

# MENKUL KIYMET BORSALARINA KAYITLI ŞİRKETLERDE IAS/IFRS'NİN KABULÜ VEYA IAS/IFRS'YE UYUM

Yrd. Doç. Dr. Hikmet ULUSAN\*

## ÖZET

Finansal tablolarla ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için bir gerekliliktir. Sermaye piyasalarında muhasebe raporlarındaki farklılıkların neden olduğu problemleri azaltma girişimleri halen ulusal, iki taraflı anlaşmalar bölgesel ve uluslararası düzeylerde yapılmaktadır. Fakat, bu girişimlerden öne çıkan, uluslararası düzeyde yapılan girişimlerdir. Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumunun artırılmasında, IASC/IASB ve IOSCO büyük rol oynamaktadır. Bu çalışmada, ülkelerin menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketlerde IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyum ile ilgili uygulamaları konusundaki gelişmelerin ortaya konması amaçlanmıştır. Pek çok ülkede, IAS/IFRS'ye doğru bir hareket başlamıştır. Bu eğilim açık ve durdurulamaz. Ancak, uzun dönemde olmasa bile, kısa dönemde tek istisna US-GAAP olacaktır. Ancak, hala IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyumu engelleyen faktörler bulunmaktadır.

## ABSTRACT

Harmonization of the financial accounting and reporting standards on which financial statements are based is necessity to respond to global capital markets. Attempts to alleviate the problem of diversity in accounting reporting in the capital markets are currently being made at the national, bilateral, regional and international levels. But, the attempts at the international levels of which bring to the forefront. The major players promoting harmonized standards are two international bodies: IASC/IASB and IOSCO. This study aims to bring out the progresses in regard to adoption of IAS/IFRS or convergence to IAS/IFRS by listed companies in securities markets. In most countries, the movement towards IAS/IFRS has just started. This trend is clear, and unstoppable. But, the only exception in the near future, although not for the longer term, will be US GAAP. There are currently factors impeding the adoption of IAS/IFRS or convergence to IAS/IFRS by listed companies in the securities markets.

**Key Words:** IASC/IASB, Securities Markets, Adoption of IAS/IFRS or Convergence to IAS/IFRS, the Factors Impeding the Harmonization,

\* Erciyes Üniversitesi Yozgat İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

**I. GİRİŞ**

**B**ugün muhasebenin en önemli fonksiyonlarından bir tanesi finansal raporlamadır. Finansal raporlarda sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması büyük önem taşımaktadır. Bu raporlarda sunulan bilgilerin oluşumunu etkileyen esaslar, tarihsel süreç içinde büyük değişim göstermiş ve ülkeden ülkeye farklı olmuştur. Her ülke belirlediği muhasebe standartlarına göre, muhasebe politikalarını oluşturmuş ve muhasebe bilgilerini bu politikalara göre saptamıştır<sup>1</sup>.

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır<sup>2</sup>. Ayrıca, söz konusu gelişmeler, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak ulusal düzenlemelerin bu standartlarla uyumlaştırılması ihtiyacını da had safhaya çıkarmıştır<sup>3</sup>. Çünkü, evrensel finansal piyasalar, karşılaştırılabilirlik ve rekabet edilebilirlik sebebi ve sermaye artırma amacı ile evrensel standartlara göre hazırlanan finansal tablolar istemektedir<sup>4</sup>.

Finansal tablolarla ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için bir gerekliliktir<sup>5</sup>. Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumunun artırılmasında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) (önceki adıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, IASC) ve Menkul Kıymet Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) gibi iki önemli kuruluş büyük rol oynamaktadır<sup>6</sup>. IASC/IASB, uzun süredir uluslararası muhasebe standartlarının (IAS) veya uluslararası finansal raporlama standartlarının (IFRS) uluslararası kabul görmesini sağlamaya çalışmaktadır ki, bu çalışma özellikle sınır ötesi borsalara kayıtlı menkul kıymetler için yapılmaktadır<sup>7</sup>.

IASC/IASB'nin çalışmaları, dünyada ortak muhasebe standartları geliştirilmesi konusunda önemli bir etkiye sahiptir. Çünkü, ülkeler giderek artan bir şekilde kendi ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin (GAAP) yokluğunda IAS/IFRS'ye başvurmaktadır. Pek çok ülke sınır ötesi borsalara kayıtlı şirketlere ve hatta bazı ülkeler kendi borsalarına kayıtlı kendi ülkelerindeki şirketlere de, IAS/IFRS'nin kullanımına izin vermektedir<sup>8</sup>.

IAS/IFRS'nin Türkiye'ye getirilmesi konusunda, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) çalışmalar yapmakta ve bu konuda standartlar yayınlamakta

- 1 Nalan Akdoğan, "SPK Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi", Yayını Hazırlayan: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, **Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş**, İstanbul: TÜSİAD-T/2003/7-356, 2003, ss. 21-29.
- 2 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No.: 25) Gereğesi", (Çevrimiçi), <http://www.spk.gov.tr/>, 27.02.2004.
- 3 Zafer Sayar, "Açılış Konuşmaları", Yayını Hazırlayan: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, **Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş**, İstanbul: TÜSİAD-T/2003/7-356, 2003, ss. 11-15.
- 4 FEE, "IASC Foundation Constitution Review", February 2004, (Çevrimiçi), <http://www.fee.be/>, 25.02.2004.
- 5 "GAAP 2000 ~ Overview", (Çevrimiçi), <http://www.ifad.net/>, 26.03.2003.
- 6 Judith A. Hora, Rasoul H. Tondkar ve Ajay Adhikari, "International Accounting Standards in Capital Markets", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, 1997, Vol. 6, No. 2, s. 178.
- 7 Robert H. Parker ve Richard D. Morris, "The Influence of U.S. GAAP on the Harmony of Accounting Measurement Policies of Large Companies in the U.K. and Australia", **ABACUS**, 2001, Vol. 37, No. 3, s. 298.
- 8 "GAAP 2000 ~ Overview"

dır. Ancak, bu kurumun yaptığı çalışmalar bağlayıcı nitelikte değildir. Ayrıca, bu konuda Sermaye Piyasası Kurulu'da bir adım atarak, yayınlamış olduğu "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No.: 25) ile IAS/IFRS'leri Türkiye'ye getirme çabası içindedir. Aynı şekilde, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) da, IAS/IFRS'leri benimsemekte ve bankalarla ilgili düzenlemelerde bunu uygulamaya koyduğu görülmektedir<sup>9</sup>.

Gerek dünyada gerekse ülkemizde yaşanan bu gelişmeler ışığında, bu çalışmada ülkelerin menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketlerde IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyum ile ilgili uygulamaları konusundaki gelişmelerin ortaya konması amaçlanmıştır. Bu bağlamda, öncelikle uyum, uyumlaştırma ve standardizasyon kavramları açıklandıktan sonra IASB'nin yapısı, amacı ve geçirdiği aşamalar hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra, muhasebe uygulamalarında uluslararası farklılıkların sebepleri ve evrensel muhasebe standartlarının yararı konuları üzerinde durulmuştur. Son olarak da, ülkelerin menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketlerde IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyum ile ilgili uygulamaları konusundaki gelişmeler ortaya konduktan sonra menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketlerde IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyumu engelleyen faktörler ile IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyumun sağlanması için ne yapılması gerektiği konuları incelenmiştir.

## II. UYUM, UYUMLAŞTIRMA VE STANDARDİZASYON

Finansal raporlama bir iletişim sürecidir. Bir şirketin finansal durumunu ve faaliyetlerini etkileyen olayların finansal raporlara dönüştü-

rülmesi süreci, şirketin muhasebe politikalarına bağlıdır. Bu politikaların bir kısmı olarak bir şirket, belirli bir olayı finansal raporlarına dönüştürüp dönüştürmeyeceğine (alternatif açıklama düzeyleri arasındaki karar) ve hangi muhasebe metodunu uygulayacağına (alternatif değerlendirme, kârın tespit edilmesi, konsolidasyon ve sunum metodları arasındaki seçim) karar verir. Bir muhasebe politikası oluşturulurken şirketin alternatif açıklama düzeyleri ve alternatif muhasebe metodları arasındaki seçimi, standartlar tarafından sınırlandırılır. Standartlar, ya hükümetler ya da özel sektör standart belirleyici kurumlar tarafından yayınlanan herhangi bir finansal raporlama kuralı olarak tanımlanmaktadır. Standartlar, ya açıklama düzeyinden ya da uygulanacak muhasebe metodundan söz eder<sup>10</sup>.

Finansal raporlar arasındaki uyum ne kadar fazla olursa, finansal tablo kullanıcıları için o kadar faydalı olacaktır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu, standartların oluşturulmasıdır. Böylece, finansal raporlar arasındaki farklılıklar sınırlandırılmaktadır. Standartlar, sadece finansal raporlama amaçlarının başarılması aracı değildir; aynı zamanda, standartların ait olduğu ülkelerin de bir uyumlaştırma amacıdır. Şirketler, özellikle de çok uluslu şirketler, farklı olan ve bazen birbirleri ile çelişen ulusal standartlarla karşılaşmaktadır. Bu yüzden, şirketler açısından standartların uyumunun sağlanması faydalı olacaktır<sup>11</sup>.

Literatürde, uyum ve uyumlaştırma ile ilgili pek çok tanıma rastlanmaktadır. Tay ve Parker uyumu, mevcut bir ya da bir kaç muhasebe metodu etrafında işletmelerin toplanması; uyumlaştırmayı ise bütün muhasebe metodlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasına doğru bir hareket olarak tanımlamıştır<sup>12</sup>. S. Archer, P.

9 Akdoğan, ss. 24-25.

10 Leo G. Van Der Tas, "Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice", *Accounting and Business Research*, Spring 1988, Vol. 18, No. 70, s. 157.

11 Van Der Tas, s. 157.

Delvaille ve S. Mcleay ise uyumu, diğer şartlar aynı kalmak koşuluyla belirli bir muhasebe metodunun seçilme olasılığının her bir ülkede aynı olduğu yani muhasebe politikaları dağılım sıklığının ülkeler arasında aynı olduğu bir durum olarak tanımlamaktadır. Uyumlaştırmanın da, muhasebe politikaları dağılımının zamanla aynı amaç için birleşmiş olduğu zaman ortaya çıkacağı ifade etmişlerdir<sup>13</sup>.

Uyumsuzluk, uyum düzeyinde zamanla ortaya çıkan azalmayı ifade eden bir kavramdır<sup>14</sup>. Uyum, belirli bir tarihte ölçülen bir ifadedir. Oysa, uyumlaştırma, farklı tarihlerdeki uyumun karşılaştırılmasıyla ölçülen bir süreçtir<sup>15</sup>. Uyum, katı bir şekilde birbirine benzerlik olarak görülmemelidir. Uyum, muhasebe metodlarındaki farklılıkların göz önünde bulundurulmasıdır<sup>16</sup>. Uyumlaştırma, yasal (de jure, formal) ve maddi (de facto, material) uyumlaştırma olarak ortaya çıkabilir. Yasal uyumlaştırma, yasal düzenlemeler arasındaki uyumlaştırmayı ifade ederken; maddi uyumlaştırma, işletmeler tarafından gerçekleştirilen uygulamalar arasındaki uyumlaştırmayı ifade etmektedir. Maddi uyumlaştırmada, işletme tarafından gerçekleştirilen uygulamaların yasal düzenlemeler tarafından etkilenip etkilenmediği dikkate alınmaz<sup>17</sup>.

Uyumlaştırma, standardizasyon ile karıştırılmamalıdır. Tay ve Parker'a göre standardizasyon, uyumlaştırmaya benzer bir süreçtir, ancak standardizasyon mevzuat ve uygulamaların giderek artan bir şekilde katı ve sıkı olduğu durumlarda uygulanır<sup>18</sup>. Standardizasyon, genellikle katı ve dar kurallar setinin konmasına gelir ve hatta bütün durumlar için tek bir standart ya da kural uygulanabilir<sup>19</sup>. S. Archer, P. Delvaille ve S. Mcleay ise standardizasyonu, bütün ülkelerdeki işletmelerin tamamını aynı muhasebe metodunun kabulü konusunda nihai seçime ve sonuca zorlayan bir süreç olarak tanımlamaktadır. Bu bağlamda, uluslararası standardizasyon, belirli bir muhasebe metodunun işletmeler tarafından kabul edilebileceği koşulsuz olasılıktaki bir artıştır<sup>20</sup>.

Özetle, standardizasyon evrensel tekdüzeliğe yol açarken, uyumlaştırma karşılaştırılabilirliğin artırılması ve toplam farklılığın azaltılması anlamına gelmektedir<sup>21</sup>. Başka bir ifadeyle, uyumlaştırma, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları arasında var olan farklılıkların azaltılması ile ilgilidir. Uyumlaştırma terimi yerine artan karşılaştırılabilirlik ifadesi de kullanılabilir<sup>22</sup>.

- 12 J. S. W. Parker ve R. H. Parker, "Measuring International Harmonization and Standardization", s.73'den Parker ve Richard D. Morris, s. 302.
- 13 Parker ve Richard D. Morris, s. 304.
- 14 Ann B. Murphy, "The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices", **The International Journal of Accounting**, 2000, Vol. 35, No. 4, s. 475.
- 15 E. N. Emenyonu ve S. J. Gray, "International Accounting Harmonization and the Major Developed Stock Market Countries: An Empirical Study"dan Parker ve Richard D. Morris, s. 302.
- 16 Van Der Tas, s. 159.
- 17 Pascual Garrido, Angel Leon ve Ana Zorio, "Measurement of Formal Harmonization Progress: The IASC Experience", **The International Journal of Accounting**, 2002, Vol. 37, No. 1, s. 3.
- 18 J. S. W. Parker ve R. H. Parker, "Measuring International Harmonization and Standardization", s.73'den Parker ve Richard D. Morris, s. 303.
- 19 F. D. S. Choi, C. A. Frost ve G. K. Meek, *International Accounting*, s. 248'den Parker ve Richard D. Morris, s. 303.
- 20 S. Mcleay, D. Neal ve T. Tollington, "International Standardisation and Harmonisation: A New Measurement Technique", *Journal of International Financial Management and Accounting*, 1999, Vol. 10, No. 1, s. 43'den Parker ve Richard D. Morris, s. 304.
- 21 Garrido, Angel Leon ve Ana Zorio, s. 3.
- 22 Murphy, s. 472.

### III. IASB'İN YAPISI, AMACI VE GEÇİRDİĞİAŞAMALAR

IASC 1973 yılında kurulmuş olup, IASC'nin üyeleri tarafından Mayıs 2000'de onaylanan IASC'nin IASB'ye dönüşümü 1 Nisan 2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir. IASB vakfı bünyesinde mütevelli heyeti, yönetim kurulu, Standart Danışma Komitesi (SAC), Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve teknik işler yöneticisi ile ticari işler yöneticisi bulunmaktadır<sup>23</sup>.

Mütevelli heyeti, IASB'nin yönetiminde önemli bir role sahiptir. Bu heyet, geniş bir uluslararası temsiliyet sağlamak amacıyla dünyanın farklı coğrafik bölgelerindeki sermaye piyasalarının temsilcilerinden ve teknik bilgisi olan kişilerden oluşmaktadır. 24 kişiden oluşan mütevelli heyeti, genellikle 3 yıllığına atanır ve görev süresi bitenler bir kez daha atanabilmektedir. Mütevelli heyeti IASB yönetim kurulu, IFRIC ve SAC üyelerinin atamalarını yapmaktadır. IASB'nin etkinliğinin sağlanması ve finansmanının temin edilmesine ilave olarak mütevelli heyeti, IASB'nin bütçesini onaylama ve anayasal değişiklikler yapma görevlerini yerine getirmektedir<sup>24</sup>.

Mütevelli heyeti, 12 tam zamanlı ve 2 part – time çalışan üye olmak üzere 14 kişiden oluşan IASB yönetim kurulu üyelerinin atamasını yapar. Yönetim kurulu üyeleri, 5 yıllığına atanmakta ve süresi biten üyeler bir kez daha seçilebilmektedir. Mütevelli heyeti, tam zamanlı yönetim kurulu üyelerinden birisini, yönetim

kurulunun başkanı olarak atayabilir. Bu başkan, aynı zamanda IASB'nin de başkanıdır. Standart hazırlama ve yayınlama yetkisi, IASB yönetim kurulu üyelerine aittir<sup>25</sup>.

SAC'ın görevi, kurumların ve bireylerin katılımını sağlayarak uluslararası finansal raporlama yararına bir tartışma toplantısı düzenlemektir. Bu komitenin esas amacı ise, SAC'ın teknik gündemine katılan kurul üyelerine danışmanlık yapmaktır. Farklı coğrafik bölgelerden mesleki deneyime sahip 30 ya da daha fazla üyeden oluşan SAC üyeleri, mütevelli heyeti tarafından 3 yıllığına atanmaktadır. IASB'nin başkanı, aynı zamanda SAC'ın da başkanıdır<sup>26</sup>.

IASB'nin kadrosunda bulunan teknik işler yöneticisi ve ticari işler yöneticisinin atamalarını, IASB başkanı yapmaktadır. IASB başkanı, atamayı mütevelli heyetinin görüşünü aldıktan sonra yapar<sup>27</sup>.

Aralık 2001'de yapılandırılan IFRIC, IASC tarafından yayınlanan standartların uygulanmasına yönelik olarak bu standartlara açıklık getirmeye ve detaylandırmaya yönelik açıklamaların yapılması için 1997 yılında kurulan Standart Yorumlama Komitesi (SIC)'nin yerini almıştır. IFRIC üyeleri 3 yıllığına mütevelli heyeti üyeleri tarafından atanacak olup, üye sayısı 12 kişiden oluşmaktadır. IFRIC'in başkanı da mütevelli heyeti tarafından atanmaktadır<sup>28</sup>.

IASB'nin kuruluşu sırasında ortaya konduğu gibi 1992'de onaylanan iki amacı, IASB tarafından genişletilmiş olup, bu amaçlar aşağıdaki gibi ortaya konmuştur<sup>29</sup>.

23 "International Accounting Standards Committee Foundation Constitution", July 2002, (Çevrimiçi), <http://www.iasb.org/>, 24.02.2004.

24 "International Accounting Standards Committee Foundation Constitution"

25 "International Accounting Standards Committee Foundation Constitution"

26 "International Accounting Standards Committee Foundation Constitution"

27 "International Accounting Standards Committee Foundation Constitution"

28 "International Accounting Standards Committee Foundation Constitution"

29 "International Accounting Standards Committee Foundation Constitution"

a) Dünyadaki sermaye piyasaları katılımcılarına yardım etmek ve diğer kullanıcıların ekonomik kararlar almalarına sağlamak için finansal tablolarda ve diğer finansal raporlarda yüksek kaliteli, şeffak ve karşılaştırılabilir bilgi gerektiren, kamu yararına yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir evrensel muhasebe standartları seti geliştirmek.

2) Bu standartların kullanılmasını ve ciddi bir şekilde uygulanmasını teşvik etmek.

3) Yüksek kaliteli sonuçlar elde etmek için, ulusal muhasebe standartları ve uluslararası muhasebe standartlarının uyumunu sağlamak.

IASB kendi standartlarını IFRS diye bilinen bildiri serisinde yayınlamaktadır Aynı zamanda, IASB, IASC tarafından yayınlanan standartları da kabul etmektedir. Bu bildirimler, IAS olarak adlandırılmaya devam edecektir<sup>30</sup>. IASC kuruluşundan beri, günümüzde dünya çapında kabul gören IAS'ları belirleme çalışmaları ile meşgul olmuştur. IASB'ye dönüşümden önce IASC, 41 IAS belirleyip yayınlamıştır. Yayımlanan 41 IAS'dan herbiri ciddi bir revizyona tabi tutulmuştur. Revizyon işlemlerinden sonra, yürürlükte bulunan IAS sayısı 34'dür<sup>31</sup>. Aynı zamanda, bugüne kadar çıkarılmış olan çok sayıda taslak halinde standart da bulunmaktadır. Ayrıca, SIC tarafından, yayınlanan standartlara açıklık getirmeye ve detaylandırmaya yönelik açık

lamaları içeren çok sayıda SIC'ler de yayınlanmıştır<sup>32</sup>.

IASC/IASB'nin kuruluşundan bugüne kadar geçirdiği dört aşamadan söz edilebilir.

**a) Birinci Aşama:** Bu aşama, 1973 yılından 1988 yılına kadar olan başlangıç yıllarını kapsar<sup>33</sup>. Bu aşamada IASC, bütün önemli muhasebe konularında ortak bir standartlar yapısı oluşturmaya çalışmıştır<sup>34</sup>. Bu dönemde IAS 1'den IAS 26 kadar olan standartlar çıkarılarak yürürlüğe girmiştir<sup>35</sup>. Ayrıca, bu yıllarda IASC, kendisinin bütün dünyada ulusal sınırları aşan standart belirleme kurumu olarak görülmesini başarmaya çalışmıştır. Bu çabaya rağmen, IASC, herhangi bir yaptırım mekanizmasından mahrum edilmiştir<sup>36</sup>. Bu dönem boyunca çıkarılan IAS'lar, genellikle çok sayıda alternatif uygulamalara izin vermektedir. Bu aksaklığa rağmen, bu aşama, IASC'nin uluslararası standart belirleme kurumu olarak yasallaşmasını sağlamaya hizmet ettiği için önemlidir<sup>37</sup>.

**b) İkinci Aşama:** Bu aşama, 1988 yılından 1995 yılına kadar sürmüştür<sup>38</sup>. İkinci aşama, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak için standartlarda izin verilen alternatif uygulamaların sayısının azaltılması amacıyla pek çok standardın revize edildiği aşamadır. Bu aşamada, 10 standart revize edilmiş olup revize edilen standartlar 1995 yılında yayınlanarak yü-

30 "International Accounting Standards (IAS)", (Çevrimiçi), <http://www.icaew.co.uk/>, 08.09.2003.

31 Yürürlükte bulunan IAS/IFRS'ler EK. 1'de sunulmuştur.

32 "Introduction to International Accounting Standards", 2003, (Çevrimiçi), <http://www.wileyurope.com/>, 27.03.2003. s. 6.

33 Garrido, Angel Leon ve Ana Zorio, s.5; Murphy, s. 472.

34 "Introduction to International Accounting Standards", s. 9.

35 Garrido, Angel Leon ve Ana Zorio, s. 6.

36 "Introduction to International Accounting Standards", s. 9.

37 Donna L. Street ve Kimberley A. Shaughnessy, "The Evolution of the G4+1 and Its Impact on International Harmonization of Accounting Standards", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, 1998, Vol. 7, No. 2, s. 134.

38 Garrido, Angel Leon ve Ana Zorio, s. 5; Murphy, s. 472.

rürlüğe girmiştir. Söz konusu 10 standart şunlardır: IAS 2, IAS 8, IAS 9, IAS 11, IAS 16, IAS 18, IAS 19, IAS 21, IAS 22, IAS 23<sup>39</sup>. Ayrıca bu aşamada IAS 27, 28 ve 29 çıkarılarak 1990 yılında, IAS 30 çıkarılarak 1991 yılında, IAS 31 çıkarılarak 1992 yılında ve IAS 32 çıkarılarak 1996 yılında yürürlüğe girmiştir<sup>40</sup>. IASC, standartlardaki alternatif uygulamaların sayısının azaltılmasında gerçekten önemli bir başarı sağlamıştır. Ancak, tartışmaya açık pek çok alternatif uygulama hala varlığını sürdürmektedir<sup>41</sup>. İkinci aşama, IASC tarihinde başarılı bir dönem olarak nitelendirilir. IASC, ulusal standart belirleyici kurullarla ilişkiler kurarak kendi uyumlaştırma gündeminin ilerlemesine yardımcı olabilmıştır<sup>42</sup>.

**c) Üçüncü Aşama:** Üçüncü aşama, uluslararası sermaye piyasaların desteğini sağlamak için gerekli olan temel standartlar setinin tamamlandığı aşamadır. Bu aşamaya, 1995 yılında girilmiştir<sup>43</sup>. Üçüncü aşama, uyumlaştırma amacının gerçekleştirilmeye çalışılması ve IOSCO gibi önemli taraftarların desteğinin alınması ile karakterize edilir<sup>44</sup>. Bu aşamada da, IAS 1, 10, 12, 14, 22, 16, 17, 19, 28, 31, ve 32 revize edilmiş olup revize edilen standartlardan IAS 1, 12, 14, 22 1998 yılında; IAS 16, 17, 19, 28, 31 1999 yılında, IAS 10 2000 yılında, IAS 32 ise 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, bu aşamada, IAS 33 ve IAS 39 çıkarılarak 1999 yılında yürürlüğe girmiştir<sup>45</sup>.

**d) Dördüncü Aşama:** Bu aşamaya, IASC'nin üyeleri tarafından IASC'nin IASB'ye dönüşümünün onaylandığı 2000 yılında girilmiştir. IASC/IASB, şimdi gelişiminin dördüncü aşamasındadır. Bu aşama, IASC'nin yapısında köklü değişikliklerin yapılması, uluslararası uyumlaştırmada IAS/IFRS'lerin en uygun standartlar olarak görülmesi ve dolayısıyla IASC/IASB'nin yüksek kaliteli finansal bilgiler sunan, şeffaklığı artıran evrensel muhasebe dilini geliştirmek için uygun bir kuruluş olarak kabul edilmesi ile karakterize edilir. IASB, görevi IASC'den devraldığı tarihten itibaren 2005 yılına kadar yüksek kaliteli kapsamlı evrensel muhasebe standartları setinin tamamlanması için çalışmalara başlamış ve bu çalışmalarını hızlı bir şekilde devam ettirmektedir<sup>46</sup>.

#### IV. MUHASEBE UYGULAMALARINDA ULUSLARARASI FARKLILIKLARIN SEBEPLERİ

Literatürde, finansal raporlama konusunda uluslararası farklılıkların nedenleri ile ilgili pek çok sebep öne sürülmüştür. Christopher Nobes, finansal raporlamada uluslararası farklılıkların nedenlerini; işletme sahipliği ve finansman sisteminin yapısı, sömügeciliğe ait kalıt, istisnalar, vergileme, enflasyon, eğitim seviyesi, muhasebe meslek elemanlarının yaşı ve sayısı, ekonomik gelişmelerin aşaması, yasal sistemler, kültür, tarih, coğrafya, dil, teorinin etkisi, politik sistemler, sosyal iklim, din ve tesadüfler olarak sıralamıştır<sup>47</sup>. Ülkeler arasındaki muhasebe

39 "Introduction to International Accounting Standards", s. 9.

40 Garrido, Angel Leon ve Ana Zorio, s. 6.

41 "Introduction to International Accounting Standards", s. 9.

42 Street ve Kimberley A. Shaughnessy, s. 134.

43 "Introduction to International Accounting Standards", s. 8.

44 Street ve Kimberley A. Shaughnessy, s. 134.

45 Garrido, Angel Leon ve Ana Zorio, s. 6.

46 FEE

47 Christopher Nobes, "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", **ABACUS**, 1998, Vol. 34, No. 2, s. 162.

farklılıklarının nedenlerini Gry ise, dört başlık altında toplamıştır Bunlar <sup>48</sup>;

a) Muhasebe uygulamalarının mesleki örgütler veya yasal düzenlemeler tarafından belirlenmesi,

b) Muhasebe uygulamalarının esnek veya tekdüze olması,

c) Değerlemede ihtiyatlı ve iyimser olması ve

d) Bilgilerin açıklanmasında gizlilik ve şeffaflık bulunmasıdır

#### **V. EVRENSEL MUHASEBE STANDARTLARININ YARARI**

Uyum taraftarları, uyumlaştırmanın sınırlararası malların, hizmetlerin ve sermaye transferlerinin kolaylaştırılmasında çok önemli rolü olduğunu söylemektedir. Oysa uyum aleyhtarları, uyumlaştırmanın gereksiz olduğunu düşünmekte ve hatta bazı çevrelerin bundan zararlı bile çıkabileceklerini savunmaktadır. Çünkü, gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan muhasebe kavram ve teknikleri, başka ülkelere uygun olmayacak ve dolayısıyla bu muhasebe kavram ve teknikleri diğer ülkelere ilave bir yük getirebilecektir<sup>49</sup>. Şu da bir gerçektir ki, özellikle çok uluslu şirketler, finansal tablolarını ev sahibi ülkenin GAAP'na uygun olarak veya ev sahibi ülkenin GAAP'ı ile kendi ülkelerinin GAAP'ı arasında bir uzlaşma sağlayarak ya da IAS/IFRS gibi evrensel olarak kabul edilen muhasebe standartları

setine göre finansal tablolarını düzenlemek gibi farklı seçeneklerle karşılaşılır. Bu da, hem finansal tablolarda karışıklığa yol açmakta ve finansal tablo hazırlama maliyetini yükseltmekte hem de şirketler ve piyasalarda optimal kaynak dağılımının sağlanmasını engellemektedir<sup>50</sup>.

İşletme yatırımlarının ve sermaye piyasalarının evrenselleşmesi ile birlikte, yüksek kaliteli finansal bilgiye olan ihtiyaç had safhaya çıkmıştır. Çünkü, bazı ülkelerdeki işletmelerin sundukları finansal tabloların güvenilirliği konusundaki kaygıların Asya, Latin Amerika ve Rusya'da yaşanan son finansal krize katkısı olduğu büyük ölçüde kabul edilmektedir. Günümüzde, pek çok ülkede mevcut finansal bilginin kalitesi ve bu bilgileri kullananların beklentileri arasında büyük bir uçurum vardır. Bu uçurumun kapatılması alıcılar, satıcılar, yatırımcılar, borç verenler, borç alanlar, düzenleyici kurumlar, maliye bakanları ve merkez bankaları gibi uluslararası finansal piyasalardaki bütün faaliyetler açısından öncelikli bir konudur. Sadece finansal bilgilerin şeffaflığının ve daha yüksek karşılaştırılabilirlik ile güvenilirliğin artırılması istenmez, aynı zamanda sermaye maliyetinin ve işletmeler üzerindeki yükünün de azaltılması istenir. Bunlar sağlandığı takdirde, başarı sağlanmış olacaktır<sup>51</sup>.

Sermaye piyasalarında muhasebe raporlarındaki farklılıkların neden olduğu problemleri azaltma girişimleri; halen ulusal (US), iki taraflı anlaşmalar (Birleşik Milletler-Kanada), böl-

48 J. Sidney Gray, "Toward a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", s. 8'den Aydın Karapınar, "Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Haziran 2000, Cilt. 2, Sayı. 2, s. 86.

49 Shahrokh M. Saudagaran ve Joselito G. Diga, "Accounting Harmonization in ASEAN: Benefits, Models and Policy Issues", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 1998, Vol. 7, No. 1, s. 21.

50 Samir M. El-Gazzar, Philip M. Finn and Rudy Jacob, "An Empirical Investigation of Multinational Firms' Compliance with International Accounting Standards", **The International Journal of Accounting**, 1999, Vol. 34, No. 2, ss. 239-240.

51 The World Business Organization, "Plea for a Single System of International Accounting", (Çevrimiçi), <http://www.iccwbo.org/>, 01.04.2003.



gesel (Afrika Muhasebe Konseyi, Güneydoğu Asya Ulusal Birliği, Avrupa Birliği) ve uluslararası (IASB) düzeylerde yapılmaktadır. Ancak, bu girişimlerden öne çıkanı, uluslararası düzeyde yapılan çalışmalar olmaktadır<sup>52</sup>. Hangi düzeyde olursa olsun, uyum taraftarları uyumun yararlarını 4 ana grupta toplamaktadır Bunlar<sup>53</sup>;

- a) Çok uluslu şirketlerde artan maliyet tasarrufu sağlanması,
- b) Sınır ötesi finansal raporların kapsamlılığının ve karşılaştırılabilirliğinin artırılması,
- c) Yüksek kaliteli muhasebe standartları ve uygulamalarının geniş bir alana yayılması ve
- d) Ükelere sınırlı kaynaklarla düşük maliyetli finansal muhasebe standartlarının temin edilmesidir.

Uluslararası muhasebe standartları olarak IAS/IFRS'nin kabul edilmesi ile birlikte, yukarıda belirtilen yararları ilave olarak sınır ötesi finansman ve ticaret ile menkul kıymet borsalarına kayıtlı olan şirket sayısında da önemli ölçüde artış olacaktır<sup>54</sup>. İşletmeler - özellikle çok uluslu şirketler - yabancı piyasalara girişleri artırmak, bu piyasalarda tüketiciler tarafından tanınma oranını yükseltmek, yabancı sermaye sağlamak ve yurt dışında iş yapmanın politik maliyetlerini azaltmak gibi amaçlarla IAS/IFRS'yi isteyerek kullanmaktadır<sup>55</sup>. Ayrıca, IAS/IFRS'nin kabul edilmesinin, finansal raporlamanın pek çok alanı üzerinde de önemli bir etkisi olacaktır. Örneğin; mevcut finansal raporlamada, pek çok

ülkenin kiralama işlemlerinin, konsolidasyon işlemlerinin ve çalışanların haklarının muhasebeleştirilmesi gibi konularda değişiklik yapması gerekecektir<sup>56</sup>.

## VI. MENKUL KIYMET BORSALARINA KAYITLI ŞİRKETLERDE IAS/IFRS'NİN KABULÜ VEYA IAS/IFRS'YE UYUM

Uluslararası alanda hangi standartların esas alınacağı konusundaki mücadele, halen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulmakta olan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve IAS/IFRS arasında cereyan etmektedir. Muhtemelen önümüzdeki dönemde de böyle olmaya devam edecektir. Ancak, ABD'de de uygulanan muhasebe ve raporlama standartlarının nitelikleri ve etkinlikleri, son dönemlerde yaşanan muhasebe skandallarından (Enron, Worldcom vb.) sonra tartışılmaya başlanmış olup, bu tartışmalar uluslararası uyumlaştırmada öne çıkan standartların şekillenmesinde önemli rol oynamaktadır. Ayrıca, US GAAP, kural bazlı standartlar olması, mevcut standart oluşturma sürecinin hantal, yavaş ve standartlara ilişkin düzenlemelerin karmaşık olması gibi yönlerden eleştirilmektedir<sup>57</sup>.

IASB/IASB tarafından oluşturulan standartların temel özelliği ise, "ilke bazlı" olmalarıdır. İlke bazlı standartlar, ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan, kurallar ve ilkeler arasında bir denge oluşturmayı hedefleyen ve

52 Hora, Rasoul H. Tondkar ve Ajay Adhikari, ss. 172, 182-183.

53 Saudagaran ve Joselito G. Diga, s. 22.

54 El-Gazzar, Philip M. Finn and Rudy Jacob, ss. 240, 247.

55 El-Gazzar, Philip M. Finn and Rudy Jacob, s. 246.

56 "Effects of Adopting IAS: 2002 – 2005", (Çevrimiçi), <http://www.ey.com/>, 03.04.2003.

57 Saim Üstündağ, "Global Muhasebe Standartlarına Doğru", Şubat 2003, (Çevrimiçi), <http://www.makalem.com/>, 20.01.2004.

işlemlerin şeklini değil özünü yansıtan standartlardır<sup>58</sup>. Bu standartlar, finansal tabloların tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini artırmakta ve işletme ile işletme danışmanlarının uygulamada ortaya çıkan yeni gelişmeler ve karmaşık durumlara uygun bir şekilde cevap verebilmelerine yardımcı olmaktadır<sup>59</sup>. Yukarıda da belirtildiği gibi, son dönemlerde yaşanan muhasebe skandalları ışığında ilke bazlı standartlar yeni durumlara cevap verme açısından ideal bir yöntem olarak ön plana çıkmış bulunmaktadır<sup>60</sup>. Çünkü, finansal raporlama standartları tarafsız olmalı, ekonomik gerçeklerin ve yasal durumların finansal tablolara açık ve uygun olarak yansıtılmasını sağlamalıdır. Aksi halde, standartlar, finansal tablo hazırlayıcılarının yararına veya bazı politik ve sosyal amaçlar için çarpıtılmış ya da çıkar grupları tarafından çok fazla etkilenmiş olursa, o zaman finansal tablolara olan güveni yeniden kazanmak çok zor olacaktır<sup>61</sup>.

Dünya’da, finansal raporlama konusunda, son dönemlerde oldukça hızlı gelişmeler yaşanmış ve yaşanmaya devam etmektedir. Uluslararası finansal raporlama alanında ibrenin IAS/IFRS lehine döndüğünü gösteren bu gelişmelerden, aşağıda kısaca bahsedilmiştir.

**Avrupa Birliği:** Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi 19 Temmuz 2002 tarihinde yayınladığı yönetmelik ile Avrupa Birliği ülkelerinde IAS/IFRS’ye uyumlu muhasebe standart-

larının, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınmasını kararlaştırmıştır. Bu yönetmelik, sadece hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören tüm Avrupa Birliği üye ülkelerinin işletmelerini kapsamaktadır. Sadece borçlanma ile ilgili menkul kıymetleri borsada kayıtlı olan şirketler ile Avrupa Birliği dışındaki borsalara kayıtlı olan şirketlere ise, ilgili hükümet yetkilileri 2007 yılına kadar izin verme yetkisine sahiptir. IAS/IFRS’ye uyum tarihi en geç 2005 yılının başından itibaren olmakla birlikte ilk IAS/IFRS’ye göre düzenlenmiş finansal tablolar karşılaştırmalı olarak sunulacağı için, Aralık 2003 bilançolarının da IAS/IFRS ile uyumlu olması gerekmektedir<sup>62</sup>. Söz konusu düzenleme, iştirakleriyle birlikte Avrupa genelinde yaklaşık 7.000 şirketi kapsayacaktır<sup>63</sup>. Ayrıca, Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG), Haziran 2002’de IAS/IFRS ve SIC’lerin bir bütün olarak kabul edilmesini tavsiye etmiştir<sup>64</sup>.

**IOSCO:** IASC/IASB’nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiş olan IOSCO, bu konuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere Mayıs 2000’de IASC/IASB tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır<sup>65</sup>. IOSCO’nun kararları üye ülkeler arasında bağlayıcı olmamakla birlikte, IOSCO üyelerine IAS/IFRS’nin kullanımını tavsiye etmektedir<sup>66</sup>.

58 Üstündağ

59 FEE

60 Üstündağ

61 FEE

62 “Convergence with International Accounting Standards”, (Çevrimiçi), <http://www.icaew.co.uk/>, 08.04.2003.

63 “EU Regulation on IAS”, (Çevrimiçi), <http://www.icaew.co.uk/>, 08.04.2003.

64 “European Commission Accounting News”, (Çevrimiçi), <http://www.iasplus.com/>, 24.02.2004.

65 “Concerning the Use of IASC Standards for the Purpose of Facilitating Multinational Securities Offerings and Cross-Border Listings”, (Çevrimiçi), <http://www.iasplus.com/>, 24.02.2004.

66 “Resolution Concerning the Use of IASC Standards for the Purpose of Facilitating Multinational Securities Offerings and Cross – Border Listings”, (Çevrimiçi), <http://www.iasplus.com/>, 09.08.2003.

**Basel Komitesi:** Basel Komitesi, G7 Ülkeleri Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanlarına yönelik olarak IAS/IFRS'leri içeren bir rapor hazırlamıştır. Komite, söz konusu raporda bankacılık üzerinde etkisi olan 15 standart üzerinde yoğunlaşmış ve çalışmasını bu standartlarla sınırlı tutmuştur. Bu rapor kapsamında, bankacılık gözetimi açısından IAS/IFRS'ler değerlendirmeye tabi tutulmuş ve bu standartların 7'nde önemli sakınca saptanmıştır<sup>67</sup>. Aynı zamanda, IASC/IASB, finansal varlık ve finansal borçların muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir taslak standart üzerinde Basel Komitesi ile birlikte çalışmaktadır<sup>68</sup>.

**SEC:** SEC, IOSCO'nun uluslararası menkul kıymet ihraçlarında IAS/IFRS'nin kullanılması yönündeki yaklaşımı doğrultusunda bir süredir bu konuda çalışma yürütmektedir. 18 Eylül 2002'de FASB ve IASC/IASB arasında IAS/IFRS – US GAAP uyumlaştırılması konusunda bir Norwalk Mutabakatı imzalanmıştır. FASB ve IASC/IASB, Norwalk Mutabakatı ile IAS/IFRS ile US – GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi ve hem ulusal hem de uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi konusunda anlaşmaya varmıştır<sup>69</sup>.

**G4+1 Grubu:** Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda, İngiltere ve ABD'nin oluşturduğu G4+1 Grubu muhasebe standardı koyucuları, 1990 yılından beri yaptıkları “muhasebe standartlarını yakınlaştırma” çalışmalarını durdur-

maya ve IASB'nin çalışmalarını desteklemeye karar vermişlerdir<sup>70</sup>.

**Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC):** 24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburgh'da yapılan toplantıda IASC/IASB, IFAC'tan ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiştir. Ancak, önceden de olduğu gibi IFAC'ın üyeleri, IASC/IASB'nin üyesi olarak kabul edilmektedir<sup>71</sup>. Muhasebe mesleğinin her yönden geliştirilmesi için kendini muhasebe dünyasına adanmış durumda olan IFAC'ın yönetim kurulunun hazırlayarak kamunun yorumlarına sunmak üzere onayladığı ve 7 maddeden oluşan üyelik yükümlülük bildirilerinin 7. maddesi, finansal raporlama standartları ile ilgilidir. Bu maddede, üye kuruluşlardan hazırlamış oldukları finansal tabloları IAS/IFRS ile tam bir uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarının beklendiği belirtilmiştir<sup>72</sup>. 118 ülkenin 159 kuruluşuna üye 2,5 milyon muhasebeci, IFAC'ın üyesidir<sup>73</sup>.

**Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu (IMF):** Dünya Bankası ve IMF, giderek artan bir şekilde kendilerinden borç alan ülkelere IAS/IFRS'nin kullanılmasını ısrarla istemektedir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda, Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası kuruluşlardan borç alınması ve çok uluslu özel şirket yatırımlarının çekilmesi, yabancı sermaye sağlamanın giderek artan bir şekilde önemli bir kaynağı olmaktadır<sup>74</sup>.

67 Basel Committee on Banking Supervision, “Report to G7 Finance Ministers and Central Bank Governors on International Accounting Standards”, April 2000, (Çevrimiçi), <http://www.bis.org/>, 03.04.2003.

68 Rifaat Ahmed Abdel Karim, “International Accounting Harmonization, Banking Regulation, and Islamic Banks”, **The International Journal of Accounting**, 2001, Vol. 36, s. 170.

69 IASB and IASC Foundation News, “International Accounting Standards Board Welcomes US Move to Converge with IFRSs”, (Çevrimiçi), <http://www.iasb.org/>, 24.02.2004.

70 6 Nolu Bülten, “G4+1 Grubu”, (Çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr/>, 20.02.2003.

71 Dış haberler Bülteni, “IASC'den Haberler”, <http://www.tmud.org.tr/>, 20.03.2003.

72 11 Nolu Bülten, “IFAC'dan Haberler”, (Çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr/>, 21.01.2004.

73 “Member Bodies”, 2004, (Çevrimiçi), <http://www.ifac.org/>, 27.02.2004.

74 Edward E. Chamisa, “The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe”, **The International Journal of Accounting**, 2000, Vol. 35, No. 1, s. 273.

Son zamanlarda pek çok ülkede, menkul kıymet borsalarına kayıtlı yabancı şirketlerden kendi ulusal GAAP'ları ile uyumlu finansal tablolar sunmaları ya da borsalarına kayıtlı yabancı şirketlerin ve hatta kendi şirketlerinin IAS/IFRS ile uyumlu finansal tablolar sunmaları istenmektedir<sup>75</sup>. Uygulamada, IAS/IFRS'nin kullanımının, ülkeler bazında yasal yükümlülük olmasa bile giderek yaygınlık kazandığı görülmektedir. Aşağıda menkul kıymet borsalarına

kayıtlı şirketler açısından konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyum konusundaki ülkelerin uygulamalarına yer verilmiş olup, Tablo 1'de menkul kıymet borsalarına kayıtlı yurtiçi şirketlere konsolide finansal tabloların hazırlanmasında IAS/IFRS'nin kullanımına izin veren yani IAS/IFRS'ye göre hazırlanan konsolide finansal tabloları kabul eden ülkelerin bir listesi sunulmuştur.

**Tablo 1: MENKUL KIYMET BORSALARINA KAYITLI YURTIÇİ ŞİRKETLERE IAS/IFRS'NİN KULLANIMINI İZİNVEREN ÜLKELER**

Ermenistan	Guatemala	Umman	Bolivya	Litvanya
Bahama	Guyana	Papua Yeni Gine	Botswana	Lüksemburg
Barbados	Haiti	Panama	Bruney	Myanmar
Bangladeş	Honduras	Peru	Cayman Adaları	Namibya
Bosna	Jamaika	Rusya	Danimarka	Hollanda
Bulgaristan	Ürdün	Tajikistan	Dominik	Uganda
Kostarika	Kenya	Tanzanya	El Salvador	Nikaragua
Hırvatistan	Kuveyt	Lübnan	Estonya	Güney Afrika
Kıprıs	Kırgızistan	Ukrayna	Fillandiya	Swaziland
Çek Cumhuriyeti	Lübnan	Yugoslavya	Gibraltar	Türkiye
Dominik Cumhuriyeti	Ekvador Cumhuriyeti	Trinidad ve Tobago	Lettonya Cumhuriyeti	Zambiya
Makedonya	Malawi	Aruba	Laos	Zimbabve
Mısır	Malta	Avusturya	Hong – Kong	Almanya
Gürcistan	Mauritius	Belçika	Liechtensteyn	
Yunanistan	Nepal	Bermuda	Lesotho	

**Kaynak:** "Use of IFRS for Reporting by Domestic Listed Companies, By Country" (Ocak 2004), (Çevrimiçi), <http://www.iasplus.com/>, 24.02.2004.

75 Garrido, Angel Leon ve Ana Zorio, ss. 2, 6-7.

Konsolide finansal tabloların IAS/IFRS'ye göre hazırlanıp sunulması konusunda, yukarıda tabloda yer alan ülkelerin dışında, Bahrain ve Birleşik Arab Emirlikleri sadece menkul kıymet borsalarına kayıtlı bankalara, Romanya ise menkul kıymet borsalarına kayıtlı ulusal öne me sahip büyük ölçekli şirketlere izin vermektedir<sup>76</sup>.

Menkul kıymet borsalarına kayıtlı olan yurtiçi şirketlere konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda IAS/IFRS'nin kullanımına izin veren ülkelerden Almanya, Belçika, Danimarka, Fillandiya, Lüksemburg, Hollanda, Yunanistan ve Avusturya Avrupa Birliği ülkeleridir. Bu ülkelerde, IAS/IFRS'nin kullanımını 2005 yılından itibaren zorunlu hale gelmektedir. Avrupa Birliği ülkesi olmakla birlikte, şu anda IAS/IFRS'nin kullanımına izin vermeyen ülkeler; Fransa, İtalya, İrlanda, Portekiz, İspanya, İsveç ve İngiltere'dir. Bu Avrupa Birliği ülkeleri de, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların hazırlanıp sunulmasında IAS/IFRS'leri kullanmak zorunda olacaklardır<sup>77</sup>.

Tablo 1'de görüldüğü gibi yeni Avrupa Birliği ülkesi olan Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Lettonya Cumhuriyeti, ve Litvanya ülkelerinde IAS/IFRS'nin kullanımına izin verilmekte ve bu ülkeler 2005 yılından itibaren zorunlu olarak IAS/IFRS'leri kullanmak zorunda olacaklardır. Yeni Avrupa Birliği ülkesi olan Norveç, Slovakya, Slovenya ve Polonya'da, IAS/IFRS'nin kullanımına izin verilmemektedir. An-

cak, bu ülkelerde, 2005 yılından itibaren IAS/IFRS'leri kullanmak zorundadır<sup>78</sup>.

Tablo 1'de de görüldüğü gibi, Avrupa Ekonomik Alanı (EEA) üyesi olan Liechtenstein ülkesinde, IAS/IFRS'nin kullanımına izin verilmektedir. Diğer EEA üyesi olan İzlanda Adası ve Norveç'te ise, IAS/IFRS'nin kullanımına izin verilmemektedir. Ancak, 2005 yılından itibaren bu ülkelerde, menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketlerin konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve sunumunda IAS/IFRS'nin kullanımı zorunlu olmaktadır<sup>79</sup>.

Yukarıdaki tabloda yer almamakla birlikte, 2004 – 2007 yılları arası geçiş döneme olmak üzere Rusya'da da, IAS/IFRS'nin kullanımına izin verilmektedir. Bulgaristan, Yunanistan, Kırgızistan, Tajikistan ve Ukrayna ülkelerinde, IAS/IFRS'nin kullanımına 2003 yılından itibaren izin verilmiştir. Tanzanya'da ise, IAS/IFRS'nin kullanımına izin verilmeye 2004 yılında başlanmıştır<sup>80</sup>.

IAS/IFRS'nin kullanımına izin vermemekle birlikte, muhasebe standartları belirleme kurumları tarafından IAS/IFRS'ye uyum için resmi bir uyum projesi olan ülkeler vardır. Bu ülkeler; Avusturalya, Hindistan, Malezya, Yeni Zelanda, Filipinler ve ABD'dir. Ayrıca, IAS/IFRS'nin kullanımına izin vermemekle birlikte Arjantin, Brezilya, Kanada, Çin, Şili, İndonezya, İran, İsrail, Meksiko, Pakistan, Güney Kore, İsviçre, Tayland ve Venezuela ülkelerinin, IAS/IFRS ile uyum politikaları ya da henüz oluşturulma aşamasında olan bir uyum projeler-

76 "Use of IFRS for Reporting by Domestic Listed Companies, By Country"

77 "Use of IFRS For Reporting by Domestic Listed Companies, By Country"

78 "Use of IFRS For Reporting by Domestic Listed Companies, By Country"

79 "Use of IFRS For Reporting by Domestic Listed Companies, By Country"

80 "Use of IFRS For Reporting by Domestic Listed Companies, By Country"

ri bulunmaktadır. Bu uyum politika ya da projeleri, hükümet veya diğer düzenleyici kurumlara ya da muhasebe standartları belirleme kurumlarına aittir<sup>81</sup>. Bu ülkelerden İsviçre’de 2005 yılından itibaren menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketler, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında IAS/IFRS ya da US-GAAP’tan birisini kullanmak zorunda olacaklardır<sup>82</sup>.

Bangladeş, Belçika, Hırvatistan, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Mısır, Estonya, İtalya, Ürdün, Letonya Cumhuriyeti, Lituanya, Makedonya, Malta, Pakistan, Panama, Peru, Slovakya, Tanzanya ve Zimbabve ülkeleri, kendi borsalarına kayıtlı yabancı şirketlerden IAS/IFRS’ye göre hazırlanmış finansal tablolar istemektedir. Başka bir ifade ile, bu ülkelerin borsalarına kayıtlı olan yabancı şirketler, IAS/IFRS’ye göre hazırlanmış finansal tablolar hazırlamak ve sunmak zorundadır. Ayrıca Avusturalya, Avusturya, Cayman Adaları, Danimarka, Fransa, Almanya, Japonya, Kore, Malezya, Hollanda, Norveç, Singapur, Slovenya, Güney Afrika, Tayland, Türkiye ve Ukrayna ülkeleri, borsalarına kayıtlı olan yabancı şirketlerden kendi ülkelerinin ulusal GAAP’ları ile uyumlaştırma yapmaksızın IAS/IFRS’ye göre hazırlanan finansal tabloları kabul etmektedir. Arjantin, Polonya, İspanya, İsveç, İngiltere ve ADB ülkeleri ise, borsalarına kayıtlı olan yabancı şirketlerden kendi ülkelerinin ulusal GAAP’ları ile uyumlaştırma yaparak IAS/IFRS’ye göre hazırlanan finansal tabloları kabul etmektedir<sup>83</sup>.

Yukarıda da görüldüğü gibi, pek çok ülkede (muhtemelen tek istisna İsviçre) IAS/IFRS’nin kullanımına doğru bir hareket

başlamıştır. Bu eğilim açık ve durdurulamaz. 2005 yılından itibaren 90’dan fazla ülke IAS/IFRS’nin kullanımını isteyecek ya da IAS/IFRS’nin kullanımına izin verecektir. Yakında, bütün dünyada ortak muhasebe standartları setine sahip olunabilecektir. Ancak, uzun dönemde olmasa bile, kısa dönemde tek istisna US-GAAP olacaktır<sup>84</sup>.

## VII. MENKUL KIYMET BORSALARINA KAYITLI ŞİRKETLERDE IAS/IFRS’NİN KABULÜ VEYA IAS/IFRS’YE UYUMU ENGELLEYEN FAKTÖRLER

Önceki bölümde ortaya konduğu gibi, IAS/IFRS’lerin menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketler tarafından kullanılmasını kabul eden çok sayıda ülke vardır. Ancak, hala IAS/IFRS’lerin kabulü veya IAS/IFRS’lere uyumu engelleyen faktörler bulunmaktadır.

Ulusal muhasebe standartlarının IAS/IFRS’ye uyumunu teşvik etmek için BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG ve Pricewaterhouse Coopers’dan oluşan muhasebe ve denetim şirketleri, 2000 yılından itibaren ülkelerin ulusal GAAP’larının IAS/IFRS ile uyumu konusundaki projelerini ele alan araştırmalar yapmaktadır. Bu araştırmaların ilki 2000 yılında, ikincisi 2001 yılında ve son araştırma ise 2002 yılında yapılmıştır. 2000 ve 2001 yıllarında yapılan araştırmalarda, çeşitli ülkelerdeki ulusal GAAP’ların, IAS/IFRS’den farklı yönleri ortaya konmaya çalışılmıştır. 2002 yılının araştırması ise 62 ülkedeki muhasebe meslek elamanlarının, ülkelerin menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketler ile ilgili IAS/IFRS’yi kabulü ya da ulusal GAAP’la-

81 BDO ve Diğerleri, “GAAP Convergence 2002, A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards”, (Çevrimiçi), <http://www.pwcglobal.com/>, 26.03.2003, s.17.

82 “Use of IFRS For Reporting by Domestic Listed Companies, By Country”

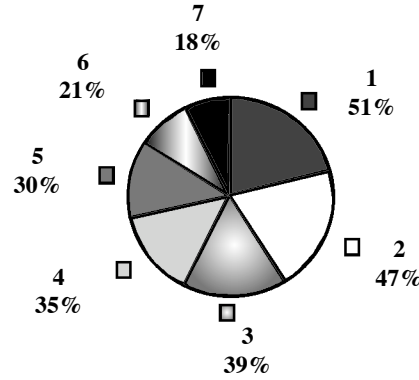
83 “Worldwide Adoption of IAS”, (Çevrimiçi), <http://www.iasb.org.uk/>, 07.04.2003.

84 David Damant, “Harmonising World Reporting: Global Financial Reporting Standards Come Closer”, **Balance Sheet**, Vol: 8, No. 4, s. 38.

rının IAS/IFRS ile uyumlaştırılması konusunda bir projeleri olup olmadığı, uyum projelerinin niteliği ve uyum konusunda bu güne kadar hangi engellerle karşılaştıkları konularındaki düşüncelerini içermektedir.<sup>85</sup> 2002 yılında yapılan araştırmanın sonuçları, “GAAP Uyum 2002, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumun Teşvik Edilmesi ve Başarılması için

Ulusal Çabalar ile ilgili Bir Araştırma” başlıklı raporda sunulmuştur. Bu raporda, ülkelerin IASC/IASB’nin yüksek kaliteli finansal bilgiler sunan ve şeffaklığı artıran evrensel muhasebe dilini geliştirmek için uygun bir kuruluş olarak görüldüğü belirtilmektedir. Söz konusu raporda, IAS/IFRS’ye uyumu engelleyen faktörler Şekil 1’de sunulduğu gibi ortaya konmuştur.

**Şekil 1 : IAS/IFRS İLE UYUMU ENGELLEYEN FAKTÖRLER**



- 1→ Bazı standartların karmaşık yapısı
- 2→ Ulusal muhasebe sisteminin vergi yönlü (tax – driven) yapısı
- 3→ Bazı önemli IFRS’ler ile ilgili görüş birliğinin olmaması
- 4→ IFRS’in ilk kez uygulanması konusunda rehber eksikliği
- 5→ Sınırlandırılmış sermaye piyasaları
- 6→ Yatırımcılar ya da kullanıcıların ulusal muhasebe standartlarından memnuniyeti
- 7→ Çeviri Zorlukları

**Kaynak:** BDO ve Diğerleri, “GAAP Convergence 2002, A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards”, (Çevrimiçi), <http://www.pwcglobal.com/>, 07.04.2003, s.17.

85 BDO ve Diğerleri, ss. 2, 6.

Araştırmanın sonucunda, ankete cevap verenlerin %51, ülkelerde uyumun başarılması konusunda engel olarak bazı standartların karmaşık yapıda (makul değer muhasebesini içeren finansal araçlar standardı ve diğer standartlar) olmasını belirtmiştir.

Ulusal muhasebe rejiminin vergisel yönlü yapıda olmasının da, uyumu engelleyen önemli bir faktör olduğu belirtilmiş olup, ankete cevap verenlerin %47'nin görüşü bu yöndedir. Geleneksel olarak muhasebe standartlarının temel amaçlarından birisinin vergilendirilebilir gelirin tespit edilmesi olduğu ülkelerde, muhasebe ve vergi arasındaki mevcut bağ uyum için bir engeldir. Çünkü, IAS/IFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar, vergi otoritelerinin ihtiyaçlarından önemli ölçüde farklıdır ve sermaye piyasalarının ihtiyaçlarını karşılama amaçlıdır.

Araştırmaya tabi tutulan ülkelerden ankete cevap verenlerin 1/3'den fazlası, uyumun başarılmasındaki engel olarak özellikle makul değer muhasebesini içeren finansal araçlar ve diğer standartlar konusunda görüş birliğinin olmamasının tecrübe edildiğini belirtmiştir.

Ankete cevap verenlerin %35, IAS/IFRS'nin ilk kez uygulanması konusundaki rehber eksikliğini uyumu engelleyen bir faktör olarak göstermiştir. Ancak, IAS/IFRS'lerin ilk kez uygulanması konusunda, IASB tarafından "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş" başlıklı IFRS 1, Haziran 2003 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Araştırma kapsamındaki ülkelerden %30, uyumu engelleyici faktör olarak sınırlandırılmış sermaye piyasalarını; %21 ise yatırımcılar ve kullanıcıların ulusal muhasebe standartlarından memnun olmasını ifade etmişlerdir. Ankete cevap verenlerden %18, IAS/IFRS'lerin ulusal dillerine çevirme güçlüğüne uyumu engelleyici faktör olarak belirtmiştir. Araştırma kapsamındaki ülkelerin %70'nde, IAS/IFRS'ler ülkelerin

kendi ulusal dillerine çevrilmektedir. IAS/IFRS'lerin kendi ulusal dillerinde çevirisinin olduğunu belirten ülkelerden %20, ulusal dile çevirinin zamanında yapılmadığını belirtmiştir.

### **VIII. IAS/IFRS'NİN KABULÜ VEYA IAS/IFRS'YE UYUMUN SAĞLANMASI İÇİN YAPILMASI GEREKENLER**

Yukarıda da belirtildiği gibi, menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketler tarafından IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyumu engelleyen faktörler bulunmaktadır. IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyuma bütün ülkeler tarafından izin verilebilmesi için, söz konusu engellerin kısa zamanda ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bununla birlikte, IAS/IFRS'nin Dünya'da kabul görmesi ve bu nedenle yapılan uyum çalışmalarının başarılı olabilmesi için, IAS/IFRS'lerin kullanıcılara sağlayacağı yararlar açıkça ortaya konmalı ve kullanıcıların bu standartların uygulanmasında katlanacağı maliyetin ne olacağı açıklanmalıdır. Ayrıca, IAS/IFRS'ler oluşturulurken, ulusal muhasebe standartlarını oluşturan kurumlardan görüş alınmalı ve bu konuda ortak çalışmalar yapılmalıdır.

IAS/IFRS'nin Dünya'da kabul görmesi ve bu nedenle yapılan uyum çalışmalarının başarılı olabilmesi için üzerinde durulması gereken konular yukarıda özetlendiği gibi olmakla birlikte, uluslararası muhasebede uyumun sağlanması için uygulamada buna önderlik edecek muhasebe meslek elemanları, hükümetler, düzenleyici kurumlar, ulusal standart belirleyicileri, IASB, finansal tablo hazırlayıcıları, üniversiteler, analistciler ve yatırımcılar gibi kişi ya da kurumların da desteğine ihtiyaç vardır. Bu kişi veya kurumların uyumun sağlanması konusunda yapması gerekenler, "GAAP Uyum 2002, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumun Teşvik Edilmesi ve Başarılması için Ulusal Çabalar ile ilgili Bir Araştırma" başlıklı raporda aşağıda sunulduğu gibi özetlenmiştir.



Muhasebe meslek elemanları; uyum projelerinin hazırlanması ve oluşturulmasında hükümet ve standart belirleyici kurumlara yardım etmeli, IAS/IFRS'lerin eğitim ve öğretimini sağlamalı ve IAS/IFRS'lerin ulusal dile çevirisinde destek sağlamalıdır.

Hükümetler; hedef uygulama tarihini içeren resmi uyum projeleri oluşturmalı ve uyumu engelleyen faktörler üzerinde çalışmalıdır.

Düzenleyici kurumlar; ulusal standartların IAS/IFRS ile uyumunu teşvik etmeli, IAS/IFRS'nin tutarlı ve kaliteli bir biçimde uygulanmasını sağlamak için verimli ve etkili uygulama mekanizması kurmalı ve IASB ile IFRIC'i tek standart belirleyici ve standartlara açıklık getirecek kurum olarak desteklemelidir.

Ulusal standart belirleyiciler; uyumun başarılması için strateji ve zamanlama konusunda karar almalı, IAS/IFRS ile mevcut uygulama arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasını amaçlayan aktif bir standart belirleme gündemi oluşturmalı ve faal olarak IASB standart belirleme sürecine geri bildirim sağlamalıdır.

IASB; karmaşık olan konular ve bunların uygulanabilirliği konusundaki kaygıları ele almalı, bir gündem konusu olarak küçük ve orta ölçekli işletme (SME) projelerine öncelik tanımalı ve IAS/IFRS'nin çeşitli dillere çevirisine izin vermeli ve gözlemlemelidir.

Finansal tablo hazırlayıcıları; standart belirleme sürecine – özellikle uygulamada ortaya çıkan sakıncaların tespit edilmesine – aktif olarak katılmalı, finansal nitelikte olmayan görevleri yapanlar dahil olmak üzere personel ve yöneticilere IAS/IFRS konusunda eğitim vermeli ve farklılıkları tespit ederek ve gerekli sistem

değişikliklerini yaparak IAS/IFRS'leri uygulamak için hazır olmalıdır.

Üniversiteler, IAS/IFRS'leri muhasebe ders programlarına koymalıdır.

Analistler ve yatırımcılar; ulusal muhasebe standartlarının IAS/IFRS ile uyumunu teşvik etmeli, özellikle finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının tespit edilmesinde IASB'nin standart belirleme sürecine aktif olarak katılmalı ve IAS/IFRS raporlama şekli konusunda personelin eğitilmesini sağlamalıdır.

Yukarıda bahsedilen kişi veya kurumlar, ulusal standartlar ile uluslararası standartlar arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması için birlikte çalışmaya devam etmelidir. Tutarlı, şeffak ve uygulanabilir ortak bir muhasebe çatısı, ancak ortak bir çalışmayla başarılabilir.

IAS/IFRS'lerin Dünya'da kabul görmesi ve bu nedenle yapılan uyum çalışmalarının başarılı olabilmesi için üzerinde durulması gereken konulardan birisi, yukarıda belirtildiği gibi standartlar oluşturulurken ulusal muhasebe standartlarını oluşturan kurumlardan görüş alınması ve bu konuda ortak çalışmalar yapılmasıdır. Zira, IASB/IASB'nin yeniden yapılandırılmasında göz önünde tutulan en önemli faktör, ulusal standart koyucularla yakın iş birliği içinde çalışarak çıkarılan standartların tüm dünyada kolaylıkla benimsenmesinin sağlanması olmuştur<sup>86</sup>.

## IX. SONUÇ

Pek çok ülkede, IAS/IFRS'ye doğru bir hareket başlamıştır. Yakında, bütün dünyada ortak muhasebe standartları setine sahip olunabilecektir. Ancak, uzun dönemde olmasa bile, kısa dönemde tek istisna US-GAAP olacaktır.

86 3 Nolu Bülten, "IASB'den Haberler", (Çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr/>, 20.02.2003.

IASB/IASB'nin en önemli isteği olan uluslararası standart belirleme kurumu olma isteğinin başarılması, IAS/IFRS'lerin çıkarılmasından bu zamana kadar uyumu sağlamadaki başarısına bağlıdır.

IASB'nin IAS/IFRS'lerin nihai olarak borsalar tarafından koyulan herhangi bir istisna ya da uzlaşma olmaksızın kabulünü sağlayabilmesi için, karmaşık yapıda olan ve özellikle makul değer muhasebesini içeren standartları tekrar gözden geçirmesi ve bunları bir an önce revize etmesi gerekmektedir. Ayrıca, IASB doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin üretilebilmesi için bütün işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeyde kapsamlı ve yüksek kaliteli evrensel IAS/IFRS setini tamamlamalı ve IAS/IFRS'lerin bütün ülkelerin ulusal dillerine çevirisini zamanında sağlamalıdır. Bunlara ilave olarak, uluslararası muhasebede uyumun sağlanabilmesi için, IASB muhasebe meslek elemanları, hükümetler, düzenleyici kurumlar, ulusal standart belirleyicileri, finansal tablo hazırlayıcıları, üniversiteler analistciler ve

yatırımcılar gibi kişi ya da kurumlar ile işbirliği içinde çalışmalı ve aynı zamanda bu kişi ya da kurumlar da IASB'ye destek olmalıdır.

IASB'nin dünyadaki bütün işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeyde kapsamlı ve yüksek kaliteli evrensel IAS/IFRS setini, en geç 2005 yılının sonuna kadar tamamlaması gerekir. Ancak, dünyada çok fazla değişik muhasebe standardı bulunmaktadır. Hemen hemen her ülkenin kendine özel kurallarını kapsayan standartları mevcuttur. Dolayısıyla, IASB'nin en önemli sorunu, bu standartları uyumlaştırarak tek başlık altında toplayabilmektir. Şayet, 2005 yılının sonuna kadar IASB evrensel muhasebe standartları setini tamamlar ve bu standartlar 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği borsalarına kayıtlı olan Avrupa Birliği şirketlerinin konsolide finansal tablolarının düzenlenmesi ihtiyaçlarına cevap verecek olursa, muhasebede uluslararası uyumun sağlanması konusunda çok önemli bir adım atılmış olacaktır.

**EKLER**

<b>EK. 1: YÜRÜRLÜKTEKİ IAS/IFRS'LER</b>	
IAS 1	Presentation of Financial Statements - Finansal Tabloların Sunumu
IAS 2	Inventories - Envanter
IAS 7	Cash Flow Statements - Nakit Akım Tabloları
IAS 8	Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies - Raporlama Dönemindeki Kar veya Zarar, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler
IAS 10	Events After Balance Sheet Date - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS 11	Construction Contracts - Yıllara Sari İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12	Income Taxes - Gelir Vergileri
IAS 14	Segment Reporting - Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
IAS 15	Information Reflecting the Effects of Changing Prices - Fiyat Değişmelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler
IAS 16	Property, Plant and Equipment - Maddi Duran Varlıklar (Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman)
IAS 17	Leases - Finansal ve Operasyonel Kiralama Sözleşmeleri
IAS 18	Revenue - Gelirler
IAS 19	Employee Benefits - Çalışanların Hakları
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates - Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
IAS 22	Business Combinations - İşletme Birleşmeleri
IAS 23	Borrowing Costs - Borçlanma Maliyetleri
IAS 24	Related Party Disclosures - İlgili Taraf İşlemlerinin Açıklanması
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans - Emeklilik Hakkı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması
IAS 27	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries - Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
IAS 28	Accounting for Investments in Associates - İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies - Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions - Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarındaki Açıklamalar
IAS 31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures - Ortak Girişimlerdeki Çıkarların Finansal Raporlanması
IAS 32	Financial Instruments: Disclosures and Presentation - Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum

IAS 33	Earnings Per Share - Hisse Başına Kâr
IAS 34	Interim Financial Reporting - Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS 35	Discontinuing Operations - Kapatılan İşletmeler
IAS 36	Impairment of Assets - Varlıkların Değerlerinde Gerçekleşen Değer Düşüklüğü
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS 38	Intangible Assets - Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement - Finansal Araçlar: Tanıma ve Ölçüm
IAS 40	Investment Property - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41	Agriculture - Tarım
IFRS 1	First - Time Adoption of International Financial Reporting Standards- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş

**KAYNAKÇA**

- “Concerning the Use of IASC Standards for the Purpose of Facilitating Multinational Securities Offerings and Cross-Border Listings”, (Çevrimiçi), <http://www.iasplus.com>, 24.02.2004.
- “Convergence with International Accounting Standards”, (Çevrimiçi), <Http://www.icaew.co.uk/>, 08.04.2003.
- “Effects of Adopting IAS: 2002 – 2005”, (Çevrimiçi), <http://www.ey.com/>, 03.04.2003.
- “EU Regulation on IAS”, (Çevrimiçi), <http://www.icaew.co.uk/>, 08.04.2003.
- “European Commission Accounting News”, (Çevrimiçi), <http://www.iasplus.com/>, 24.02.2004.
- “GAAP 2000 ~ Overview”, (Çevrimiçi), <http://www.ifad.net/>, 26.03.2003.
- “International Accounting Standards (IAS)”, (Çevrimiçi), <http://www.icaew.co.uk/>, 08.09.2003.
- “International Accounting Standards Committee Foundation Constitution”, July 2002, (Çevrimiçi), <http://www.iasb.org/>, 24.02.2004.
- “Introduction to International Accounting Standards”, 2003, (Çevrimiçi), <http://www.wileyurope.com/>, 27.03.2003.
- “Member Bodies”, 2004, (Çevrimiçi), <http://www.ifac.org/>, 27.02.2004.
- “Resolution Concerning the Use of IASC Standards for the Purpose of Facilitating Multinational Securities Offerings and Cross – Border Listings”, (Çevrimiçi), <http://www.iasplus.com/>, 09.08.2003.
- “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No.: 25) Gerekçesi”, (Çevrimiçi), <http://www.spk.gov.tr/>, 27.02.2004.
- “Worldwide Adoption of IAS”, (Çevrimiçi), <http://www.iasb.org.uk/>, 07.04.2003.
- 11 Nolu Bülten, “IFAC’dan Haberler”, (Çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr/>, 21.01.2004.
- 3 Nolu Bülten, “IASC’den Haberler”, (Çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr/>, 20.02.2003.
- 6 Nolu Bülten, “G4+1 Grubu”, (Çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr/>, 20.02.2003.
- Akdoğan, Nalan, “SPK Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi”, Yayını Hazırlayan: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, **Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş**, İstanbul: TÜSİAD-T/2003/7-356, 2003, ss. 21-29.
- Basel Committee on Banking Supervision, “Report to G7 Finance Ministers and Central Bank Governors on International Accounting Standards”, April 2000, (Çevrimiçi), <http://www.bis.org/>, 03.04.2003.
- BDO ve Diğerleri, “GAAP Convergence 2002, A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards”, (Çevrimiçi), <http://www.pwcglobal.com/>, 07.04.2003, ss.1-26.
- Chamisa, Edward E., “The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe”, **The International Journal of Accounting**, 2000, Vol. 35, No. 1 ss. 267-286.
- Damant, David, “Harmonising World Reporting: Global Financial Reporting Standards Come Closer”, **Balance Sheet**, Vol: 8, No. 4, ss. 37-38.
- Dış haberler Bülteni, “IASC’den Haberler”, <http://www.tmud.org.tr/>, 20.03.2003.

El-Gazzar, Samir M., Philip M. Finn and Rudy Jacob, "An Empirical Investigation of Multinational Firms' Compliance with International Accounting Standards", **The International Journal of Accounting**, 1999, Vol. 34, No. 2, ss. 239-248.

FEE, "IASB Foundation Constitution Review", February 2004, (Çevrimiçi), <http://www.fee.be/>, 25.02.2004.

Garrido, Pascual, Angel Leon ve Ana Zorio, "Measurement of Formal Harmonization Progress: The IASC Experience", **The International Journal of Accounting**, 2002, Vol. 37, No. 1, ss.1-26.

Hora, Judith A., Rasoul H. Tondkar ve Ajay Adhikari, "International Accounting Standards in Capital Markets", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, 1997, Vol. 6, No. 2, ss. 171-190.

IASB and IASC Foundation News, "International Accounting Standards Board Welcomes US Move to Converge with IFRSs", (Çevrimiçi), <http://www.iasb.org/>, 24.02.2004.

Karapınar, Aydın, Aydın Karapınar, "Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Haziran 2000, Cilt. 2, Sayı. 2, ss. 85-96.

Karim, Rifaat Ahmed Abdel, "International Accounting Harmonization, Banking Regulation, and Islamic Banks", **The International Journal of Accounting**, 2001, Vol. 36, ss. 169-193.

Murphy, Ann B., "The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices", **The International Journal of Accounting**, 2000, Vol. 35, No. 4, ss. 471-493.

Nobes, Christopher, "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", **ABACUS**, 1998, Vol. 34, No. 2, ss. 162-187.

Parker, Robert H. ve Richard D. Morris, "The Influence of U.S. GAAP on the Harmony of Accounting Measurement Policies of Large Companies in the U.K. and Australia", **ABACUS**, 2001, Vol. 37, No. 3, ss. 297-328.

Sayar, Zafer, "Açılış Konuşmaları", **Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş**, Yayını Hazırlayan: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, İstanbul: TÜSİAD-T/2003/7-356, 2003, ss. 11-15.

Shahrokh, M. Saudagaran ve Joselito G. Diga, "Accounting Harmonization in ASEAN: Benefits, Models and Policy Issues", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 1998, Vol. 7, No. 1, ss. 21-45.

Street, Donna L. ve Kimberley A. Shaughnessy, "The Evolution of the G4+1 and Its Impact on International Harmonization of Accounting Standards", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, 1998, Vol. 7, No. 2, ss. 131-161.

The World Business Organization, "Plea for a Single System of International Accounting", (Çevrimiçi), <http://www.iccwbo.org/>, 01.04.2003.

Üstündağ, Saim, "Global Muhasebe Standartlarına Doğru", Şubat 2003, (Çevrimiçi), <http://www.makalem.com/>, 20.01.2004.

Van Der Tas, Leo G., "Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice", **Accounting and Business Research**, Spring 1988, Vol. 18, No. 70, ss. 157-169.