



Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi

Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi (www.yonbildergi.com)
2016, Cilt 2, Sayı 3

Muhasebe: Kavramsal Çerçeve Accounting: A Theoretical Frame Deniz Adır¹

Özet

Ülkemizde, işletmelerin muhasebe süreçlerinde ve finansal raporlamada takip etmek zorunda oldukları yasal çerçeve Vergi Usul Kanunu (VUK), Sermaye Piyasası Kanunu (SerPK), Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) tarafından düzenlenmektedir. Ancak, TTK'nın değişmesiyle birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) bazında hazırladığı Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) oluşturulmasında ve yayımlanması konusunda tek yetkili kurum konumuna getirilmiştir. TMS'lerin yayımlanmış olması, tekdüzen muhasebe sisteminin fonksiyonunu tamamladığı anlamına gelmemektedir. Tersine TMS'lerin sağlıklı uygulanması, üretilen bilgilerin karşılaştırılabilirliğini ve güvenilirliğini sağlamak için önemini artırmıştır. Muhasebe standartları, muhasebe sürecinde işletme hakkında üretilen bilgileri kullanarak karar alan tarafların olası olumsuz sonuçlarla karşılaşmalarını azaltacak yönde etki yapmıştır. Standartların uluslararası uygulanabilirliğinin olması, işletmeler hakkında gerçeğe daha yakın bilgi üretme yönünde geliştirilmiş olması, ayrıca bu bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırması gibi nedenlerden dolayı bilgilerin standart çerçevesinde üretilmesi zorunlu kılmıştır. Dolayısıyla TMS'lerin tüm işletmeler tarafından uygulanmasıyla birlikte muhasebe sürecinde üretilen bilgilerin kalitesinin artmasına katkı sağlayacaktır. TMS'lerin işletmelerde uygulanmasıyla birlikte işletmelerin maliyet yöntemlerini de etkileyerek, üretilen mamulün maliyetlerinin farklı hesaplanmasına sebep olmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Standartları

Abstract

The legal framework which has to be followed by business firms both in accounting process and financial reporting is regulated by Tax Procedure Law (TPL), Capital Market Law (CML), Unified Accounting System (UAS) and Turkish Commercial Code (TCC). However, associated with changing of TCC, Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (AASA) was brought to exclusive institution in point of both establishment and publication of Turkish Accounting Standards (TAS). The fact that TAS were publicised does not mean that UAS functioned well; contrariwise, the right application of TAS increased the importance of produced information's comparability and reliability. Accounting standards influenced produced information related to business firm following accounting process and decreased the decision maker's encountering possibility with negative results. Information had to be produced within the frame of standards due to fact that standards are internationally applicable, more realistic information oriented and produce more comparable information. Therefore application of TAS by all business firms contributed to increase of produced information's quality level.

¹ Aston American University, deniz.adir@kizilay.org.tr

In conjunction with application by all business firms TAS influenced cost systems and hereby, it brought about different calculation of finished product's cost.

Keywords: Accounting, Accounting Standards

1. Muhasebe Biliminin Tanımı ve Amacı

Muhasebe bilimi; işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişim meydana getiren ve para ile ifade edilen, olay ve işlemleri belirleyip doğruluğunu saptayarak; kaydeden, sınıflandıran, mali raporlar halinde özetleyen, ortaya çıkan bilgileri analiz ederek yorumlayan ve ilgili kesimlere bilgi sağlayan bir disiplindir. Akdoğan (2010:2), muhasebenin ürettiği bilgilerin anlaşılır, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve üretilen bilgilerin kullanıcıların ihtiyacına cevap vermesinin günümüzde finansal raporlamanın en önemli gerekliliği olduğunu belirtmiştir.

Muhasebe sürecinin özetleme fonksiyonunun ürünü olan finansal tablolar ise muhasebe hedefinin icrasında önemli bir görev üstlenmiştir. Finansal tabloların türleri değişkenlik gösterebilmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarına göre finansal tabloların türleri; bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu dağıtılmamış kârlar tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu ve açıklamaları olarak saptanmıştır.

Dick ve Missioner-Piera (2010:1) bu bilgilerin işletmenin çevre sorumluluğu ve performansı açısından önemli olduğunu belirterek, işletmelerin finansal tablolarının; yatırımcılar ve diğer kullanıcılar için karar verme yönünden rehber olma ve ekonomik durumları gösterme açısından yansıtıcı görevler üstlendiğini açıklamıştır.

Çalışmanın izleyen bölümünde, dünyada yaşanan gelişmeler paralelinde, Uluslararası Muhasebe Standartlarını ortaya çıkaran unsurlar ve bu standartların amaçları ve görevleri ele alınacaktır.

1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları İhtiyacını Ortaya Çıkaran Etkenler

Ekonomik anlamda dünyada yaşanan gelişmeler, ülke ekonomilerini birbirine bağlayarak, finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ortak muhasebe dilinin kullanımı ve finansal tabloların aynı kriterler temel alınarak hazırlanmasını gerektirmektedir. Günümüzde çok uluslu işletmelerin ve işletme sayılarının artması ile uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili gereksinimini hızlandırmıştır (Kocamaz, 2012:106). Bunun sonucunda, her ülke için her açıdan ve her yerde aynı anlamı veren şeffaf, güvenilir, kıyaslanabilir bir *“ortak bir muhasebe dilinin”* oluşturulması gündeme gelmiştir. Özellikle yaşanan son finansal krizlerin piyasalara olan etkisi de dikkate alındığında, küresel seviyede uygulanabilen, yaptırım gücüne sahip, ülkelerarası farklılık göstermeyen kesin kural ve hükümleri olan *“küresel muhasebe standartlarına”* olan ihtiyacı artırmıştır.

Uluslararası işletmelerin faaliyette buldukları her bir ülke için ayrı finansal tablo hazırlaması, işletmelerin işlem maliyetlerini artırmasının yanında zaman kaybına da neden olmaktadır. Bu nedenle, uluslararası işletmeler tarafından üretilen ekonomik faaliyetlerin karşılaştırılmasına imkân sağlayacak uluslararası muhasebe standartlarına

ihtiyaç doğmuştur.

Kiracı ve Köse (2002:49) uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyacı ortaya çıkaran etkenleri;

- Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek,
- Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve kararlarına engel olmak,
- Uluslararası piyasalarda, finansal bilgilerin üretimi ve sunumu konusunda tek ve ortak bir dil oluşturmak olarak açıklamışlardır.

Muhasebe standartları ihtiyacını ortaya çıkaran unsurlar göz önüne alındığında; muhasebede ortak bir dilin kullanılması; yatırım kararlarının doğru yönde yapılmasına, işletmelerin kârlılık durumuna ve piyasa değerlerinin doğru saptanmasına, işletmelerin finansal analiz açısından değerlendirilebilmesine ve ulusal ve uluslararası işletmelerin karşılaştırılabilirliğine olumlu katkılar yapacaktır (Atmaca, 2010:545).

Uluslararası muhasebe standartlarının amacı; finansal tabloların sunumundaki uygulamaları kamuoyu yararına olacak şekilde yayımlamak ve finansal tabloların sunumu ile ilgili kuralları, standartları ve prosedürleri oluşturabilmektir. Muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılıkları en aza indirerek, muhasebede uluslararası uyumun sağlanması, uluslararası muhasebe standartlarının diğer amaçları arasındadır.

1.2 Muhasebe Standartlarının Kavramsal Durumu

Uluslararası muhasebe standartlarının çeşitli tanımlamaları bulunmaktadır. Genel olarak muhasebe standartları; finansal tabloların kalitesinin artırılması, uyumun ve birlikteliğin sağlanması için çalışan normlar olarak açıklanmaktadır (Antill ve Lee, 2008:22).

Mirza ve Ankarath (2013:4), uluslararası muhasebe standartlarını, çeşitli ülkelerde yer alan işletmelerin, birbirlerine ait olan mali tablolarını görebilmesine ve karşılaştırabilmesine olanak tanıyan kurallar ve ilkeler metni biçiminde tanımlamışlardır.

Uluslararası muhasebe standartları, daha çok bilgi ve ekonomik amaçlarla hareket eden, finansal tabloların sunumu ile ilgili düzenlemeleri emredici kurallara bağlamak yerine daha çok ilke ve prensiplerle yönlendirmeler yapan kurallar bütünüdür (Ankarath, Mehta, Ghosh ve Alkafaji, 2010:2).

Roberts, Weetman ve Gordon (2005:8) ise uluslararası muhasebe standartlarının, çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren çok uluslu işletmelerin, dönem sonu mali tablolarının sunuluşlarında belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamanın yanında işlem maliyetlerini azalttığını, belirsizlik ve yanlış anlaşılma riskini en aza indirdiğini, yatırımcılarla daha etkili iletişime geçilmesinde yardımcı olduğunu ve ulusal ve uluslararası alanda faaliyet gösteren diğer işletmeler ile karşılaştırılabilirlik düzeyini artırdığını belirtmişlerdir.

Bu tanımlamalardan sonra, muhasebe standartlarının uygulanması ve yayımlanmasından sorumlu Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kendi misyonunu; “*kamu*

yararını gözeterek; anlaşılabilir, şeffaf ve finansal bilgileri karşılaştırma imkânı sunan tek bir muhasebe sistemi geliştirmek ayrıca sermaye piyasalarındaki oyunculara ve ekonomik karar alıcılara da kaliteli muhasebe bilgileri sağlayan etkili bir sistem oluşturmak” biçiminde açıklamıştır (www.ifrs.org)

1.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi

Uluslararası muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşum süreci, iki döneme ayrılabilir. Birinci dönem, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) kurulması ve yapılan düzenlemeler; ikinci dönem ise IASC'nin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşmesi ve bu dönemde yapılan çalışmalar ile ilgilidir.

Genel anlamda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) 1972 yılında 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde kurulması tavsiye edilmiş ve 29 Haziran 1973'de tavsiye kararı gerçekleşerek; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri'nin öncülüğünde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur (Bostancı, 2002:5).

Mirza ve Ankrath (2013:4) yaptığı değerlendirmede; IASC'nin, muhasebe standartlarının dünya genelinde uyumlaştırılması için; hükümetleri, finansal piyasaları düzenleyen, denetleyen kurumları ve işletme topluluklarını ikna etme ve benimsetme çabasına girdiğini açıklamışlardır. Tablo-1'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin tarihsel gelişim süreci ve yapılan diğer çalışmalar özetlenmiştir.

Tablo 1: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin Tarihsel Gelişim Süreci ve Çalışmaları

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ (IASC)'NİN ÇALIŞMALARI	
YILLAR	
1972	Sidney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla uluslararası bir komite oluşturma önerisinin ortaya atılması,
1973	Dokuz kurucu üyeden oluşan, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee) kurulması,
1975	"Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Değerleme" ve "Tarihi Maliyet Sistemi Konseptinde Stokların Sunumu" standartlarının yayımlanması,
1976	Uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için, uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen "Onlar Grubu" (Group of Ten) olarak anılan banka yöneticileriyle bağlantı kurulması,
1977	11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nin Münih'te toplanması ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulması,
1979	Ekonomik işbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma grubuyla bir araya gelmesi,
1980	Birleşmiş Milletler Hükümetler arası Çalışma Grubu'nun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlanarak ilgili çalışanlarla ilişkiye geçilmesi,
1982	IFAC, IASC'ı küresel standart yapıcı olarak tanınması ve IFAC üyelerinin IASC'nin üyesi olması,

1988-1995 yılları arasında	10 standart revize edilmiş olup, revize edilen standartların 1995 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmesi ve IASB'ye dönüşümden önce IASC, 41 IAS (International Accounting Standards) belirleyip yayınlaması,
1995	Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Sermaye Piyasaları Birliği (IOSCO) arasında anlaşmanın sağlanması,
1997	IASC'in amaçları doğrultusunda, her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan (International Accounting Standards)IAS'ye yakınlaştırılması,
2001	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASB) yeniden yapılandırma amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüştürülmesi.

Kaynak: Aysan (2007)

Aysan (2007:47) "Muhasebe politikalarının açıklanması, Değerleme ve Tarihi Maliyet Sistemi Konseptinde Stokların Sunumu" kapsamında, 1975 yılında ilk üç standardın belirlenerek duyurulduğunu açıklamıştır. Bununla birlikte, muhasebe standartlarının uluslararası alanda yaygınlaşması amacıyla birçok kurum ile bağlantıya geçilerek, standartların küresel anlamda tanıtımı amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda IASC, 1976 yılında uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için, uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen "Onlar Grubu" (Group of Ten) olarak anılan banka yöneticileriyle temasa geçilmiştir (Uysal, 2006:91).

1977'de 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi Münih'te toplanmış ve ulusal muhasebe örgütlerinin uluslararası mesleki faaliyetlerinin organize edilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC) kurulmuştur. Küresel anlamda önemli bir meslek organizasyonu olan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulması ve IFAC üyelerinin tamamı IASC'nin üyesi olmasıyla, muhasebe standartlarının organizasyon alanı daha çok genişlemiştir (Aysan, 2007:47)

IASC, 1979 yılında, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma grubuyla bir araya gelmiş ve 1980 yılında ise Birleşmiş Milletler Hükümetler arası Çalışma Grubu'nun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlayarak, ilgili çalışanlarla ilişkiye geçilmiştir (Uysal, 2006:91).

IASC'nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin yaptığı çalışmalar, birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından desteklenmekte ve uyum çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOSCO, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği örnek olarak gösterilebilmektedir (İbiş ve Özkan, 2006:28-29).

1988 ve 1995 yılları arasında finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak ve standartlarda izin verilen alternatif uygulamaların sayısının azaltmak amacıyla pek çok standart revize edilmiştir. Bu aşamada, 10 standart revize edilerek 1995 yılında yürürlüğe girmiştir. IASC kuruluşundan beri, dünya çapında kabul gören IAS'ları (International Accounting Standards) belirleme çalışmaları ile meşgul olmuştur. IASB'ye dönüşümden önce IASC, 41 IAS (International Accounting Standards) belirleyip yayımlamıştır. Yayımlanan 41 IAS'dan her biri, ciddi bir revizyona tabi tutulmuş ve revizyon işlemlerinden sonra, yürürlükte bulunan IAS sayısı 34 olmuştur (Ulsan, 2005:14-15).

Bu çalışmalar göstermektedir ki Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin

(IASB) amacı; uluslararası düzeyde daha nitelikli, şeffaf ve karşılaştırılabilir muhasebe standartlarını hazırlamak ve dünya genelinde bu standartların uygulanmasını sağlayarak, ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının yakınsama sürecini desteklemektir.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşum sürecinde dönüm noktası olan gelişme ise, Nisan 2001’de, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin (IASB)Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) dönüşmesidir. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) isminden Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi (UFRS-IFRS) ismine geçilmiştir. Mevcut olan eski standartlar, yeni standartlar yayımlanana kadar UMS (IAS) olarak kalması ve çıkacak olan yeni standartların da UFRS (IFRS) adıyla yayımlanma kararı alınmıştır (Yalkın vd. 2006: 293-294). Bununla beraber yayımlanan standartların uygulama zorunluluğuna ilişkin yeterli başarı elde edilememiştir. Bu durumun temel nedenleri arasında; IASB’nin yayımlamış olduğu standartları zorunlu olarak uygulanması konusunda yaptırım gücünün bulunmaması ve üye ülkelerin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) ile işbirliği konusunda taahhüt vermiş olmalarına rağmen yayımlanan bu standartları ilk süreçte benimsememesidir. Bu dönemde oluşturulan uluslararası muhasebe standartlarının yeterince kapsamlı olmayışı ve bu standartların, muhasebe hususlarına ilişkin muhasebecilere farklı seçenekleri sağlayan oldukça esnek yapıda olmaları, bu süreci etkileyen diğer etmenler arasında gösterilmektedir (Çelik, 2013:18). Tablo-2’de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nden (IASB) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) geçiş ile birlikte yapılan düzenlemeler yıllar itibariyle açıklanmıştır.

Tablo 2: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (Iasb) Çalışmaları

YILLAR	
2001	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASB) muhasebe standartlarının küreselleştirilmesi ve uyumlaştırılması konusunda öncü bir kurum olması,
2002	Avrupa Birliği sınırları içinde yer alan ve borsada işlem gören bütün işletmeler için bu standartların uygulanmasının zorunlu hale getirilmesi,
2002	18 Eylül 2002 tarihinde (Connecticut, Amerika) Norwalk’da düzenlenen ortak toplantıda, ABD’de uygulanan Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Prensipleri (GAAP) ile küresel düzeyde uygulanan UFRS arasında yakınsama sürecinin başlaması,
2005	1 Ocak 2005’den itibaren Avrupa Birliği sınırları içinde bulunan ve borsada kayıtlı bulunan bütün işletmeler için uluslararası muhasebe standartlarının uygulanma zorunluluğunun getirilmesi
2008	Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC),Amerikan işletmelerinin uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması konusunda bir yol haritası önermesi,
2011	Uluslararası muhasebe standartlarının, G-20 ülkeleri tarafından benimsenmesi ile küresel ölçekte, muhasebe sistemi oluşturulması yönünde önemli bir adım atılması,
2011	SEC, 2008’de, UFRS’nin 2011 yılından itibaren uygulanma kararı almasına rağmen, Amerikan finansal raporlama sistemine dâhil edilmesine yönelik sunulan diğer olası yaklaşımların bildirilmesi amacıyla, 20nyılıının son tarih olarak verilmesi.

Kaynak: Durak (2012); Ankarath, vd. (2010); Armstrong, vd. (2010) ve Mirza ve Ankarath (2013); çalışmalarından yararlanılarak açıklanmalı tablo oluşturulmuştur.

IASB, ilk toplantısında IASB tarafından yayımlanmış olan muhasebe standartlarını kabul etmiş ve standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları adı altında varlığını

sürdürmüştür. IASB, muhasebe standartlarını geliştirmeye devam etmiş ve oluşturduğu yeni standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards) ismiyle yayımlamıştır (Durak, 2012:39). Ankarath, vd. (2010:4-5) Uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesi ve kontrol edilmesi adına böyle bir dönüşüm gerçekleştiğini belirtmiştir. IASB, IASC tarafından önceden oluşturulan kural ve standartları kendi yayımladığı standartları gibi kabul etmiş ve IASC'nin bu süreçten kopmadan ve etkin bir şekilde muhasebe standartlarının oluşumunda yer almasını sağlamıştır.

Avrupa Birliği'nde de gereken adımlar atılmış ve 2002 Mart ayında düzenlenen bir yasa ile 1 Ocak 2005'ten itibaren; Avrupa Birliği sınırları içinde yer alan ve borsada işlem gören bütün işletmeler için bu standartların uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. 2011 yılına gelindiğinde, Güney Afrika'yla beraber 100'den fazla ülkede uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması dair bir yol haritası çizilmiştir (Armstrong, vd., 2010:33-34).

ABD'deki gelişmeler incelendiğinde ise, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne (American Institute of Certified Public Accountants) bağlı olan Finansal Muhasebe Standartları Kurul'u (FASB), 18 Eylül 2002 tarihinde (Connecticut, Amerika) Norwalk'da düzenlenen ortak toplantıda, ABD'de uygulanan Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Prensipleri (GAAP) ile küresel düzeyde uygulanan UFRS arasındaki uyum çalışmalarına başlatılması kararını almıştır. Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), Amerikan şirketlerinde de uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını gereklilik olarak kabul edeceğini belirtmiştir (Mirza ve Ankarath, 2013:10).

1.4 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yapısı ve Belirlenme Süreci

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), tamamıyla uluslararası anlamda tek bir finansal raporlama sistemi kurarak, karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgiler içeren finansal tabloları düzenlemek için oluşturulmuştur. Kurumsal anlamda dönüşüm süreci Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devriyle birlikte; IASB, uluslararası muhasebe standartlarının yayımlanması ve düzenlenmesi konusunda tek yetkili olmuştur (Kirk, 2005:3).

Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF), muhasebe standartları konusunda üst bir kuruldur. Bu vakfın amacı; uluslararası muhasebe standartlarının sunumunu, bağlılığını, etkinliğini gözlemek ve denetlemektir. Vakfi oluşturan üyelerin altısı Kuzey Amerika, altısı Avrupa'dan, altısı Asya-Pasifik Bölgesinden ve diğer dört üyesi ise dünyanın diğer bölgelerinden seçilmektedir. Böyle bir dağılımda ki amaç, dünya genelinde dengeli bir coğrafi dağılımı sağlamaktır. Mütevelli heyet üyelerinin bileşimi; denetçilerden, mali tablo hazırlayan ve kullananlar ile akademisyenlerden ve kamu hizmeti için çalışan kişilerden oluşmaktadır.

İlerleyen paragraflarda alt kurullara ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Alt kurullardan biri olan, Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu'nun (IASB) amacı; kamu çıkarlarını dikkate alarak, sermaye piyasalarındaki oyunculara ve ekonomik kararlar alan diğer kullanıcılara yardımcı olmaktır. Ayrıca finansal tabloların şeffaf ve karşılaştırılabilir düzeyde olmasını sağlayarak, küresel boyutta muhasebe standartlarının geliştirilmesini ve uygulanmasını sağlamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu tarafından

düzenlenen muhasebe standartları kural bazlı değil, ilke bazlı yönlendirme yapmaktadır. Özellikle, üyelik için profesyonel yeterlilikle beraber, sektörle ilgili tecrübe sahibi olunması gerekmektedir. Kurulun, teknik konularda profesyonel olan, uluslararası anlamda iş ve piyasa tecrübesine sahip kişilerden oluşması önemlidir.

Mirza, Orrell ve Holt (2008:4-5) ise Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu'nun amaçlarını şu şekilde sıralamışlardır;

- Kamu yararı göz önüne alınarak, yüksek kalitede tek bir muhasebe standardı oluşturmak,
- Finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının, sermaye piyasalarındaki yatırımcıların sağlıklı karar almalarına yardımcı olacak şekilde oluşturulmalarını sağlamak,
- Standartların dikkatli bir şekilde uygulanmasını sağlamak,
- Yerel muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki uyumlaştırma sürecinde, kaliteli çözüm üretilmesine yardımcı olmaktır.

IASCF' nin örgütsel çatısında bulunan diğer bir kurul ise Gözlem Kurulu'dur. Bu kurulun görevi; sermaye piyasası otoriteleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) arasındaki iletişimi sağlamaktır. Bunun yanında Gözlem Kurulunun diğer görevleri; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) kullanımının doğruluğu ve etkinliği hakkında gereken denetimleri yapmak ve kamuoyu açısından yararlı olabilecek finansal raporlama ile ilgili hususları, IASCF aracılığıyla Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu'na iletmektir (Mirza ve Ankarath, 2013:7).

Standartlar Danışma Kurulu, standartların olgunlaşmasında ve gelişiminde önemli bir etkiye sahiptir. Bu kurulun temel görevi; muhasebe standartları ile ilgili gereken bilgileri kapsamlı şekilde IASB kuruluna ulaştırmaktır. Kurulun temel hedefleri ise şunlardır (www.iasplus.com)

- Kurulun yapması gereken işlemlerle ilgili tavsiyede bulunmak ve kurula ait işlere öncelik vermek,
- Kurulun organizasyonu hakkında görüş bildirmek,
- Muhasebe standartlarının ana konuları hakkında bilgi sunmak,
- Diğer kurul organlarına ve komitelere tavsiyede bulunmaktır.

Kurul, değişik coğrafik bölgelerden gelen ve farklı fonksiyonel altyapılara sahip üyelerden oluşmaktadır. Kurula üye seçiminde, muhasebe standartlarını temsil eden ve sunan organizasyonlara ve kurumlara öncelik tanınmıştır. Üyelik için profesyonel yetkinlik ve sektör tecrübesi yanında, teknik uzmanlık ile uluslararası iş ve piyasa tecrübesine sahip olunması gerekmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS) yorumlama organı şeklinde faaliyet gösteren, Uluslararası Muhasebe Standartları Yorumlama Kurulu'nun görevi; Roberts, Weetman ve Gordon (2005:18) tarafından, "*muhasebe standartlarının standart bir uygulama sürecinin olmamasından dolayı, farklı önerileri göz önüne alarak yorumlayıcı ve yönlendirici görüşler geliştirmek*" biçiminde açıklanmıştır. Kurul,

muhasebe standartlarının dünya üzerinde uyumlaştırılması ve dikkatli bir biçimde uygulanması için gerekli yardımları göstererek, IFRS'nin temel amaçlarına ulaşması konusunda komiteye ve kurullara gereken desteği vermektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarını belirleme ve oluşturulma süreci, Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarını (IAS/IFRS) Yorumlama Kurulu ile çalışma gruplarının bütün toplantıları şeffaflık içinde yürütülerek, gerekli bilgiler internet üzerinden yayımlanmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının belirlenme sürecinde aşağıda belirtilen süreç takip edilmektedir (Epstein ve Jermakowicz, 2010:8-9);

- Muhtemel gündem konularıyla ilgili problemlerin, kavramsal bütünlük içinde konu hakkındaki uygulamalar da göz önüne alınarak belirlenmesi ve incelenmesi,
- Muhasebe ilke ve uygulamaları konusunda ulusal standart koyucular ile görüş alış-verişinde bulunulması,
- Standartlarla ilgili olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları kurullarına ve çalışanlarına konu hakkında yardımcı olması için bir danışman grubunun oluşturulması,
- Kamuya açık bir oturumun yapılması ve pilot uygulamaların gerçekleştirilmesi ile ilgili görüş ve düşünceler dikkate alınarak, talep olması halinde, bu taleplerin hayata geçirilmesi,
- Gereken nitelikli çoğunluk sağlanarak alınan kararların, sebepleri ve sonuçlarıyla beraber yorumlanarak, kamuoyunun talepleri ve görüşlerinin ne şekilde ele alındığının açıklanması ve yayımlanması.

Muhasebe standartlarının belirlemesine ilişkin süreç ve şartlar ülkelere göre farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılıklara neden olan başlıca sebepler; hukuki ve mali sistemden kaynaklanan değişimlerin yanında finansman sağlama yöntemleri ile muhasebe mesleğini icra edenlerin eğitim ve kalite düzeyindeki farklılıklar olarak açıklanabilir.

B. Elliott ve J. Elliott (2006: 9-10); bu yargıyı destekler biçimde, ülkeler arası farklılıklara neden olan faktörleri aşağıda maddeler halinde özetlemiştir;

- Ulusal hukuk sisteminin yapısı,
- Endüstrinin hangi yolla finanse edildiği,
- Vergi ve finansal raporlama sistemleri arasındaki ilişki,
- Muhasebe teorilerinin gelişmesi ve dönüşmesi,
- Ülkelerde yaşanan muhasebe skandalları,
- Finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi,
- Farklı ülkelerde yaşanan kültürün muhasebeye etkisi.

Bu etkiler göz önüne alınarak genel bir değerlendirme yapılırsa, ulusal muhasebe standartlarının uyum sürecinde yerini alabilmesi için standartların, gelişmekte olan ve piyasa ekonomisine geçiş aşamasındaki ülkelerin farklı nitelikteki özellikleri dikkate

alınarak hazırlanması gerekmektedir. Standartların özel durumlarda alternatif işlemlere izin vermesi, her standart hakkında temel ve tamamlayıcı rehber niteliğinde olan açıklayıcı notlarla genişletilmesi ve eğitim materyallerinin yayınlanması da standartların daha iyi anlaşılabilmesine yardımcı olacaktır (Aslan, 2004:99).

1.5 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Avrupa Birliği, ABD ve Türkiye’de Uygulanması

Muhasebe Standartlarının tüm ülkeler tarafından benimsenmesi ve uygulanması için uzun bir zaman ve çaba gerekmektedir. Dünya genelinde borsada listelenen ve listelenmeyen işletmelerin tümünde uyumlaştırma süreci dikkate alındığında, bu sürecin doğru bir yönde ilerlediğini söylemek mümkündür (Aysan, 2007:56).

İbiş ve Özkan’ın (2006:35) belirttiğine göre; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) gelişimi ve geçiş aşaması basit olmayan, yoğun çaba ve çalışma gerektiren bir süreçtir. Ayrıca bu süreç, etkin bir çalışma gerektiren bir proje olmasının yanında nitelikli insan ve kaliteli mali kaynağa ihtiyaç duyulan bir çalışmadır.

UNCTAD (2008:12) ise; IFRS gelişimi ve geçiş aşamasının, eğitim kurumlarında verilen profesyonel eğitimler ve gereken yardımların sağlanması ile daha rahat bir ortamda gerçekleştiğini belirtmiştir. Yetkililerin bu konuda zorlamaları, bilgi aktarımı ve paylaşımın etkisi ile standartlar, istikrarlı bir tutum içinde ve pozitif yönde gelişim göstermektedir.

Bu görüşler doğrultusunda, muhasebe standartlarının oluşumunun en önemli iki ayağını ABD’de ve Avrupa Birliği’nde yürütülen çalışmalar oluşturmaktadır. Bu nedenle önce Avrupa Birliği’nde (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) daha sonra ABD’de (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) gelişen süreç incelenecek, sonrasında ise Türkiye’de yaşanan gelişmeler açıklanacaktır.

1.6 Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Muhasebe uygulamaları konusunda ülkeler arası birçok farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların nedenleri; ekonomik, politik, sosyal ve kültürel etkilerden kaynaklanmaktadır. Ancak bu farklı uygulamaların uyumlaştırılması konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Ayrıca muhasebe standartlarının kabulüne ve uygulamasına yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Avrupa Birliği tarafından güçlü bir destek vardır (Terzi, 2011:288).

Armstrong, Barth, Jagolinzer ve Riedl (2010:33-34) çalışmalarında; Avrupa finansal sistemi için istikrarın ve güvenin sağlanmasının yanında yatırımcı haklarının korunmasının da önemli olduğunu belirtmişlerdir. Avrupa Birliği, standartlarının uyumlaştırması ile ilgili hukuki düzenlemelerin yapılmasını önemli konular arasında görmektedir. Bu nedenle, dünya genelinde yaşanan küreselleşme eğilimi göz önüne alındığında, muhasebe standartları konusunda uyum sürecinin AB bünyesinde de yaşandığı bilinmektedir.

Avrupa Birliği’nde, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda bilinen en önemli gelişme Türel’in (2011:117) belirttiğine göre; 2002 yılında yayımlanan, 1606/2002 sayılı düzenleme ile Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin borsalarında kayıtlı işletmelerin, 2005 yılından itibaren mali tablolarını IFRS’ye göre hazırlamalarının zorunlu tutulmasıdır. Bu düzenleme ile birlikte 2000’li yılların başlarından günümüze

kadar ulusal ve uluslararası düzeyde IFRS ile ilgili çok çeşitli çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalara örnek vermek gerekirse;

- Ülkelerin IFRS'yi uygulama düzeyi,
- IFRS'nin finansal tablo kalemlerinin değerleri üzerine olan etkisi,
- IFRS'nin muhasebe bilgilerinin kalitesi üzerine olan etkisi,
- IFRS'nin işletmelerin hisse senedi getirisi üzerine etkisi üzerine yapılmış çalışmalar yer almaktadır.

AB üye ülkelerinde borsada işlem gören KOBİ'ler, borsada işlem gören diğer işletmeler gibi konsolide finansal tablolarını IAS/IFRS'ye uygun olarak hazırlamak zorundadır. Ancak Avrupa Birliği'nde birçok KOBİ'nin IAS/IFRS uygulama zorunluluğu getirilmemiştir. Böyle bir düzenlemenin yapılmamasındaki temel nedenler ise şu şekildedir; işletmelerin borsada işlem görmemesi, KOBİ'lerin faaliyette bulunduğu AB üyesi ülke tarafından IAS/IFRS'lerin kullanımına izin verilmemesi ayrıca söz konusu işletmelerin böyle bir uygulamayı tercih etmemesidir (Özkan ve Terzi, 2010:41).

Avrupa kıtasında izlenen gelişmeler incelendiğinde Varıcı (2009:293), IFRS'ye olan uyum sürecinde diğer ülkelerle olan ilişki düzeyinin, eğitim düzeyinin ve sermaye piyasasının gelişme düzeyinin etkili olduğunu belirterek, özellikle bu etkenler arasında sermaye piyasasının etkisinin diğerlerinden daha yüksek olduğunu tespit etmiştir.

Avrupa Birliği'nde IFRS/IAS'nin olası etkileri göz önüne alındığında, muhasebe standartlarının uygulanmasının hem finansal tabloların nitelikleri açısından hem de sermaye piyasalarının etkinliği ve verimliliği yönünden pozitif katkı sağlaması ve bu etkilerin diğer bir yansıması olarak da standartlara olan uyum sürecinin önem kazanacağı düşünülmektedir.

IFRS uyum aşamasıyla ilgili, Jermakowicz ve Tomaszewski (2006:192) tarafından yapılan çalışmada; IFRS'nin etkileri incelenmiştir. Araştırma sonunda ulaşılan tespitlere göre; Avrupa kıtasında uygulanan uluslararası muhasebe standartlarının, borsada listelenen işletmelere ait finansal tabloların karşılaştırma oranını ve şeffaflık derecesini artırdığı görülmüştür. Bu etkiler neticesinde daha düşük maliyetli sermaye, kaliteli finansal bilgi ve yerinde bilgi yönetiminden de faydalandığı tespit edilmiştir. Tüm bu gelişmeler göz önüne alındığında Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları konusunda izlenen sürecin doğru olduğunu ancak bu sürecin maliyetli ve uygulanma açısından da bazı zorluklar taşıdığı bildirilmiştir.

1.7 Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartlarının Gelişimi

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin etkili olan düzenleyici kuruluşları üç döneme ayırmak mümkündür. İlk dönemde, 1939-1959 yılları arasında AICPA'nın etkin olduğu (AICPA) "Muhasebe Prosedürleri Komitesi" bulunmaktadır. 1959-1973 yılları arasında ise (APB) "Muhasebe Prensipleri Kurulu" yer almaktadır. Son olarak, 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması görevini yerine getiren (FASB) "Finansal Muhasebe Standartları Kurulu" gelmektedir (Başpınar, 2004:43).

FASB, kar amacı gütmeyen bir organizasyon olarak, tüm iş ve meslek örgütlerinden

uzak bağımsız ve özerk bir kurumdur. Bu kurum, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından, 1 Temmuz 1973 tarihinde Yeminli Mali Müşavirler Amerikan Enstitüsü (AICPA) ve Muhasebe Prensipleri

Kurulu'nun(APB)yerine kurulmuştur. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB) temel amacı; finansal raporlama ve muhasebe standartlarını belirlemek ve geliştirmektir. Ayrıca yatırımcılara, sivil toplum kuruluşlarına ve ekonomik karar alıcılara yararlı bilgiler sunmakla beraber halka açık işletmeler için de muhasebe standartlarını düzenlemekle yetkilidir (www.fasb.org).

Uluslararası muhasebe standartlarının Amerika'daki gelişiminde en etkili olan durum ise, 18 Eylül 2002 yılında (Connecticut, Amerika) Norwalk'da yapılan ortak toplantıdır. Özellikle FASB ve IASB kurullarının, muhasebe ile ilgili konularda yüksek kalitede ve birbirleriyle uyumlu çözümler üretme konusunda anlaşmaya varması, küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktası olmuştur.

Bu toplantıda FASB ve IASB yüksek kalitede ve karşılaştırılabilir finansal raporlama standartlarının yurtiçinde ve yurtdışında kullanılması ve uyumun hızlanması adına; gerekli kaynakların, ortak çözüm için kullanılması ve kısa vadeli projeler gerçekleştirilmesi konusunda, kurumlar arası uyumun sağlanması amaçlanmıştır. Aynı zamanda, IASB'nin uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında aktif bir görev alması, danışmanlık ve destekleyici hizmetler sunması da kararlaştırılmıştır (www.fasb.org).

Deloitte'un (2008:2) belirttiğine göre; Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), 1934 tarihli Menkul Kıymet Değişim yasasından aldığı yetki ile halka açık şirketlerin, muhasebe standartlarını ve finansal raporlama sistemlerini belirleme yetki ve statüsüne sahiptir. Bu amaç doğrultusunda, önemli bir adım atılarak 2008 yılının Ağustos ayında, SEC bir öneri hazırlamıştır. Bu öneriye göre; IFRS uyarlanmasının mali yılı sonuna kadar yapılması ve 15 Aralık 2009'a kadar muhasebe ile ilgili standartların yerel kullanıcılar için zorunlu olmasına zaman tanıyan bir yol haritası ortaya konmuştur.

IFRS'nin kullanımı konusunda Amerikan finansal piyasasının gelişmiş olması ve küresel ölçekte işletmelerin bulunması, ABD'nin uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması açısından önem arz etmektedir. Ancak önerilen yol haritasına rağmen, 2014 yılına kadar uygulama açısından herhangi bir gelişme görülmemiş ve uyumlaştırma çalışmalarında da kesin bir tarih verilmemiştir.

1.8 Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte uluslararası yatırımlar hız kazanmış ve uluslararası parasal işlemler artmıştır. Bu sayede işletmeler aynı anda birden fazla ülkede menkul kıymet ihraç edebilir hale gelmiştir. Ancak farklı ülkelere yapılan para hareketleri yabancı yatırımcılar açısından belli riskler de taşımaktadır. Yatırımcılar, işletmelere ait mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak için ülkelerin kendi uygulamalarını ve standartlarını sorgulamaktadırlar. Türkiye'deki muhasebe düzenlemeleri incelendiğinde, ekonomik ve siyasi ilişkiler paralelinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir (Kocamaz, 2012:110).

İbiş (2004:100), Türkiye'nin IOSCO ve IASB üyesi olması ve aynı zamanda AB'ye aday ülke konumunda bulunmasının yanında birçok Türk şirketinin yurtdışı yatırımları ve yabancı yatırımcılarla ilişkide bulunmasının IFRS'ye uyumlu standartların

oluşturulması ve uygulanması konusunda Türkiye'nin dünya ile bütünleşmesine hız kazandıracağını ifade etmiştir.

Parlakkaya (2004:137) ise; Türkiye'de, IFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının kullanılmasının; muhasebe mesleğinin gelişmesine, finansal bilgileri kullanacak kişi ve kurumların yatırımlarını sağlıklı bir şekilde değerlendirmesine, işletmelerin uluslararası para ve sermaye piyasalarında daha fazla yer almasına ve Türkiye'deki mevcut mali sistemin, uluslararası sistemle bütünleşmesine olumlu katkılarda bulunacağını belirtmiştir.

Bu gelişmeler neticesinde, uluslararası uyumun sağlanmasında, Türkiye'nin sadece AB standartlarına yakınlaştırılması yeterli olmayıp, küresel değişim sürecinin etkileri ve uluslararası ilişkilerdeki gelişmeler de dikkate alınmalıdır. Yapılması planlanan değişimlerin zamana ve mekâna uygun olarak değerlendirilmesi ve hayata geçirilmesi gerekmektedir (Gökdeniz, 2004:170).

Aşağıda, Türkiye Muhasebe Standartlarının gelişim süreci kronolojik olarak sıralanmış ve gösterilmiştir.

Tablo 3: Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi

YILLAR	
1930'lu yıllara kadar	Türkiye'de 1930'lu yıllara gelinceye kadar Fransız mevzuatının uygulanması,
1930-1950 arasında	Alman mevzuatının ve yayınlarının etkisinin görülmesi,
1950 yılından sonra	ABD ile olan gelişmeler sonucunda, bu ülkede uygulanan muhasebe sisteminin etkisinde kalınması,
1956	1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun, 1956 yılında revize edilmesi muhasebe uygulamaları açısından yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve günümüze kadar da etkisi süre gelmiştir,
1972	1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiş, muhasebe açısından önem taşıyan bu gelişme, özel sektörde uygulama imkanı bulamamış ve zaman içerisinde kendini yenileyememiştir,
1981	Sermaye Piyasası oluşmuş ve SPK kurulmuştur. Türkiye'de piyasanın oluşmaya başlamasıyla birlikte yine defterler, vergi bazlı tutulmuş ve bununla birlikte, finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiş ve açıklanmıştır,
1989	Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kurulması,
1993	1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanması ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel anlamda uygun olması,
1994	Tüm işletmeleri içine alan, tek düzen muhasebe sisteminin kullanılmaya başlanması,
1994	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) kurulması,
1999	1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulması kabul edilmiştir ve 4487 nolu kanunla TMSK kurulmuştur,
2002	07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiş olan TMSK'nın denetlenmiş olan ulusal muhasebe standartlarını saptaması ve yayımlaması,
2002	BDDK tarafından Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'nin yayımlanması,

2005	TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uygun olarak, mali tabloların uluslararası standartlara uygun şekilde hazırlama zorunluluğunun getirilmesi,
2005	SPK'ya kayıtlı olan şirketlerin, 01.01.2005 tarihinden itibaren, Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliği'ne uygun olarak raporlarını hazırlaması.
2006	BDDK'nın Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'le, TMS'yi esas alacaklarını bildirmesi,
2006	BDDK, 2002 yılında yapılan düzenlemeleri yürürlükten kaldırılmış ve TMSK tarafından yayımlanan TMS'yi esas alacaklarını kabul etmiştir,
2008	SPK, 2008 yılından itibaren, tüm halka açık şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında, TMS-TFRS'yi esas alma zorunluluğu getirmesi,
2009	KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayımlanması,
2010	1 Kasım 2010 tarihinde, KOBİ'ler için TFRS yayımlanması,
2011	Yeni TTK'da yer alan hükümlere göre gerçek ve tüzel kişilerin, ticari defterlerini, bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMS ve TFRS'yi esas alma yükümlülüğü,
2011	Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin, KOBİ TFRS'ye göre raporlama yapması,
2011	Yeni TTK kapsamında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması,
2011	Muhasebe standartlarının çıkarma ve düzenleme yetkisinin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Kurumu'na devredilmesi ve gereken denetim ve gözetim yapma yetkilerinin verilmesi,
2013	Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu kararı.

Kaynak: Başpınar (2004); Kocamaz (2012); Erdoğan (2002) ve Bostancı (2002)'nin çalışmalarından yararlanılarak açıklanmalı tablo oluşturulmuştur.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yasalar çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak bu kanunlardaki hükümlerin ihtiyacı karşılamadığı durumlarda ise yasal olarak belli bir statüye haiz olan kurum ve kuruluşlar, kendi yetki alanlarına giren durumlarda yönlendirici çalışmalarda bulunmaktadır (Başpınar, 2004:46).

Türkiye'de muhasebe standartlarının tarihsel gelişimine bakıldığında, ekonomik ve ticari olarak yakın olan ülkelerin etkisi altında kaldığı açık bir biçimde görülmektedir. Ayrıca tarihsel olarak gelişen süreç izlendiğinde, muhasebe alanında tek bir sistemin oluşturulma amacıyla olduğu anlaşılmaktadır.

Türkiye'de muhasebe konusunda yaşanan ilk dönemlere bakıldığında, Kocamaz (2012:110); 1930'lu yıllara kadar Fransız mevzuatının, 1930 - 1950 yılları arasında ise Alman mevzuatının ve yayınlarının; 1950 yılından sonrasında ABD ile olan ilişkilerin gelişmesi sonucunda ise bu sistemin etkileri görülmüştür. 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulması ile muhasebe mesleğinin benimsenmesi ve örgütlenmesi konusunda önemli bir gelişme yaşanmıştır. Erdoğan (2002:52); 13 Haziran 1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebe ve denetim faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlamakta ve bu alanlarda

profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin niteliklerini de belirlemektedir. Böylelikle Avrupa Birliği ile entegrasyonda bir önemli bir adım olan, denetçilerin özellikleri yönünde de bir gelişme sağlanmıştır.

Türkiye’de muhasebe ve denetimde en önemli adımlardan biri de, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren tüm işletmeleri kapsayan, Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanmaya başlanmasıdır. Bu sistemde muhasebenin temel kavramları, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve mali tablo formlarında bir örnekliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bunlara ilaveten, 1994 yılında muhasebe ve denetim standartlarını saptamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Türkiye muhasebe standartlarını saptarken, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamayı temel bir ilke olarak benimsemiştir. Böylelikle ülkemizde denetimde tek sesliliğe ulaşılmıştır.

TMUDESK’in muhasebe standartları oluşturma görev ve yetkisi, 1999 yılında alınan önemli bir kararla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na (TMSK) devredilmiştir. Böylece Türkiye’de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Kurul’un kuruluş gerekçesi ise denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır (Bostancı, 2002:8-9), 07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçebilen bu kurul, muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyete başlamıştır.

TMSK, IASB ile yaptığı telif anlaşması sonucunda, IAS ve IFRS’nin aynen Türkçe tercümesini yaparak, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) hazırlamış ve 2005 yılından itibaren Resmi Gazete’de yayımlamaya başlamıştır. Bu arada, finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayımlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları’na uyulacağına dair hükümler de yer almıştır (Terzi, 2008:60).

IFRS’nin bütünüyle Türkçeye çevrilmesi ve yayımlanması ile muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılığının sona erdirilmesi ve böylece ortak bir muhasebe sistemi oluşturulması hedeflenmektedir. Diğer bir taraftan da dünyada geçerliliği olan ortak ve tek bir muhasebe sisteminin kullanılmasının finansal ve mali küreselleşme adına önemli bir gelişme olduğu düşünülmektedir. Bu süreçte sermaye piyasalarında, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve uygulanması konusunda önemli bir görev üstelenen Sermaye Piyasası Kurumu, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında yaşanan gelişmelere paralel olarak bazı düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelere göre; finansal tabloların hazırlanmasında TMS/TFRS’nin esas alınacağı kabul edilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Avrupa Birliği mevzuatına uyum amacıyla, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren yeni Tebliğ ile sermaye piyasalarının temelini oluşturan ve kamuyu aydınlatmanın en önemli unsurlarından biri olan finansal tablolara ilişkin olarak; borsa şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıkları, 01.01.2008 tarihinden itibaren Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle

UMS/UFRS uygulayacaklardır. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe / Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınacaktır (www.spk.gov.tr).

Sermaye piyasalarında, Türkiye Muhasebe/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasına dair yapılan diğer bir işlem ise, Bakanlar Kurulu tarafından 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile denetime tabi tutulacak işletmelerin belirlenmesi kararıdır.

Karara göre;

- Aktif toplamı 150.000.000 -TL’yi aşan,
- Yıllık net satışları 200.000.000 -TL’yi aşan
- Çalışan sayısı 500 kişiden fazla olan işletmeler,

Bakanlar Kurulu Kararına göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini, üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.

Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) işletmeler tarafından uygulanması amacıyla; 6102 sayılı Kanuna dayanarak oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), yasal bir hak ile kendisine tanınan yetkilerin kullanılması sonucunda kurumun resmi web sitesinden yaptığı duyuruda, Bakanlar Kurulunca belirlenecek denetime tabi şirketlerin, ticari defterlerini 6102 sayılı Kanunun 64 ve 68. maddelerine göre tutacakları ve bağımsız denetime tabi bulunmayan işletmelerin ise ticari defterlerini süregeldiği şekilde VUK hükümlerine göre tutulması gerektiğini bildirmiştir (Çetin, 2013;260).

AB ile uyumlu olmak üzere yukarıda belirtilen kriterler aşağı çekilerek, 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla, 2014 yılı için bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir. Bu değişimdeki temel amaç; bağımsız denetime tabi olan işletmelerin sayısını artırmak ve daha etkin bir denetim yapılmasını sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda, 14/3/2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esasların 5’inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Bu karara göre;

- Aktif toplamı: 75 milyon TL ve üzeri,
- Yıllık net satış hâsılatı: 150 milyon TL ve üzeri,
- Çalışan sayısı: 250 çalışan ve üzeri,

kriterlerini sağlayan işletmelerin yine aynı şekilde, denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekmektedir. Ayrıca birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şartı da ayrıca belirtilmiştir. Denetime tabi olan işletmelerin daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hâsılatının hesabında varsa TMS’ye uygun olarak hazırladıkları

finansal tablolarda yer alan tutarlar esas alınır (www.kgk.gov.tr).

Türkiye’de sermaye piyasalarını düzenleyen ve denetleyen diğer bir önemli kurum, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumudur. Bu kurum tıpkı SPK gibi kendi alanıyla ilgili olarak, Dünya’da ve Türkiye’de faaliyette bulunan bankalar arası uyumu sağlamak amacıyla, gereken yasal düzenlemeleri yaparak, küresel bütünleşme adına önemli bir rol oynamıştır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanması için muhasebe standartlarını esas almayı kabul etmiştir (İbiş ve Özkan, 2006:34).

BDDK, 22 Haziran 2002 tarihinde, Türkiye’de faaliyet gösteren bütün bankaların muhasebe sistemlerine ilişkin olarak, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’ni ve buna bağlı olan uluslararası muhasebe standartlarını temel alan 19 adet muhasebe tebliğini yayımlamıştır. 1 Kasım 2006 tarihinde yayımlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’le, 2002 yılında yapılan düzenlemeler kaldırılarak, bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayımlanan TMS’yi esas alacakları kabul edilmiştir (www.bddk.org.tr).

Böylece bankaların faaliyetlerine ilişkin olarak mali durumları, performansları, yönetimin etkinliği ve verimliliğiyle ilgili bilgiler sağlıklı ve güvenilir bir şekilde hazırlanması ve raporlanması sağlanmış olacaktır.

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması sırasında yapılan düzenlemeler, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin büyük çoğunluğu oluşturan KOBİ’ler içinde yapılmıştır. Muhasebe standartlarını uyumlaştırma çerçevesinde, KOBİ faaliyetleri kapsamında özel kriterlere göre düzenlenmiş TMS/IFRS standart seti yayımlanmıştır.

KOBİ’lere yönelik yapılan, TMS/IFRS’nin düzenlenmesinin nedenleri Erdoğan, Utku ve Gürsoy (2014:613) tarafından şu şekilde açıklanmıştır. Ülkemizdeki işletmelerin genel yapısı incelendiğinde, KOBİ’lerin işletmeler içinde büyük bir orana sahip olduğu ve belirli standardı olmayan kendilerine özgü işletme faaliyetlerinin var olduğu bilinmektedir. Bu nedenlerden dolayı finansal raporlama alanında da kendilerine ait olan yöntem ve uygulamaları geliştirilebilmeleri için, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde, 1 Kasım 2010 tarihinde ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de KOBİ IFRS yayımlanmıştır.

IFRS/TMS’nin uygulanma sürecinde ortaya çıkan yeni bir kurum ise “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”dur. Bu kurum, 2 Kasım 2011 tarihli, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen, bağımsız denetim alanını düzenlemek ve muhasebe standartlarını yayımlamak amacıyla kurulmuştur.

Kurumun temel amacı; denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasını

sağlamak, yatırımcıların çıkarlarını ve kamu yararını korumak, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlayarak, bu doğrultuda başta borsadaki şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin ve belirlenen büyük ölçekli işletmelerin denetimlerini gözetmek ve izlemektir.

Görevleri ise; Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamaktır. Bu görevlere ek olarak, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamaktır (www.kgk.gov.tr).

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2010). Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı. Muhasebe ve Denetime Bakış, 1-26. Ocak
- Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghosh, D. T., & Alkafaji, D. Y. (2010). Understanding IFRS Fundamentals. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Antill, N., & Lee, K. (2008). Company Valuation Under IFRS (2 b.). Hampshire: Harriman House Ltd.
- Armstrong, C.S., Barth, M. E., Jagolinzer A.D. & Riedl E. J. (2010). Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. The Accounting Review Vol. 85. No.1.31-61.
- Aslan, S. (2004). Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 93-100.
- Atmaca, M. (2010). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerinin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Araştırma. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 28(1), 523-548
- Aysan, M. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 51-56.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna genel Bir Bakış. Maliye Dergisi (146), 42-57.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. Mali Çözüm Dergisi (59), 1-9. Nisan-Mayıs-Haziran
- Çelik, S. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma.(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi. Niğde.
- Çetin, Ş. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticari Defter Kayıtları ve Finansal Raporlama. Mali Çözüm, 259-266. Ocak-Şubat
- Deloitte. (2008). IFRSs and US GAAP A Pocket Comparison. <http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/0809ifrsugaap.pdf>
- Dick, W., & Missioner-Piera, F. (2010). Financial Reporting Under IFRS A Topic- based Approach for Students (1. b.). West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.
- Durak, G. (2012, Nisan). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi. Vergi Dünyası (368), 38-45.

- Epstein, B. J., & Jermakowicz, E. K. (2010). Interpretation and Application of IFRS (2. b.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Gökdeniz, Ü. (2004). 2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım . Muhasebe ve Finansman Dergisi, 165-170.
- İbiş, C., ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama(UFRS)'na Genel Bir Bakış. Mali Çözüm Dergisi (74), 25-43. Ocak-Şubat-Mart.
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation (15), 170-196.
- Kiracı, M., & Köse, T. (2002). IASC,FASB,TMUDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3 (1), 48-70.
- Kirk, R. J. (2005). International Financial Reporting Standards in Depth. Jordan Hill, Oxford: Elsevier Ltd.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (2), 105-120.
- Mirza, A. A., & Ankarath, N. (2013). International Trends in Financial Reporting under IFRS. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Mirza, A. A., Orrell, M., & Holt, G. J. (2008). IFRSPacticalImplementation Guide and Workbook (2 b.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları. Selçuk üniversitesi İİBF. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi (7), 118-139.
- Roberts, C., Weetman, P., & Gordon, P. (2005). International Financial Reporting A Comparative Approach (3 b.). Essex, Great Britain: Pearson Education Limited.
- Terzi, S. (2011). Applications of Financial Reporting in the European Union and Italy. Journal of Administrative Sciences, 9 (1), 277-290.
- Türel, A. (2011). Türkiye'de İşletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değişikliklere Karşı Tutumları. Yönetim/İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, 22 (68), 115-127.
- Uluslan, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum. Muhasebe ve Denetime Bakış, 9-30.
- Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci:IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. Muhasebe ve Denetime Bakış, 87-108.