kabul edilmemektedir.

1978 yılında Avrupa Birliğinin 4. yönergesi, 1983 yılında ise 7.yönergesinin yayınlaması ve 1990 yılında Avrupa'da muhasebe stratejisinin değişmesi Avrupa Birliği'nde uyumlaştırmanın uluslararası süreçte daha aktif rol alması konularını ön plana çıkarmıştır. 1995 yılında ise IOSCO ve IASC arasında yapılan anlaşmayla Avrupa Komisyonu IASC'nin inisiyatifini desteklemeyi ve AB muhasebe gereksinimlerinin IAS ile bağlantılı çalışma önerisini kabul etmiştir. Avrupa Komisyonu 1995 yılında Avrupa Muhasebe Standartları oluşturma konusunda karar almıştır. 2000'de IOSCO üyelerine, sınır ötesi teklif ve listelemeleri için finansal raporları hazırlarken uluslararası muhasebe standartlarını kullanmalarını tavsiye etmiştir. Yinede IOSCO uluslararası muhasebe standartlarının anlaşılabilir ve yetersiz olduğu yerde şirketlerden ilave bilgiler istemektedir.



Şüphesiz ki IOSCO, SEC (Securities and Exchange Commission)'den güçlü şekilde etkilenmektedir. 2001 yılında IASC yerini IASB'a bırakmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından oluşturulan standartlar uluslararası muhasebe standartları olarak değil uluslararası finansal raporlama standartları olarak isimlendirilmiştir. Haziran 2002 yılında ise Avrupa Birliği 2005 yılı itibariyle kote edilmiş şirketleri uluslararası muhasebe standartlarını kullanması konusunda mecbur bırakmıştır.

IASB'nin yanında FASB (Finansal Accounting Standards Board)'da muhasebe standartlarını uyumlaştırma konusunda çalışmalar yapmaktadır. 2002 yılında bu iki kuruluş birlikte çalışmaya başlamışlardır. Buradaki amaç, A.B.D'de uygulanmakta olan U.S G.A.A.P ile IAS arasındaki farkların en az düzeye indirilmesi veya gelecekte yeni oluşturulacak standartlarda farklı uygulamaların önüne geçilmesidir. Şubat 2006 yılında Kanada Muhasebe Standartları Kurulu, Kanada Muhasebe Standartlarını UFRS'na uyumlaştırma kararı almıştır.

#### **6.1.4. Türkiye'de Uyumlaştırma İle İlgili Yapılan Çalışmalar**

Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemleri tarihsel olarak incelendiğinde, ekonomik olarak sıkı ilişkide bulunduğu ülkelerin muhasebe sistemlerinden etkilendiği görülmektedir. Bu duruma istinaden Türk muhasebe sisteminde ilk olarak Fransa, daha sonra Almanya muhasebe sisteminin etkileri görülmüştür. Daha sonraki yıllarda ABD ile ilişkiler ağırlık kazanmış ve muhasebe sistemimizde bu duruma paralel olarak Amerikan etkileri görülmeye başlanmıştır. 80'li yılların sonlarına doğru ise Türkiye'nin AB tam üyelik için çalışmaların başlaması ve AB uyum sürecine girilmesi, ayrıca dünyada küreselleşme sürecinin hızla artması Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu, finansal piyasalarda karşılaştırma imkanı sağlayan, açık, anlaşılır, şeffaf, güvenilir muhasebe standartları oluşturulmasını gerekli kılmıştır.

Türkiye'de ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili ilk çalışma Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin uluslararası muhasebe standartlarını Türkçeye çevirmesi ve bu standartları yayınlamasıdır. Bu çalışma bilimsel bir çalışmanın ötesine gidememiştir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1973 yılından beri IASC üyesi olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.

Küreselleşme ve Avrupa Birliğine üyelik süreciyle ilgili çalışmalar Türkiye'de de ulusal muhasebe standartlarının IAS\IFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasını zorunlu

kılmıştır. İlk olarak 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu IAS/IFRS ile uyumlu standartlar oluşturmak için çeşitli çalışmalar yapmıştır. Günümüzde Türkiye’de ulusal muhasebe standardı yayınlama konusunda tek yetkili organ olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 1999 yılında kurulmuştur ve 39 adet TMS (Türkiye Muhasebe Standartları), 6 adet TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) ve 2 TMS taslağını 1162 sayfalık bir kitap halinde yayınlamıştır.

Bu konu ile ilgili birçok kuruluş kendi çalışma alanlarına uygun olarak IAS/IFRS ile uyumlu çeşitli standartlar yayınlamıştır.

SPK, IOSCO üyesi olması ve Türkiye’nin Avrupa Birliği süreci nedeniyle IFRS ile uyumlu standartlar içeren Seri XI, No:25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” yayınlamıştır. Söz konusu tebliğ 33 adet standardı kapsamaktadır. Bu tebliğ, 117 aracı kurum 21 portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamındaki diğer şirketleri kapsamına almıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından Haziran 2002 yılında, hesaplarda şeffaflık, tekdüzelik sağlamak ve mali tabloların doğru, güvenilir ve zamanında raporlanması ve yayınlanması amacıyla “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgili 19 adet muhasebe standardı uygulanmaya başlanmıştır.

Gelecekte yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Yasası, Türkiye’de bulunan bütün işletmelerin IAS/IFRS ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamalarını zorunlu hale getirmektedir. Öte yandan uyumlaştırma açısından önemli bir konu da uygulanmaya başlanacak olan Basel II kriterleridir. Bu kriterler risk esaslı denetim mekanizmasını öngörülmekte ve bu kriterlerin yürürlüğe girmesinden itibaren tüm işletmelerin IAS/IFRS ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarını kullanması zorunlu hale gelmektedir. Bu durumun, işletmelerin mali yapısını, mali tablolarına daha açık, şeffaf ve güvenilir şekilde yansıtmasına olanak sağlayarak piyasa disiplini arttıracığı ve bankalarda risk yönetimi kültürünün oluşmasına olanak sağlayacağı söylenebilir. Türkiye’de de kullanılacak IAS/IFRS ye uyumlu standartların dünyadaki durumu aşağıda ayrı başlık altında incelenmektedir.

#### **6.1.5. Dünya’da Uluslar Arası Muhasebe Standartlarına Uyum Süreci**

Ülkelerin IAS/IFRS ’ye uyumu esas olarak, mali tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğini değerlendirmesi, uluslararası sermaye akışını arttırması ve çok

uluslu şirketlerin mali tablolarının hazırlanması maliyetini düşürmesi sürecidir. Küreselleşmenin sonucu olarak uluslararası muhasebe standartlarının gerekli ve zorunlu hale geldiği söylenebilir ve Dünya'nın birçok ülkesinde, ulusal muhasebe sistemlerinin IAS/IFRS'yle uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır ve yapılmaya devam etmektedir. IAS/IFRS'a uyum süreci ABD, Rusya, Çin ve Avrupa Birliğindeki çalışmalar olmak üzere ayrı başlıklarda incelenmektedir.

#### **6.1.5.1. ABD'de Yapılan Çalışmalar**

İşletmelerin birçok pazarda faaliyet gösterme çabalarının sonucunda, uluslararası düzeyde kabul görecektir muhasebe standartlarının oluşturulması zorunlu hale gelmiş ve 1973 yılında Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu birçok ülkenin katılımıyla faaliyetlerine başlamıştır. Kurulun oluşturacağı ortak standartlar sayesinde, uluslararası piyasada faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporları arasında karşılaştırma imkanı sağlanacak ve yapılacak yatırımlarda riski azaltarak verimliliği arttıracaktır. Ülkelerarası yasal düzenleme, kültürel, sosyo ekonomik ve politik farklılıklar bu süreci daha da zorlu hale getirmiştir.

Dünya'da uyumlaştırmayla ilgili çalışmalar içinde üzerinde özellikle durulması gerekenlerden biri de ABD'deki uygulamalardır. ABD'de standart oluşturma çalışmaları 1939 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayınlanan 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni ile başlamıştır. Bu kuruluşun çalışmaları çeşitli nedenlerle başarısız bulunmuş ve 1965 yılından itibaren muhasebe standardı oluşturma çalışmaları APB (Accounting Principles Board) tarafından yayınlanan 31 adet görüş ile devam etmiştir. Bu kuruluşun çalışmaları da gereksinimleri karşılayamamış ve başarısız olmuştur.

1972 yılında kurulan ve çalışmaları günümüzde de devam eden FASB (Financial Accounting Standards Board), 133 adet standart yayınlamıştır. Kurul misyonunun, mali muhasebe ve raporlama konusunda ulusal yatırımcılara, hisse senedi ihraç eden yatırımcılara ve finansal bilgileri kullanacaklara rehberlik yapacak ve eğitecek standartlar yayınlamak ve bu standartları geliştirmek olarak tanımlamaktadır. FASB, US GAAP'ni oluşturmuştur. Günümüzde IAS/IFRS ile birlikte en çok kabul edilen ve kullanılan US GAAP'ın uluslararası arenada, örnek alınan ve geniş alanda uygulanan bir yöntem olmasına rağmen son yıllarda Amerika'da meydana gelen Enron, Worldcom gibi

muhasebe skandalları söz konusu kurumun birtakım eksiklikleri olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu durum sonucu ABD’de uyumlaştırma çalışmaları hız kazanmış ve FASB, US GAAP ve IAS/IFRS arasındaki farklılıkları en alt seviyeye indirebilmek amacıyla IASB ile 18.09.2002 yılında Norwalk Anlaşması yapılmıştır. Bu anlaşmayla karşılıklı olarak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu standartların oluşturulmasına karar verilmiştir.

Diğer taraftan Amerika’nın sermaye piyasası kurulu olan ve sermaye piyasalarını düzenleyen SEC (Securities Exchange Commission), şirketlerin mali raporlarının hazırlanmasında US GAAP’yi kullanmayı zorunlu tutmaktadır. Yabancı şirketlerin US GAAP dışında kendi ulusal genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini ya da IAS/IFRS’yi kullanmaları halinde US GAAP’ye göre hesaplarda mutabakatın sağlandığı raporları da SEC ’e sunmaları gerekmektedir.

#### **6.1.5.2. Çin’de Yapılan Çalışmalar**

Küreselleşmeyle beraber uluslararası ticaret ve yatırımlar için daha da önemli hale gelen Asya ülkelerinde uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgili çalışmalar önemli bir sorundur. Özellikle ekonomisi gün geçtikçe büyüyen ve Dünya’nın en önemli ekonomileri arasında gösterilen Çin Cumhuriyeti, bölgenin çekiciliğini daha da arttırmaktadır. Çin’de 90’lı yılların başlarında Shanghai ve Shenzen borsalarının (Shanghai and Shenzen Stock Exchange=SSE and SZSE) kuruluşundan sonra muhasebe sistemi temelden değişmiştir. Borsaların gelişmesine karşılık Çin hükümeti 1992 yılında Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini (Accounting Regulation for Experimental Listed Companies) yayınlamıştır. Çin bu düzenlemeden sonra geleneksel Sovyet muhasebe modelinde ayrılarak batıdan IAS’ı yansıtan birçok muhasebe uygulamalarını kendi muhasebe sistemine dahil etmiştir.

Ayrıca B tipi hisse senedi ihraç eden şirketlerin kazançlarını IAS ’ye göre yeniden belirlemeleri zorunlu tutularak sınır ötesi yatırımlarda kolaylık hedeflenmiştir. Bu düzenlemelere karşın bu iki sistem arasındaki ciddi farklılıklar giderilememiş ve Chine GAAP ile IAS arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırmak için 1998 yılında yeni Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini (Accounting Regulation for Experimental Listed Companies) yayınlanmıştır. Finans Bakanlığı tarafından IFRS model alınarak hazırlanan 16 adet yeni Çin Muhasebe Standartları (Chinese Accounting

Standarts) yayınlanmıştır. Bu standartlar 1 Ocak 2007'den itibaren borsaya kote edilmiş şirketler için geçerli olmuştur. Çin Muhasebe Standartları işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını doğru ve güvenilir şekilde yansıtarak, yatırımcılar, kreditorler ve diğer kullanıcılar için karar verme sürecinde objektif bilgiler sağlamak amacını hedeflemektedir.

#### **6.1.5.3. Rusya'da Yapılan Çalışmalar**

Rusya 1998 yılında kendi ulusal muhasebe standartlarını IAS/IFRS ile uyumlaştırmak için bir program hazırlanmış ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 1998 yılından itibaren 20 yeni standart yayınlamak üzere uyumlaştırma çalışmalarında önemli adımlar atmıştır. Hükümetin beyan ettiği rota Rusya Muhasebe Standartlarının IFRS ile bütünleşmesi şeklinde olmuştur.

Avrupa Birliği ise Rusya'da IFRS uygulamalarının yaygınlaşması amacıyla bir proje sunmuştur. 2005 Aralık ayında başlanan Rusya Federasyonunda Muhasebe Reformunun Uygulaması 2 yıllık bir projedir ve muhasebe firmaları, Rusya ticaretinin profesyonel kuruluşlarını içerir. 2004 yılından itibaren bütün ticari bankalar mali tablolarını hem ulusal muhasebe standartlarına hem de uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamakla yükümlü tutulmuştur.

Uyumlaştırma çalışmalarda hedeflenen IAS/IFRS 'ye tam geçiş planı 2012 yılına ertelenmiştir.

#### **6.1.5.4. Avrupa Birliği'nde Yapılan Çalışmalar**

Dünya'nın tek pazar haline dönüşmesi ve sermaye piyasaları arasında oluşan menkul kıymet ihraçlarının artması bütün Dünyada olduğu gibi Avrupa Birliği'nde de muhasebe uyumlaştırma çalışmalarının önem kazanmasına sebep olmuştur. AB'ye üye ülkelerin kullandıkları farklı muhasebe uygulamalarının uluslar arası muhasebe standartları kapsamında tekdüze duruma getirilmesi genişlemekte ve gelişmekte olan AB için önemli bir sorunun çözümü anlamına gelmektedir.

AB'de uyumlaştırma süreci 1978 tarihinde dördüncü yönergenin benimsenmesi ile başlamıştır. Belirli şirketler tarafından uygulanan direktif şirketlerin yıl sonu hesaplarında varlıklarını, borçlarını, finansal durumlarını, kar veya zararlarını bilançolarına gerçek ve

doğru olarak yansıtılmalarını talep etmektedir. Dördüncü direktif belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerieme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlemiştir. Yedinci direktif ise yasal olarak başka şirketleri (yan kuruluş) kontrol eden şirketler (ana şirket) konsolide mali tablo hazırlamasından sorumludur.

Uyumlaştırma çalışmaları kapsamında yayınlanan sekizinci direktif ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususları içermektedir.

1980'lerin sonlarında Avrupa Birliği'nin şirketler kanunu uyumlaştırma programını tamamlandığı ve Muhasebe Direktiflerinin bütün üye ülkelerin kanunlarına yerleştirdiği söylenebilir. Bu direktiflerle ilgili uygulamalar Avrupa Birliği'nde muhasebe uyumlaştırması için gerekli ilk adım olarak kabul edilebilir. Fakat uygulamada direktiflerin teknik olarak yeterli olmaması, direktiflerin yayınlanmasından sonra oluşan ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında yenilenmemesi, üye ülkelerin bu direktifleri kanunlaştırmasında zaman farklılıklarının bulunması, büyük şirketlerin uluslar arası sermaye piyasalarından AB muhasebe standartlarına uymaları durumunda yeterince yararlanamamaları gibi problemlerle karşılaşmıştır.

Direktiflerin adaptasyonu ile ticari işlemlerin karmaşıklığının önemli ölçüde artması sonucu Avrupa Komisyonu 1995 yılında bir bildiri ile üye ülkelerin uluslararası firmalara, mali tablolarını IAS 'ye uygun olarak hazırlamalarına izin vermesini tavsiye etmiştir.

Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği'ndeki sermaye piyasalarının rekabet gücünü arttırmak ve bu piyasaları bütünleştirmek amacıyla Haziran 2000'de Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki borsaya kayıtlı şirketlerin mali tablolarını IAS ile uyumlu hazırlamaları konusunda tebliğ yayınlamıştır. Avrupa Komisyonu Eylül 2001'de ise söz konusu şirketlerin mali tablolarını 2005 yılından itibaren IFRS 'ye uygun olarak hazırlamalarını resmen önermiştir. Fransa ve Almanya'nın zorlaması ile kote edilmiş borçları olan şirketler ve uluslar arası kabul görmüş GAAP (US GAAP) kullanan şirketler için IFRS 'ye adaptasyonun 2007'ye kadar ertelenmesi konusunda öneride ilave değışiklik yapılmıştır. Bu öneri Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanmış ve Avrupa Birliği'ndeki kote edilmiş şirketlerin büyük çoğunluğunu etkisi altına almıştır. 7000 şirket

1 Ocak 2005 yılından itibaren IFRS uygulamalarına geçmiştir. Avrupa Birliği'nin genişlemesiyle bu sayı 9000'lere ulaşmış bulunmaktadır.

## 6.2. Kuramsal Çerçeve

Muhasebe standartlarının uyumlaştırmasının ölçülmesinde literatürde birçok yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden en çok bilinenleri H-Index, I-Index, CIndex, T-Index ve C-Index (Conservatism Index).

H-İndeks'in amacı bir ülkedeki muhasebe politikalarındaki uyum derecesini hesaplamaktadır. Bu yöntem sadece tek bir ülke bazında ölçümlene yapar ve uluslararası düzeyde karşılaştırmaya imkan tanımamaktadır. Van Der Tas, ulusal uyumun ölçülmesinde Hindeks'inin basit olması ve kolay hesaplanması nedeniyle üstünlüklere sahip olduğunu ancak birden fazla yöntem kullanan işletmelerin olması durumunda yetersiz kaldığını belirtmiştir.

I-İndeks'i finansal olayların muhasebeleştirilmesinde kullanılan muhasebe politikalarının ülkelerarası uyum derecesini ölçmeye yaramaktadır. I-İndeks 0 ile 1 arasında değer alır. I-İndeks'in sıfır olması ülkeler arası uyum olmadığını; 1 ise tam bir uyumun olduğunu gösterir. I-İndeks değerinin sıfıra doğru yaklaşması karşılaştırılan ülke sayısının arttığını gösterir.

C-İndeks ise 1988 yılında Van Der Tas tarafından geliştirilen bir yöntem olup, uluslar arası uyumlaştırma seviyesini ölçen bir indekstir. Van Der Tas 1992 yılında dipnotlarda yayınlanan bilgilerin, hesaplarda sonradan ortaya çıkan bilgilerle yeniden işleme tabi tutulmasına olanak sağlayan durumları hesaba katmak için C-İndeks'ini geliştirmiştir. C-İndeks'i yıllarca uluslararası uyumlaştırma seviyesinin belirlenmesinde güvenilir bir yöntem olarak kullanılmasına rağmen bu yöntemle ilgili çeşitli eleştiriler ortaya atılmıştır.

Canibano ve Mora tarafından yapılan çalışma sonucu, anlamlı ölçümler yapmak için C-İndeks'in yetersiz olduğu ileri sürülmüş ve C-İndeks değerindeki önemli değişimleri hesaplamak için C-İndeks ile beraber önyükleme testinin kullanılmasını önermişlerdir.

C-İndeks'i ile ilgili literatürde birçok örnek çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucu İndeks'lerin sapmalar gösterdiği, fakat bu sapmaların genelde önemsiz kabul edildiği görülmektedir. Karşılaştırılan ülke sayısı arttıkça C-İndeks'inin I-İndeks'ine göre

daha güçlü ve güvenilir sonuçlar verdiği yapılan çalışmalar sonucu saptanmıştır. Bunun nedeni ise bir veya daha fazla muhasebe politikası bir ülkede düşük oranda kullanılıyorsa I-İndeks'i sıfır olma eğilimine girmektedir.

Diğer yandan Taplin (2004) tarafından yeni bir indeks geliştirilmiştir. Taplin bu indeks ile, önceden önerilen indekslerdeki farklılıkları birleştiren bir yaklaşım ortaya atmaktadır. Taplin T-İndeks ile araştırmacılara, T-İndeks'i kolaylıkla uygulayabilecekleri yazılım programı geliştirmiştir. Ayrıca kullanılan seçenekler arasında nasıl seçim yapılabileceğine dair rehberlik yapmaktadır. T-İndeks yapısal olarak oldukça esnek ve matematiksel teoriye dayanmaktadır. T-İndeks'in teorik altyapısı geçmişte oluşturulan indekslerin kesin tercihler altında T-İndeks'in özel bir durumu olduğunu, diğer indekslerin dezavantajları konusunda daha detaylı açıklamalar yaptığını kanıtlar.

Gray tarafından geliştirilen C-İndeks (conservatism index = muhafazakarlık indeksi) rakip GAAP'ler arasında, istatistiksel bir yaklaşım olarak karşılaştırma yapmak amacıyla düzenlenmemiştir. Muhafazakarlık indeksi ulusal bir muhasebe sistemiyle farklı bir muhasebe sistemi arasındaki ilişkiyi genel olarak ortaya çıkarmak amacıyla kullanılan bir araçtır. Bu metot farklı muhasebe metotlarına göre hazırlanmış finansal raporları uyumlaştırmak için kullanılmaz. Farklı ülkelerin şirketlerinin açıklanmış karlarından subjektif ve tekrarsız öğeleri bertaraf ederek en açık farklılıkları ayırmayı sağlar.

Literatürde Gray'in C-indeksi [tutuculuk (muhafazakarlık) indeksi] ile Van Der Tas'ın C-indeksi birbirine karıştırılmaktadır. Çalışmanın uygulama bölümünde bahsedilen C-İndeksi, muhafazakarlık endeksini ifade etmektedir.

## **7. FARKLI MUHASEBE SİSTEMLERİ İLE IFRS ARASINDAKİ UYUMUN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

### **7.1. Uygulamanın Amacı**

1973 yılından beri faaliyet gösteren IASC 'a üye ülkelerin uygulamalarını IASC standartlarına göre düzenlemesi amaçlanmıştır. Türkiye'de uygulanmakta olan SPK mevzuatı, AB uyum süreci, 2007 yılında yürürlüğe girmesi beklenen Yeni Türk Ticaret Yasası ve 2008'de uygulamaya başlanacağı ilan edilen Basell II kriterleri şirketlerin finansal raporlarını IFRS 'ye uyumlu hazırlamaları konusundaki kesin tutumları nedeniyle,



Türkiye’de hazırlanan TMS ’nın, IFRS ’ye tam uyumlu bir şekilde hazırlanmasının gerekli olduğu söylenebilir. Öte yandan Rusya’da 1991 yılında SSCB’nin yıkılışının ardından planlı ekonominin çöküşü ile piyasa ekonomisine geçiş sonucu uluslararası ticaretin gelişmesi, çokuluslu şirketlerin ve yabancı yatırımcıların Rusya’da yatırımlarını arttırması gibi sonuçlar, Rusya’ da kullanılan muhasebe uygulamalarının uluslar arası alanda karşılaştırma yapabilecek şekilde IFRS ile uyumlu olması konusunda çalışmalar yapılmasını gerekli ve bu amaca yönelik RAS (Russian Accounting Standards) adı ile muhasebe standartları oluşturulmuştur.<sup>50</sup>

Diğer yandan 1978 yılından itibaren Çin’de yapılan ekonomik reformlar sonucu Çin ekonomisi Dünya’nın en hızlı büyüyen ekonomisi haline gelmiştir.

Komünist rejimin etkisiyle ekonominin durma noktasına gelmesinin ardından Çin’de yaşanan liberal ekonomiye geçişle birlikte Çin Cumhuriyeti global ekonomide temel rol oynamaya başlamıştır. Bu ülkenin 2001 yılından itibaren Dünya Ticaret Örgütüne tam üye olmasıyla birlikte ekonominin büyüme hızı ve dış ticaret hacmi bütün Dünya’nın gözünün Çin’e çevrilmesine sebep olacak kadar hızla artmıştır. Bu büyüme diğer bazı ülkelerin ekonomilerini durma noktasına kadar getirmiştir. Bu durum yabancı yatırımcıların Çin’e yaptıkları yatırımların daha da artmasına sebep olmuştur. Bu gelişmeler sonucu Çin’de 1990 yılların başlangıcından itibaren yerel muhasebe standartlarını IFRS ile uyumlaştırma çalışmaları başarılı bir şekilde devam etmektedir. Bu yıllara borsaya kote edilmiş şirket sayısı 2004 yılı itibariyle 14’ten 1376 ‘ya kadar yükselmiştir. Piyasa ekonomisinin gelişmesi denizaşırı sermaye akışı finansal raporlarda kalite isteğini arttırmıştır. Çin’de hükümet merkezli muhasebe uygulamaları yerini piyasa merkezli uygulamalara bırakmaya başlamıştır. Çin’de muhasebe reformlarının daha hızlı ve daha az maliyetli olabilmesi açısından IFRS ’ye adaptasyonun gerekli olduğu kabul görmüştür. Bu konuyla ilgili genel bir görüş oluşturmak amacıyla çalışmada Türkiye, Rusya ve Çin’de faaliyet gösteren üç adet uluslararası şirket kullanılmıştır. Özellikle bu ülkelerin kullanılmasında temel amaç söz konusu ülkelerde uyumlaştırma çalışmalarının 1990’lı yıllar gibi yakın bir tarihe sahip olmasıdır.

---

<sup>50</sup> Süleyman Uyar ve Hakan Aygören, “Basell II ilklerinin Kobi’lere Olası Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme –Mali Çözüm Dergisi, Sayı 77, Ağustos Eylül Ekim 2006, ss. 52-70.

Sonuç olarak; Türkiye, Rusya ve Çin’de bulunan üç büyük şirketin hem yerel muhasebe standartlara hem de IFRS’ye uyumlu hazırlanan finansal tablolarından hareketle Gray tarafından oluşturulan C- (conservatism index)’ine göre söz konusu ülkelerin muhasebe uygulamaları ve IFRS arasındaki uyumun ortaya konulması ve hangi ülke uygulamasının daha tutucu (muhafazakar) bir yapı gösterdiğinin tespit edilmesidir.

## **7.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları**

Çalışmada Türkiye, Rusya ve Çin’de faaliyette bulunan 3 büyük şirketin 2005 yılı sonu finansal tablo verilerinden net kar kullanılarak bu ülkelerin IFRS ’ye uyumları ve IFRS ile yerel muhasebe uygulamaları farklılıkları hakkında genel bir görüş ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. İlk olarak ülkemizin en büyük GSM operatörü Turkcell’in finansal tablolarından (SPK Mevzuatı ve IFRS ’ye uyumlu) sağlanan net karlar kullanılarak bir karşılaştırma yapılmıştır. Turkcell ’in hisseleri 11 Temmuz 2000 itibariyle İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) ve Newyork borsasında (New York Stok Exchange=NYSE) eşzamanlı olarak işlem görmeye başlamıştır. Turkcell NYSE’e kote olmuş ilk ve tek Türk Şirkettir. İkinci şirket Rusya’nın lider sabit-hat telekomünikasyon şirketi ve ulusal şehirlerarası operatörüdür. Rostelecom hisseleri Rusya’da RTS ve MICEX borsalarında, Amerika’da NYSE ’de, ayrıca uluslar arası Londra ve Frankfurt Borsalarında işlem görmektedir.

Son olarak Çin’de petro-kimya ürünleri üzerine üretim yapan Sinopec Shanghai Petrochemical Company Limited şirketinin CAS (China Accounting Standards) ve IFRS’ye uygun net kar sonuçları C-indeks (conservatism indeks)’e uygulanarak karşılaştırma yapılmıştır. Sinopec hisseleri Hong Kong, Newyork, Londra ve Shanghai Borsalarında işlem görmekte ve söz konusu şirket 2005 verilerine göre borsada işlem gören şirketler arasında Çin’in en büyük şirketi konumunda bulunmaktadır.

Çalışmada her şirket için 2006 yılı sonu finansal raporlarından elde edilen net karların kullanılması zaman içinde ülkelerin muhasebe uygulamalarında meydana gelen değişiklikler nedeniyle bir sınırlama olarak kabul edilebilir. Muhafazakarlık İndeks metodu kullanılarak yapılan çalışmalar temel olarak raporlanmış şirket kazançları açısından muhasebe farklılıklarının nicel etkisini ortaya çıkarması bakımından literatüre dikkate değer katkılar sağlamıştır.

Çalışmada kullanılan 3 şirket NYSE 'e kote edilmiş şirketlerdir. Amerikan Sermaye Piyasa Kurulu'nun sürekli incelemesine tabi NYSE 'e kote edilmiş şirketlerin muhasebe uygulamaları; NYSE' e kote olmayan diğer Türk, Rus ve Çin şirketlerinden farklı olacaktır. Diğer şirketler buna benzer dış incelemeye tabi olmadıklarından daha az karmaşık muhasebe sistemlerine sahip olacaklardır.

Çalışmadaki bir diğer sınırlama ise sadece net karı ele alarak analizin gerçekleştirilmesidir. Toplam aktifler, toplam borçlar gibi ölçülerin ele alınması gelecekteki çalışmalar için konu teşkil edebilir.

### 7.3. Uygulamanın Yöntemi

Uygulamada Türkiye'de uygulanan SPK Mevzuatı, Rusya'da kullanılan RAS (Rusya Muhasebe Standartları) ve Çin'de kullanılan CAS (Çin Muhasebe Standartları) ile IFRS arasındaki uyum farklılıkları nicel bir yöntem olan Muhafazakarlık İndeksi (conservatism index) kullanılarak saptanmaya çalışılmıştır. Literatürde karların ölçümünde, farklı GAAP sistemlerinin etkilerinin tahmini için iki yaklaşım mevcuttur. Bunlardan biri muhafazakarlık indeksi'ne (index of conservatism) dayanan, borsaya kote edilmiş şirketlerin çift taraflı analizi yaklaşımıdır (analysis of dual listed). İkincisi ise dış analizcilere yön vermek için geliştirilen uluslar arası GAAP'ler arasındaki farklılıkları sayısallaştırma yaklaşımıdır. Muhafazakarlık indeks'i farklı ülkelerdeki aynı endüstrilerde faaliyette bulunan işletmelerin mali tablolarının uyumlaştırma dereceleri veya seviyelerinin karşılaştırılmasında kullanılan bir yöntemdir. Gray 1980 yılında farklı muhasebe metodlarının ülkeler arası karşılaştırmasını gerçekleştirmek için bu yöntemi kullanmıştır. Conservatism indeksinin kullanımında amaç bu indeksin bir ülkenin muhasebe pratikleri ile diğer ülkelerin muhasebe pratikleri arasındaki uzlaşma derecesini ortaya koymasıdır.

Gray yaptığı çalışmalar sonucu ulusal muhasebe farklılıklarının raporlanan şirket performansı üzerine önemli etkisi olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca Gray ulusal farklılıkların, bilgi kullanıcılarının yönelmelerinde farklılığa neden olduğunun önemini vurgulamıştır. Bu metodu kullanarak karşılaştırılan muhasebe uygulamalarından hangisinin daha tutucu veya koruyucu ve karşıt olarak hangi muhasebe uygulamalarının daha esnek ve iyimser bir yapıya sahip olduğu konusunda genel bir görüş oluşturulabilir. Muhafazakarlık indeksi (Index of Conservatism) aşağıdaki gibi formüle edilmektedir;

$$C\text{-İndeks (İndeks of Conservatism)} = 1 - \left[ \frac{RA - RD}{|RA|} \right] \quad (1)$$

RA = Ayarlanmış kazançlar (Yabancı GAAP'a göre)

RD = Açıklanan kazançlar (Ulusal GAAP'a göre)

İndeks değeri >1 olduğunda Yerel GAAP Yabancı GAAP'a göre daha az muhafazakar/tutucu yada daha fazla iyimser,

İndeks değeri = 1 ise Yerel GAAP ile Yabancı GAAP arasında fark olmadığı,

Index değeri<1 olduğunda ise Yerel GAAP Yabancı GAAP'a göre daha fazla muhafazakar/tutucu olduğu anlamına gelir.

#### 7.4. Uygulamanın Sonucu

Turkcell'in 2005 yılı dönem sonu NYSE 'e sunduğu IFRS 'ye göre hazırlanmış mali tablosunda net kazancı 747.453.000.-\$ dır. Bu tutarı 31.12.2005 tarihli merkez bankası döviz kuruna göre YTL'ye dönüştürdüğümüzde tutar 1.007.790.880.-YTL olarak hesaplanır. Buna karşılık Turkcell'in 2005 yılı dönem sonu İMKB'ye sunduğu SPK mevzuatı hükümlerine göre hazırlanmış mali tablosunda net kazancı 1.070.839.000.-YTL'dir (Turkcell, 2007). Bu veriler C-Index formülüne uyguladığında;

$$C\text{-Index} = 1 - [(1.007.790.880 - 1.070.839.000) / | 1.007.790.880 | ]$$

$$C\text{-Index} = 1.062556$$

C-Index değerinin 1'den büyük olarak hesaplanması SPK mevzuatı muhasebe uygulamalarının IFRS'ye göre daha az tutucu olduğu veya yatırımcıları daha fazla koruduğu anlamına gelmektedir. Ancak C-İndeksinin 1'den çok az büyük olması SPK mevzuatı ile IFRS arasında çok büyük farklar olmadığı şeklinde de düşünülebilir.

Rostelecom'un 2005 yılı sonunda açıkladığı finansal raporlarında RAS'a uygun olarak sunduğu net karı 9.027.900.000.- RUR'dur (Rostelecom, 2007). Diğer taraftan IFRS'ye uygun hazırlanmış finansal raporlarında sunduğu net karı ise 978.000.000.-RUR'dir.

$$C\text{-Index} = 1 - [(978.000.000 - 9.027.900.000) / | 978.000.000 | ]$$

$$C\text{-İndex} = 9.2300981$$

C-Index değerinin 1'den büyük veya 9 olarak hesaplanması Rusya Muhasebe Standart uygulamalarının IFRS 'ye göre daha az tutucu ve yatırımcıları veya hissedarları

daha fazla koruduğu anlamına gelmektedir. Sonuca bakıldığında indeksin 9 olması yani 1 den çok büyük olduğu görülmektedir. Bunun temel nedeni olarak Rusya Muhasebe Standartlarının yüksek enflasyon sonuçlarını mali tablolara yeterince yansıtamaması gösterilebilir. Nitekim, Vsyokov bir Rus bankası için yaptığı çalışmada yukarıdaki sonucu destekleyen bulgular elde etmiştir. Söz konusu çalışmada Vsyokov, Rus Muhasebe Standartlarının daha çok banka ve vergi düzenlemelerini önemseydiğini ileri sürmektedir. Buna karşın, IFRS de ise raporların daha tutucu olduğunu ve IFRS ile bankaların ekonomik faaliyetlerini değerlendirirken ayrıntılı risk analizlerine göre hazırlanan raporların istenildiğini ifade etmektedir.

Sinopec Şirketinin 2005 yılı sonu itibariyle net karı CAS'ye göre 43.840.000.- RMB milyon, IFRS'ye göre ise 39.558.000.- RMB milyon olarak açıklanmıştır. Bu verilere göre;

$$C\text{-Index} = 1 - \frac{(39.558.000 - 43.840.000)}{39.558.000}$$

$$C\text{-Index} = 1.108246$$

C-Index değeri 1'den büyük hesaplanmıştır. Bu sonuç CAS'nin IFRS'ye göre daha az tutucu, koruyucu bir yapı gösterdiğini ortaya çıkarır. Ancak farkın küçük olması son yıllarda Çin'de yapılan IFRS ile uyum çabalarının tamamen olmasa da başarılı olduğunun göstergesidir. Öte yandan Çin'in dünyadaki yatırımcılar açısından önemli pazar olması ve işgücü maliyetleri açısından rekabet avantajı sağlaması yatırımcıları Çin'e yöneltmiş ve Çin şirketlerinin küresel sermaye piyasaları açısından önemi artmıştır. Bu durum Çin muhasebe standartlarına göre hazırlanan mali tablolar ile IFRS ye göre düzenlenen mali tabloların uyumlu olması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Elde edilen sonuç bu konuda yapılan çalışmaların büyük oranda başarıya ulaştığını göstermektedir.

Turkcell AŞ'nin 2005 yılı sonu finansal raporlarının SPK Mevzuatı ve IFRS'ye uygun olarak açıklanan net karları kullanılarak muhafazakarlık indeksine uyguladığımızda indeks değeri 1'den büyük olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç bize Türkiye'de uygulanan SPK Mevzuatının daha koruyucu bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir.

Diğer taraftan net kar sonuçlarını incelediğimizde bu sonuçların birbirine oldukça yakın rakamlar olarak belirlenmesi SPK 'nın Mevzuatının IFRS 'ye uyumlaştırma çalışmalarında farkları azaltma yolunda önemli gelişmeler kaydettiğini göstermektedir. 1 Ocak 2003 tarihine kadar SPK Mevzuatı ile IFRS arasındaki temel farklılık enflasyon ve

uzun-dönem yatırımların muhasebeleştirilmesi konusunda ortaya çıkmıştır. Bu tarihten itibaren SPK ve Maliye Bakanlığı yaptığı düzenlemelerle bu konuyla ilgili sorunları ortadan kaldırmasına rağmen SPK Mevzuatı ile IFRS düzenlemeleri arasında birtakım farklılıklar günümüzde devam etmektedir. IFRS uygulamalarında bulunan fakat SPK Mevzuatında henüz yer almayan IAS 36, IAS 39, IAS 19, IAS 14, IAS 37, IAS 12, IAS 32, IAS 39 IFRS ve SPK Mevzuatına göre hazırlanan finansal raporlama sonuçlarının birbirinden farklı sonuçlar vermesine neden olabilmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarına entegrasyon düzenlemeleriyle ilgili Rusya’da yapılan reform çalışmalarında pek başarılı sonuçlar alınamamıştır ve yapılan reform çalışmaları oldukça yavaş bir süreçte ilerlemektedir. Muhasebe reformuna ilişkin program 1995 yılında kabul görmesine rağmen bürokratik engeller yüzünden IFRS ’ye geçiş sağlanamamıştır. Örneğin 2001 yılında Rusya Merkez Bankası’nın IFRS ’ye geçişin gerçekleşeceğine dair açıklamasına rağmen bu konuda henüz somut adımlar atılmamış.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> Fikret Çankaya, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Cilt 3, Sayı 6, 2007. s.76-78

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **MUHASEBE MESLEĞİNİN GELECEĞİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRME**

#### **1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) İLE TEK DÜZEN HESAP PLANI (TDHP) ARASINDAKİ FARKLAR**

UFRS ile TDHP, genel olarak, aynı temel standartlara sahip olsalar da, vergi ağırlıklı bir muhasebe sistemine sahip olmamız nedeniyle, Tek Düzen Hesap Planı'nı (TDHP) vergi yönü ağır basan düzenlemeler içermektedir. UFRS ise, özün önceliğine ve tahakkuk esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla, temel bakış açısı olarak özün önceliği ve tahakkuk esasını alan uluslararası muhasebe standartları ile formun önceliği ve tahsil esasını alan Tek Düzen Hesap Planı ve vergi mevzuatı arasındaki önemli farklar şunlardır.

##### **1.1. Mali Tablolar**

UFRS 'de temel mali tablolar olarak tanımlanan ve ara dönemler dahil olmak üzere her raporlama döneminde hazırlanması ve yayınlanması gereken mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve açıklayıcı dipnotlardır. Tek Düzen Hesap planına göre hazırlanması ve yayınlanması zorunlu olan mali tablolar ise bilanço ve gelir tablosu ile sınırlıdır. Ayrıca UFRS 'ye göre şirketler basit ve indirgenmiş hisse başına karı gelir tablosunda göstermek zorunda olduğu halde TDHP 'ye göre hisse başına karın açıklanması mecburiyeti bulunmamaktadır.

##### **1.2. Stoklar**

Genel olarak stokların değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Ancak tek düzen hesap planında ya da vergi mevzuatında maliyet bedelinin hangi unsurları içereceği ve hangi yöntemlerle saptanacağı konusu çok net değildir. Bu konudaki en önemli farklardan bir tanesi de TDHP 'de finansman maliyetlerinden (dolayısı ile satılan malın maliyetine) pay verilmesidir. UFRS ise bu paya ancak özellikli stoklar için (satışa hazır hale getirilmesi için belirli ve önemli bir süreye ihtiyaç duyulan) izin vermektedir. Bu durum UFRS ile hazırlanan mali tabloların daha muhafazakar olmasına neden olarak, fiktif kar dağıtımlarının önüne geçmektedir.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> Türkiye Muhasebe Standartları 1-19, TÜRMOB Yayınları, 2001

### **1.3. Yıllara Sari İşler**

Yıllara sari işler konusu TDHP 'de yeterli bir şekilde düzenlenmediği için, vergi mevzuatının konuyla ilgili hükümleri geçerli olmaktadır. Yıllara sari işler için “tamamlanmış sözleşme” yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde, inşaat maliyetleri ve hak edişler işin bitiminde sonuç hesaplarına aktarılır ve iş tamamlanıncaya kadar doğabilecek zararlar için herhangi bir karşılık ayrılmaz. UFRS ise “tamamlanma yüzdesi” yöntemini (UFRS 11) uygulanmaktadır. Bu yöntemde her dönem için işin tamamlanma yüzdesine göre maliyet ve gelir unsurları gelir tablosuna aktarılır ve dönem içinde doğabilecek zararlar için de ihtiyatlılık ilkesi gereği karşılık ayrılır.

### **1.4. Karşılıklar**

Vergi usul kanununa göre varlık değerinde düşme görüldüğü veya tahmin edildiği anda ilgili varlığa ait karşılığın ayrılabilmesi ve gider olarak kabul edilebilmesi için mahkeme kararı olması gibi zorunluluklar getirilmiştir. Fakat UFRS ise herhangi bir varlığın değerinde bir düşme olduğu görüldüğünde veya tahmin edildiğinde karşılık ayırır ve bunu bir gider unsuru olarak kaydeder.

### **1.5. Sabit Kıymetler**

TDHP 'ye göre sabit kıymetlerin kullanıma girdikten sonra, sonraki dönemlerde de finansman giderleri aktifleştirebilmektedir. Fakat UFRS, ancak özellikli varlık olması durumunda, sabit kıymetin kullanıma hazır hale gelmesine kadar geçen sürede, UMS 23 çerçevesinde izin verilen alternatif yöntemde göre belirli şartlarda, finansman giderlerinin aktifleştirilmesine izin vermektedir. Ayrıca UMS 16 ve 29'a göre maddi duran varlıklar endekslenmiş maliyet bedelleriyle değerlendirilir, UMS 16 çerçevesinde izin verilen alternatif yöntemde göre maddi duran varlıklar piyasa değerleri ile değerlendirilebilir. TDHP 'ye göre piyasa değeri esas alınarak değerlendirilemez.

### **1.6. Amortismanlar ve İtfa Payları**

UFRS 'ye göre maddi duran varlıklar için uygulanan amortisman ve maddi olmayan duran varlıklar için uygulanan itfa payı süreleri ve sistematığı varlığın ekonomik ömrü ya da varlıktan sağlanacak ekonomik fayda süresi ile orantılı olmalıdır. Prensipite, Tek Düzen Hesap Planı 'da aynı görüşü savunmakta ve amortisman veya itfa süreleri için



faydalı ömür esasını kabul etmektedir. Ancak vergi mevzuatı, genel uygulama itibarıyla, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların 5 yılda amorti ya da itfa edilmesi yönünde oluşmaktadır. Bu durum özellikle ileri teknoloji ekipmanların, ekonomik ömürlerinin çok ötesinde sürelerde amorti ya da itfa edilmesine neden olmaktadır. Bu konudaki diğer bir önemli sorun da maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarlarıdır. UFRS, maddi duran varlıkların amortismanına tabi değerini, kayıtlı değer ile artık( hurda) değer arasındaki farkı dikkate alırken, TDHP’ de böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

### **1.7. Yeniden Değerleme**

UFRS varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin kayıtlı değerlerinden önemli oranda farklılık olması durumunda yeniden değerlemeye izin verirken özellikle maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme vergi mevzuatı uygulamaları uyarınca her sene yapılabilmektedir. Her ne kadar bu uygulama UFRS kapsamında gözüксе de, sadece belirli varlıklara ilişkin uygulamasının olması önemli bir farklılık olarak göze çarpmaktadır.

### **1.8. İştirakler**

TDHP, iştirak ve bağlı ortaklıklar elde etme maliyetiyle değerlendirmektedir. UFRS ise, bu konuda kesin farklılıklar göstermektedir. UFRS, iştirak ve bağlı ortaklıkları değerlendirirken; eğer iştirak oranı % 20’nin altında ise maliyet esasını; iştirak oranı % 20-% 50 arasında ve yönetimde söz sahipliği söz konusu değilse öz kaynak metodunu; iştirak oranı % 50’nin üstünde veya yönetimde söz sahipliği söz konusu ise konsolidasyon metodunu benimsemektedir. TDHP ise, öz kaynak ve konsolidasyon metotlarıyla ilgili olarak herhangi bir hüküm içermemektedir.

### **1.9. Finansal Kiralama**

Türkiye’deki mevzuat ve uygulama 1 Temmuz 2003’ten öncesi ve sonrası için farklılıklar arz etmektedir. 01.07.2003’ten önce imzalanan finansal kiralama sözleşmeleri için herhangi bir özel tanım getirilmemiştir. Dolayısıyla finansal kiralama da normal kiralama işlemleri gibi değerlendirilmekte ve ödenen tutarların tamamı kira bedeli olarak değerlendirilip gider olarak kaydedilmektedir. Ayrıca, Finansal kiralamaya konu maddi duran varlıklar, kiralayanın mali tablolarında durmakta ve amortisman kiralayan tarafından ayrılmaktadır. UFRS ise finansal kiralama sözleşmelerini hukuki formları ile değil, özleri

ile değerlendirip işlemi sadece bir finansman yöntemi olarak yorumlar. Bu yorumun sonucu olarak da ödenen kira bedelleri iç verim oranına göre ayrıştırılarak faiz bölümleri gider olarak kaydedilirken, ana para bölümleri ise finansal yükümlülüklerden düşülür. Yine UFRS 'ye göre, finansal kiralamaya konu maddi duran varlıklar kiracı işletmenin mali tablolarında kaydedilir ve kiracı işletme tarafından amortismanına tabi tutulur. 01.07.2003'ten sonra imzalanan finansal kiralama sözleşmelerinde ise UFRS açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Yani TDHP ile UFRS paralellik arz etmekte ve aynı şekilde değerlendirilmektedir.

### **1.10. Ertelenmiş Vergi Borcu/Alacağı**

UFRS, Vergi giderinin de diğer tüm giderler gibi ait oldukları dönemde kayıtlara alınmasını ve giderleştirilmesini öngörmektedir. Ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıkların oluşması sırasında bilançoda oluşan geçici farklar UFRS 'ye göre ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağı anlamına gelmektedir. UFRS, bu alacak/borcun hesaplanarak mali tablolarda raporlanmasını öngörürken, TDHP, konu ile ilgili herhangi bir düzenleme getirmemiştir. TDHP 'ye göre, mali tablolarda yalnızca cari dönem vergi alacağı gösterilir. Zamanlama farklarından kaynaklanan ertelenmiş vergi hesaplanmaz.

### **1.11. Finansal Araçlar**

UFRS 'de finansal araçlar finansal yükümlülük ya da öz kaynak olarak sınıflandırılarak değerlendirilir. TDHP ise, konu ile ilgili herhangi bir düzenleme içermemekte ve bilanço dışına taşınan finansal araçlar (swap, forward, hedge) UFRS 'ye göre bilanço içine taşınması gereken finansal araçlar olarak görülmektedir.

### **1.12. Çalışanların Hakları**

UMS 19'a göre kıdem tazminatı karşılığı gelecekte oluşacak yükümlülüğün bilanço tarihindeki indirgenmiş değeri tahmin edilerek ayrılır. TDHP 'ye göre yürürlükteki iş kanunu gereği bilanço tarihindeki toplan kıdem tazminatı yükümlülüğü karşılık olarak ayrılır. Ancak, uygulamada bu karşılık, vergi kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan hesaplanmamaktadır.<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup> Mali Çözüm Dergisi, 17. World Congress of Accountants, Istanbul Mali Müşavirler Odası Dergisi, Kasım 2006, s. 457-479.

## 2. 21. YÜZYILIN BAŞINDA MUHASEBE MESLEĞİNİ ETKİLEYEN GELİŞMELER VE GELECEĞE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER

Son yıllarda literatürde sıkça rastlanılan; “yeni muhasebe kültürü”, “uluslararası muhasebecilik”, “muhasebe mühendisliği”, “muhasebe yönetimi”, “muhasebe tekniğinde gelişmeler”, “mesleğin yeniden düzenlenmesi (reengineering)” gibi kavramlar ve konular bize muhasebenin bir değişim süreci içerisinde olduğunu göstermektedir. Teknoloji, globalleşme, artan rekabet işletmeleri sürekli değişime zorlamaktadır. Dolayısıyla muhasebenin de değişen ve gelişen yeni koşullara uyum sağlaması gerekmektedir.

İçinde bulunduğumuz yüzyılda karşı karşıya geldiğimiz teknolojik gelişmeler ve küreselleşmeden en fazla etkilenenlerin başında muhasebeciler gelmektedir. Dolayısıyla muhasebecilerin sorumlulukları sürekli olarak artmakta ve onlara yeni roller üstlenmelerini sağlayacak bir düzenin oluşması yönünde çalışmalar giderek önem kazanmaktadır. Gelecekte muhasebe mesleğinin bugünkünden daha etkin bir konumda olmasını istiyor isek, başta muhasebeciler olmak üzere ilgili kişi ve kurumların şimdiden değişim sürecini başlatması gerekmektedir.<sup>54</sup>

### 2.1. Muhasebeyi Etkileyen Gelişmeler

İşletmeler sürekli değişen çevre şartları içerisinde faaliyet göstermektedirler. Bu süreç, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmek için sahip olmaları gereken bilgiler geçerliliğini her gün azaltmakta, yeni bilgiye sahip olmak, pozisyonu korumak ve ilerletmek açısından önem kazanmaktadır. İşletmeleri değişime zorlayan faktörler genel olarak şunlardır: değişen müşteri istek ve ihtiyaçları, teknolojik yenilik (innovation), endüstri yapısı ve ürün yaşam süresinde değişimler, ekonomik krizler, yasal değişiklikler, pazar ve rekabetçi güçler ile özelleştirme.<sup>55</sup>

Yukarıda belirtilen faktörler aynı zamanda muhasebe mesleğini de etkilemektedir. Biz son yıllarda muhasebe mesleğini değişik yönlerden daha fazla etkisi olduğunu düşündüğümüz dört temel alandaki gelişmeleri incelemeyi uygun bulduk. Bu gelişmeler; küreselleşme, teknolojik ilerleme, finansal skandallar ve ekonomik krizlerdir.

<sup>54</sup> Melih Erdoğan, “Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri (Rapor)”, MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:4, Aralık 2000, s.116

<sup>55</sup> Selçuk Uslu, “Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler”, XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199. s.178

## 2.2. Küreselleşme ve Muhasebe Mesleği

Sermaye piyasalarının genişlemesi, sınır ötesi yatırımların artması, uluslararası ticaretin büyümesi anlamında globalleşme, hemen hemen bütün endüstrileri etkilemiş, bireylere tek bir dünyada yaşadığımızı ve çalıştığımızı hatırlatmış ve ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik sınırlarını açmasına yol açmıştır. Globalleşme bilgiye dayalı ekonominin gelişmesini hızlandırmış, dünya genelinde muhasebecilere, yatırımcılara ve işletmelere yeni fırsatlar getirmiştir. Muhasebe mesleği açısından **globalleşmenin etkileri** üç grupta özetlenebilmektedir. Globalleşme;

a) **Global düşünmeyi öğretmiştir:** Bundan dolayı, muhasebecilerin görevlerinin kapsamı gelişmiştir. Örneğin; sayıları gittikçe artan çalışanlara ve müşterilere yardım, birleşmeler, ortaklıklar, diğer ülkelerin hukuk kurallarını öğrenmek, kompleks işletme faaliyetlerini yönlendirmek, risk yöneticisi olarak faaliyet göstermek, teknolojiyi daha etkin kullanmak, yeni finansal ölçümleri sunmak gibi.<sup>56</sup>

b) **Ortak bir işletme dili geliştirme ihtiyacını açığa çıkarmıştır:** Bundan dolayı örneğin, muhasebe ve denetim standartlarının yakınsaması (convergence) gündeme gelmiştir.<sup>57</sup>

c) **Bilgi ihtiyacında patlamaya yol açmıştır:** Bilgi ihtiyacı ve kapsamı genişlemiştir. Örneğin; işletmenin yeni finansal göstergeleri, kurumsal yönetim, ulusal bütçeler, enflasyon oranları, işletmenin borç düzeyi ve işletmenin gelecekte de yaşama kabiliyetine etki eden faktörler gibi. Ancak, globalleşmenin muhasebeye etkileri bütün ülkelerde aynı düzeyde olmamıştır. Çünkü muhasebe içinde bulunduğu çevre tarafından şekillenmektedir. Ülkelerin muhasebe gelişim modelleri birbirinden farklıdır. Bu modelleri belirleyen değişkenler ise; işletmeler ile sermaye sağlayanlar arasındaki ilişkiler, diğer ülkelerle politik ve ekonomik bağlar, yasal yapı, enflasyon seviyesi, işletmelerin boyutu, karmaşıklığı, yöneticilerin ve mali çevrelerin gelişmişlik düzeyi ve ülkenin genel eğitim seviyesidir.<sup>58</sup>

<sup>56</sup> Ali Tayyar, "Türk İş Dünyasında Muhasebe Mesleğinden Beklenenler", V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Yayınları, 32, İstanbul 2001. s.155

<sup>57</sup> Süleyman Yükçü, "Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon", XVII. Türkiye muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199, s.163

<sup>58</sup> Haluk Sümer, "Sürekli Mesleki Eğitim ve Mali Müşavirlik Mesleği içindeki yeri-II", Yaklaşım, Mart 2004, ss.19-23.

Bununla birlikte globalleşme süreci içerisinde tüm muhasebe sistemlerinin birbirine benzeyeceği tahmin edilmektedir. Muhasebenin uluslararasılaşması ile ilgili olarak çeşitli kuruluşlar (Birleşmiş Milletler, OECD, ASEAN, IMF gibi) çalışmalar yapmaktadırlar. Bu tür görüşler uluslararası muhasebe standartları (UMS) hareketine hız kazandırmıştır.

Özetlersek, globalleşme uluslararası muhasebe standartlarının geniş bir kesim tarafından kabulünü kolaylaştırmış, diğer yandan mevcut finansal raporlama sürecinin yeniden sorgulanmasına yol açmıştır.

### **2.3. Ortak Muhasebe Dili: Uluslararası Muhasebe Standartları**

Son yıllarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin (International Financial Reporting Standards – IFRS), uluslararası kabul görmüş standartları seti olarak kabul edilmesi konusunda bir eğilim yaşanmaktadır. AB'nin, ABD'nin, Avustralya'nın, İngiltere ve Galler'in, Kanada'nın, Yeni Zelanda'nın vb. ülkelerin 2005 yılından itibaren bu standartları kabul etmeleri de söz konusu eğilimin bir sonucudur. Avrupa ülkelerinde UFRS'nin uygulanması bir evrimdir. AB'de 7000 sermaye piyasası şirketi bu standartları uygulamaya geçirecektir.<sup>59</sup>

Türkiye'de ise, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), uluslararası muhasebe standartları oluşturma sürecini başlatmış olup; “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”in Resmi Gazetede yayınlanmasını sağlamıştır. Söz konusu tebliğin amacı SPK Başkanı tarafından şu şekilde özetlenmektedir; “Bu tebliğ ile, yabancı sermayenin ülkemize gelmesi açısından önemli bir kriter yerine getirilmekte, ayrıca borsada işlem gören işletmelerin uluslararası karşılaştırılabilir bir muhasebe sistemine sahip olmaları amaçlanmaktadır”.

Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından geliştirilen standartları benimsemiş olup, diğer standartları da uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak geliştirmeyi hedeflemektedir. TMSK'nın bu hedefleri gerçekleştirmesi halinde uluslararası muhasebe harmonizasyonu ile ilgili de bir sorun çıkmayacaktır.

---

<sup>59</sup> Saim Üstündağ, ”Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı:28, Şubat 2003, ss.6-16

UFRS, asıl olarak yatırımcıyı bilgilendirmeyi esas aldığı için, sermaye piyasalarına yöneliktir. Dolayısıyla, bu standartlar vergi ağırlıklı muhasebe sistemine sahip olan ülkelerin yaklaşımı ile tam olarak örtüşmemektedir. Bu bakımdan Kıta Avrupa'sı ülkelerinde, bunların yalnızca halka açık şirketler tarafından konsolide finansal raporlarda kullanılması yeterli görülmektedir. Türkiye'de uluslararası faaliyetlerde bulunan şirketler ya kendi istekleri ya da yabancı ortaklarından gelen talep üzerine UFRS uygulamaktadırlar.

Ülkemizde, sermaye piyasasının daha şeffaf hale gelmesi, mevzuata uygunluk, denetimi kolaylaştırmak, muhasebenin vergi odaklılıktan kurtulması, doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekebilmek için muhasebe standartlarımızın UFRS 'ye uygun olması gerekmektedir. UFRS ile ülkemiz finansal raporlama standartları arasında gerek teoride gerekse uygulamada önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar; kiralama işlemleri, borçlanma maliyetleri, varlıklarda değer düşüklüğü, çalışanlara sağlanan faydalar, finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması, durdurulan faaliyetler, ilişkili taraflarla ilgili açıklamalar, finansal araçlar, öz sermaye değişim tablosu, kur değişiminin etkileri, emeklilik planları, hisse başına kazancın hesaplanması, inşaat sözleşmeleri ve kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesidir. Diğer yandan ülkemizde, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine, konsolide mali tablolara ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelerin yürürlüğe girmiş olması ise UFRS ile uyumun sağlanması yönünde önemli adımlar sayılabilir.

Globalleşmenin bir başka etkisi ise; yönetim anlayışındaki değişikliklerin, finansal raporlama sisteminde değişimi zorlamasıdır. Çünkü günümüzde beklenen yaklaşım, finansal tabloların bilgi verme dışında performans ölçme ve değerlendirme esası olarak ödül sistemin bir parçası olarak da kullanılmasıdır. 2002 yılı Nisan ayında 106 TÜSİAD üyesine uygulanan anket sonuçlarına göre; farklı bölümlere ve farklı kurumlara yapılan finansal raporlamadan dolayı neredeyse her şirkette birden çok muhasebe standardı kullanılmakta olduğu ve finansal tabloların, performans ölçme ve değerlendirme esası olarak değil, daha çok bilgi verme amacıyla kullanıldığı görülmüştür.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> TÜSİAD, "Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş", Temmuz 2003, Y.No:TÜSİAD-T/2003-7-356. s.82

## 2.4. Finansal Raporlama Sisteminde Değişiklik İhtiyacı

Muhasebe sadece karar alma ve kontrol fonksiyonlarına yardımcı olmakla kalmamakta, onlara geleceği planlaması için gerekli bilgileri sağlayan bir sistem olarak günümüzde önem kazanmaktadır. Bundan dolayı muhasebe yönetiminde nitelikli insan gücüne ve gelişmiş bilgi teknolojisinin kullanılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Günümüzde muhasebe uygulamalarına dayanmayan bir yönetim bilgi sisteminin örgüte bir yarar sağlamayacağı açıktır. Günümüzde sadece büyük işletmelerin değil, orta ve küçük ölçekli işletmelerin dahi muhasebe birimi bir çok süreçle ilgilenmek zorunda kalmaktadır. Muhasebe bölümü bir yandan muhasebenin kendi süreci, diğer yandan da işletmedeki diğer süreçlerle ilgilenmek zorundadır. Örneğin; üretim süreçlerinin yönetimi, insan kaynakları süreçlerinin yönetimi, kurul kararları süreçleri, satış süreçlerinin yönetimi, tedarik sürecinin yönetimi, bilgi işlem süreçlerinin yönetimi, bütçe planlama ve raporlama, iç denetim, finans bölümü süreçleri. Bu nedenle işletme içi bilgi akışının en verimli şekilde yapılandırılması gerekir. Özellikle hukuki düzenlemelerin de etkisi ile başta ABD’de olmak üzere şirketlerde üst yönetim finansal raporlama süreci ile daha fazla ilgilenmek zorunda kalmıştır.

İyi bir finansal raporlama, ekonomik kaynakların verimli dağılımı ve sermaye piyasalarının etkin faaliyet gösterebilmeleri için zorunludur. Güvenilir ve şeffaf raporlama hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomiler için gerçek yararlar sağlayacaktır.

Hileli finansal raporlamanın son yıllarda ortaya çıkmasının nedenlerinden biri olarak; finansal raporlamanın gelişiminde tarihi bir dönüm noktasında olduğumuz ifade edilmektedir. Çünkü, finansal piyasaların bilgi talepleri mevcut finansal raporlama sistemi ile karşılanamamaktadır. Ayrıca, piyasalar bilgiyi bekletmeksizin istemektedir. Halbuki finansal raporlama sistemi, sadece periyodik raporlama sunmaktadır. Dolayısıyla 1930’lu yıllarda büyük buhran süresince tasarlanmış olan bu gün kullandığımız finansal raporlama süreçlerinde, 21. yüzyılda şaşırtıcı yenilikler, ciddi tartışmalar beklenmektedir. Günümüzde çoğu işletmede kullanılan maliyet ve yönetim muhasebesi, yirminci yüzyılın başındaki üretim ve rekabet ortamı için tasarlanmıştır.

Günümüzde çok farklı pazar ve endüstri yapıları olan bir iş dünyasına dönüşüm yaşanmaktadır. Artan rekabet ve işletmelerde yaşanan gelişmeler, işletmelerin bilgi sistemlerinde de önemli değişikliklere yol açmaktadır. Raporlanacak bilgilerin; yönetimin

planlarını, karşılanabilecek fırsatları ve riskleri de içerecek şekilde geleceğe dönük olması ve finansal olmayan ölçüleri de içerecek şekilde, uzun dönemde değer katacak etkenlere odaklanması gerekmektedir. Diğer yandan, finansal raporlama sisteminin yenileştirilmesi çalışmalarına yeni ekonomi kavramının da etkisi olmuştur.

Yeni ekonomi sadece internet üzerinden faaliyette bulunan şirketler, elektronik işletmecilik değildir. Yeni ekonomi; düzenlemelerin liberalleşmesi, sermayenin artan hareketliliği, dijitalleşme ve uluslar arası standartların uyarlanması gibi dört temel gücün bir birleşimidir. Yeni ekonominin ortaya çıkması ve gelişmesi ile birlikte hisse senedi fiyatlarıyla temel finansal değişkenler (örneğin getiriler, defter değerleri, nakit akımları gibi) arasında istatistiksel açıdan belirgin farklılıklar bulunduğu belirlenmiştir. Geleneksel muhasebeden kaynaklanan ve finansal raporlamada ortaya çıkan yetersizliklerin ve olumsuzlukların saptanmasına ve giderilmesine yönelik olarak ilgili kurumlarca yapılan çalışmalar temelde üç konuda yoğunlaşmaktadır. Bunlar: yeni raporlama sistemlerinin geliştirilmesi, finansal olmayan ölçütlerin belirlenmesi ve maddi olmayan varlıklar üzerinde yoğunlaşılmasıdır. Ancak bugüne kadar yapılan çalışmalarda, bu konularda henüz yeterli bir çözüme ulaşılamamıştır. Finansal raporlamada meydana gelecek değişimin yavaş olacağı beklenmektedir. 21. yüzyılda Dünya daha iyi bir muhasebe modeli oluşturmak için gerekli entelektüel kaynaklara sahiptir ve çalışmalar devam etmektedir. Küreselleşme özellikle bizim gibi ülkeler açısından fırsatlar ve riskler taşımaktadır. Ancak doğru politikalarla Türkiye'nin de küreselleşen yabancı sermaye ve dış ticaret fırsatlarından daha fazla yararlanması mümkündür. Ülkemizde bir çok işletme, ticaretiyle, yatırımlarıyla dış dünyaya açılmıştır. Muhasebecilerin de bu gelişmeye uyum sağlaması, yöneticileri yalnız bırakmaması, onların bilgi ihtiyacını doğru, zamanında ve eksiksiz karşılaması gerekmektedir. Bu yarışta muhasebecilerin en büyük yardımcısı ise, gelişen teknolojidir.

## **2.5. Teknolojik Gelişmeler ve Muhasebe Mesleği**

Günümüzde bilgi en önemli hammaddedir. Bilgiden yararlanmayı bilmek 21. Yüzyılın başlıca rekabet stratejisi haline gelmiştir. İşletmeler kendisi için yararlı bilgiyi bulup, kullanıma dönüştürdükleri takdirde daha başarılı olacaklardır. Yüksel'e göre; "Doğru bilgi tarihi maliyet esasına dayalı bilgidir. Yararlı bilginin ise sınırı bulunmamaktadır. Hatta yararlı bilgi geleceğe yönelik olmalıdır. Biz her gün bilginin



yararlı olanını aramak zorundayız”. Bu noktada meslek mensuplarının doğru bilgiye en kısa zamanda ulaşmasını sağlayacak mekanizmaların sisteme yerleştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Teknolojik gelişmeler çeşitli yollarla muhasebe mesleğini etkilemiştir. Bu etkilenmelerden başlıcaları; muhasebe veri işleme ve kayıt işlemleri büyük ölçüde elektronik ortama aktarılarak, daha kısa zamanda sonuçların alınması mümkün olmuştur. Teknolojide yaşanan gelişmeler muhasebecilerin müşteri odaklı kıyaslama, çok boyutlu bilginin yönetimi, faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında sistemi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme, en iyiyi örnek alma (benchmarking), dengeli ölçüm kartı (balanced scorecard), dış kaynak kullanımı (outsourcing), müşteri karlılığı ve toplam kalite gibi yeni birtakım kavramlarla tanışmasını sağlamış, işletme faaliyet sonuçlarının anlaşılır, güvenilir, zamanında ve karşılaştırılabilir olarak hazırlanması için kolaylıklar sağlamıştır.<sup>61</sup>

Küreselleşme, sermaye piyasalarının gelişmesi, değişen rekabet koşulları, uzmanlaşma gibi muhasebeyi etkileyen alanlardan bir diğeri ise, bilgi teknolojileridir. İşletmelerde kullanılan bilişim teknolojilerinin kapsamına ise şunlar girmektedir<sup>26</sup>: internet, intranet ve ekstranet kullanımı, ofis otomasyon sistemleri, fonksiyonel bilişim sistemleri, yönetim bilişim sistemleri, uzman sistemler, karar destek sistemleri, elektronik veri değişim sistemleridir.

Bilgi teknolojileri işletmeleri üç önemli alanda etkilemektedir. Bunlar: elektronik ticaret, kurumsal kaynak planlaması (ERP) ve bilgi yönetimi (knowledge management)’dir.

Büyük sanayi işletmelerinin tercih ettiği ERP sistemleri, muhasebenin kayıt tutma fonksiyonunu bilgisayara devretmiş, kontrol ve raporlamayı ön plana çıkarmıştır. Yapılan çalışmalar etkin kullanılması halinde ERP sistemlerinin, muhasebe bilgi üretimi ve raporlanması konularında mevcut sorunların aşılmasında en önemli araç olduğunu göstermiştir. Günümüzde ERP, şirket içi operasyonların yönetildiği bir uygulama yazılımı olmaktan çıkmış ve kurumların tüm değer zinciri ile etkin iletişim kurabileceği bir sistem haline gelmiştir. ERP yazılımları Türkiye’de çok çeşitli sektörlerde ve farklı büyüklüklerdeki şirketler tarafından kullanılmaktadır. ERP sistemlerinin yaygınlaşması,

---

<sup>61</sup> Blood, Brian, “Yetenek Savaşını Nasıl Kazanırsınız?”, 16.Dünya Muhasebe Kongresi, Bildiri Özetleri(Türkçe), Derleyen: Rıfat NALBANTOĞLU, TÜRMOB, Ankara, 2002. s.127

işletme süreçleri hakkında bilgi sahibi, yazılım seçimini ve kurulmasını bilen kişilere ihtiyacı artırmıştır. Bu bakımdan bilgi teknolojileriyle ilgili alanlarda artan talebin muhasebeciler tarafından göz ardı edilmemesi gerekmektedir.<sup>62</sup>

Günümüzde elektronik ticaret (e-ticaret), bankacılıktan reel sektöre kadar geniş bir kesimde hızla yaygınlaşmaktadır. E-ticaretten kaynaklanan faaliyetlerin muhasebeleştirilmesindeki farklılık, işlemlerin yapıldığı ortam ile yapılan işlemlerin göreceli olarak önemlerindedir. Elektronik ortamda tutulan kayıtlar sayesinde, finansal tabloların eş zamanlı olarak hazırlanması mümkün olmakla birlikte, elektronik ortamda halka sunulacak finansal tabloların kapsamı, biçimi, sunum aralıklarına ilişkin düzenlemelere de ihtiyaç bulunmaktadır.<sup>63</sup>

Bilgi teknolojileri dışında, iletişim ve üretim teknolojilerindeki gelişmeler de muhasebeyi etkilemektedir. Gelecekte, muhasebenin bu günden çok farklı olarak, enformasyon teknolojilerinden yararlanan bir çok bilgi sistemi biçiminde yeniden yapılanacağı beklenmektedir.

Son dönemde bilgisayar ve bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, hileli finansal raporlamayı kolaylaştırmıştır. Artık günümüzde işletmelerde teknik bilgisayar hileleri daha yaygındır. Bunlar bir çok muhasebecinin bilgi ve becerisinin dışında olup, bu konuda uzman, bilgisayar teknolojileri konusunda yetişmiş iç denetçiler bu tür hilelerle bir çok işletmede mücadele etmektedir.<sup>64</sup> İç denetimin olmadığı işletmelerde bu görev büyük ölçüde muhasebecilere düşmektedir. Hileli finansal raporlamanın yol açtığı skandalların muhasebe mesleğine etkisi aşağıda daha geniş açıklanmıştır.<sup>65</sup>

## **2.6. Finansal Skandallar ve Muhasebe Mesleği**

Hileli finansal raporlama; “ister fiilen isterse ihmal şeklinde olsun, önemli şekilde yanıltıcı mali tablolara sebep olan kasıtlı veya dikkatsizlikten kaynaklanan davranış”

---

<sup>62</sup> Banu Durukan , Serdar Özkan “ Finansal Bilgi Sunumunda Bir Araç olarak İnternet Kullanımı: İMKB’ de işlem gören şirketlerin Web siteleri üzerinden bir Araştırma”, XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 29 Mayıs-2 Haziran 2002. s.35

<sup>63</sup> Cemal İbiş, “Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği”, XVII.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-20 Nisan 2003. s.23-26

<sup>64</sup> Mahmut Tekin, Muammer Zerenler, Mehmet Yıldız, “İşletmelerde Bilişim Teknolojileri kullanımının Örgütsel Yapıdaki Değişime Etkileri” Kocaeli Üniversitesi, İİBF, II.Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Bildiriler Kitabı, 17-18 Mayıs 2003, Derbent-İzmir, ss. 638-640

<sup>65</sup> Erhan Birgili ve Hakan Tunahan, “Hileli Finansal Raporlama ve Pandoranın Açılan Kutusu”1.Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongresi” 17-19 Eylül 2003, Hacettepe Üniv.Kültür Merkezi, s 234

olarak tanımlanmaktadır. ABD’de mali tabloların çarpıtılmasının yaygın olduğu yapılan araştırmalarda ortaya çıkmıştır. Hileli finansal raporlamaya sebep olan başlıca faktörler;

- a) İşletmenin menkul kıymetlerinin fiyatının yüksekliği vasıtasıyla yatırımcıların beklentilerini karşılamaktır. Düşüş trendinde bulunan işletmeler bu sarmalı kırmak, çıkış trendinde bulunan işletmeler ise bu çıkışlarına devam ettirmek için hileli finansal raporlamaya başvurmaktadır.
- b) Durumdan kaynaklanan baskılar da finansal raporların çarpıtılmasına neden olabilmektedir. Örneğin; gelir veya piyasa payında ani düşüşler, özellikle kısa dönem sonuçları için gerçekçi olmayan bütçe baskıları gibi.
- c) Diğer nedenler ise; iç ve dış denetimdeki eksiklikler, finansal yöneticilerin ve muhasebecilerin uyması gereken etik kurallara uymaması, modern finans ve teknolojideki karmaşıklığın da önemli rolü olmuştur.

Ülkemizde olduğu gibi, sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olduğu ülkelerde muhasebe hileleri genellikle; şirketi karsız göstererek vergi kaçırmaya yöneliktir. Böyle bir piyasada işlemler sistem içinde gösterilmeyerek yani kayıt dışına kaçırılarak fayda sağlanmaya çalışılmaktadır. Yani gelişmiş piyasaların tam tersi bir durum yaşanmaktadır.

Şirketlerdeki mali skandallar karşısında kamuoyundan gelen tepkilerin ardından ABD Kongresi 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası’ nı gündeme getirmektedir. Sarbanes-Oxley, CEO’lar ve yönetim kurulları üzerine yeni ve ağır sorumluluklar getirmiştir. Ülkemizde finansal skandallardan korunmak için, SPK Seri XI, No:19 sayılı tebliğ 35 ile özellikle bağımsız denetim firmalarına yönelik bazı önlemler getirmiştir. Örneğin; aynı denetim firmasının aynı müşteriye en çok 5 yıldan fazla denetleyememesi, aradan en az 2 hesap döneminin geçmesinin zorunlu olması, denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin ayrıştırılması, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar için “denetimden sorumlu komite” (audit committee) oluşturulması zorunluluğu gibi. Şirketlerde yaşanan mali skandallar, ülkeleri daha dikkatli davranmaya ve yeni önlemler almaya yöneltmiştir. Örneğin, OECD’nin üye ülkelerde kurumsal yönetim ilkelerinde aynı yönde bir düzenlemeye gitmesi, Avrupa Komisyonu’nun yeni yayınladığı kurumsal yönetim ilkelerini yeniden gözden geçirmesi gibi. Özellikle şirketlerin yönetim ve denetim biçimini şeffaflık içinde yürütmesi anlamına gelen “Kurumsal Yönetim” (Corporate Governance)

kavramı sıkça tartışılmaya başlanmıştır. Kurumsal yönetimin dört temel ilkesi bulunmaktadır. Bunlar; şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluktur.

Şeffaflık için uluslar arası muhasebe standartlarının uygulanması şarttır. Ayrıca, temel stratejilerin, hedef, yönetim prensibi ve kurumsal değerlerin toplumla paylaşım gerekmektedir. Maalesef Türkiye'nin şeffaflık sıralamasında (opacity index) uluslararası yeri iyi değildir. Bununla birlikte son zamanlarda ekonomi basınında sektör ve firma düzeyinde şeffaflık araştırmalarına rastlanması, uygulanması isteğe bağlı da olsa, SPK tarafından, Ocak 2003'de "Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi" nin yayımlanmış olması olumlu gelişmelerdir.

Sonuç olarak, finansal skandallar (suistimaller) muhasebecileri etkilemiştir. Dolayısıyla yeni süreçte muhasebecilerin, öncelikle muhasebe mesleğinin imajını düzeltmesi, yeniden inşa etmesi ve daha sonra da yeni kuşaklara devretmesi gerekmektedir. Muhasebecileri etkileyen bir başka gelişme ise özellikle ülkemizde olduğu gibi gelişmekte olan ülkelerde daha sık karşılaşılan ekonomik krizlerdir.

## **2.7. Ekonomik Krizler ve Muhasebe Mesleği**

Amerika Merkez Bankası Başkanı, geçmişteki krizleri değerlendirirken, "muhasebe bilgilerinin" talep edilmemiş ve üretilmemiş olmasının payı olduğunu vurgulayarak, ülkeyi ekonomik krizden korumak için "yeni muhasebe" standartları istemiştir. Bu kısımda, ekonomik krizlerin nedenlerinden daha çok muhasebe mesleğine etkileri üzerinde özetle durulmaya çalışılmıştır.

Ekonomik krizlerle iç içe yaşanan ülkemizde muhasebecilere düşen görevler, iki türdür. Birincisi, kriz gelmeden önce işletmenin (mükellefin) ekonomik krizden en az etkilenmesine yönelik olarak yapılabilecekler; ikincisi ise, ekonomik krizden hemen sonra muhasebecilere düşen görevlerdir. Muhasebeci de bir risk yöneticisi gibi, risklerden korunmasını bilmesi gerekmektedir. Muhasebeci hem kendisini hem de mükellefini risklerden koruyabilmelidir. Ekonomik krizleri hafif atlatan şirketlerin ortak özelliği finansal kırılganlıklarını düşük seviyede tutmaktan geçmektedir.<sup>66</sup> Bunun başlıca yolları ise şunlardır;

---

<sup>66</sup> Erol Mikail, "Ekonomik Kriz Döneminde Zor Durumdaki İşletmelerin Muhasebeden Beklentileri" Mükellefin Dergisi, Sayı:105, Eylül 2001, s.122.

- **Doğru vade eşleştirmesi** yapılmalıdır. Örneğin; yatırımlar ile kullanılan fonların vadelerini yani borç-alacak vadelerini doğru eşleştirebilmek.
- **Para eşleştirmesi** yapılmalıdır. Satışlarla girdi fiyatlarını aynı para cinsinden tutmak.  
Şayet satışlarınız iç piyasaya yönelik iken, girdi fiyatlarınız döviz cinsinden ise, opsiyonlar ve vadeli işlemler ile alacağınız dövizin fiyatını sabitlemeye çalışmak gibi.
- **Bütçe gibi kısa ve uzun vadeli planlar** yapılmalıdır. Planı olan şirketler ekonomik krizlerde planlarını değiştirebilmekte, ancak planı olmayanların yapacakları bir şeyleri de olmamaktadır.
- **Dengeli ve sürdürülebilir bir hızda büyüme** sağlanmalıdır. Bu tür şirketler krizleri daha kolay atlatabilmektedirler. Hesapsız ve hızlı büyüyen şirketler ise, krizlerde kendilerini toparlayamayarak iflas etmektedirler.<sup>67</sup>

Muhasebecilerin ekonomik kriz gelmeden önce yukarıda örneği verilen önlemler hakkında bilgi sahibi olması ve gerektiğinde bir risk yöneticisi gibi yönetimi uyarması, ülkedeki ve dünya genelindeki ekonomik gelişmeleri yakından izlemesi gerekmektedir. Çünkü globalleşmenin de etkisi ile, geçtiğimiz yıllarda Güney Asya'da ve Rusya'da meydana gelen ekonomik krizlerin ülkemizi de etkilediği görülmüştür. Ekonomik krizden sonra işletmelerin muhasebeciden başlıca beklentileri ise şunlar olmaktadır; işletmelerin birleşmeleri ve devri, sermaye yapılarının yeniden incelenmesi, işletme borçlarının ve alacaklarının tekrar gözden geçirilmesi ve tasfiye işlemleridir.

Ekonomik krizlerin mali tablolara etkileri ise büyük ölçüde şunlardır:

- Kur farklarından kaynaklanan büyük zarar veya kar rakamları,
- Enflasyon karlarının hızlanarak artması,
- Sermayelerin küçülmesi,
- Teknik iflasların oluşması,
- Stokların büyümesi,
- Tahsilat güçlüklerine bağlı olarak ticari alacakların artması,
- Ödeme güçlüklerine bağlı olarak şüpheli alacakların artması,
- İşçi çıkarılmasına bağlı olarak kıdem tazminatı ödemelerinin artması,

---

<sup>67</sup> Mustafa Çamlıca, "Ekonomik Kriz ve Vergi Yönetimi", (www.vergide.gundem/03.makale/aamakale.asp. Erişim tarihi 01.09.2011)

- Sonuç olarak ciddi zarar rakamları ile karşılaşılması,
- Çok sayıda şirketin kapanması ve tasfiye edilmesi gibi.

İster bağımlı ister bağımsız muhasebeci olsun, kriz dönemlerinde, ekonomik krizin işletmelere (mükelleflere), dolayısıyla mali tablolara etkisini çok iyi analiz etmeli ve yönetime alınması gereken finansal önlemler konusunda en kısa zamanda rapor sunmalıdır. Çünkü bu dönemlerde yönetimin alacağı kararların bir çoğu muhasebe ve finansmanla doğrudan ilgili olacaktır. Güç duruma düşen bir işletme muhasebenin üreteceği bilgilerden yararlanarak ve doğru kararlar alarak kurtulabilir.

## SONUÇ

Muhasebe mesleğinin kalitesi, sermaye piyasaları ile iş birliği içinde bireysel yatırımların yapılmasında yerli ve yabancı sermayeye büyük bir güç verir, böylece bir bütün olarak ekonomiye katkı sağlar. Muhasebeciler bütün ülkelerde ekonomik büyümenin motoru konumundaki KOBİ'ler için de tecrübeleri ve danışmanlık rolleriyle çok önemlidirler. Gittikçede karmaşık hale gelen iş yaşamında muhasebecilerin önemi daha da artacaktır. Son yıllarda yaşanan gelişmeler karşısında muhasebecilere yardımcı olmak amacıyla bazı mesleki kuruluşlar çalışmalarını sürdürmektedir. Bunlardan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), globalleşmenin muhasebe mesleğine etkisine ilişkin olarak dört temel alanda yoğunlaşmıştır. Bunlar: standartların harmanizasyonunu başarmak, daha şeffaf ve ilgili standartları oluşturma sürecini geliştirmek, yeni roller ve pazar değişiklikleri için muhasebecileri hazırlamak, sorumluluğu artırmaktır. IFAC 'ın muhasebecileri geleceğe hazırlamaya yönelik olarak ilk faaliyeti, eğitime ilişkin olmuştur. Büyük çoğunluğu 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren uluslararası eğitim standartlarını (International Education Standards-IES) yayımlamıştır. Muhasebecileri geleceğe hazırlayan Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) ise, özellikle finansal skandallardan sonra altı temel konuda liderlik rolünü üstlenmiş ve çalışmalara başlamıştır. Bunlar;

- Standart yapma rolü,
- İşbirliği rolü (özellikle şirket ile piyasa kurumları arasında),
- Araştırma rolü (özellikle şirket hileleri ile ilgili olarak),
- Eğitim rolü,
- Finansal raporlamanın düzeyini ilerletme rolü,
- Güçlü iç kontrol sistemleri ve kurumsal yönetimi destekleme rolüdür.

Türkçe literatürde muhasebecileri geleceğe hazırlayan az sayıda çalışma bulunmaktadır.

Literatürden, yukarıda açıkladığımız muhasebe mesleğini etkileyen gelişmelerden ve yapılmış araştırmaların sonuçlarından da yararlanarak, ülkemizde muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin olarak bazı değerlendirmelerde bulunmak mümkündür. Bunlar;

- **Meslek mensubu global düşünmelidir:** Global bir pazarda, meslek mensubu en yüksek kaliteyi hedefleyerek global düşünmeli ve hareket etmelidir. Gelecekte firmalar arasında rekabet global piyasa bazında olduğundan, muhasebeci karar verme mekanizmasında daha fazla söz sahibi olacaktır. Finansal raporlama global çıkar grupları göz önüne alınarak yapılacağı için, muhasebecinin işlemleri muhasebeleştirmede, raporlamada, analizleri yorumlamada serbesti derecesi bu günkü düzeyinin çok altında olacaktır. Ekonomik yapıların gelişmesi ve globalleşmeye paralel olarak muhasebe mesleğinin de dinamik bir yapıya kavuştuğu, bunun ise meslek mensuplarını mesleki bilgi ve deneyimlerini sürekli olarak yenilemeleri zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmıştır. ABD’de meslek mensuplarının zorunlu mesleki eğitim kredisi yıllık 30-40 saat arasında değişmektedir.

- **Dış kaynak kullanımı (outsourcing) muhasebecileri etkileyecektir:** ABD’de bir çok iş maliyeti düşük olduğu için gelişmekte olan ülkelere yaptırılmaktadır. Outsource edilen işlere örnek olarak; yazılım geliştirme, çağrı merkezleri, ürün geliştirme ve ofis arkası muhasebe gösterilmektedir. Örneğin; ABD’de AIG sigorta şirketi Filipinler ’de bu konuda çalışacak 400 kişilik ofis kurmaktadır. Türkiye’de dış kaynak kullanımı, bağımlı muhasebeciler için gelecekte bir tehdit olabilir. Diğer yandan iyi değerlendirebilirse dış kaynak kullanımı meslek mensupları için bir fırsat da olabilir. İşletmelerin dış kaynak kullanımına yönelmeleri sonucunda, bunun sağlayacağı maliyet tasarrufu veya ek maliyetler vb. konuların da muhasebeci tarafından dikkate alınması gerekmektedir.

- **Dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturulmaktadır:** Söz konusu dil UFRS ’dir.

UFRS’nin uluslararası sürekli olarak başvurulmasına ihtiyaç vardır ve gelecekte UFRS daha da karmaşık olacaktır. UFRS’nin daha kaliteli finansal bilginin üretilmesini hedeflediği unutulmamalıdır. Ayrıca söz konusu standartların uygulanması günümüzde çok önemli olan şeffaflık, yani kurumsal yönetim için de önemlidir.

- **Teknik üstünlük önceliklidir:** Teknolojideki gelişmeler sonucunda muhasebecilerin zaman ve mekana ilişkin kısıtlamaları sona ereceği için, muhasebecilerin



işlevleri bu günden daha farklı nitelikte olacaktır. Yapılan araştırmalar sonucunda muhasebecilerin 65'inin bürosunda internet bağlantısı bulunurken, 57'sinde bulunmamaktadır. Ayrıca muhasebe bürosuna veya şirketine ait web sitesi bulunan muhasebeci sayısı ise 5'dir. Halbuki ülkemizde e-devlete yönelik uygulamalar her geçen gün artmaktadır. Bu gelişmeler muhasebecilerin işlerini daha da kolaylaştıracaktır. Örneğin; internet kanalıyla beyanname ve bildirimleri gönderme, her türlü ödemenin yapılması, mükelleflerle ve diğer kurumlarla veri ve bilgi alış verişinin sağlanması gibi.

- **Muhasebe mesleği yüksek nitelikli insanları cezbetmelidir:** Yeni ekonomide muhasebeciler bir bilgi işletmesi (bilgi şirketi) olarak gösterilmektedir. Bilgi şirketi, genellikle yüksek eğitimli personele sahip ve değişik durumlarda karmaşık problemleri çözebilen, özel bir tür hizmet şirketidir. Dolayısıyla yaratıcılık ve yüksek oranda bireylere bağlılık ön plandadır. Muhasebe meslek mensupları için son derece önemli olan konular; eğitim, iyi bir mesleki yargı kabiliyeti, proje yönetim becerisi, etik ve geniş bir iş perspektifinde stratejik olarak düşünebilme kabiliyetidir. Muhasebe mesleğinin güçlü bir geleceği olabilmesi için;

- Güçlü bir şekilde iletişim kurabilen,
- Teknolojiden anlayan,
- Stratejik düşünebilen,
- Sürekli öğrenme sürecine katılan,
- Mesleğin geçmişteki hatalarından ders almaya hazırlıklı olan insanları mesleğe çekmesi gerekmektedir;

Bu bağlamda meslek mensuplarına veya adaylarına lisans üstü eğitim ve yabancı dil öğretilmelidir. Günümüzün muhasebecisi, ulusal ve uluslararası ekonomik gelişmeler ve ilişkiler konularına ilgili, özellikle ekonomik krizlere hazırlıklı olmalıdır. ABD'de 2003 yılı başından itibaren muhasebe mesleğine girişte aranan, daha önce 120 kredi saati olan muhasebe eğitimi 150 kredi saatine çıkartılmış ve sürekli eğitim şartı eklenmiştir.

Yapılan araştırmaların sonuçlarına göre; anketlere katılan muhasebecilerin % 3'ü lisans üstü eğitim yapmıştır, % 11'i bir yabancı dili iyi düzeyde bilmektedir, % 80'i ise, işletme ve ekonomi dünyası ile ilgili gelişmeleri takip edebilmektedir. Arzu edilen bu oranların daha da yüksek olmasıdır.

- **Danışmanlık ön plana çıkarılmalıdır:** Muhasebeciler kaydetme ve özetleme fonksiyonu dışına çıkıp, yorumlar yapmaya başlarsa, veriyi bilgiye dönüştürürse, katma değer yaratacak kararlar oluşturacak hale getirirse bütün bunların sonucunda kazancında da artışla karşılığını görecektir. Yapılan araştırmaların sonuçlarına göre, anket kapsamındaki muhasebecilerin mükelleflerine verdikleri başlıca hizmetler; defter tutma, mali tablo ve vergi beyannamesi düzenlemedir. Vergi ve muhasebe konularında danışmanlık ise, ikinci sırada gelmektedir.

IFAC bünyesinde oluşturulan, küçük ve orta ölçekli muhasebe firmaları çalışma grubu (Small and Medium Practices Task Force), muhasebeciler için gelecekte gerçekleşmesini bekledikleri üç temel ihtiyacı şu şekilde sıralamıştır: Müşteri odaklı olma ihtiyacı, sermayeye karşı global olarak rekabet etme ihtiyacı ve özümsemiş bilgiyi stratejik varlık olarak benimseme ihtiyacıdır.

- **Uzmanlaşma gerekmektedir:** Uzmanlaşma beceriyi artıracığından kaliteli hizmeti de beraberinde getirecektir. Başlıca uzmanlaşma tipleri, sektöre ve profesyonel faaliyetlere dayalı olabilir. Araştırma kapsamındaki muhasebecilerden mükellefleri aynı sektörde olanların oranı % 3 iken; % 97'sinin mükellefleri farklı sektörlerden oluşmaktadır.

- **İş sayısı sınırlandırılmalıdır:** Muhasebeciler, günümüzde şöyle bir tercihle karşı karşıyadırlar; ya çok sayıda mükellefle kayıt ağırlıklı çalışılacak ya da az sayıda mükellefle danışmanlık ağırlıklı çalışacaktır. Meslek mensubunun yapabileceği iş sayısının sınırlandırılmasına ilişkin olarak, örnek olması açısından bağımsız dış denetimle ilgili hukuki düzenlemelerden yararlanılabilir.

- **Etik değerler dikkate alınmalıdır:** Etik değerleri dikkate almayan meslek mensubu sadece kendi itibarını değil, mesleğe ve meslektaşlarına da zarar verecektir. Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ile ön plana çıkan konular; muhasebe bilgilerinin doğru olması, bu bilgilerin ihtiyaç duyanlara hızlı bir şekilde ulaştırılması ve toplumsal çıkarların korunması için meslek mensuplarının bağımsızlığıdır. TÜRMOB bünyesinde, etik ile ilgili çalışmalarını koordine edecek bir “etik merkezi” kurulması düşünülebilir. Ayrıca, New York Eyaletinde uygulandığı gibi, muhasebecilerin her üç yılda bir 4 saat mesleki etik eğitimi almaları zorunlu tutulabilir.

- **Ekonomik alt yapı sağlanmalıdır:** Muhasebenin gelişmesi, içinde bulunulan ekonomik ortamın gelişmesi ile yakından ilgilidir. Eğitim seviyesi düşük olan ülkelerde muhasebe sistemi yeterince gelişemez. AB ortak standartlarının uygulanabilmesi için ilgili ülkelerde yoğun eğitim ve bilgilendirme sürecini gerektirmektedir. Ülkemizde, AB iletişim ya da eğitim merkezleri kurularak enformasyon hizmeti eksiksiz yerine getirilmelidir. Ayrıca mali raporları kullananların da seviyesi önemlidir. Aksi takdirde sofistike bilgi üretme gereği ortaya çıkmaz. Dolayısıyla ülke çapında eğitim ve işletme sahiplerinin ve yöneticilerinin entelektüel seviyesinin yükseltilmesi öncelikli hedefler olmalıdır. Ekonomik gelişmenin sağlanması için Türkiye, içerideki ve dışarıdaki yatırımcı için bir cazibe merkezi haline getirilmelidir. Örneğin vergi oranlarının düşürülmesi, kayıt dışı ekonominin küçültülmesi, uluslararası muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi, kurumsal yönetimin kamu ve özel sektörde yaygınlaşması gibi.

- **Mesleki sorumluluk sigortasına önem verilmelidir:** Meslek ifa edenlerin meslek ifası sırasında mesleklerinin bir gereği olarak ortaya çıkması olası risklerin paylaşılmasını içeren sigorta türüne “mesleki sorumluluk sigortası” adı verilmektedir. AB ülkelerinde yaygın olarak uygulama alanı bulan mesleki sorumluluk sigortası ülkemizde son yıllarda çok sınırlı olarak uygulama olanağı bulmuştur. Gelecekte meslek mensuplarının sorumluluklarının daha da ağırlaşaacağı beklenmektedir

- **Muhasebeciler şirketleşmeye önem vermelidirler:** Özellikle bağımsız muhasebecilerin, az sayıda müşteriye hizmet vermesi nedeniyle, müşteri kaçırmamak için bağımsızlık ilkesinden fedakarlıkta bulunma olasılığı vardır. Muhasebecilerin kendi aralarında birleşmelere girerek büyümeleri, hem bağımsızlık açısından hem de teknik bilgi, deneyim ve uzmanlık gibi alanlarda güçlenerek iş hacimlerinin artmasına da katkıda bulunabilecektir. Yapılan bir Araştırma sonucuna göre anket kapsamındaki 122 muhasebeciden, mesleki faaliyetini bir başka meslek mensubu ile birlikte yapan muhasebeci sayısı 20’dir. Bunların 12’si ortaklık bürosu (adi şirket) şeklinde, 8’i ise limited şirket şeklinde ortaklığını sürdürmektedir.

- **Kurumsal alt yapı güçlendirilmelidir:** Özellikle teknolojik gelişmelerin ve küresel gelişmelerin muhasebe eğitimine etkisi olduğu da muhakkaktır. Üniversiteler, muhasebe eğitim programlarında teknoloji ağırlıklı ve yeni konulara yer verecek şekilde programlar oluşturmalıdırlar. TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı gibi kurumların

hazırlayacakları veri tabanları ile muhasebecilerin doğru bilgiye en kısa zamanda ulaşmaları sağlanmalıdır. Bunlara ilave olarak, denetim mesleğindeki gelişmeler, denetim faaliyetlerinin kalitesinin geliştirilmesine yönelik düzenlemeler de muhasebe mesleğinin gelişmesine yardımcı olacaktır.

## KAYNAKLAR

- ARIKAN Yahya, “Dünden Bu güne Türkiye’de Muhasebecilik ve İSMMM Tarihi”, Ekim 2004,
- HEGARTY John, “Avrupa’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe ve Mali Denetim Standartları – Son Gelişmeler ve Gelecekte Beklenenler” 16.Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRMOB, Ankara, 1997
- AKSOY Tamer, “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 71, Nisan-Haziran 2005,
- ARIKAN Yahya, “Finansal Raporlama Standartları İSMMM Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 72, Haz.-Tem. 2006,
- ARIKAN, Yahya, “Meslek Mensupları Mali Outsourcing Uygulamasına Geçmelidir”, **Vergi Dünyası**, Sayı:254, Ekim 2002.
- ARIKBOĞA Dursun, KAYA İdil, “Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler”, **XIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 18-20 Mayıs 2000, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Bildiriler Kitabı,
- BİLİCİ Nurettin, “AB’de Ekonomik Bütünleşme ve Türkiye’nin Entegrasyonu”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/16/1122/13212.pdf>, (E.T.: 2.9.2011).
- BİRGİLİ Erhan ve TUNAHAN Hakan, “Hileli Finansal Raporlama ve Pandoranın Açılan Kutusu”, **1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongresi**, 17-19 Eylül 2003, Hacettepe Üniv. Kültür Merkezi.
- BLOOD, Brian, “Yetenek Savaşını Nasıl Kazanırsınız?”, **16. Dünya Muhasebe Kongresi, Bildiri Özetleri (Türkçe)**, Derleyen: Rıfat Nalbantoğlu, TÜRMOB, Ankara, 2002.
- BOSTANCI Serpil, SMMM, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Üyesi, [www.tmsk.org.tr/makaleler/diger](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/diger) [archive.ismmmo.org.tr/docs/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc)
- BOZFAKIOĞLU Nedim, ”Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199,
- CANSIZLAR Doğan, SPK Başkanı Basın Açıklaması, 17.11.2003 ([www.spk.org.tr](http://www.spk.org.tr)).
- YILMAZ, Fatih, “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler”, XX.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2001.

- CİVELEK Mehmet A. ve Banu DURUKAN, “Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye'nin Kalkınmasındaki Rolü”, **V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayınları, No: 32.
- ÇAMLICA Mustafa, “Ekonomik Kriz ve Vergi Yönetimi”, (www.vergidegundem/03.makale/aamakale.asp Erişim Tarihi: 06.05.2002).
- ÇANKAYA Fikret, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Cilt 3, Sayı 6, 2007.
- ÇELİK Orhan, “Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci”, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Ankara Üniversitesi SBF Dergisi,
- DUMAN, Ömer, “3568 Sayılı Kanun'a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”, **Yaklaşım**, Sayı:101, Mayıs 2001.
- DURUKAN, Banu, ÖZKAN, Serdar “Finansal Bilgi Sunumunda Bir Araç Olarak İnternet Kullanımı: İMKB'de İşlem Gören Şirketlerin Web Siteleri Üzerinde Bir Araştırma”, **XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- ERDOĞAN Melih, ”Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri (Rapor)”, **MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, Aralık 2000.
- EROL Mikail, “Ekonomik Kriz Döneminde Zor Durumdaki İşletmelerin Muhasebeden Beklentileri”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:105, Eylül 2001.
- GÜRDAL Kadir, “Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 21-25 Mayıs 2003, Gazi Üniv. İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Bildiriler Kitabı,
- IFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) tarafından oluşturulan standartlardır. IASB öncesinde Uluslararası muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973.
- İBİŞ Cemal, “Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları, 199, s.135 ; USLU,
- İSMMMO Avrupa Birliği Komitesi, “Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Entegrasyonu”, **Mali Çözüm**, Aralık 2003,
- KARAPINAR Aydın, “Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Muhasebe Eğitimi ve Ülkemiz Muhasebe Eğitimi ile Karşılaştırılması” **XX. Türkiye Muhasebe Sempozyumu**, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 23-27 Mayıs 2001, Antalya.
- KAYA İdil, “IASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 16-20 Nisan 2003.

- TORAMAN Cengiz, BAYRAMOĞLU M. Fatih, İSMMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Kasım 2004 özel sayı,
- KOÇ YALKIN Yüksel, DEMİR Volkan ve DEMİR Defne, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), Sayı 76, (17. Dünya Muhasebe Kongresi /Kasım 2006),
- MALİ ÇÖZÜM DERGİSİ, 17. World Congress of Accountants, İstanbul Mali Müşavirler Odası Dergisi, Kasım 2006,
- MURADOĞLU Gülnur, “Globalizasyon, Dünya ile Bütünleşme ve Kriz: Finansal Liberalizasyon ile Nasıl Başa Çıkılır?”, **Active**, Mart-Nisan 2002.
- ÖZEL Salih, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluk Sigortası (I)”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:115, Aralık 2002,
- PEKDEMİR, Recep (Editör), **Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi**, TÜRMOB Yayınları No.139, Ankara 2000.- PİRGAİP, Burak, “Türk sermaye Piyasasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum”, **Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi**, Sayı:10, Kasım- Aralık 2003 ([www.spk-mpd.org/bpirgaip10.pdf](http://www.spk-mpd.org/bpirgaip10.pdf) (20.01.2004).
- PIRGAİP Burak, “Türk Sermaye Piyasasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum”, **Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi**, Sayı:10, Kasım-Aralık 2003.
- SANLI Nail, “Global Muhasebe Standartları”, [www.ismmmo.org.tr.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-%2060%20NAİL%20SANLI.doc](http://www.ismmmo.org.tr/archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-%2060%20NAİL%20SANLI.doc) (E.T.: 2.9.2011).
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri: X, No:19, **Resmi Gazete**, 2.11.2002.
- SÜMER Haluk, “Sürekli Mesleki Eğitim ve Mali Müşavirlik Mesleği İçindeki Yeri-II”, **Yaklaşım**, Mart 2004,
- T.C Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı - [www.froreigntrade.gov.tr](http://www.froreigntrade.gov.tr) - [www.hurriyetim.com.tr](http://www.hurriyetim.com.tr) (E.T.: 2.9.2011).
- TAYYAR Ali, “Türk İş Dünyasında Muhasebe Mesleğinden Beklenenler”, **V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayınları, 32, İstanbul 2001.
- TEKİN Mahmut, ZERENLER Muammer, YILDIZ Mehmet, “İşletmelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımının Örgütsel Yapıdaki Değişime Etkileri”, Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., **II. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi**, Bildiriler Kitabı, 17-18 Mayıs 2003, Derbent-İzmir,

TORAMAN Cengiz ve BAYRAMOĞLU Fatih M., “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi /Kasım 2006),

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 1-19, TURMOB Yayınları, 2001.

TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİNE ENTEGRASYONU, İSMMMO Avrupa Birliği Komitesi.

TÜSİAD, **Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş**, Temmuz 2003, Y.No: TÜSİAD-T/2003-7-356,

USLU Selçuk, “Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No: 199,

UYAR Süleyman ve AYGÖREN Hakan, “Basel II İlkelerinin Kobi'lere Olası Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme –Likely Effects of Basel II Principles to Small and Medium Sized Enterprises (SMSs): An Evaluation in Terms of Cost of Capital, Financial Reporting and Accounting”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 77, Ağustos Eylül Ekim 2006,

ÜSTÜNDAĞ Saim, “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, Sayı: 28, Şubat 2003,

YALKIN Yüksel Koç, “AB ve ABD’nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına Geçiş Çalışmaları”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2003, Sayı:19.

YÜKÇÜ Süleyman, “Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199,

archive.ismmmo.org.tr/.../20-65%20AVRUPA%20BİRLİĞİ%20KOM.doc,  
Ismmmo.avrupa birliği komisyonu yayını (E.T.: 2.9.2011).

<http://www.abgs.gov.tr/tarama/>

<http://www.tobb.org.tr/AvrupaBirligiDairesi/Sayfalar/MevzuatveDokumanlar.aspx>

[www.abmerkezi.org.tr](http://www.abmerkezi.org.tr)

[www.belgenet.com](http://www.belgenet.com) - [www.milliyet.com.tr](http://www.milliyet.com.tr)

[www.deltur.cec.eu.int](http://www.deltur.cec.eu.int) , [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)



<b>ÖZGEÇMİŞ</b>			
<b>Adı, Soyadı</b>	ŞEVKİ		ÇELİK
<b>Doğum Yeri ve Yılı</b>	BURSA		01.11.1970
<b>Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi</b>	İNGİLİZCE		ARAPÇA
	ORTA		ORTA
<b>Eğitim Durumu</b>	<b>Başlama - Bitirme Yılı</b>		<b>Kurum Adı</b>
<b>Lise</b>	1985	1988	BURSA TİCARET LİSESİ
<b>Lisans</b>	1988	1994	SELÇUK ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F.
<b>Yüksek Lisans</b>			
<b>Doktora</b>			
<b>Çalıştığı Kurum (lar)</b>	<b>Başlama - Ayrılma Yılı</b>		<b>Çalışılan Kurumun Adı</b>
<b>1.SMMM NİHAT KAHVECİ</b>	1990	1992	
<b>2.MEHMET ALİ YAYIKÇI</b>	1994	1996	
<b>3.YEŞİLİRMAK KEHKEŞAN A.Ş.</b>	1996	2001	
<b>Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar</b>	BURSA SMMMO		
<b>Katıldığı Proje ve Toplantılar</b>	17.DÜNYA MUHASEBE KONGRESİ KASIM /2006 (İSTANBUL), TÜRMOB EĞİTİMCİLERİN EĞİTİMİ PROJESİ 2007(ANTALYA)		
<b>Yayımlar:</b>			
<b>Diğer:</b>			
<b>İletişim (e-posta):</b>	sevki@sevkiyelik.com		
	<b>Tarih İmza Adı Soyadı</b>		03.09.2011  ŞEVKİ ÇELİK