



Prof. Dr.  
İstanbul

# Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği\*

Mustafa A. AYSAN  
Üniversitesi

## Özet

Bu tebliğin amacı Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum ile ilgili gelişmeleri ve yaşanan problemleri göstermektir.

Bu nedenle;

1. Son 50 yıl içerisinde muhasebe standartlarının tekdüzeliğinin sağlanması ve geliştirilmesi için yapılan ulusal ve uluslararası çabalar özetlenmiş,
2. Ülkenin geçirdiği ekonomik gelişmeler boyunca standart oluşturma ve uygulanmasına Türk Muhasebe Mesleğinin yaklaşımlarının tarihi açıdan kritiği yapılmış,
3. UFRS'nin Türkiye'ye uyarlanmasında ve uygulanmasında beklenen gelecekteki gelişmeler ve olası sorunlar hakkında düşünceler ortaya konulmaya çalışılmış,
4. Türkiye'deki ulusal uyum çabalarının kolaylaştırılması ve uygulama takvimi için öneriler geliştirilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu 1923 yılından beri geçen 85 yıllık süre içerisinde Muhasebe mesleği Türkiye’de ilginç aşamalar geçirmiştir. Meslek, önemsiz bir kimlikten, ulusal ve uluslararası tanınır hale gelmiştir. Muhasebe eğitimi ve öğretimi ile uygulaması ile ilgili gelişmeler, KİT’ler, bir avuç özel sektör şirketi ve Maliye Bakanlığının vergi denetim işleri için çalışan bağımlı elemanları ile birlikte başlamıştır.

Bağımsız muhasebe çabaları ise, çoğunlukla bu tip şirketlerden emekli olan bağımlı çalışanları tarafından başlatılmıştır. 1930’larda “Bağımsız Mali Müşavirler” tarafından müşterilerine bazı danışmanlık hizmetleri vermeye başlandığı görülmektedir. “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” 1942 yılında 100 kadar bağımlı ve bağımsız muhasebeci ve vergi denetçisi tarafından kurulmuştur.

13 Haziran 1989’da 3568 sayılı kanunun kabulü ile TÜRMOB kurulmuş ve böylece meslek yasal açıdan tanınır hale gelmiştir.

Türk Muhasebe Mesleğinin kısa tarihini, mesleğin Türkiye’deki mevcut durumunu ve gelecekteki gelişmeler için fırsatlarını içeren kritikler izleyecektir. Mesleğin gelecekte ilerlemesini sağlayacak yolların araştırılması açısından konuya baktığımızda, meslek adaylarının eğitim ve öğretiminde önemli sorunlar bulunduğunu görmekteyiz.

Sonuç kısmında ise prensiplere karşı kurallar yaklaşımı ile gelecekte mesleğin gerektireceği eğitimsel gereklilikler ele alınacaktır. Lise ve üniversite eğitim programları, muhasebe standartlarının temel eğitim gereksinimleri açısından gözden geçirilecektir.

Çalışma, Türk muhasebe mesleğinin geleceği ile ilgili bazı çözüm önerileriyle sona erecektir.

**Anahtar Sözcükler:** UFRS’ler, Türk Muhasebe Mesleği, Muhasebe Standartları, Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebe Eğitimi.

## Abstract (National Adoption of International Financial Reporting Standards: The Turkish Case)

The purpose of the paper is to present developments and problems related to adoption of the International Financial Reporting Standards (The IFRS’s) in Turkey.

For achieving the purpose the paper will (1) summarize international and national efforts for establishing and expanding the uniform implementation of accounting standards over the last 50 years; (2) review the history of approaches of the Turkish Accounting Profession to standard-setting and implementation through the recent economic development of the country; (3) speculate on the expected future developments and probable problems for adopting and implementing IFRS’s in Turkey; (4) offer suggestions and recommendations for facilitating national adoption and follow-up of implementation in Turkey.

The history of the Accounting Profession in Turkey has interesting stages through the 85 years of the Turkish Republic since 1923. The profession has grown from insignificance to national and international recognition. Accounting education, training and implementation started with dependent management accountants working for government enterprises, a handful number of private companies and tax auditing efforts of the Ministry of Finance (The MOF).

Independent accounting efforts started by mostly retired dependent employees of these organizations. “Independent Financial Advisors” started to provide some consulting services for their clients in 1930’s. “Expert Accountants Association of Turkey” was established in 1942 by 100 dependent and independent accounting and tax auditing professionals.

\* 20-24 Temmuz 2008 tarihleri arasında İstanbul’da yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi’ne ana oturum bildirisi olarak sunulmuştur.

Legal recognition of the profession came on June 13, 1989 with the enactment of the Law No.3568 which established the Chambers and The Federation of Chambers (The TÜRMOB)

The paper will try to summarize the above history of the profession.

Given the above recent history of the Turkish Accounting Profession, a critical review of the present state and opportunities for future development of the profession in Turkey, will follow. There are indeed serious problems of the profession on training and educating the candidates with the purpose of searching for remedies and possibilities for development of the Turkish profession in the Future.

In addition, there are some problems of the IFRS's as they are established by the process set by the founders. In the final section, the issues related to rules versus principles approaches and future educational necessities for the profession of the Future will be taken up. The High school and university educational programs will be reviewed for purposes of improving basic education on accounting standards.

The paper will end up by recommendations and suggestions for the Turkish Accounting Profession of the Future.

**Key Words:** IFRS's, Turkish Accounting Profession, Accounting Standards, History of the Accounting Profession, Accounting Education.

## Giriş

Bu tebliğin amacı, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'ye uyarlanmasıyla ilgili gelişmeleri ve problemleri göstermektir. Dolayısıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin 1972'de kurulmasını takip eden 36 yıl içerisinde UFRS'lerin oluşturulması ve uygulanmasına neden olan çabaları tarihsel açıdan özetlemek gerekmektedir<sup>1</sup>.

Bu amaca ulaşabilmek için muhasebe standartlarının ve bu standartların uygulanmasının tarihi gelişiminin temel aşamaları özetlenecek ve uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgili tarihi gelişim ile karşılaştırılacaktır.

IFRS'lerin oluşturulması ve dünya ülkeleri tarafından kabulü ile ilgili uluslararası tarihi gelişmeler özetlenecektir<sup>2</sup>. Ayrıca, Türkiye'de muhasebe mesleğinin yakın geçmişi kritik edilerek, sonuçta IFRS'lerin Türkiye'ye sokulması ve uygulanmasıyla ilgili olasılıklar özetlenecektir.

1975'den beri IFRS'lerin Türkiye'ye girmesine rağmen, Türkiye'deki şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde tam bir adaptasyon sürecinin başarılabilmesi için yapılacak pek çok şey bulunmaktadır. Şimdi gelecek olanlar, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) 2005 yılında kurulmasını takip eden gelişmelerdir. 2006 Nisan'ında TMSK, UFRS'leri Türkçeye çevirdi ve Türk Muhasebe Standartları" olarak yayımladı. Bu Türk firmalarının UFRS'ye uyumu konusunda atılan ciddi bir adımdı.

Sonuç kısmında ise UFRS'lerin Türkiye'ye adaptasyonu sürecini hızlandıracak bazı önerilerde bulunulacaktır. Ayrıca, benzer deneyimlere sahip ülkelerin uyum sürecini kolaylaştırmak amacıyla, Türkiye deneyiminden ortaya çıkanlardan hareketle bazı öneriler de geliştirilecektir.

## Küreselleşme ve UFRS'lerin

### Gelişimi

Küreselleşme dünya ekonomileri ve toplumlarının, daha hızlı ekonomik büyüme ve refah amacıyla dünya ekonomisine entegre olmalarını sağlamıştır. Her ne kadar küreselleşme, gelişen ülke ekonomileri ve bazı iktisadi süreç gözlemcileri tarafından, gelişmiş ülkelerin büyük işletmelerinin yol açtığı bir süreç olarak görülse de, güçlü pazar yeri etkisi küreselleşmeyi tetiklemektedir. 30 Yılın üzerinde bir süredir yapılan ve gittikçe artan aleyhte kritiklere rağmen, küreselleşme hareketi engellenmemekte ve küreselleşme trendi artan bir hızla devam etmektedir. Öyle görünüyor ki, gelecekte öngörülebilir bir süre daha,

<sup>1</sup> Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, İngiltere Japonya, Meksika, Hollanda, İrlanda ve ABD olmak üzere 10 ülke muhasebe kurumunun, 1972 yılında Sydney-Avustralya'da 10. Muhasebeciler Kongresinde alınan karar gereği, bir araya gelmesiyle kurulmuştur. Mart 2001'de IASB Delaware-ABD'de kamu yararına çalışan bir vakıf olarak kuruldu. IASB in standart oluşturma sorumluluğunu yerine getirmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur

<sup>2</sup> İlk Uluslararası Muhasebe Standardı IASB tarafından 1975 yılında yayınlandı. 1982'de kurul 17 üyeye ulaştı. (IFAC tarafından atanan 13 ülke üyesi ve 4 üye de finansal raporlama ile ilgili kurumlar tarafından atanmaktadır. Aynı yılda IFAC'ın tüm üyeleri IASB'nin de üyesi olmuşlardır. Ayrıca IFAC, IASB'yi global muhasebe standartları yapıcısı olarak tanımıştır.

bu trend devam edecektir<sup>3</sup>. Küreselleşmenin uluslararası muhasebe standartlarının gelecekteki oluşumu üzerindeki etkisi fazla olacaktır<sup>4</sup>.

Bütün dünyadaki firmaların sağlıklı bir şekilde fonksiyonlarını devam ettirmede hayati bir fonksiyona sahip olan muhasebe mesleği, 1972 yılında küresel muhasebe standartlarına doğru başlangıç adımını attı. Geçen yarım yüzyılda bilgisayar ve iletişimde yaşanan büyük gelişmelerin de desteği ile, dünyanın her hangi bir köşesiyle iş yapmak çok daha kolaylaştı ve toplumlar sınırların kalktığı bir dünyaya doğru ilerlemeye başladılar.

Ekonomik, sosyal ve politik gelişmelerde meydana gelen eğilimlerin iyi anlaşılması ve yerinde bir öngörü ile, Sidney-Avustralya'da 1972 yılında yapılan 10. Dünya Muhasebeciler Kongresinde, mümkün olan en kısa sürede "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi" kurulması yönünde bir tavsiye kararı alındı. 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, İngiltere Japonya, Meksika, Hollanda, İrlanda ve ABD olmak üzere 10 ülke muhasebe kurumu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni (IASC) kurma kararını verdiler ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) oluşturma amacıyla çalışmaya başladılar. 1972 yılında Sydney-Avustralya'da 10. Muhasebeciler Kongresinde alınan karar gereği, bir araya gelmesiyle kurulmuştur. Mart 2001'de IASC Delaware-ABD'de kamu yararına çalışan bir vakıf olarak kuruldu. IASC'in standart oluşturma sorumluluğunu yerine getirmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur

Mesleğin saygın liderlerinden bir tanesi<sup>5</sup>, çok yıllar sonra orjinal misyonu şöyle tanımlayacaktı:

*"Ortak dil, yatırımcıların firmaların mali durumlarını karşılaştırmada farklı amaçlarla yapacakları değerlendirmeleri daha kolayca yapmalarını sağlayacak ve yatırım ve çeşitlendirme için yatırımcılara daha çok fırsat sunacaktır. Farklı ulusal muhasebe rejimlerinin tam anlaşılmasından kaynaklanan yatırım risklerinin ortadan kaldırılması sermaye maliyetini düşürecek ve çeşitlendirme ve daha yüksek yatırım getirileri için yeni fırsatlara kapı açacaktır..."*

*Denetçiler açısından ise, tek tip muhasebe standartları, uluslararası denetim firmalarının standart eğitimler verebilmesini ve küresel anlamda daha yüksek çalışma kalitesini sağlayacaktır. Muhasebeye uluslararası açıdan yaklaşmak uluslararası sermaye akışlarının daha serbestçe gerçekleşmesine izin verecek, denetim firmalarının ve müşterilerinin muhasebe problemlerine karşı küresel çözümler geliştirecekler ve böylece tutarlılık özelliği de yerine getirilmiştir."*<sup>6</sup>

Muhasebe mesleği, bütün ülkelerde, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini yaşamaktadır. Dünya ekonomisi küreselleşme neticesinde, sermaye ve malların çeşitli ülkeler ve çok uluslu şirketler arasında, eş zamanlı olarak serbestçe hareket etmesi nedeniyle, daha entegre bir hale gelmiş ve farklı ülkelerdeki firmaların mali tablolarının karşılaştırılması gereği uluslararası firmaların yatırım kararlarında çok daha hayati bir önem taşımaya başlamıştır. Bu şartlar altında, mantıklı olan küresel anlamda muhasebe standartlarının varlığıdır. Örneğin aynı muhasebe standartlarıyla farklı ülkelerde finansal raporların hazırlanması artık bir zorunluluk haline gelmiştir.

<sup>3</sup> Professor Jeff Frieden, "Is Global Capitalism In Trouble", Lecture at Koç University, April 5, 2008.

<sup>4</sup> Professor Frieden aşağıdaki kaynaklara atıf yapmaktadır:

a. Jeffrey Frieden, "Global Capitalism: Its Fall and Rise in the Twentieth Century, New York, Norton and Company.

b. Paul Collier and David Dollar, editors, "Globalization, Growth and Poverty: Building an Inclusive World Economy, World Bank Washington D.C., 2002

<sup>5</sup> Sir David Tweedie, IASB Başkanı, Avrupa Parlamentosu Ekonomik ve Parasal İlişkiler Komitesinde konuşuyor. 31 Ocak 2006.

<sup>6</sup> "IFRS's in Your Pocket, 2006"dan alınmıştır. Deloitte Touche Tohmatsu, 2006.

Dünya kongrelerinde alınan kararlarla, 1973 yılında IASC'ın kurulmasıyla birlikte muhasebe mesleği küresel muhasebe standartları yolculuğuna başlamış oldu<sup>7</sup>.

IASC'nin amacı bütün dünyada tek tip muhasebe standartları oluşturmak ve uygulama alanını geliştirmektir. Ne var ki, çoklu muhasebe standartlarının çeşitliliği problemi başa çıkılmaz gibi görüldüğü için yönetim kurulu işe, bütün ülkeler tarafından kabul edilebilecek uluslararası muhasebe standartları setinin oluşturulmasından başlamıştır. Ancak bu aşama oldukça zor, neredeyse imkansız gibi görünmekteydi.

Komite, ilk üç uluslararası standardı "Muhasebe politikalarının açıklanması, Değerleme ve Tarihi Maliyet Sistemi Konseptinde Stokların Sunumu" 1975 yılında duyurdu. Son iki standart ise 2,5 yıl önce yayımlandı. Bütün ülkeler tarafından kabul edilebilecek UMS'ler için özel bir yöntemin geliştirilmesi ve uygulanması gerekliydi. Bunun için komite öncelikle orjinal standardı taslak halinde yayımladı ve mümkün olduğu kadar çok sayıda meslek mensubuna ulaştırdı. Aldığı tavsiye ve yorumlar çerçevesinde taslak metinler yeniden yazıldı ve standart son şekline getirilerek üye ülke meslek kurumlarına gönderildi.

1977'de 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi Münih'te toplandı. Küresel anlamda muhasebe mesleğinin devamlı bir organizasyonu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 70 ülkeden meslek örgütlerinin katılımı<sup>8</sup> ile kuruldu<sup>9</sup>.

1982'de IASC 17 üyeye (10 tane kurucu mesleki kuruma 3 tane daha eklendi)

<sup>7</sup> Standart oluşturmak amacıyla kurulan bu uluslararası kurumun ismi, daha sonradan 2001 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu olarak değiştirildi. Bu kurul daha önceden, 1975 yılından bugüne kadar, IASC tarafından çıkartılan, 42 UMS'yi aynen kabul etti.

<sup>8</sup> Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) de başlangıç olarak IFAC'a destek veren meslek örgütlerinden bir tanesiydi.

<sup>9</sup> Mart 2008 itibarıyla, IFAC'ın 157 üyesi bulunmakta ve 123 ülke mesleki örgütünden 2,5 milyon meslek mensubu üyesi vardır.

çıkı. IFAC üyelerinin tamamı IASC'ın da üyesi haline geldiler ve IFAC, IASC'ı küresel standart yapıcı olarak tanıdı.

1989 yılında, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) yapılan görüşmeler sonucunda, FEE'nin uluslararası uyumlaşmayı desteklemesine ve IASC'a daha fazla katkı yapmasına karar verildi. Ancak, Amerikan mesleki otoritesinin USA-GAAP yerine UMS'lerin (daha sonradan UFRS şekline dönüştü) kullanılmasını kabul etmemesi çok önemli bir gelişmeydi ve küresel anlamda uluslararası muhasebe standartlarının kabulüne giden yolda önemli bir aşamaydı.

Ne var ki, firmaların kümeleştiği iki önemli merkezden (bunlar ABD ve NAFTA<sup>10</sup>) bir tanesi UFRS'lere uyumu reddetmişti. Firmaların kümeleştiği ikinci taraf ise IFRS ve benzeri standartları uygulayanlar olarak sınıflandırılmıştı. Amerikan Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Prensipleri (US-GAAP) ile Ulusal Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Prensiplerini aynı anda uygulamak NAFTA bölgesi içerisinde firmalar için oldukça zor olacaktı. Pek çok ülke ulusal standartlarının oluşumunda Amerikan Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Prensiplerinden etkilenmişti, diğer bir kısmı ulusal standartlarını kullanıyorken, diğer bir kısmı da Avrupa Standartlarını uyguluyor, bir kısmı ise UFRS'lerin etkisi altında görünüyordu.

FEE ve IASC'ın, 1989 yılında, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda daha yakın işbirliği için aralarında anlaşmasından sonra, ikinci önemli adım 1995 yılında küresel uyumlaşma konusunda elde edildi. IASC ile Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Organizasyonu arasında yapılan anlaşma ile temel standartlar birlikte tamamlanacak ve Avrupa Birliğindeki çok uluslu firmalar IASC tarafından belirlenen UMS'leri kullanacaklardı.

2002 Yılında Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü içerisinde yer alan

<sup>10</sup> North Atlantic Free Trade Area (NAFTA) ABD, Kanada ve Meksika tarafından kurulmuştu.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile anlaşmaya varıldı ve US-GAAP ile UFRS'lerin uyumlaştırılması için çalışmalara başlandı. En iyi sonucun elde edilebilmesi için şu kararları da aldılar:

- Mevcut finansal raporlama standartlarını bir an önce tam anlamıyla uygun hale getirmek ve
- Uygunluğun sağlanması için gelecekte çalışma programları koordine etmek bir gerekliliktir.

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun (FEE), UFRS'ler ile uyumlu olacağına dair aldığı karardan sonra yukarıda belirttiğimiz ikinci büyük adım, UFRS'le-rin küresel anlamda kabulünde önemli bir aşama olmuştur. Bu arada, 1996'da, UFRS'lerin küresel harmonizasyonu için ilk adım olarak, ABD Sermaye Piyasası Kurulu, IASC'ın muhasebe standardı geliştirme amacını desteklediğini duyurdu.

2002'de AB, üye ülkelerin menkul kıymet borsalarında yer alan firmaların Ocak 2005'den itibaren UFRS'leri uygulamalarının bir zorunluluk olduğunu açıkladı. Bu şu anlama geliyordu: 2005 yılından itibaren 8000 büyük Avrupa firması finansal raporlarını UFRS'ye göre sunmak zorundaydılar.

US-GAAP ile UFRS arasında uyumlaşmanın gerçekleştirilmesine yönelik kararların alınmasına rağmen, 2008 yılına kadar bu yönde bir başarı henüz elde edilememiştir. Avrupa ve Asya-Pasifik bölge-sinde yer alan binlerce şirket kendi ulusal muhasebe standartlarından UFRS'lere geçtiler. Ne var ki, ulusal muhasebe standartları ya US-GAAP ya da UFRS'lerin uyarlanmasıyla oluştuğu için, FASB ve IASB'ın iki muhasebe standart setinin uyumlaştırılması konusunda sarf ettikleri ortak çabanın sonucunda başarıya ulaşılabilecektir.

IASC ve IASB'ın misyonlar aynıydı. Küresel muhasebe standartlarının yakınsanması, finansal raporlarda dünyanın çeşitli yerlerindeki sermaye piyasası aktörlerine yardımcı olmak ve zamanında ekonomik kararları vermek durumunda olan diğer kişilerin finansal raporların yüksek kalitede şeffaf ve

karşılaştırılabilir bilgi elde etmelerine yardımcı olacak yüksek kalitede anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmektir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu<sup>11</sup> (TMSK) UFRS'lerin tamamını Türkçeye çevirdi ve Türk Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak deklare etti. 2008'in ortaları itibariyle UFRS'lere uyum çalışmaları tamamlandı. Şu an itibariyle Türkiye'de yer alan firmalar UFRS'lere çok da uzak olmayan SPK standartlarını kullanmaktadırlar. Ancak TMSK'nın Tek Düzen Muhasebe Standartlarının gözlemlenmesi, uygulanması ve yorumlanması konularında tek otorite olarak yetkilendirilmesi sonucu, Merkez Bankası ve Maliye Bakanlığı UFRS'lere göre yapılanmak zorunda kaldı.

Türkiye'deki bankalar ve diğer mali kurumların muhasebe standartlarında yetkili olan, üçüncü düzenleyici kurum olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), kendi muhasebe standartlarını sundu<sup>12</sup>. Bu standartlar 1 Kasım 2006'ya kadar uygulamada kaldı. BDDK mali kurumların 1 Ocak 2007'den itibaren UFRS'ye göre mali tablolarını sunmaları gerekliliğini kabul ett. Dolayısıyla tüm mali kurumların finansal tabloları 2007 ve 2008 yıllarında UFRS'ye göre hazırlanmıştır.

UFRS'lerin Türkiye'ye uyarlanması ikinci önemli adım, SPK tarafından 9 Nisan 2008'de çıkartılan tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar" (Seri XI No:29, Resmi Gazete No: 26842)dir.

Bu tebliğ gereği, SPK esaslarına tabi firmaların finansal tablo ve eklerini AB

<sup>11</sup> 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Kurul 2 Şubat 2004'de faaliyete geçmiştir.

<sup>12</sup> Muhasebe Uygulama Yönetmeliği-MUY) 22 Haziran 2002'de basıldı ve 1 Kasım 2006'ya kadar uygulandı.

tarafından da kabul edilen UFRS'lere göre düzenlemeleri yasal bir gereklilik haline gelmiştir.

Sonuç olarak, BDDK ve TCMB 2008'den itibaren UFRS'ye geçtiler. Ne var ki, üçüncü ve en etkili standart düzenleyici olan Maliye Bakanlığı henüz muhasebe standartlarıyla ilgili düzenlemelerini göz-den geçirmedir. Maliye Bakanlığı açısından Tekdüzen Hesap Planı ve ilişkili standartlar Mart 2008 itibarıyla halen geçerliliğini korumaktadır. Tüm vergisel işlemler için gelir hesabı ve diğer vergi bazlı firma işlemleri Maliye Bakanlığı standartlarına göre ve 26 Aralık 1992'de 21447 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yürütülmektedir.

Aşağıdaki tablo Deloitte Touché Thomatsu, global denetim şirketi, tarafından bilgi verme amaçlı olarak yayınlanan "The IFRS's in Your Pocket 2008." isimli rapordan alınmıştır:

160 ülke, büyük bir kısmının (yarısı) Menkul Kıymet Borsaları bulunmaktadır, UFRS'leri finansal raporların düzenlenmesinde yasal bir zorunluluk olarak kabul etmiştir. 28 Ülke ise izin vermiş, fakat firmalar için yasal bir zorunluluk getirmemiştir. Türkiye UFRS'lerin kullanımına izin veren ülkeler içerisinde yer almaktadır.

27 AB ülkesi ve Avrupa Ekonomik Bölgesinden üç ülkede yer alan toplam 8000 civarındaki firmaya finansal tablolarını UFRS'lere göre yapmaları zorunluluğu getirilmiştir. Bunun yanı sıra İsviçre'deki (İsviçre AB ülkesi değildir) büyük şirketler de UFRS'yi kullanmaktadırlar. AB ülkesi olmayıp, AB Borsalarında yer alan firmalara 31 Aralık 2011'e kadar kendi ulusal muhasebe standartlarını kullanmalarına, UFRS'ye geçeceklerine dair net bir plan sunmaları halinde, izin verilmiştir<sup>13</sup>.

	Dünyada UFRS'lerin Kullanımı
--	------------------------------

<sup>13</sup> Detaylı bilgi için bkz. ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com))

	Mart 2008 Ülke Sayısı
1. UFRS'lere izin verilmemiş ülke sayısı	38
2. UFRS'lere izin verilmiş ülke sayısı	38
3. Bazı yerli firmalar için gerekli	6
4. Bütün yerli firmalar için gerekli	78
Toplam	160

1. 4. 7. Ve 8. Direktifleri ve eklerini değiştiren "Yıllık Hesap ve Konsolide Hesapların Zorunlu Denetimi" isimli yeni AB direktifi Eylül 2006'da çıkartıldı. Bu direktif Avrupa'nın muhasebe standartlarının harmonizasyonunda önemli bir aşama olup, AB'deki Uluslararası Denetim Standartlarının tamamının uygulanmasını ve üye ülkelerde denetim faaliyetleriyle ilgili bir üst kurumun varlığını da zorunlu hale getirmektedir.

2. Amerika UFRS'lere uyumu kabul etmedi ve kendi ulusal muhasebe standartlarını uygulamaya devam etmektedir. Amerikan SPK'sına kayıtlı yaklaşık 15.000 firma US-GAAP'I kullanmaktadır. Bu şirketlerin 100 tanesi yabancı firma olup Amerikan SPK'sına mali tablolarını UFRS'ye göre, US-GAAP'in gerektirdiği mutabakat tabloları olmadan sunmalarına Kasım 2007'den itibaren izin verilmiştir<sup>14</sup>.

Bazı ABD firmalarının 2004'den itibaren sunulan/sunulacak mali tabloları için UFRS veya US-GAAP arasında bir seçime gitmeleri bekleniyordu.

ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve IASB, 2002 yılında US-GAAP ile UFRS'lerin yakınsatırılması konusunda görüş birliğine vardılar ve ortaya "Norwalk Anlaşması" çıktı. Bu anlaşma iki standardın birbiriyle tam olarak uyumlu olmasını ve bu uyumu devamlı kılacak çalışma programlarının yapılmasını içeriyordu. Bununla ilgili yol haritası da anlaşmaya eklendi.

<sup>14</sup> Kasım 2007 öncesi için, Amerikan Sermaye Piyasası Kuruluna kayıtlı şirketler, eğer finansal raporlarını IFRS'ye göre hazırlamış iseler, US-GAAP'e göre mutabakat belgelerini hazırlamak durumundadırlar.

### Türkiye'deki Muhasebe Mesleğinin Gelişiminin Kısa Tarihi<sup>15</sup>

Muhasebeciler başlangıç itibarıyla, 1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyetinin iktisadi devlet teşebbüslerinin ihtiyaçları gereği eğitim gördüler ve meslek mensubu oldular. Devlet dairelerinin ve kurumlarının yeniden oluştuğu bu başlangıç döneminde, her ne kadar devletin başında yer alan kişiler için ekonomik politikalar öncelikli konular arasında yer alsada, ekonomik gelişmelerin ivmelenmesi oldukça yavaştı.<sup>16</sup>

Ticaret liseleri ve lise sonrası Yüksek Ticaret Okulları öğrencilerine muhasebe mesleğiyle ilgili dersleri programlarına koydular. Bu dersler genellikle Fransız ve Alman ekollerinden etkilenmiş ve bu ülkelerin çok nadir akademisyenlerinden bazıları, bu okullar tarafından Türkiye'ye davet edilmiştir. Alman ve Fransız muhasebe uygulamaları Türk muhasebe eğitimcilerini ve çok az sayıdaki özel sektör muhasebe uygulamalarını ve İktisadi Devlet Teşekküllerindeki (İDT) muhasebe uygulamalarını etkiledi. Bu sistemle ticaret ve muhasebe eğitimi alanlar

İDT'lerde ve az sayıdaki özel firmada göreve başladılar. Mezun olanlar, belirli bir süre buralarda çalıştıktan sonra, Mali Müşavir, Muhasebe Uzmanı, Mali Danışman gibi bir takım ünvanlardan bir tanesini seçerek kendi bürolarında çalışmaya başladılar. Bu bürolar şirketler için mali müşavirlik, yönetim muhasebeciliği ve mali sistemlerin kurulması gibi hizmetler sunmaktaydılar. Bu bağımsız muhasebeciler tarafından sunulan müşavirlik veya danışmanlık hizmetleri bağımsız muhasebeciliğin ve denetim mesleğinin başlangıcını oluşturmaktadır. "Maliye Bakanlığı Vergi ve Muhasebe Denetçileri" bile çoğunlukla Türkiye'de veya yabancı ülkelerde eğitim görmüş ve emekli olduktan sonra kendi bürolarını açarak mesleklerini sürdürmüşlerdir<sup>17</sup>.

Ekonominin gelişme dönemlerinin yaşandığı dönemlerde mesleğin gelişimi yönetim muhasebeciliği yönünde oluştu. Ancak, bağımsız denetim ve mesleğin organizasyonu yönünde herhangi bir çaba gösterilmedi. Ekonomiye geliştirme çabaları özel girişimciliği geliştirme yoluyla sağlanmaya çalışıldı<sup>18</sup>. Bu dönemde halka arz yoluyla ilk özel şirket olarak Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi kuruldu ve 1938 yılında faaliyete geçti. Şirket his-selerinin halka arzı yoluyla gelen sermaye, yönetim zaafiyetleri, denetim eksikliği ve yetersiz finansal raporlama gibi nedenlerle, boşa harcandı ve şirket çok başarı elde edemedi. Hükümet, özel girişimciliği destekleyecek yasal düzenlemeler için ikna edilmiş olmasına rağmen (Sanayi Teşvik

<sup>15</sup> Osmanlı Devletinde de (1299-1923) muhasebeyle ilgili bir takım gelişmeler, özellikle büyüme döneminden 18. Yüzyıla kadar, olsa da, bizim ilgi alanımız daha çok Cumhuriyetin kurulmasından sonraki dönemi, yani 1923'den günümüze kadar olan dönemi içerecektir. Osmanlı Devletindeki ekonomik gelişmelerle ilgilenenler Lonca teşkilatlarını aşağıdaki eserlerden incelemelidirler:

a. Şevket Pamuk, "Osmanlı- Türkiye İktisadi Tarihi, 1500-1914" İletişim Yayınları, İstanbul, 2005. ISBN 975-05-0355-4

b. Halil İnalıcık, "Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi", Eren Yayıncılık, İstanbul, 2000. Published originally in English: "An Economic and Social History of the Ottoman Empire", Cambridge University Press, 1994

c. Ömer Lütfi Barkan,  
a. "1488/1489 Yılı Cizye Tahsilatına Ait Muhasebe Bilançoları" İstanbul Üniversitesi, 1964.

b. "Süleymaniye Camii ve İmareti İnşaatı", 1972, Ankara.

c. "İstanbul Saraylarına ait Muhasebe Defterleri" İstanbull, 1979

<sup>16</sup> "The Economy of Turkey- An Analysis and Recommendations for A Development Program" The John Hopkins Press, 1951.

<sup>17</sup> Oktay Güvemli, "World Congresses Relevant to Accounting and Congresses and Symposiums", İstanbul, 2006.

<sup>18</sup> - The Economy of Turkey, op.cit.

- Bernard Lewis, "The Emergence of Modern Turkey, Türk Tarih Kurumu IV. Seri, sayı: 8, Ankara, 1970.

- Moris Singer, "The Economic Advance of Turkey, 1936-1960, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara, 1977.

- Mustafa A. Aysan, "Atatürk'ün Ekonomi Politikası" (The Economic Policies of Atatürk" Atatürk Devrimleri Enstitüsü, İstanbul, 1981. (An English summary is available through the author)

Kanunu, 1927) özel sektörün 1929'a kadar gelişmemesinin üç ciddi sebebi bulunmak-taydı. 3 tane ciddi savaş geçirilmişti (Bal-kan Savaşları, I. Dünya Savaşı ve Kurtuluş Savaşı). Bu savaşlar nedeniyle sahip olunan servet sermaye birikimleri ve fabrika-ların neredeyse tamamına yakını kaybedil-miştii<sup>19</sup>. Ve tabii ki 1929-35 yılları arasında-ki Büyük Buhramı da unutmamak gerekir.

Dönemin hükümetleri özel girişimin ve yatırımlara olumsuz etkisi olabilecek bazı vergileri kaldırarak özel girişimciliğe destek olmaya çalıştılar. Böylece, bir takım vergilerin kaldırılmasıyla, devlet vergi muhasebesi ve vergi denetimi gibi konuları düzenleyerek modern bir sistem oluşturul-ması hususunda ilk girişimlere başladı.

1950'li yılların muhasebecilerinin ko-nuşmalarına göre muhasebe mesleğinin tanınması, yasal zemine kavuşması ve güçlenmesi yönünde ilk teşebbüs 1932 yılında yapılmıştır. Ancak, bu tarihte Mecliste bu yönde yapılan çalışmalar ile ilgili ne bir kayıt, ne bir tutanak, ne de başka herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. TMUD arşivlerine baktığımızda, bağımsız muhasebeciliğin yasal olarak tanınması yönündeki ikinci teşebbüsün 1937 yılında yapıldığını görmekteyiz<sup>20</sup>.

TMUD, özel bir mesleki örgüt olarak Ekim 1942'de 14 bağımsız olarak çalışan Mali Müşavir, Muhasebeci ve muhasebe dersleri veren akademisyenler tarafından kuruldu.

Bu dernek, 1942 yılında "Eksper Muha-sipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" adıyla kurulmuş, ancak sonradan, 1967 yılında, adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" ne dönüştürülmüştür. Dernek halen faaliyette olup, 2008 itibarıyla, 800

aktif olmayan, 600'ü aktif olmak üzere toplam 1400 kayıtlı üyeye sahiptir. Bu dernek tarafından verilen sertifikalar, her zaman için, yurt içindeki meslek camia-sında, iş ve finans dünyasında saygı du-yulan bir yeterlilik belgesi olmuştur.

Derneğin ilk başkanlığını Prof. Osman Fikret Arkun yapmış ve 1970 yılına kadar aralıksız 28 yıl boyunca başkanlığını sürdürmüştür, onursal başkan sıfatıyla 31 Ocak 1992'de vefat etmiştir.

1970'lere kadar, çok yüksek mesleki standartlarla, üye sayısı 100 ile sınırlandırılmıştır. Bugün için 600 civarında aktif üyesiyle TMUD halen çok yüksek mesleki standartlara sahip bir meslek örgütü olarak faaliyetlerine devam etmektedir.

Türkiye'de aktif bir dernek olarak TMUD, yurtdışında da bağımsız muha-sebecilik mesleğiyle ilgili pek çok yurtdışı faaliyete iştirak etmektedir. Bu dernek her zaman mesleğin yasal açıdan daha güçlü bir şekilde tanınabilmesi için Meclis'de çaba göstermiştir. 13 Temmuz 1989 tarihli ve 3568 sayılı meslek yasasının çıkarıl-masından önce, 1949'dan 1989'a kanun taslaklarının hazırlanmasına katkıda bulunmak ve sunumlar yapmak üzere tam sekiz kez Meclise gitmiştir.

TMUD, ulusal muhasebe kongrelerini organize etmiş veya katılmış veya yapılmasına katkıda bulunmuştur. Dernek 1957 yılında yapılan ilk Ulusal Muhasebe Kongresini düzenlemiş ve daha sonradan 1958'den 1966 yılına kadar yılda bir defa yapılan dokuz Muhasebe Kongresine de ev sahipliği yapmıştır. İki yıllık bir aradan sonra yeniden 1969, 1976, 1980, 1987, 1992, 1997, 2002 yıllarındaki Ulusal Kongreleri düzenlemiştir. Son üç kongre 3568 sayılı yasaya göre kurulan ve meslek odaları birliği şeklinde faaliyette bulunan TURMOB tarafından düzenlenmiş ve TMUD'da bu kongreleri desteklemiştir.

TMUD ve kongreler, sempozyumlar, konferanslar ve eğitim çalışmaları şeklin-deki faaliyetleri ile mesleği tanıtıcı anlam-daki halkla ilişkiler çabaları mesleğin Türkiye'de gelişmesinde çok etkili olmuş-tur. Derneğin temel amaçlarından bir

<sup>19</sup> The Economy of Turkey, op.cit. And Moris Singer "The Economic Advance of Turkey", op.cit. Rifat Önsoy, "Tanzimat Dönemi Osmanlı Sanayii ve Sanayileşme Politikası", T. İş Bankası Kültür Yayınları, 291/22 Ankara, 1988. ISBN 975-458-006-5. Alptekin Müderrisoğlu, "Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları, T.C.Maliye Bakanlığı (Ministry of Finance ) Ankara, 1974. No.72

<sup>20</sup> "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği- TMUD; İstanbul, 2006.



tanesi mesleğin yasal tanınırlığı olmuştur. Dernek 1950 yılından itibaren başlayan Dünya Muhasebeciler Kongrelerine de katılmıştır<sup>21</sup>.

TMUD Dünya kongrelerinde Türkiye'yi 3 ile 17 arasında değişen meslek mensubu ile temsil etmiştir. Bunlardan iki tanesinin altını çizmek gerekmektedir. 1972'de 14 kişilik bir delege topluluğu ile Avus-tralya'nın Sydney kentinde toplanan On-birinci Uluslararası Muhasebe Kongre-si'nde, Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu'na (International Accounting Standards Committee - IASC) üye olmuştur. Kısa bir süre sonra komite Kurul'a dönüştürülerek IASC'dan IASB'a devrolmuştur.

Altı çizilmesi gerek ikinci konu ise 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurucu üyesi olarak gösterilmesidir. 1977'de Al-manya'nın Münih kentinde toplanan On-ikinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde de kurulmasına karar verilen Uluslararası Muhasebe Federasyonu'na (International Federation of Accountants - IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır. 1975'te Dernek, IASC üyesi olarak uluslararası standartları (IAS) kabul etmiş, onların üyeleri için ülkemizde "uyulması zorunlu mesleki kararlar" olarak uygulanmasını üyelerinden istemiştir<sup>22</sup>.

TMUD, 1975 yılında alınan bir Hükümet kararıyla yurtdışında Türkiye adını kullanma ayrıcalığını edinmiş bir dernektir. TMUD bütün faaliyetlerinde Türkiye ismini kullanabilmektedir. TMUD'un, Türkiye temsilcisi olarak, IASC'a tam üyeliği 1979 yılında kabul edilmiştir.

<sup>21</sup> World Accounting Congresses had started in 1904 in the USA (St.Louis) and in 1926 (Amsterdam-Holland), in 1929 (USA-New York), 1933 (UK- London), in 1938 (Germany- Berlin), in 1952 (UK-London), in 1957 (Amsterdam-Holland), in 1962 (USA-New York), in 1967 (Paris-France), in 1972 (Sydney-Australia) in 1977 (Germany-Munich), in 1977 (New Mexico-Mexico), in 1988 (Tokyo-Japan), in 1992 (Washington-USA), in 1997 (Paris-France), in 2002 (Hong Kong) and in 2006 (Istanbul-Turkey)

<sup>22</sup> Muhtemelen UMS'leri uygulanması zorunluğunu üyelerine getiren ilk kurum TMUD'dur.

TMUD uluslararası temsil görevini genişleterek "Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu" (FCM)'ye 1999 yılında üye olmuş, 2004 yılında ise "Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırması Derneği (IAAER)'ne üye olmuştur.

TMUD, kurulduğundan bugüne melseğin en yüksek standartlara sahip olmasını temel amaç olarak benimsemiştir. 2008 Yılı itibariyle, derneğe üye olabilmek için SMMM<sup>23</sup> ve YMM<sup>24</sup>lik için gereken özelliklere ek olarak, yeterli seviyede ileri düzey finansal muhasebe, raporlama, denetim ve bilgisayar bilgisi gerekmektedir.

3568<sup>25</sup> Sayılı yasa mesleğin yasal olarak tanınmasını sağlamış ve SMMM ve YMM meslek odalarına üyelik için gereken standartlar olan mesleki sınavlar ve gerekli deneyimleri belirlemiştir.

Yasa taslağı, mesleki yeterlilik sınavlarından ve mesleki deneyim gerekliliklerinden muafiyetler içeren bir kısım maddelerle birlikte parlamentodan geçmiştir. 2008 Yılı itibariyle bu muafiyetler halen devam ettiği için meslek mensupları içerisinde Maliye Bakanlığı denetim birimlerinden ayrılmış veya emekli olmuş kişiler, Muhasebe-Finans öğretim üyeleri ve özel şirketlerde çalışmış deneyim sahibi muhasebeciler oldukça yoğun bir şekilde bulunmakta ve meslek bu gruplar tarafından uygulanmaktadır. Bu ayrıcalıklar ve Maliye Bakanlığı kökenlilerin baskınlığı 2008 yılında da devam etmekte ve bazı mesleki sıkıntıların doğmasına da neden olmaktadır. Mesleğin diğer eksikliklerini ve yukarıda bahsettiğimiz konuları iyileştirmek amacıyla yapılan tüm çabalar daha da fazla sıkıntıların doğmasına neden olmuştur.\*

TÜRMOB, çok hızlı bir şekilde büyüyerek 76 SMMM and 6 YMM odasıyla birlikte, 2008 yılında, yaklaşık 78.000 meslek mensubu üyeye erişmiştir. 3568 Sayılı yasa ile sağlanan yeterli finansman desteği ile TÜRMOB ülkenin en etkin sivil

<sup>23</sup> Serbest Muhasebeci-Mali Müşavir

<sup>24</sup> Yeminli Mali Müşavir

<sup>25</sup> Yürürlüğe giriş tarihi 13 Temmuz 1989

\* Önemli not: Bu tebliğ, 3568 sayılı yasada değişiklik yapılmadan önce hazırlanmıştır.

toplum örgütlerinden (ya da yarı sivil) bir tanesi haline gelmiştir.

TÜRMOB, 1995'de IFAC üyesi, kısa bir zaman sonra da FCM üyesi oldu.

TÜRMOB, TMUD ile birlikte, İstanbul'da 2006 yılında, 17. Dünya Muhasebeciler Kongresini düzenledi ve kurulusundan sonra pek çok uluslararası aktiviteye katıldı.

TÜRMOB gelecekteki meslek mensuplarını yetiştirmek ve mevcut üyeleri geliştirmek amacıyla kendi eğitim sistemini geliştirerek, SMMM ve YMM belgelerini almaya hak veren meslek sınavlarını organize etmektedir. Ayrıca, her meslek odası da, kendi içerisinde çok etkin ve detaylı eğitim merkezleri kurmuşlardır.

### Sonuç

Geçtiğimiz 60 yıl içerisinde oluşan ve çalışmamızda değindiğimiz tarihsel gelişmeler ve bunlara paralel uluslararası gelişmeler gösteriyor ki, aşağıda belirtilen direktifler ışığında çalışarak, ülkemiz açısından, mesleği ciddi biçimde geliştirmemiz gerekmektedir:

1. Ülkede UFRS'lere tam uyum konusunda ivmelenme elde edilebilmesi için tam uyumun başarılmasına yönelik meslek tarafından sağlanan destek arttırılmalıdır. Bu yoğun değişimin gerçekleşebilmesi için pek çok yasal ve idari araştırmaya gerek olduğu görülmektedir.

2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin, yüksek mesleki standartlar oluşturabilmesi için toplum ve firmalardan mali desteğe ihtiyacı bulunmaktadır. Merkez Bankası, TMSK ve diğer kurumlar ile sivil toplum örgütlerinin bu çabaları desteklemeleri gerekmektedir.

3. 3568 sayılı meslek kanunu üzerinde çalışılmalı, muhasebe, finansal raporlama ve denetim ile ilgili mesleki standartların

iyileştirilmesine yönelik IFAC ve AB standartlarına yönelik geniş çaplı değişiklik öngören araştırmaların desteklenmesi gerekmektedir.

### Kaynaklar

Prof. Jeff Frieden, "Is Global Capitalism In Trouble", Lecture at Koç University, April 5, 2008.

Jeffrey Frieden, "Global Capitalism: Its Fall and Rise in the Twentieth Century, New York, Norton and Company.

Paul Collier and David Dollar, editors, "Globalization, Growth and Poverty: Building an Inclusive World Economy, World Bank Washington D.C., 2002

Sir David Tweedie, IASB Başkanı, Avrupa Parlamentosu Ekonomik ve Parasal İlişkiler Komitesinde konuşuyor. 31 Ocak 2006.

Deloitte Touche Tohmatsu, IFRS's in Your Pocket, 2006

Şevket Pamuk, "Osmanlı Türkiye İktisadi Tarihi, 1500-1914" İletişim Yayınları, İstanbul, 2005. ISBN 975-05-0355-4

Halil İnalcık, "Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi", Eren Yayıncılık, İstanbul, 2000. Published originally in English: "An Economic and Social History of the Ottoman Empire", Cambridge University Press, 1994

Mustafa A. Aysan, "Atatürk'ün Ekonomi Politikası" (The Economic Policies of Atatürk" Atatürk Devrimleri Enstitüsü, İstanbul, 1981. (An English summary is available through the author)

Ömer Lütfi Barkan, "1488/1489 Yılı Cizye Tahsilatına Ait Muhasebe Bilançoları" İstanbul Üniversitesi, 1964.

Ömer Lütfi Barkan, "Süleymaniye Camii ve İmareti İnşaatı", 1972, Ankara.

Ömer Lütfi Barkan, "İstanbul Saraylarına ait Muhasebe Defterleri" İstanbul, 1979

The John Hopkins Press, "The Economy of Turkey: An Analysis and Recommendations for A Development Program", 1951.

Oktay Güvemli, "World Congresses Relevant to Accounting and Congresses and Symposiums", İstanbul, 2006.

Bernard Lewis, "The Emergence of Modern Turkey, Türk Tarih Kurumu IV. Seri, sayı: 8, Ankara, 1970.

Moris Singer, "The Economic Advance of Turkey, 1936-1960, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara, 1977.

Rıfat Önsoy, "Tanzimat Dönemi Osmanlı Sanayii ve Sanayileşme Politikası", T. İş Bankası Kültür Yayınları, 291/22 Ankara, 1988. ISBN 975-458-006-5.

Alptekin Müderrisoğlu, "Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları, T.C. Maliye Bakanlığı (Ministry of Finance) Ankara, 1974. No.72

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde.

14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazete