

## MUHASEBEDE ULUSLARARASI UYUM VE AVRUPA BİRLİĞİ SÜRECİNDE TÜRKİYE'DE MUHASEBE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Raif PARLAKKAYA\*

### Özet

Finansal piyasalarda küreselleşme, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması ve çeşitli ülkelere oluşturulan ekonomik birlikler, muhasebede uluslararası standartların gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) geliştirmekte ve yayınlamaktadır. UFRS'yi benimseyen ülke sayısı giderek artmaktadır. Son olarak Avrupa Komisyonu, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarını 2005 yılından itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlamasını zorunlu tutmuştur. Avrupa Birliğine katılmak için çalışmalarını sürdüren ülkemizde de, gerek Sermaye Piyasası Kurulu gerekse Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından UFRS ile uyumlu ulusal muhasebe standartları oluşturmak için çalışmalar yapılmaktadır. Bu makalede ülkemizde bu alanda yapılan çalışmalar ele alınmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Muhasebe Uyumu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları

### Abstract

Globalization in financial markets, the emerging of multinational corporations and economic unions organized by different countries have brought about the use of International Accounting Standards. In order to meet this need International Accounting Standards Board(IASB) has developed and published International Financial Reporting Standards(IFRS). The number of countries that adopt IFRS has been increasing over time. Lastly, European Commission required all publicly listed companies within the European Union(EU) to prepare their consolidated financial statements in compliance with IFRS, beginning in the year 2005 at the latest. In our country, which is working in order to join the EU, both Capital Markets Board and Turkish Accounting Standards Board have been trying to form national accounting standards in compliance with IFRS. This paper deals with the works related to this subject in our country.

---

\* Yrd.Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu

**Key words:** International Accounting Harmonisation, International Financial Reporting Standards, Turkish Accounting Standards.

## 1.GİRİŞ

Bir bilgi sistemi olarak muhasebeden beklenen görev, işletme faaliyetlerine ait ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikteki bilgilerin belli standartlara göre hazırlanmış mali tablo ve raporlarla ilgililere sunulmasıdır. Muhasebe bu görevini yerine getirirken, ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesine ihtiyaç duyar. Öte yandan finansal piyasalarda küreselleşme, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası para piyasalarının gelişmesi, yabancı sermaye iştiraklerinin artması, uluslararası denetim firmalarının kurulması muhasebe ve denetim standartlarının ulusal sınırların dışına taşmasına neden olmuştur. Farklı ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılabilmesi, konsolide edilmesi, uluslararası yatırımcılara doğru, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgiler sunulabilmesi ancak ulusal muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasıyla mümkün olabilecektir(Kızıl, 1997;403).

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve bütün ülkelerde geçerli olacak uluslararası standartların oluşturulması amacıyla; Birleşmiş Milletler, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Avrupa Birliği tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Avrupa Birliğine giriş çalışmalarını sürdüren ülkemizde de, gerek Avrupa Birliği gerekse küresel boyutta uluslararası sistemle bütünleşmek ve uluslararası sermaye piyasalarında yer alabilmek için ulusal muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası uyumunun sağlanması büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmanın amacı, ülkemizde bu alanda yapılan çalışmaları ortaya koymaktır. Bu amaçla, çalışmamızda önce muhasebede uluslararası uyumlaştırmayı gerektiren faktörler üzerinde durulacak, daha sonra muhasebede uluslararası uyumlaştırma çalışmaları incelenecek ve son olarak Türkiye’de muhasebede uluslararası uyumlaştırma çalışmaları ele alınacaktır.

## 2. MUHASEBEDE ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMAYI GEREKTİREN FAKTÖRLER

Muhasebede uluslararası uyumlaştırmayı gerektiren faktörler; sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkışı, uluslararası alanda faaliyette bulunan denetim firmalarının kurulması ve ekonomik birlik oluşturma çalışmaları başlıkları altında toplanabilir(Gücenme, 1998, 8-10; Üstündağ, 2004:845-847).

(i)Sermaye Piyasalarının Uluslararası Hale Gelmesi: Uluslararası ticaret ve fon akımlarının serbestleşmesi sonucunda, çok sayıda şirket yabancı borsalara kote olmakta ve menkul kıymet borsalarında yabancı yatırımcıların payı giderek artmaktadır. Bu durum sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi sonucunu doğurmuş ve başka ülkelerden fon sağlamak isteyen şirketlerin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye ya da yeniden düzenlemeye gerek olmaksızın diğer ülkelerde de kabul görmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.Mali tabloların düzeltmeye ya da yeniden düzenlemeye gerek olmaksızın uluslararası yatırımcılar tarafından kullanılabilmesi ancak muhasebede uluslararası uyumlaştırma ile sağlanabilecektir. Böylece, maliyetlerin azalması ve yatırımcıların korunması mümkün olabilecektir.

(ii)Çokuluslu Şirketler: Küreselleşme ve dış ticaretin gelişimi ile birlikte çok uluslu şirketler bir çok ülkede faaliyette bulunmaktadır. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması ile çokuluslu şirketlerin mali tablolarının hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi ve faaliyette bulunan ülkeler arasında personel hareketlerinin kolaylaşması mümkün olabilecektir.

(iii)Bağımsız Denetim Firmaları: Sermaye piyasalarının uluslararası hale gelmesi ve çokuluslu şirketler, uluslararası alanda faaliyette bulunan bağımsız denetim firmalarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması ile bağımsız denetim firmalarının çokuluslu şirketleri denetiminde kolaylık sağlanacak, personel eğitimi için yapılan giderler azalacak ve çeşitli ülkelerdeki şubeler arasında personel transferi kolaylaşacaktır.

(iv)Ekonomik Birlikler:Dünyanın çeşitli bölgelerinde ülkeler ekonomik entegrasyon sağlamak için çalışmalar yapmakta, ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler oluşturmak şeklinde yapılanmaya gitmektedirler. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması ile birliğe üye ülkelerde faaliyette bulunan şirketlere ilişkin mali tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanacaktır.

Uluslararası uyumun var olduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmakta, hesap ve terim birliği oluşmakta, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlamaktadır(Gücenme, 2000:7).Muhasebede uluslararası uyumlaştırmadan beklenen faydalar; işletmenin ve sektörlerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak, birden fazla pazarda kote olan şirketlerin farklı muhasebe standartlarına göre mali tablo düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmak, dolayısıyla sermayenin maliyetini azaltmak, şeffaf bilgi yoluyla piyasalara giriş ve çıkışı kolaylaştırarak rekabeti artırmak, yatırım kaynaklarının etkin dağılımını sağlayarak ekonomik büyümeyi ateşlemek şeklinde özetlenebilir(Pirgaip, 2003).

### **3. MUHASEBEDE ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI**

Muhasebede uluslararası uyumlaştırma için çalışma yapan başlıca kuruluşlar; Birleşmiş Milletler(BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı(Organization for Economic Co-operation and Development - OECD), Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü(International Organization of Securities Commissions-IOSCO), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(International Accounting Standard Board -IASB) ve Avrupa Birliği(AB)'dir.

BM gelişmekte olan ülkelere yönelik olarak, OECD ise gelişmiş ülkelere yönelik olarak uluslararası muhasebe ve raporlama standartları için çalışmalar yapmışlardır(Üstündağ, 2004:851). Ancak son zamanlarda, her iki örgüt de standart oluşturma görevini IASB'a bırakmış durumdadırlar.

IOSCO, sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem oluşturan hususlardan birinin ülkeler arasındaki farklı muhasebe standartları ve raporlama yükümlülükleri olduğunu belirlemiştir. Menkul

kıymetler sektöründe uluslararası standartları belirleyen başlıca kurul olan IOSCO, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASB'in çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir. IOSCO, UFRS'de alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi suretiyle daha açık hale getirilmesi, yatırımcıların tam olarak aydınlatılmasını sağlamak için raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da standartlar oluşturulması koşullarıyla UFRS'nin uluslararası menkul kıymet ihraçlarında ve kayda almada kabul edilmesi için üyelerini yönlendirmeyi kabul etmiştir (Üstündağ, 2004:854-855).

IASB özellikle 1990 yılından itibaren yaptığı çalışmalarla bu alanda öncü kuruluş haline gelmiştir. Ülkemizin AB'ye giriş sürecinde olması göz önünde bulundurulduğunda, ülkemiz açısından AB'nin muhasebe uyumlaştırma çalışmaları da büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle çalışmamızda IASB ve AB'nin muhasebe uyumlaştırma çalışmaları daha geniş şekilde ele alınacaktır.

### **3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmaları**

Mali raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) gelmektedir. IASB'in başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (International Accounting Standard Committee-IASC) dayanmaktadır. IASC; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda 1973 yılında kurulmuştur. IASC'ın amacı kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmektir. IASC, ulusal muhasebe standardı yapımcıları ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamıştır.

IASC, 2001 yılında yeniden yapılanmış ve yerini IASB'a, Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS) da IASB'in çıkaracağı UFRS'ye bırakmıştır(Şimşek, Mugan ve Hoşal Akman, 2003:77). IASB'in 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantılarında daha önce çıkarılan tüm UMS ve ilgili yorumları onaylamıştır. IASC tarafından yayınlanan UMS'nin yerine başkası konuluncaya kadar geçerli olacağı ve UMS'nin

UFRS olarak adlandırılmasına karar verilmiştir(Casabona ve Shoaf, 2002:19). Aşağıda bu güne kadar yayınlanan eski adıyla UMS yeni adıyla UFRS'nın bir listesi verilmiştir(TMUD, 2003).

### ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

UFRS1	Presentation of Financial Statements – Mali Raporların Sunulması
UFRS 2	Inventories – Envanter(Stoklar)
UFRS 3	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı
UFRS 4	Geri çekildi, bunun yerini IAS 16, 22 ve 38 aldı
UFRS 5	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı
UFRS 6	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 15 aldı
UFRS 7	Cash Flow Statement – Nakit Akım Tablosu
UFRS 8	Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies – Raporlama Dönemindeki Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler
UFRS 9	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 38 aldı
UFRS 10	Events After Balance Sheet Date – Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
UFRS 11	Construction Contracts – Yıllara Sari İnşaat Sözleşmeleri
UFRS 12	Income Taxes – Gelir Vergileri
IAS 13	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı
UFRS 14	Segment Reporting – Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
UFRS 15	Information Reflecting the Effects of Changing Prices – Fiat Değişimlerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler
UFRS 16	Property, Plant and Equipment – Maddi Duran Varlıklar (Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman)
UFRS 17	Leases – Finansal ve Operasyonel Kiralama Kontratları
UFRS 18	Revenue – Gelirler
UFRS 19	Employee Benefits – Çalışanların hakları
UFRS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance – Devletin Vermiş Olduğu Teşviklerin ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi ve Açıklanması
UFRS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates – Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
UFRS 22	Bussiness Combinations – Ticari Birleşmeler
UFRS 23	Borrowing Cost – Borçlanma Maliyeti
UFRS 24	Related Party Disclosures – İlgili Kuruluşlarla Yapılan işler için Açıklamalar
UFRS 25	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 39 ve 40 aldı
UFRS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans – Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Rapor Edilmesi
UFRS 27	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments and Subsidiaries – Bağlı Ortaklıkların ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Konsolide Mali Tablolar
UFRS 28	Accounting for Investments in Associates – İştiraklerde Yapılan Finansal Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

UFRS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economics – Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama
UFRS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions – Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Raporlarındaki Açıklamalar
UFRS 31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures – Joint-venture’lardaki İştiraklerin Mali Raporlaması
UFRS 32	Financial Instruments: Disclosures and Presentation – Mali Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sınıflandırılması
UFRS 33	Earnings Per Share – Hisse Başına Kar
UFRS 34	Interim Financial Reporting – Ara Mali Tablolar
UFRS 35	Discontinuing Operations – Kapatılan İşletmeler
UFRS 36	Impairment of Assets – Varlıkların Değerlerinde Gerçekleşen Değer Düşüklüğü
UFRS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets – Karşılıklar, Durumu Belli Olmayan Pasif ve Aktifler
UFRS 38	Intangible Assets – Maddi Olmayan Duran Varlıklar
UFRS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement – Mali Enstrümanlar: Tanıma ve Ölçüm
UFRS 40	Investment Property – Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller
UFRS 41	Agriculture – Tarım

Ülkeler tarafından uyulma zorunluluğu olmaması dolayısıyla başlangıçta fazla önem taşımayan bu standartlar, özellikle 1980’lerin ikinci yarısından itibaren finans piyasalarında küreselleşme, uluslararası yatırım ve ticaretin artması sonucu ortaya çıkan uluslararası raporlama ihtiyacı nedeniyle daha fazla önem kazanmaya başlamıştır (Ataman Akgül ve Akay, 2002:38).

IASB muhasebede uluslararası uyumlaştırma konusunda çalışma yapan en önemli kuruluş konumundadır. Bu konuda çalışma yapan BM, OECD, IOSCO ve AB gibi kuruluşların, uluslararası muhasebe standardı oluşturma görevini IASB’a bırakmaları ya da çokuluslu işletmelerin UFRS’ni kullanma yükümlülüğü getirmeleri bunun en çarpıcı göstergesidir. Son olarak, muhasebe standartları oluşturulması konusunda dünyada en önde gelen kuruluşlardan biri olan ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standard Board-FASB) ile IASB arasında, 2002 yılında bir yakınlaşma anlaşması imzalanarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar verilmesi, UFRS temelinde uluslararası uyumlaştırmanın sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

UFRS temelinde uluslararası uyumlaştırma için en önemli adımlar; IOSCO'nun uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASB'in çalışmalarını destekleme politikasını benimsemesi ve bu amaçla çokuluslu işletmelerin UFRS'yi kullanmalarına izin vermelerine ilişkin tavsiye kararı alması, Avrupa Birliğinin hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarını 2005 yılından itibaren UFRS ile uyumlu hazırlamasını zorunlu tutması ve FASB ile IASB arasında bir yakınlaşma anlaşması imzalanarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar verilmesi olarak sıralanabilir.

### **3.2. Avrupa Birliğinde Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları**

Avrupa Birliğinin(AB) ortak endüstriyel politikası, şirketler hukuku ve vergilemede uyumlaştırmayı kapsayan bir tekdüzen işletme ortamının oluşumunu gerektirmektedir(Cairns,2000:7). Muhasebe uyumlaştırması şirketler hukuku uyumlaştırma programı altında yer almaktadır.

AB, diğer birçok alanda olduğu gibi uyumlaştırma aracı olarak muhasebede de yönergeleri(direktifler) kullanmaktadır. Üye ülkeler uyumlaştırma çalışmaları yoluyla uygulamakta oldukları muhasebe sistemlerine yönergelerde belirtilen ilke ve kurallara uygun bir yapı ve içerik kazandırmakla yükümlüdürler(Durmuş,1994:260).Muhasebe yönergelerinin amacı, şirketler tarafından yayınlanan finansal bilgiyi eşdeğer ve karşılaştırılabilir hale getirmektir(Cairns,2000:8).

AB muhasebe uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde üç adet yönerge yayınlamıştır. Bunlar Avrupa Topluluğu Konseyi'nin 25 Temmuz 1978 tarihinde kabul ettiği 4. yönerge, 13 Temmuz 1983 tarihinde kabul ettiği 7. yönerge ve 10 Nisan 1984 tarihinde kabul ettiği 8. yönergedir. AB, bu yönergeler ile üye ülkelerin sermaye şirketleri olarak tanımlanan şirketlerinin uymak zorunda olduğu genel kabul görmüş muhasebe, raporlama ve denetim standartlarını tanımlamıştır(Kızıllı, 1997:391).

Dördüncü yönerge, üye ülkelerin belli tipteki şirketlerinin(sermaye şirketleri) yıllık finansal raporlarında ve raporlamada genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygulamalarını, kamuya güvenilir ve doğru bilgi vermelerini ve üye ülkelerde yayınlanan finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırılabilir olmasını sağlayarak muhasebe uygulamalarını



uyumlaştırmak amacını taşımaktadır(Kızıl, 1997:391). Yönergenin ikinci ağırlık noktasını kamuyu aydınlatma oluşturmakta olup, yönergenin girişinden itibaren çeşitli yerlerde denetlenmiş yıllık hesapların yayınlanacağı belirtilmektedir(Gücenme, 1998:101).

Yedinci yönerge, konsolide mali tabloların yapısı ve düzenlenmesine ilişkindir. Yönergede, konsolide mali tablolar ve faaliyet raporlarının hazırlanması ve düzenlenmesi ile ilgili koşullar ve standartlar ile konsolide mali tabloların denetimi ve kamuya açıklanması ile ilgili hususlar yer almaktadır.

Sekizinci yönerge işletmelerin muhasebe faaliyetlerinin yasal denetimini gerçekleştirecek kişilerle ilgili esasları belirlemektedir(Sağmanlı ve Esen, 2002:22) Yönergede denetim standartlarının kapsamı, mali tablo ve faaliyet raporları arasında tutarlılık ve mutabakat denetimi şeklinde belirtilmekte, yasal denetimin sadece yetkili oldukları onaylanmış kişilerce yani muhasebe meslek mensuplarınca yürütülebileceği konularına yer verilmektedir.

AB, yayınladığı yönergelerle üye ülkelerin mevzuatlarında yer alan hükümlerin uyumlaştırılmasını, böylece şirketler tarafından sunulan finansal bilgilerin eşdeğer ve karşılaştırılabilir hale gelmesini amaçlamıştır. Yönergelerin en önemli avantajı, muhasebe kurallarını AB ülkelerinin hepsinde birden yürürlüğe sokarak muhasebe uyumlaştırmasına katkı yapmalarıdır(Sağlam, 2004:51).

Ancak, yönergelerin teknik eksiklikler taşıması, ulusal mevzuata zamanında aktarılamaması nedeniyle üye ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, yayınladıkları tarihten sonra güncelleme çalışmalarının yapılmaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması ve bir çok üye ülkenin ulusal muhasebe standartları oluşturmak için kurullar kurması nedeniyle yönergelerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması gibi sorunlarla karşılaşmıştır(Üstündağ, 2003:12).

Öte yandan Avrupa şirketleri, AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından yararlanma konusunda bir takım sorunlarla karşılaşmışlardır. Avrupalı şirketlerin global ticaret ve yatırım faaliyetlerinin finansmanı için büyük önem taşıyan ABD sermaye piyasasına girişte, ABD Sermaye Piyasası Kurulu(Securities and

Exchange Commission-SEC) ABD'li olmayan şirketlerin kendi muhasebe kurallarıyla oluşturdukları finansal tabloları kabul etmemektedir. ABD hisse senedi piyasasına girmek isteyen Avrupalı şirketler finansal tablolarını ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre düzeltmek ya da yeniden düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. Bu işlem karmaşık ve pahalı bir işlemdir. Ancak, Avrupalı şirketler finansman ihtiyaçlarını karşılamak için bu maliyetlere rağmen New York Borsasına kote olmaya devam etmektedirler. Nitekim New York Borsasına kote olan Avrupa şirketlerinin sayısı 1990'a kadar sadece 26 iken, 2001 yılına gelindiğinde bu sayı 146'ya yükselmiştir(Haller, 2002: 163).

AB, 1990'lı yılların başlarından itibaren söz konusu sorunların çözümü için mevcut yönergelerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standartları oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif uyum stratejileri üzerinde çalışmalar başlatmıştır(Üstündağ, 2003: 12). Bu arada önemli bir gelişme olmuş ve IOSCO ile IASC arasında 1995 yılında, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde bir anlaşmaya varılmıştır(Hegarty, 1998:37). Avrupa Komisyonu 14 Kasım 1995'te muhasebe standartlarının uyumu konusunda AB'nin yeni stratejisini belirlemiştir. AB'nin yeni stratejisi, uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının UFRS ile uyumlu hale getirilmesidir. 1996 yılında AB İlişkiler Komitesi, AB yönergeleri ile UFRS arasında önemsiz ve az sayıda farklılık bulunduğunu tespit etmiştir(Koç Yalkın, 2000: 6).

Haziran 2000'de AB Komisyonu bir rapor hazırlayarak 5 yıl içinde hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören Avrupalı Şirketlerin(bankalar ve sigorta şirketleri de dahil) konsolide mali tablolarını UFRS ile uyumlu olarak hazırlamaları yönündeki iradesini açıklamıştır(Üstündağ, 2003:12). Daha sonra Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanan bu düzenleme, Eylül 2002 de yayımlanmıştır(Üstündağ, 2003:12). Tüm üye ülkelerin tabi olacağı bu yeni düzenlemeye göre, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarının en geç 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu hazırlanması

zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca, üye ülkelerce bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır(Üstündağ, 2003:12).

#### **4. TÜRKİYE'DE MUHASEBEDE ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI**

Ülkemizde Ulusal Muhasebe ve Denetim Standartları oluşturmak üzere kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun(TMUDESK), ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında dikkate alacağı iki temel ilkedden biri, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmasıdır. Dolayısıyla, Türkiye'de muhasebe standartları oluşturma çalışmalarında başlangıçtan itibaren uluslararası uyum amaçlanmıştır. Öte yandan, AB'nin hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarının en geç 2005 yılı başından itibaren UFRS ile uyumlu hazırlanmasını zorunlu hale getirmesi ve üye ülkeleri bu yükümlülüğü tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletmek için serbest bırakması sonucunda UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla aynı zamanda AB ile de uyum sağlanmış olacaktır.

AB mevzuatına uyum çerçevesinde, Şirketler Hukuku ile ilgili uyum çalışmaları, önceliği şirketlerle ilgili mevzuat uyumu ile muhasebe ve denetim olmak üzere iki ana unsurdan oluşmaktadır(ABGS, 2003:162). Bu alandaki uyum çalışmaları ağırlıklı olarak hazırlanmakta olan yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında sürdürülmektedir. AB Mevzuatına (Muhasebe ve Denetim alanında) Uyum Takviminde, uyumla ilgili sorumlu kuruluşlar olarak Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) yer almakta ve düzenlemelerin yürürlüğe girişi için beklenen tarih Aralık 2005 olarak belirtilmektedir(ABGS, 2003:165-166). AB'de muhasebe ve denetim düzenlemeleri ile ilgili çalışmaların 2005 sonuna kadar bitirilmesi öngörüldüğünden, ülkemizin yapacağı muhasebe ve denetimle ilgili düzenlemelerin AB düzenlemelerine uyumlaştırılmasına ilişkin tarihler Aralık 2005 olarak alınmıştır(ABGS, 2003:166) Ayrıca, Uluslararası Para Fonuna(IMF) verilen 30.07.2002 tarihli Niyet Mektubunda SPK'nın UFRS'yi uygulamaya koyacağı taahhüdü yer almaktadır.

Ülkemizde bu alanda yapılan çalışmaları, çalışmaları yapan kuruluşları göz önünde bulundurarak; Türkiye Muhasebe Uzmanları

Derneğinin çalışmaları, TMMOB'un çalışmaları, TMMOB'nın çalışmaları ve SPK'nın çalışmaları başlıkları altında sıralayabiliriz.

#### **4.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin Çalışmaları**

1942 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD) ülkemizde Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu tarafından yapılan muhasebe ile ilgili düzenlemelerdeki farklılıkları giderebilmek amacıyla çalışma başlatmıştır. TMUD bu çalışmalarını sürdürürken yurt dışındaki gelişmelere de kayıtsız kalmamış ve 1973 yılında kurulan IASC'a 1974 yılında katılma isteğinde bulunmuş, kurucu üyelerin oy birliğiyle ortak üye olmuştur. TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçe'ye çevrilerek yayınlanmasını sağlamıştır. TMUD ayrıca 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardını toplu halde bir kitap şeklinde yayınlamıştır.

#### **4.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Çalışmaları**

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMMOB) 09.02.1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 3568 sayılı yasaya dayanarak kurulmuştur.

TMMOB denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere kurulmuştur(TÜRMOB, 2001:3). Ulusal Muhasebe Standartları uluslararası muhasebe standartları gözetilerek hazırlanacaktır.

TMMOB, 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. 1994 yılından bu yana IASB üyesi olan TMMOB'un yayınladığı standartlar UFRS ile uyumludur. Tablo 1'de TMMOB tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları ve bunlara karşı gelen UFRS yer almaktadır.

**Tablo 1.** Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) Ve Bunlara Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

TMS	UFRS
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	UFRS 1: Presentation of Financial Statements(Finansal Raporların Sunulması)
TMS 2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	UFRS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economics (Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)
TMS 3: Nakit Akış Tabloları	UFRS 7: Cash Flow Statement (Nakit Akım Tablosu)
TMS 4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	UFRS 18: Revenue (Gelirler)
TMS 5: Konsolide Finansal Tablolar	UFRS 27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments and Subsidiaries (Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi)
TMS 6: İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	UFRS 28: Accounting for Investments in Associates (İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi)
TMS 7: Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	UFRS 25: Accounting for Investments(Yatırımların Muhasebeleştirilmesi- Bu standart yürürlükten kaldırıldı. Bu standardın yerini UFRS 39 ve 40 aldı)
TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	UFRS 16: Property, Plant and Equipment (Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman-Maddi Duran Varlıklar)
TMS 9: Amortisman Muhasebesi	UFRS 4: Depreciation Accounting (Amortisman Muhasebesi, Geri Çekildi, bunun yerini UFRS 16, 22 ve 38 almıştır)
TMS 10: Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	UFRS 8: Profit and Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies (Raporlama Dönemindeki Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler)
TMS 11: Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	UFRS 14: Segment Reporting (Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması)
TMS 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	UFRS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri)
TMS 13: Stoklar	UFRS 2: Inventories (Stoklar)
TMS 14: Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	UFRS 23: Borrowing Costs (Borçlanma Maliyetleri)
TMS 15: Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	UFRS 38: Intangible Assets (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)
TMS 16: Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması	UFRS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions (Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Raporlarındaki Açıklamalar)
TMS 17: Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	UFRS 17: Leases (Kiralamalar)
TMS 18: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri	UFRS 11: Construction Contracts (Yıllara Yaygın İnşaat Sözleşmeleri)

TMS 19: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler	UFRS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets(Karşılıklar,Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar)
--	---

TMUDESK tarafından yayınlanan standartların benimsenerek uygulamaya konulması konusunda istenen başarı sağlanamamıştır. Bu durum, standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Bu sorun, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen bir maddeyle kurulan TMSK ile ortadan kaldırılmıştır.

#### 4.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmaları

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında, işletmelerin tabi oldukları mevzuata göre farklı mali tablolar düzenlemek durumunda olmaları ve bu konuda bugüne kadar birlikteliğin sağlanamamış olması, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve geliştirmek üzere yaptırım yetkisi olan bir kurulun kurulmasını gerekli kılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK), 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında üyelerinin atanmasıyla faaliyete geçmiştir. Kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, TÜRMOB'dan bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır.

TMSK'nın amacı, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak olarak belirlenmiş olup, TMUDESK ile aynıdır.

TMSK da, TMUDESK de olduğu gibi, ulusal muhasebe standartlarının saptanması yanında, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir. TMSK, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasında; uluslararası uygulamalardan esinlenerek, standartların anlaşılır, uygulanabilir ve ihtiyacı karşılar nitelikte olmalarını sağlamak için, muhasebe ile ilgili tüm grupların

standart oluşturma sürecine katılımını sağlayan bir yönetim yapısına sahiptir. Bu sayede, Kurulun çalışma komisyonları tarafından hazırlanacak olan taslak metinler kamuoyunun görüşüne açılmak suretiyle Ulusal Muhasebe Standartlarına genel kabul görmüş nitelik kazandırılması hedeflenmiştir.

TMSK, hem zaman kazanmak, hem de geçmişte yapılan çalışmalarını değerlendirmek düşüncesiyle, TMUDESK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını taslak metin olarak kabul ederek, bunları gözden geçirdikten sonra kamuoyunun görüşüne sunmayı programına almıştır. Bu amaçla, TMUDESK tarafından yayınlanan standartlar taslak metin olarak kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Taslak metinlerle ilgili görüşler TMSK web sitesi aracılığıyla ya da posta ile iletilebilmektedir. Taslak metinler alınan görüşler çerçevesinde değerlendirilerek, varsa yapılan değişikliklerle birlikte yeniden kamuoyunun görüşüne açılacak ve bu aşamadan sonra son şeklini alan metinler “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak yayınlanacaktır.

#### **4.4. Sermaye Piyasası Kurulunun Çalışmaları**

Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi ancak kaliteli muhasebe standartları oluşturulması ve uygulaması ile sağlanabilir (Üstündağ, 2004:827). Sermaye piyasalarının verimliliği ve gelişmesi; doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve homojen finansal bilgilere bağlı olup, yatırımcılar alacakları riskin ölçümünü bu bilgilere göre yapacaklardır (Mısırlıoğlu ve İbiş, 1999:175).

SPK, muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması amacıyla 2002 yılında bir çalışma başlatmıştır. SPK, bu çalışmayı tamamlayarak, 15 Kasım 2003 tarih ve 25920 sayılı resmi gazetede “Seri XI, No:25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” yayınlamıştır. Tebliğin yürürlük maddesinde, 01/01/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği, dileyen işletmelerin 31/12/2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere, bu tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilecekleri belirtilmektedir (SPK, 2003:343).

Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri ile yukarıda sıralanan işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler, tebliğ uyarınca raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Ancak, bankalar ve sigorta şirketleri Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50/a maddesi gereğince; muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabidir. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi diğer halka açık ortaklıklar ise, SPK'nın muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemeleri çerçevesinde mali tablolarını hazırlamaya ve bildirim yükümlülüklerini yerine getirmeye devam edeceklerdir. Belli bir geçiş dönemi sonrasında, bu işletmelerin de söz konusu tebliğe uyumlarının sağlanması için bir düzenleme yapılması planlanmaktadır.

Tebliğde, her bir UFRS ayrı bir kısım olarak ele alınmıştır. UFRS 32 ve 39 11.kısımda, UFRS 27,28 ve 31 ise 13.kısımda birlikte yer almaktadır. Fiyat değişmelerinin etkilerine ilişkin UFRS 15, IASB tarafından da zorunlu tutulmamış olması nedeniyle tebliğ kapsamı dışında tutulmuştur. Tablo 2 Tebliğ kısımlarında düzenlenen konuları ve bu kısımlara karşılık gelen UFRS'yi göstermektedir (SPK, 2003:344):

**Tablo 2.** Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Tebliğ Kısımları	Karşılık Gelen UFRS
Kısım 1: Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler	-
Kısım 2: Mali Tabloların Sunumu	UFRS 1: Presentation of Financial Statements
Kısım 3: Ara Mali Tablolar	UFRS 34: Interim Financial Reporting
Kısım 4: Nakit Akım Tablosu	UFRS 7: Cash Flow Statements
Kısım 5: Hasılat	UFRS 18: Revenue
Kısım 6: Stoklar	UFRS 2: Inventories
Kısım 7: Maddi Varlıklar	UFRS 16: Property, Plant and Equipment
Kısım 8: Maddi Olmayan Varlıklar	UFRS 38: Intangible Assets
Kısım 9: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	UFRS 36: Impairment of Assets
Kısım 10: Borçlanma Maliyetleri	UFRS 23: Borrowing Costs



Kısım 11: Finansal Araçlar	-UFRS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation - UFRS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement
Kısım 12: İşletme Birleşmeleri	UFRS 22: Business Combinations
Kısım 13: Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi	-UFRS 27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries - UFRS 28: Accounting for Investments in Associates - UFRS 31: Financial Reporting of Interest in Joint Ventures
Kısım 14: Kur Değişiminin Etkileri	UFRS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
Kısım 15: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi	UFRS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
Kısım 16: Hisse Başına Kazanç	UFRS 33: Earnings Per Share
Kısım 17: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	UFRS 10: Events After the Balance Sheet Date
Kısım 18: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	UFRS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
Kısım 19: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar	UFRS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
Kısım 20: Kiralama İşlemleri	UFRS 17: Leases
Kısım 21: İlişkili Taraflar	UFRS 24: Related Party Disclosures
Kısım 22: Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	UFRS 14: Segment Reporting
Kısım 23: Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması	UFRS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
Kısım 24: İnşaat Sözleşmeleri	UFRS 11: Construction Contracts
Kısım 25: Durdurulan Faaliyetler	UFRS 35: Discontinuing Operations
Kısım 26: Devlet Teşvik ve Yardımları	UFRS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
Kısım 27: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	UFRS 40: Investment Property
Kısım 28: Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler	UFRS 12: Income Taxes
Kısım 29: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	UFRS 19: Employee Benefits
Kısım 30: Emeklilik Planları	UFRS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
Kısım 31: Tarımsal Faaliyetler	UFRS 41: Agriculture
Kısım 32: Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi	-
Kısım 33: İlk Dönem Mali Tablolar	-

Bu tebliğ ile yerli şirketlerin uluslararası karşılaştırma yapılabilir bir muhasebe sistemi ve bilançoya sahip olmaları sağlanarak, bu çerçevede borsada işlem gören şirket hisse senetlerine, yerli ve yabancı bireysel ve kurumsal yatırımcıların ilgi ve taleplerinin artmasının sağlanması hedeflenmektedir.

## 5. SONUÇ

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucunda dünyada ortaya çıkan küreselleşme eğilimi, coğrafi sınırları ortadan kaldırarak bir çok değerın uluslararası paylaşımını gündeme getirmiştir. Küreselleşme finansal alanda, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkmasına, uluslararası para ve sermaye piyasalarının gelişmesine, yabancı sermaye iştiraklerinin artmasına, uluslararası denetim firmalarının kurulmasına ve muhasebe-denetim standartlarının ulusal sınırların dışına taşmasına neden olmuştur. Farklı ülkelerin mali tablolarının karşılaştırılabilmesi, konsolide edilmesi, uluslararası yatırımcılara doğru, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgiler sunulabilmesi ancak muhasebede uluslararası uyumlaştırmayla mümkün olabilecektir. Uluslararası uyumlaştırmanın sağlanması açısından IASB/IOSCO, IASB/FASB ve IASB/AB arasındaki anlaşma ve yakınlaşmalar büyük önem taşımaktadır.

AB'ye giriş sürecinde bulunan ülkemizde, muhasebe alanında AB mevzuatına uyum sağlanması için çalışmalar devam etmektedir. AB'nin UFRS'yi benimsemesi, AB ile uyum sağlama çalışmalarını aynı zamanda uluslararası uyum sağlama çalışmaları haline getirmiştir. AB Mevzuatına uyum takviminde muhasebe ve denetim alanında uyumla ilgili kuruluşlar olarak SPK ve TMSK yer almakta ve düzenlemelerle ilgili çalışmaların 2005 Aralık ayında bitirilmesi öngörülmektedir. Ayrıca, IMF'ye verilen 30.07.2002 tarihli niyet mektubunda da SPK'nın UFRS'yi uygulamaya koyacağı taahhüdü yer almaktadır.

SPK, UFRS ile uyumun sağlanması amacıyla 2002 yılında başlattığı çalışmayı tamamlayarak 15 Kasım 2003 tarih ve 25920 sayılı Resmi Gazetede "Seri XI, No:25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" yayınlanmıştır. Tebliğde her bir UFRS ayrı bir kısım olarak ele alınmıştır. Tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra

sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayınlandığı tarihte yürürlüğe girmektedir. Dileyen işletmeler 31.12.2003 tarihinden itibaren tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabileceklerdir.

Diğer sorumlu kuruluş TMSK, 2002 yılında üyelerinin atanmasıyla faaliyete başlamıştır. TMSK, hem zaman kazanmak ve hem de TMSK tarafından yapılan çalışmaları değerlendirmek düşüncesiyle TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını taslak metin olarak kabul ederek kamuoyunun görüşüne sunmayı programına almıştır. Bu amaçla TMSK'in yayınladığı standartlar taslak metin olarak kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

Ülkemizde UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının geçerli olması, muhasebe mesleğinin gelişmesini, finansal bilgileri kullanacak grupların yatırımlarını sağlıklı bir şekilde değerlendirebilmelerini, ülkemiz işletmelerinin uluslararası para ve sermaye piyasalarından daha fazla pay alabilmelerini, Türkiye'deki mali sistemin AB ve küresel boyutta uluslararası sistemle bütünleşmesini sağlayacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

ABGS(Avrupa Birliği Genel Sekreterliği) (2003), Şirketler Hukuku, Önceliklerin Tanımları ve Öncelikler Çerçevesinde AB Mevzuatına Uyum, Uygulamaya Yönelik Kurumsal Yapılanma ve Finansman Tabloları, [http://www.abgs.gov.tr/up2003/up\\_files/pdf/IV-05.pdf](http://www.abgs.gov.tr/up2003/up_files/pdf/IV-05.pdf)  
E.T.:15.02.2004

Ataman Akgül, Başak ve Hüseyin Akay(2002), Uluslararası Muhasebe

Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Cairns, David(2000) "Accounting Harmonisation", [www.cairns.co.uk](http://www.cairns.co.uk),  
E.T.:25.12.2003

Casabona, Patrick ve Soaf, Victoria (2002), "International Financial Reporting Standards: Significance, Acceptance, And New Developments", Review of Business, Winter, ss.16-20.

Durmuş, A.Hayri, (1994), "Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu", Marmara Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 10(1-2), 243-262.

Gücenme, Ümit (1998), Uluslararası Muhasebe’de Teknik Sorunlar, İstanbul Marmara Kitabevi.

Gücenme, Ümit (2000), “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 5, 7-11.

Haller, Axel (2002), “Financial Accounting Developments in the European Union: Past-Events and Future Prospects”, The European Accounting Review, 11(1), 153-190

Hegarty, John (1998), “Avrupa’da Ortak Muhasebe ve Denetim Standartları”, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi Ankara, Türmob Yay.,35-38.

Kızıl, Ahmet, (1997), “Avrupa Topluluğunda Muhasebe ve Denetim Standartlarının Saptanmasında Örgütlenmenin İşlevi”, XV. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ankara, Türmob Yay., 391-404.

Koç Yalkın, Yüksel (2000), “Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye’de Beklenen Muhasebe Harmonizasyon Sorunları ve Çözüm Önerileri”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2(1),1-7.

Mısırlıoğlu, İ.Ufuk ve Cemal İbiş (1999) “Muhasebe Standartlarında Küreselleşme”, Vergi Dünyası, 215, 169-178.

Pirgaip, Burak (2003), “Türk Sermaye Piyasasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum”, Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Dergisi, 10, (Kasım-Aralık). [www.spk-mpd.org/bpirgaip10.pdf](http://www.spk-mpd.org/bpirgaip10.pdf), E.T.:25.02.2004

Sağlam, Necdet (2004) “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 21, 49-52.

Sağmanlı, Metin ve Çağla Esen (2002), “Avrupa Birliği 8 No’lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği ile İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 59, 22-27.

SPK(Sermaye Piyasası Kurulu)(2003), Seri:XI, No:25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Ankara.<http://www.spk.gov.tr/HaberDuyuru/haberduyuru.htm?tur=teblig>, E.T.:20.02.2004

Şimga Mugan, Can ve Nazlı Hoşal Akman (2003), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri” XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim Eğilim ve Etkileşimler, (21-25 Mayıs), Antalya. 75-95.

TMUD(Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) (2003), IASB'den Haberler, 12 No'lu Bülten, <http://www.tmud.org.tr/bulten-%2012.htm> E.T.:20.02.2004

TÜRMOB(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) (2001), Türkiye Muhasebe Standartları 2001, Ankara.

Üstündağ, Saim(2003), “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Active, 28, 6-16.

Üstündağ, Saim(2004), “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci ve Düzenleyici Kuruluşlar”, Cumhuriyetin 80. Yılına Armağan, C:2, Ankara, SPK Yay., 819-884.