

140403

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe
Standartlarının Kullanımına İlişkin Gelişmeler ve Halka
Açık Türk İşletmelerinin Durumu Üzerine Bir Araştırma

TURGAY SAKİN

2501010294

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

140403

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Fahir BİLGİNOĞLU

İSTANBUL, 2003

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

MUHASEBE Bilim Dalında 2501010294 numaralı TURGAY SAKİN'in hazırladığı "AVRUPA BİRLİĞİNDE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ KULLANIMINA İLİŞKİN GELİŞMELER VE HALKA AÇIK TÜRK İŞLETMELERİNİN DURUMU ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA" konulu YÜKSEK LİSANS / ~~DOKTÖRA-TEZİ~~ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 10.Maddesi uyarınca 04.08.2003, PAZARTESİ günü saat 13.00'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin*KABUL*....'ne* ~~OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI (2)	İMZA
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	KABUL	<i>[Signature]</i>
PROF.DR.ERSİN GÜREDİN	KABUL	<i>[Signature]</i>
DOÇ.DR.LERZAN KAVUT	KABUL	<i>[Signature]</i>
YRD.DOÇ.DR.YAKUP SELVİ	DÜZELTİM	<i>[Signature]</i>
DR.KADİR MİRZE	Kabul	<i>[Signature]</i>

ÖZ

Bu çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Avrupa Birliği, bu kurumların amaçları ve muhasebe alanındaki çalışmaları incelenmiştir. Avrupa Birliği'nin yeni muhasebe stratejisi sonrası, uluslararası muhasebe standartlarının Avrupa Birliği'nde kabul sürecinde yaşananlar gelişmeler ortaya konmuştur. Uluslararası muhasebe standartlarının Avrupa Birliği'nde yasal kabul görmesi ve Avrupa Birliği'nin uluslararası muhasebe standartlarının etkin bir şekilde yürürlüğe girmesi için yaptığı çalışmalar açıklanmıştır. Türkiye'deki muhasebe sistemi açıklanmış ve Türk işletmelerinin finansal raporlama sorunları ortaya konmuştur. SPKu muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları karşılaştırılmış ve eksikliklerin giderilmesi yönünde atılacak adımlar ortaya konmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

In this thesis International Accounting Standarts Board and European Union are examined and objectives of these institutions are evaluated. The progresses in the adoption process of international accounting standarts throughout Europe after the European Union expressed its new accounting strategy are stated. The work carried out by European Union for the successful application of international accounting standarts are explained. Turkish accounting system is explained and financial reporting problems of publicly held Turkish companies are stated. Accounting standarts published by Turkish SEC compared with international accounting standarts. The result of this comparision showed the deficiencies of Turkish accounting standarts and to come over those deficiencies the appropriate measures that should be taken are stated.

ÖNSÖZ

Muhasebe ekonominin dili olarak tanımlanabilir. Bu dil, işletmelere kendisini ilgili çıkar çevrelerine ifade etme imkanı sunarken, yatırımcılara da işletmeyi anlama olanağı vermektedir. İşletmeler ayrı dil konuşurlarsa ve diğer ilgililer ayrı dil konuşurlarsa ekonomide kimse birbirini anlamaz. Böyle bir ortam ekonomide yanlış kararlar alınması, dolayısıyla toplum refahının düşmesi sonucunu doğuracaktır. Geçmişin parçalı ve göreceli olarak kapalı ekonomilerinde muhasebe dillerinin farklı olması çok fazla sorun yaratmamışsa da günümüz küresel ekonomik düzeninde bunun pek çok olumsuz etkisi bulunmaktadır.

Avrupa Birliği'nin tek pazar yaratma, dolayısıyla Avrupa'da refahı artırma isteği, muhasebe alanında yeni düzenlemeler yapılmasını zorunlu kılmıştır. Etkin ve verimli bir tek pazar için gerekli önşartlardan biri de muhasebe dilinin tüm ilgililer tarafından anlaşılabilir olmasıdır. Burada öncelikli sorun ortak muhasebe dilinin ne olacağına karar vermek, daha sonra ise seçilen dilin etkin şekilde uygulanmasının nasıl sağlanması gerektiği idi. Bu çalışmada Avrupa Birliği'nin bu problemi nasıl çözmeye çalıştığı açıklanmış, aynı zamanda Avrupa Birliği'ne üye olmak isteyen Türkiye'nin bu süreçte bulunduğu nokta ve neler yapması gerektiği incelenmiştir.

Bu çalışmada bilimsel yönden yaptığı değerli katkılardan dolayı Prof. Dr. Fahir Bilginoğlu'na, kürsü hocalarıma ve beni destekleyen çalışma arkadaşlarıma teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ (ABSTRACT).....	iii
ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR.....	ix

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

1. AVRUPA BİRLİĞİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU VE AMAÇLARI	4
1.1 AVRUPA BİRLİĞİ	4
1.2 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU	6
1.3 AVRUPA BİRLİĞİNDE MUHASEBE HARMONİZASYONU	7
1.3.1 DÖRDÜNCÜ YÖNERGE	9
1.3.2 YEDİNCİ YÖNERGE.....	9
1.4 AVRUPA BİRLİĞİ YENİ MUHASEBE STRATEJİSİ	10
1.4.1 LİZBON ZİRVESİ VE FİNANSAL PAZARLAR ÇALIŞMA PLANI	10
1.4.2 YENİ STRATEJİNİN YAPACAĞI ETKİLER	12
1.4.2.1 YATIRIMCILAR.....	13
1.4.1.2 İŞLETMELER	14
1.5 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ AVRUPA BİRLİĞİNCE KABULU.....	16
1.5.1 HALKA AÇIK İŞLETMELERİN YÖNERGE DIŞI BIRAKILMALARI... ..	17
1.5.2 YÖNERGELERİN GÜNCELLEŞTİRİLMESİ	17
1.5.3 AVRUPA MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA KURULU OLUŞTURULMASI	17

1.5.4 AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ İLE ORTAK TANIMA VE US GAAP KULLANIMI.....	18
1.5.5 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN AVRUPA BİRLİĞİ'NDE UYGULANMASININ SAĞLANMASI.....	18
1.6 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TERCİH EDİLMESİNİ SAĞLAYAN FAKTÖRLER.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE AB MUHASEBE YÖNERGELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE UMS'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NCE KABUL EDİLMESİ.....	21
2.1 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE AVRUPA BİRLİĞİ YÖNERGELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	21
2.1.1 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI.....	24
2.1.1.1 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ İÇERDİĞİ KONULAR.....	25
2.1.1.2 UMS NASIL ALGILANMAKTADIR.....	25
2.1.2 AVRUPA BİRLİĞİ MUHASEBE YÖNERGELERİ.....	26
2.1.3 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE YÖNERGELER ARASINDAKİ FARKLILIKLAR.....	28
2.1.3.1 FİNANSAL TABLOLAR VE FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU.....	29
2.1.3.2 DEĞERLEME FARKLARI.....	31
2.1.3.2.1 STOKLAR.....	31
2.1.3.2.2 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ.....	31
2.1.3.2.3 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ.....	32
2.1.3.2.4 ERTELENMİŞ VERGİLER.....	32
2.1.3.2.5 ARSA, ARAZİ, BİNA VE MAKİNALAR.....	32
2.1.3.2.6 KUR FARKLARI.....	32
2.1.3.2.7 İŞLETME BİRLEŞMELERİ.....	33
2.1.3.2.8 BORÇLANMA MALİYETLERİ.....	33

2.1.3.2.9 YATIRIMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	34
2.2 UMS'NİN HALKA AÇIK ŞİRKETLERCE KULLANILMASI.....	34
2.2.1 UMS'NİN SEÇİLMESİNİN NEDENLERİ.....	35
2.2.1.1 IASC İLE ULUSLARARASI SERMAYE PAZARLARI KOMİSYONLARI BİRLİĞİ ARASINDAKİ ANLAŞMA	36
2.2.1.2 FİNANSAL PAZARLAR EYLEM PLANI	38
2.2.1.3 MUHASEBE USULŐZLŐKLERİ.....	39
2.2.2 UMS'NİN ETKİN BİR ŞEKİLDE UYGULANMASININ SAĞLANMASI.....	40
2.2.2.1 ONAY MEKANİZMASI.....	41
2.2.2.1.1 POLİTİK YAPI.....	42
2.2.2.1.2 TEKNİK YAPI	43
2.2.3 YÖNERGELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI.....	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI VE HALKA AÇIK TÜRK İŞLETMELERİNİN MUHASEBE SORUNLARI.....	46
3.1 TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI.....	46
3.1.1 VERĐİ USUL KANUNU	48
3.1.2 TÜRK TİCARET KANUNU	48
3.1.3 SERMAYE PİYASASI KANUNU.....	49
3.2 TÜRKİYE'DE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ	50
3.2.1 TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA ÇABALARI.....	51
3.3 SERMAYE PİYASASI KURULU MUHASEBE STANDARTLARI İLE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ARASINDAKİ FARKLAR	52
3.3.1 MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLENMESİ.....	52
3.3.2 STOKLARIN DEĞERLENMESİ.....	54
3.3.3 ALACAKLAR	55
3.3.4 MADDİ DURAN VARLIKLAR	55
3.3.5 İŞTİRAKLER.....	56
3.3.6 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	56

3.3.7 HAKLAR VE ŞEREFİYE	58
3.3.8 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	58
3.3.9 AMORTİSMANLAR.....	59
3.4 TÜRK İŞLETMELERİNİN FİNANSAL RAPORLAMA SORUNLARI.....	59
3.4.1 ULUSAL MUHASEBE STANDART SETİNİN OLMAMASI.....	60
3.4.2 HAZIRLANACAK FİNANSAL TABLOLAR	61
3.4.3 ENFLASYONUN FİNANSAL RAPORLAR ÜZERİNE ETKİSİ.....	61
3.5 SERMAYE PİYASASI KURULUNUN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM ÇALIŞMALARI	62
SONUÇ.....	63
KAYNAKÇA.....	66
EK 1	71
EK 2	73
EK 3	75

KISALTMALAR

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
CFO	:	Chief Financial Officer (Mali İşler Müdürü)
EFRAG	:	European Financial Reporting Advisory Group (Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu)
FASB	:	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FSAP	:	Financial Services Action Plan (Finansal Pazarlar Eylem Planı)
GAAP	:	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
IASB	:	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	:	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFRS	:	International Financial Reporting Standard (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)
IOSCO	:	International Organisation of Securities Commissions (Uluslararası Sermaye Pazarları Birliği)
KPMG	:	Klynveld Pead Marvick Goerdeler
MSUGT	:	Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği
PWC	:	Pricewaterhouse Coopers
RCAP	:	Risk Capital Action Plan (Risk Sermayesi Eylem Planı)
SEC	:	Securities Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)
SPKa	:	Sermaye Piyasası Kanunu
SPKu	:	Sermaye Piyasası Kurulu

TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartı
VUK	:	Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Muhasebe bir işletmeyle ilgili finansal olayları kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve ortaya çıkan sonuçları ilgililere raporlayan bir sistemdir. Muhasebe bilimi M.Ö. 3000-4000 yıllarında Mezopotamya'da ortaya çıkmıştır.¹ En eski bilimlerden biri olarak kabul edebileceğimiz muhasebe bilimi, insanlık tarihindeki gelişmelere paralel olarak pek çok değişim ve ilerleme kaydederek günümüze kadar gelmiştir. Yüzyıllar boyunca ticaretin olduğu her yerde değişik yöntemlerle muhasebenin tutulmaya çalışıldığı görülmüştür. Zaman içinde muhasebe sistemleri içinde buldukları çevreler itibariyle gelişmişlerdir ve dahil oldukları çevrelerin birbiri ile iletişimi ve etkileşimi değişik muhasebe sistemlerinin de birbirini etkilemesini sağlamıştır.

Geleneksel olarak muhasebe alanında iki büyük sistemden söz etmek mümkündür: Anglo-sakson ve Kara Avrupası muhasebesi. Anglo-sakson muhasebe yatırımcıların ekonomik hayatta önemli bir yerinin olduğu Hollanda, İngiltere ve ABD gibi ülkelerde gelişmiştir. Kara Avrupası muhasebesi ise alacaklıların ve devletin çıkarlarının ön plana çıktığı Fransa ve Almanya'da gelişme imkanı bulmuştur.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra yaşanan gelişmeler Avrupa'da birlik olma sürecini başlatmıştır. Bu süreçte muhasebe sistemlerinin de birbirlerine çıkarılan yönergeler vasıtasıyla bir nebze yaklaştıkları görülmüştür. Fakat muhasebe alanındaki temel değişimlere esas yön veren 20. yüzyılın son çeyreğinde etkisi giderek artan küreselleşme olgusu olmuştur. Küreselleşme, dünyada yeni bir ekonomik hayatın oluşmasına yol açmıştır. Muhasebe sistemleri de, yeni ekonomik düzene uyum sağlamak için, değişime ve gelişime uğramışlardır.

¹ Göksel Yücel, "Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Nisan 1982, s. 218

Uluslararası sınırların etkisinin azaldığı ve uluslararası ilişkilerin daha da arttığı dünya ekonomisinde, kökeni muhasebeye dayalı finansal raporlama düzeninin de uluslararası düzeyde uyumlaştırılması giderek önem kazanmaktadır. Finansal raporlama düzeninde standardizasyona gitmek, global ekonomiyi yaratan faktörlerden biri değilse de şüphesiz ki bu ekonomik düzenin gerektirdiği temel alt sistemlerden birisidir.²

Avrupa Birliği, yeni dünya düzenine Birliğin uyum sağlaması ve ekonomik anlamda daha etkili hale gelmesi için çeşitli çalışmalar yapmaktaydı. Finansal Pazarlar Eylem Planı, bu çalışmaların en kapsamlısı niteliğinde idi. Bu planın amacı Avrupa'da tek bir pazar oluşturmak ve böylece Avrupa Birliği'nde refahın artmasına katkıda bulunmaktı. Bunun için gerekli alt sistemlerden biri olan muhasebe alanında düzenlemeler yapılması ihtiyacı, Avrupa Birliği'nin 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarını UMS'ye uygun hazırlanmasını zorunlu kılması ile sonuçlandı. Bu hem Avrupa Birliği hem de uluslararası muhasebe alanında dönüm noktası olacak bir gelişme niteliğindedir.

Bu gelişmeler Avrupa Birliği'ne üye olmak isteyen Türkiye ve Türk işletmeleri için de büyük önem taşımaktadır. Avrupa Birliği şirketlerinin mevcut muhasebe standartlarıyla oluşturulmuş finansal raporlarının uluslararası sermaye pazarlarında kabul edilmemesi, Avrupa Birliği şirketlerini diğer gelişmiş ülke şirketlerine karşı rekabet dezavantajına sokmaktadır. Ülkemiz işletmeleri içinde aynı sorun bulunmaktadır. Yurt içi fon kaynaklarının yetersiz oluşu nedeniyle yurtdışı kaynaklarına yönelen işletmeler yurtdışı sermaye pazarlarına girmekte zorlanmaktadır.

Bu çalışmada Avrupa'da muhasebe alanında yapılan çalışmalar değerlendirilecek ve uluslararası muhasebe standartlarının Avrupa'da halka açık şirketlerin konsolide finansal tabloları için zorunlu hale getirilmesi ile sonuçlanan

² Göksel Yücel, "Globalleşen Dünya'da Türk İşletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C:22, Kasım 1993, s. 9

süreç incelenecektir. Türkiye'deki halka açık şirketlerin durumu değerlendirilerek bu işletmelerin muhasebe ile ilgili sorunları ortaya konmaya çalışılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1.AVRUPA BİRLİĞİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU VE AMAÇLARI

1.1 AVRUPA BİRLİĞİ

İkinci Dünya Savaşı sonrası demir-çelik sanayinde güçlü olan ülkelerin biraraya gelip rekabet ile ilgili düzenlemeler yapmaları ile başlayan birlik çalışmaları 1957 Roma Antlaşması ile yeni bir aşamaya geçmiştir. Bu aşama ekonomik bir birliktelikten siyasi bir birliğe doğru giden bir süreci ifade ediyordu. Avrupa Birliği'nin amacı homojen ve dengeli bir şekilde ekonomik aktivitelerin gelişiminin sağlanması ve böylelikle hayat standardının artırılması ve üye ülkeler arasında sıkı ilişkiler kurulmasıydı.

Avrupa Birliği'nin ana hedefi Roma Antlaşması ile birlikte Avrupa'da malların, hizmetlerin, sermayenin ve emeğin serbest dolaştığı bir ortak pazar yaratmak olmuştur¹. Avrupa Birliği'nin oluşumunu sağlayan 1957 Roma Antlaşması'nın 57. maddesi gereği üye ülkeler ulusal muhasebe kurallarını uyumlaştırmakla yükümlüdür. Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerin uyumlaştırılması, özellikle Avrupa Birliği'nin kendi mevzuat şekli olan yönergelerle sağlanmaktadır².

Avrupa Birliği'nde muhasebe hukukunu ilgilendiren konular Avrupa Birliği üyesi ülkelerin şirketleri arasında rekabet eşitliği sağlayacak şekilde ele alınmış ve

¹ Hermann J. Nordenmannra, "Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetimin Düzenlenmesi-Eğilimler ve Beklentiler", 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, Çeviren: Selçuk Uslu, Ankara, TÜRMÖB Yayınları, 1992, s. 87

² Fahir Bilginoğlu, "Uluslararası Muhasebe", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C:22, S:1, İstanbul, Nisan 1993, s. 83

muhasebe alanında dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler başta olmak üzere çeşitli yönergeler yayımlanmıştır. Fakat özellikle 90'lı yıllardan itibaren etkisi artan küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile yeni bir durum ortaya çıkmıştır.

Pazar merkezli ekonomilere ve özelleştirmeye doğru olan yönelimler uluslararası çaplı sermaye pazarları ihtiyacını gündeme getirmiştir. Yatırımcılar kendilerine kurumsal performansları değerleyebilecekleri ve alternatif yatırım fırsatlarını görmelerine yardımcı olacak bilgileri istemektedirler³.

Avrupa Birliği'nin muhasebe yönergeleri, Avrupa Birliği içinde muhasebe uygulamalarına esas teşkil etmekle beraber, gelişen koşullara uyum sağlayamamıştır. Dördüncü ve yedinci yönergelerde uzun bir süre değişiklik yapılmamış ve bazı konular yönergelerin dışında kalmıştır. Özellikle ulusal sermaye pazarlarından fon ihtiyaçlarını yeteri derecede karşılayamayan Avrupa Birliği şirketleri (Avrupa Birliği üyesi ülkelerin şirketlerine bundan sonra Avrupa Birliği şirketi denilecektir) uluslararası pazarlara açılırken çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmışlardır.

Yönergeler finansal tablo kullanıcılarının ve hazırlayıcılarının karşılaştıkları problemlere cevap verememektedir. Yönergelerin yayımlanmasından sonra ortaya çıkan bazı muhasebe konularına yönergelerde hiç değinilmemiştir, ayrıca yönergeler çok seçenekli hazırlanmıştır ve değişik yorumlara açık yazılmıştır. Bu sebeplerden dolayı ulusal yasalara ve yönergelere uygun yapılmış raporlar dünyanın diğer bölgelerinde istenilen şartları - özellikle Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu - yerine getirememektedir⁴.

Sürekli gelişen ve değişen ekonomik koşullara cevap verebilmek için Avrupa Birliği'nin muhasebe alanında yeni düzenlemelere gitmesi gerekliliği ortaya

³ Paul M. Fiscer, William J.Taylor, J. Arthur Leer, **Advanced Accounting** , South-Wetern Publishing Co., 1993, 5.bs, s. 618

⁴ Accounting Harmonisation: A New Strategy vis-à-vis international Harmonisation, (Çevrimiçi) http://www.europa.int/comm/internal_market/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf, 10.11.2002, s. 2

çıkmiştir. 1995'te Avrupa Birliği Komisyonu'nca yayımlanan bir rapor ile bunun gerekliliği ortaya konmuştur. Fakat bu konuda esas gelişme 2000 Lizbon zirvesi ile başlamıştır. Bu zirvede alınan Finansal Pazarlar Eylem Planı'nın hayata geçirilmesine yönelik çabaların artırılmasıyla beraber Avrupa Birliği'nde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanma alanı bulunduğu bir süreç başlamıştır.

1.2 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adıyla 1973 yılında 9 ülkenin profesyonel muhasebe organizasyonlarının anlaşması sonucu kurulmuştur. Kurul ilk standardını 1975 yılında yayımlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) olarak bilinen bu standartlardan 41 tane yayımlanmış ve bazıları zamanla güncelleştirilmiş veya yürürlükten kaldırılmıştır. 2001 yılında yeniden yapılanmaya giden Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adını almıştır ve bu kurulun çıkaracağı standartlar da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak adlandırılacaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'un oluşum amacı⁵:

- a) Kamu çıkarı doğrultusunda finansal tabloların sunulmasında kullanılacak muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak ve bunların dünya çapında kabulünün ve takibinin sağlanması
- b) Finansal tabloların sunumuyla ilgili düzenlemeler, muhasebe standartları ve prosedürlerinin uyumunun ve geliştirilmesinin sağlanması

IASB, uluslararası alanda kabul görmüş, şeffaf ve kaliteli bilgi sağlayacak standartlar oluşturmak ve global muhasebe harmonizasyonunu sağlamak amacındadır. Bu amaç doğrultusunda IASB ilk başlarda yayımladığı standartların

⁵ International Accounting Standarts 2000, 2000, s. 31

Kabulünü arttırmak için standartlar çok seçenekli hazırlanmışlardır. Böylece belirli bir uygunluk sağlamasına karşın karşılaştırılabilirlik azalmıştır.

1980'lerin ikinci yarısından itibaren IASB, bir işletmenin finansal tablolarını diğer bir işletmenin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğine önem vermiştir. Bu sebeble IASB standartlarda yer alan seçenekleri karşılaştırabilirlik ve gelişim projesi adı verdiği bir proje ile azaltmaya başlamıştır⁶. Bu proje çerçevesinde 1993 yılında 10 standart yeniden gözden geçirilmiştir.⁷

Özellikle karşılaştırılabilirlik konusunda IASB'nin 90'lı yıllarda gösterdiği çalışma ve standartların kalitesinin artırılması ve bu dönemde Avrupa Birliği'nin kendi muhasebe politikasında köklü bir revizyon ihtiyacı hissetmesi ve bu yönde çalışmalara başlaması Avrupa Birliği ile IASB'nin hedeflerinin kesişmesine yol açmıştır.

Avrupa Birliği kendi ortak pazarının etkinliğini arttırabilmek için karşılaştırılabilir finansal tablolara ihtiyaç duyarken IASB de oluşturduğu standartları uygulabileceği yasal bir zemin aramaktaydı ve IASB daha önce IOSCO ile UMS'lerin uluslararası sermaye pazarlarında kabul edilmesi ile ilgili bir çalışması bu arayışın bir sonucu olarak görülmelidir.

1.3 AVRUPA BİRLİĞİNDE MUHASEBE HARMONİZASYONU

Muhasebe ilke ve kurallarının uyumlaştırılmasından üç ana yarar beklenmektedir⁸:

⁶ Jana Janouskova, Regulation of Accounting, (çevrimiçi) <http://info.opf.slu.cz/vvr/akce/turecko.pdf/> Janouskova.pdf, 08.10.2003, s. 6

⁷ IASC Project History (1975-2001), (çevrimiçi) <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp?s=9379160&sc={E04061BD-F8B4-48CB-A1ED-75175A6F58A1}&n=3306>, 15.06.2003

⁸ Ersin Güredin, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Mayıs 1984, s. 28

- a) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliği. Yabancı finansal tabloların yatırımcılar tarafından anlaşılabilir olması ve tabloların güvenilir olması, yatırımların serbest dolaşımına katkı sağlayacaktır. Bu durum aynı zamanda sermaye maliyetlerinde azalmasına yol açacaktır. Ayrıca yatırımcılar ve kreditorler alacakları kararları daha doğru değerlendirme imkanına sahip olacaklardır.
- b) İşletmeler değişik ülkelerde bulunan iştiraklerinin finansal tablolarını konsolide ederken emek ve zaman tasarrufu sağlayacaklardır.
- c) Bir diğer yararı ise bu uyumlaştırma çalışmaları özellikle muhasebe sistemi gelişmemiş ülkelerdeki raporlama ve muhasebe standartlarının düzeyini yükseltecektir.

Avrupa Birliği, finansal raporlama uygulamalarının büyük ölçüde uyumlaştırılması için çok sayıda şirketler hukuku yönergesini yayımlamıştır⁹.

1. Hesapların yayınlanması hakkında birinci yönerge (1968)
2. Şirketlerin yıllık finansal tabloları hakkında dördüncü yönerge (1978)
3. Konsolide finansal tablolar hakkında yedinci yönerge (1983)
4. Bağımsız mali denetim hakkında sekizinci yönerge (1984)
5. Kredi kuruluşlarının yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında banka hesapları yönergesi (1986)
6. Şube hesapları hakkında onbirinci yönerge (1989)
7. Dördüncü ve yedinci direktiflerin kapsam ve uygulamalarında değişiklikler yapılması hakkında SME / GmbH & Co KG yönergesi (1990)
8. Sigorta şirketlerinin yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında sigorta hesapları yönergesi (1991)

Bu yönergelerden dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler Avrupa muhasebe hukukunun temelini teşkil etmişlerdir. Bu yönergeler Avrupa'da muhasebe hukukunun gelişmesine önemli katkılarda bulunmalarına rağmen zamanla yetersiz

⁹ John Hegarty, "Avrupa'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe ve Mali Denetim Standartları – Son Gelişmeler ve Gelecekte Beklenenler", 16. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ankara, TURMOB Yayınları, 1997, s.17

kalmışlardır. Özellikle dördüncü ve yedinci yönergeden kaynaklanan sorunlar nedeniyle bu yönergelerde değişiklik yapılması istenmekteydi. Dördüncü yönerge belli bir yasal statüsü olan şirketlerce uygulanmaktaydı. Yedinci yönerge ise konsolidasyon ile ilgili ilkeleri içermekteydi. Bu sebeplerle bu iki yönerge muhasebe tartışmalarının temel konularından birini oluşturmuştur.

1.3.1 DÖRDÜNCÜ YÖNERGE

Dördüncü yönergenin amacı yıllık raporların kapsamı, pay sahipleri gibi şirket dışındaki gruplar arasındaki mali iletişimin ana hatlarını belirlemektedir. Dördüncü yönerge anonim ortaklıklar, sermayesi paylara bölünmüş ortaklıklar ve limited ortaklıkların mali tablolarını düzenlemektedir¹⁰.

Bu yönergede:

1. Gelir tablosu ve bilançoda yer alan kalemlerin sunulmuş biçimleri ve içerikleri
2. Bu tablolarda yer alan kalemlere ilişkin değerlendirme kuralları
3. Gelir tablosu ve bilançonun dipnot ve ekleri ile bunların kapsamı
4. Yıllık faaliyet raporları yer almaktadır¹¹.

1.3.2 YEDİNCİ YÖNERGE

Yedinci yönerge ise dördüncü yönergenin yükümlülüklerinin konsolide hesaplar için geçerli kılarken aynı zamanda sadece konsolide hesaplar için geçerli ilkeleri de içermektedir¹². Konsolide mali tablolar, konsolidasyona alınan bütün

¹⁰ Ayşe Ümit Gökdeniz, **Muhasebe Standartları**, İstanbul, M.Ü. İ.İ.B.F. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 1995, s. 12

¹¹ Yüksel Koç Yalkın, "Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye'de Beklenen Muhasebe Harmonizasyon Sorunları ve Çözüm Önerileri", **2. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, ISMMMO Yayınları-19, İstanbul 1996, s. 26

¹² David Cairns, **Accounting Harmonisation**, (Çevrimiçi) [www.cairns.co.uk/Database/uploaded/Accountingharmonisation . pdf](http://www.cairns.co.uk/Database/uploaded/Accountingharmonisation.pdf) , 15.11.2002, s. 8

ortaklıkların varlıklarını, kaynaklarını, finansal durumları ile kar veya zararını gerçeğe uygun ve dürüst olarak yansıtmak zorundadır.

1.4 AVRUPA BİRLİĞİ YENİ MUHASEBE STRATEJİSİ

Avrupa Birliği muhasebe yönergeleri gelişen ve değişen ekonomik koşullara paralel olarak güncelleştirilemediği için globalleşen ekonomik hayatın gereklerini yerine getirmekten uzaklaşmıştır. Avrupa Birliği muhasebe yönergeleri, özellikle uluslararası sermaye pazarlarından fon sağlamak isteyen Avrupa Birliği şirketlerinin ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. Yatırımcılar artık daha şeffaf, karşılaştırılabilir finansal bilgilerle daha açıklayıcı ve ayrıntılı dipnotlar talep etmektedir.

Avrupa Birliği'nde muhasebe alanında bir iyileştirme yapılmasının gerekliliği 90'lı yıllarda kendini iyice hissettirmiştir. 1995'te Avrupa Komisyonu'nca açıklanan "Accounting Harmonisation: A new strategy vis-à-vis international harmonisation" isimli strateji uluslararası muhasebe standartlarının Avrupa Birliği'nde yasal bir uygulama alanı bulmasını sağlayacak süreci başlatmıştır. 2000 yılında Lizbon'da yapılan zirvede ise UMS'nin Avrupa Birliği'nde kullanımına ilişkin en önemli somut adım atılmıştır; 2005'ten itibaren halka açık Avrupa Birliği şirketleri konsolide mali tablolarını UMS'ye göre hazırlamak zorundadır.

1.4.1 LİZBON ZİRVESİ VE FİNANSAL PAZARLAR EYLEM PLANI

Avrupa Birliği üye ülkeler arasında sermayenin, ticaretin ve işgücünün serbestçe dolaştığı bir ortam yaratmıştır. EURO'nun da kullanılmaya başlanması ve kur farklarının ortadan kalkması sermaye pazarlarının konsolidasyonunu gündeme getirmiştir. Lizbon zirvesi bu konsolidasyon konusunun ele alınıp bir sonuca bağlandığı bir zirve olarak planlanmıştır.

2000 Lizbon zirvesinde Avrupa ekonomisinin daha rekabetçi ve dinamik bir yapı kazanması amacı ortaya konmuştur. Bu amaca ulaşmak için iki ana hedef belirlenmiştir:

1. Finansal Pazarlar Eylem Planı'nın (FSAP) 2005 itibariyle yürürlüğe girmesi
2. Risk Sermayesi Eylem Planı'nın (RCAP) 2003 itibariyle tamamlanması

Bu planlar üç amaca hizmet etmekteydiler; toptan finansal pazarlar için tek bir pazar oluşturmak, perakende (retail) pazarların ulaşılabilir ve güvenli olmasını sağlamak, ihtiyatlı kurallar ile uyumlaştırılmış bir yönetim oluşturmak.

Yatırımcıların ulusal ortamdan çıkarak uluslararası ilişkilere yönelmeleri, kendilerine yabancı olan muhasebe normlarına göre düzenlenmiş finansal tabloları okuma ve yorumlamalarını zorlaştırmaktadır. Farklı ilkelere dayanarak hazırlanan finansal tabloların birbiri ile karşılaştırılmasındaki zorluklara ek olarak ölçümleme ve raporlamadaki farklılıkların yol açtığı çarpık finansal bilgi verme olasılığı, hatalı yatırım kararlarının verilmesine neden olabilmekte, buna bağlı olarak sermaye piyasasının verimliliği azalmakta ve sonuçta toplumun refah düzeyi olumsuz yönde etkilenmektedir¹³.

Avrupa Birliği muhasebe yönergeleri bir dereceye kadar karşılaştırma olanağı sağlıyorsa da bunlar yine de yetersiz kalmaktaydı. Finansal Pazarlar Eylem Planı'nın etkili ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için muhasebe alanında düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Lizbon zirvesinden çıkan karar, bu durumu düzeltmek için 2000 yılı bitmeden belirli Avrupa Birliği şirketlerinin UMS'yi kullanmasını öngören bir önerinin hazırlanmasıydı.

Avrupa Birliği Komisyonu, Haziran 2000'de güncellenmiş bir strateji yayımlamıştır (EU Financial Reporting Strategy: the Way Forward). Bu stratejideki en önemli öneri ise 2005'ten itibaren tüm halka açık Avrupa Birliği şirketlerinin

¹³ Güredin, a.g.e, s. 29

UMS'ye göre düzenlenmiş konsolide finansal raporlar hazırlamaları gerekliliği¹⁴. Bu öneri aynı zamanda geçiş sürecini düzenleyen bir onay mekanizmasının kurulacağını da belirtiyordu. Onay mekanizması iki seviyeli –teknik seviye ve politik seviye- bir yapıya sahip olacaktı.

Halka açık şirketler için UMS'lerin uygulanma gereği, yönergelerin getirdiklerine ilave olacaktır. Dolayısıyla tüm şirketler için daha önce yürürlükte olan yönergeler olduğu gibi kalacak, UMS'ler de bunlara eklenecektir. Böylece halka açık olmayan şirketler için yönergeler finansal tabloların karşılaştırılabilirliği açısından bir esas teşkil etmeye devam edecektir¹⁵.

1.4.2 YENİ STRATEJİNİN YAPACAĞI ETKİLER

Lizbon Avrupa Konseyi zirvesi büyümenin sürdürülebilmesi ve istihdam için ortak bir sermaye pazarının önemini altını çizmiştir¹⁶. Avrupa Birliği, sermaye pazarlarını etkin yapma çalışmalarını Lizbon zirvesinde özellikle ele almıştır. Bu zirvede alınan Finansal Pazarlar Eylem Planı'nın uygulanmasına ilişkin karar oldukça önem arz etmektedir. Bu kararın uygulanması için gerekli önşartlardan biri olan muhasebe düzenlemeleri, Avrupa'da muhasebe uygulanmasına önemli gelişmeleri de beraberinde getirecektir. UMS'lerin 2005'ten sonra halka açık şirketlerde konsolide mali tabloların hazırlanmasında temel teşkil etmesi yaklaşık 6700 işletmeyi ilgilendirdiği gibi finansal tablo kullanıcıları açısından da önemli sonuçlar doğuracaktır¹⁷.

¹⁴ Jana Janouskova, a.g.e. s. 4

¹⁵ Fatih Yılmaz, Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler, **Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 23-27 Mayıs 2001, Antalya, Literatür Yayınları, s.203

¹⁶ EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward, (çevrimiçi) http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2000/com2000_0359en01.pdf, 10.11.2002, s. 3

¹⁷ EU Financial..., a.g.e., s. 6

Kabul edilen bu strateji ile muhasebe alanında önemli gelişmeler sağlanacaktır. Bu gelişmeler hem yatırımcılar hem de işletmeler açısından önemli fırsatlar doğuracaktır ve bu kesimlere çeşitli yararlar sağlayacaktır.

1.4.2.1 YATIRIMCILAR

Lizbon zirvesinde tartışılan öncelikli amaçlardan biri de işletmelerin ve yatırımcıların yararları doğrultusunda işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini artırma ihtiyacıydı. Bu amaca ulaşabilmek için Birlik ortak finansal raporların – şeffaf, tamamen anlaşılır, kolaylıkla denetlenebilir ve etkili bir şekilde uygulanabilir- oluşumunu arzulamaktadır¹⁸.

Finansal pazarlarda en önemli sorunlardan biri yanlış, eksik, anlaşılmayan veya hatalı bilgiye dayanılarak alınan kararların fonların yanlış yönleneşine neden olmasıdır. Yatırımcılar karar vermek için kaliteli ve güvenilir bilgi istemektedirler. Bu noktada finansal raporların önemi daha iyi ortaya çıkmaktadır; çünkü finansal raporlar finansal pazarlara doğru olan bilgi akışının en önemli parçasını oluşturmaktadır.

Yatırımcı, yatırım kararını alırken şirketlerin sağladığı bilgiler karar verme sürecinin en önemli girdilerini oluşturmaktadır. Sağlanan bu bilgileri genel olarak finansal tablo bilgileri ve diğer bilgiler olarak ayırabiliriz. Yatırımcı öncelikle bu tablolarda yer alan bilgilerin gerçek ve güvenilir olmasını isteyecektir, ikinci olarak ise bu bilgilere dayanarak şirketin gerçek durumunun ve değerinin öğrenilebilir olmasını isteyecektir.

Yatırım karar sürecinin ikinci önemli ayağı ise alternatifleri oluşturmak ve uygun bütün seçeneklerin analizini yapmak, olabilecek riskleri ortaya koyarak fonları en uygun seçeneğe yöneltmektir. Yerel yatırımcı ülke içinde yapacağı yatırımlarda bu olanağa sahiptir, ama günümüz yatırım dünyası pazar olarak tüm dünyayı görmektedir. Bu durumda alternatiflerin oluşturulması aşamasında farklı

uygulamalardan, standartlardan kaynaklanan farklılıklar, karşılaştırmada ve alternatifleri değerlemede daha fazla maliyeti gündeme getirmektedir.

Global finansal sistemin yapılanmasında, hem piyasaların hem de ulusal ve uluslararası kuruluşların etkin ve rekabetçi olarak faaliyetlerini sürdürmede, şeffaflık giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Günümüz iş dünyasında yatırımcılar finansal tabloların şeffaf, karşılaştırılabilir ve kolay anlaşılabilir olmasını arzulamaktadırlar. Özellikle önce Asya ülkelerinde görülen mali krizler ve daha sonra ABD ve çeşitli AB ülkelerinde ortaya çıkan muhasebe yolsuzlukları yatırımcıları daha şeffaf finansal tablolar istemeleri sonucunu doğurmuştur.

Şeffaflığın sağlanmasında kamuyu bilgilendirme tek başına yeterli görülmemekte, aynı zamanda muhasebe normlarının oluşturulmasına gerek duyulmaktadır. Bilginin güvenilir ve karşılaştırılabilir olması, firmaların faaliyetlerinin ve risk profillerinin eşit koşullarda değerlendirilmesine imkan verecek olan etkin kural ve standartlara dayalı muhasebe uygulamasının olmasıyla yakından ilişkilidir. Yatırımcılar bir şirketin performansını bir başka ülkede faaliyet gösteren rakipleri ile karşılaştırmaları gerekir. Bu durumda bu şirketlerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir ve uyumlu olması yanlış anlamaları ve gereksiz risklerin alınmasını önleyecektir.

1.4.1.2 İŞLETMELER

UMS'nin genel anlamda şirketlere yararını üç alanda toplayabiliriz:

- a) Uluslararası fon kaynaklarına ulaşmada rahatlık
- b) Sermaye maliyetlerinde düşüş
- c) Çifte rapor hazırlama durumunun ortadan kalkması

¹⁸ EU Financial..., a.g.e., s. 3

Günümüzde işletmeler uluslararası pazarlardan değişik finansman ürünlerini kullanarak fonlama ihtiyaçlarını en etkin şekilde karşılamak istemektedirler. Fakat ülke sınırlarının ötesinde fon ihtiyaçlarını karşılarken çeşitli zorluklarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Avrupa Birliği işletmelerinin ABD finansal pazarlarına girmesi durumunda, Avrupa Birliği yönergelerine göre hazırlanmış finansal tabloları kabul görmemektedir. Şirketlerin, Amerikan GAAP'a göre finansal tablolar hazırlaması da zaman ve özellikle maliyet problemi doğurmaktadır. Aynı zamanda iki ayrı finansal tablo sonucu yatırımcıda da güvensizlik yaratmaktadır.

İşletmeler açısından ikinci önemli nokta ise, risklerin belirlenmesindeki sorunların daha yüksek maliyetle borçlanılması sonucunu doğurmasıdır. İşletmelerin gerçek durumlarının belirlenememesi borçlanma maliyetlerini artırmaktadır. Burda "gerçek duruma" iki açıdan bakılabilir. Birincisi finansal tabloların tek başına şirketin gerçek durumunu yansıtamaması, ikincisi ise diğer şirketler karşısında şirketin gerçek durumunun belirlenememesidir. Bütün bunlar kredi verenler açısından belirsizliği ve dolayısıyla borç maliyetlerini arttırmaktadır.

İşletmelerin farklı kurumlar ve amaçlar için ayrı rapor hazırlamaları maliyetleri arttırdığı gibi şirkete ait birden çok finansal raporun olması finansal tablo kullanıcılarının raporları yorumlamalarını zorlaştırmaktadır.

Hem yatırımcılar hem de işletmeler için gerekliliği oldukça hissedilen karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi ihtiyacı kaliteli standartlara yönelilmesinin sağlamıştır. Bu durumda kaliteli standart seti olarak algılanan UMS'ye doğru olan yöneliş dünyanın diğer kesimlerinde olduğu gibi Avrupa Birliği'nde de artmıştır. Bu yönelişler en sonunda UMS'nin Avrupa Birliği'nde 2005'ten itibaren halka açık şirketler için zorunlu standart seti olması sonucunu doğurmuştur.

1.5 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ AVRUPA BİRLİĞİ'NCE KABULU

Avrupa Birliği'nde yönergelerin yetersiz kaldığı görüşü resmi olarak Avrupa Birliği Komisyonu'nun 1995'te yayımlanmış olduğu bir belge ile kabul edilmiştir. "Accounting harmonisation: vis-à-vis international harmonisation" isimli raporda dört ve yedinci yönergelerin üye ülkelerdeki değişik muhasebe geleneklerinin korunmasına izin verdiği, fakat aynı zamanda karşılaştırılabilir finansal raporlar hazırlanması konusunda önemli katkılarının olduğu belirtilmiştir. Ancak aynı raporda Avrupa Birliği şirketleri için en acil konunun bu şirketlerin yönergelere dayanan ulusal yasalarına göre hazırlanmış oldukları finansal raporların uluslararası sermaye piyasalarından kabul görmemesi olduğu belirtilmektedir¹⁹.

Diğer önemli problemin ise, yönergelerin kendisinden kaynaklandığı belirtilmiştir. Yönergelerin pek çok seçeneği barındırmakta olması ve yürürlüğe girdikleri tarihten sonra ortaya çıkan veya önemi artan bir dizi muhasebe konusunu içermemesi önemli bir sorundur²⁰.

Komisyon, raporunda Avrupa Birliği'nin yaşadığı muhasebe problemleri karşısında ne yapılabileceğine ve çeşitli çözüm önerilerine değinmiştir. Belgede beş değişik çözüm önerisinin ortaya atılmış olduğu gözükmektedir. Bu öneriler halka açık işletmelerin yönerge dışı bırakılmaları, yönergelerin güncelleştirilmesi, Avrupa muhasebe standartları oluşturacak bir kurulun kurulması, ABD ile standartların karşılıklı tanınması ve uluslararası muhasebe standartlarının kullanılması olarak sıralanmaktadır.

¹⁹ Accounting Harmonisation, a.g.e., s. 4

²⁰ Accounting Harmonisation, a.g.e., s. 4

1.5.1 HALKA AÇIK İŞLETMELERİN YÖNERGE DIŞI BIRAKILMALARI

Özellikle büyük Şirketler yönergelere göre hazırlanmış finansal tablolarının dıŐ pazarlarda kabul görmemesinden etkilenmekteydi. Bu sebepten sadece bu Şirketleri ele alacak bir çözüm üzerinde durulmuştur. Fakat sadece bu Şirketlerin problemlerini çözmeye yönelecek bir yaklaşım Avrupa Birliği'nin ilkelerine ters düşmekteydi. Avrupa Birliği bugüne kadar kurmak için uğraŐtıĐı homojen muhasebe yapısından uzaklaŐacaktı. Ayrıca bu durum yönergelerde deĐiŐikliĐi gerekli kılmaktaydı ve bu zaman alacaktı.

1.5.2 YÖNERGELERİN GÜNCELLEŞTİRİLMESİ

İkinci yaklaşım ise iç sorunları belirlemek ve yönergelerde ele alınmamıŐ konulara da bazı teknik çözümler getirecek Şekilde yönergeleri güncelleŐtirmektir²¹. Fakat bu yaklaŐımda da çeşitli problemler bulunmaktaydı. Öncelikle böyle bir revizyonda hangi konuların ele alınacağı sorunu ortaya çıkıyordu. Bu konuda bir uzlaŐmanın sağlanması zaman alacaktı. Bu yaklaŐımda öne çıkan ikinci problem ise bazı üye ölkelerin hali hazırdaki yönergelerde bulunan bazı konuları tartıŐmaya açmaları ve deĐiŐtirmeye çalışmaları ihtimaliydi. Yapılacak deĐiŐiklerin kabul edilmesi ve uygulanmaya konmasının da uzun zaman alacak olması bu yaklaŐımın aksayan yönlerinden biriydi.

1.5.3 AVRUPA MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA KURULU OLUŞTURULMASI

DiĐer bir sečenek ise Avrupa standartları oluŐturacak bir birimin (European Accounting Standart Setting Body) kurulmasıydı. Pek çok üye öлке standartlar için

²¹ Accounting Harmonisation, a.g.e., s. 5

artı bir kademe daha oluşturulması konusundaki isteksizliklerini belirtmişlerdir²². Böyle bir birimin kurulması ve kapsamlı bir muhasebe standart seti oluşturulması önemli bir mali yük getirecekti. Ayrıca bunun uzun zaman alacak olması acil problemler karşısında geçerli bir çözüm olamayacağını göstermekteydi.

1.5.4 AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ İLE ORTAK TANIMA VE AMERİKAN GAAP KULLANIMI

Önerilen bir başka çözüm yolu ise ABD ile standartların karşılıklı tanınması yönünde bir anlaşma yapmaktır. Özellikle Avrupa Birliği şirketlerinin en çok ABD sermaye pazarlarına yönelmekteydi. Avrupa Birliği halihazırda ABD standartlarını kabul etmekteydi. ABD’de Avrupa Birliği standartlarını kabul etmesi durumunda pek çok sorun çözülecekti. Avrupa Birliği Komisyonu bu konuda ABD tarafıyla çeşitli görüşmelerde bulunmuşsa da karşı taraftan pek olumlu bir tepki almamıştır. ABD’ye göre yönergeler, ABD gereklerini sağlamaktan uzaktı.

1.5.5 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NIN AVRUPA BİRLİĞİ’NDE UYGULANMASININ SAĞLANMASI

Avrupa şirketlerinin problemlerine çare bulmak amacıyla acil bir yöntem olması gerekiyordu. Avrupa Birliği Komisyonu mevcut UMS’leri yönergelerle karşılaştırmak için bir çalışma başlattı. Yönergeler ile UMS’lerin uyumlu olması durumunda üye ülkelere UMS’lerin halka açık işletmelerce kullanılmasına izin vermesi istenecekti. Bu karşılaştırma sonucu herhangi bir farklılık ortaya çıkarsa ya mevcut standartta değişiklik yapılacak ya da yönergelerde gerekli düzeltme yapılacaktı. IASC de eğer farklılıklar ortaya çıkarsa standardı yeniden inceleyebileceğini belirtmiştir. Ayrıca gelecekte çıkarılacak standartlardaki yeterli

²² Accounting Harmonisation, a.g.e., sf:6

Avrupa girdisini sağlamak için konumunu da belirlemiştir. Böylece çıkacak sonucun Avrupa görüşünü yansıtması arzulanmaktadır.

1.6 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDATLARININ TERCİH EDİLMESİNİ SAĞLAYAN FAKTÖRLER

Enron ve Worldcom olayları başta olmak üzere ABD'de ve bazı Avrupa ülkelerinde görülen muhasebe usulsüzlükleri, Uzakdoğu Asya ve Latin Amerika'da ortaya çıkan ekonomik krizler ve ABD, Japonya ve Avrupa'da ekonomik durgunluk gibi faktörler yatırımcı güvenini önemli ölçüde azaltan gelişmelerdi. Bu gelişmelerden tüm dünyadaki sermaye piyasaları olumsuz etkilenmişlerdi. Tüm bu faktörler yatırımcıların daha karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi istemini önemli ölçüde artırmıştı. Sermaye piyasalarına tekrar güvenin sağlanması için Avrupa'da da çeşitli çalışmaların yapılması kaçınılmazdı.

Avrupa Birliği, tek bir ortak pazar yaratma yönünde önemli çalışmalar yapmıştır. EURO'nun kullanılmaya başlanması ve ülkeler arası ticaret, mal, hizmet ve emeğin serbest dolaşımında sağlanan gelişmeler sonrası sermaye piyasalarının da etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır. Böylece Birliğin nihai hedefi olan Avrupa'da refahın artırılması yönünde önemli kazanımlar sağlanacaktı.

UMS'nin seçiminde etkili sebeplerden biri de FSAP'nin hızla uygulanmaya konulmak istenmesiydi. FSAP'nin uygulanabilmesi için gerekli ön şartlardan biri de muhasebe alanında işlevselliği olan ortak bir zeminin yaratılmasıydı. Bu durumda yeni standart oluşturulması veya mevcut yönergelerin değiştirilmesinin çok zaman alacak olması bu seçenekleri devre dışı bırakıyordu. Avrupa Birliği muhasebe alanındaki düzenlemeler için mevcut standartlara yönelmek durumundaydı.

Avrupalı şirketlerin bu olaya bakışı da önemliydi. 2000 yılında denetim şirketleri Pwc ve KPMG'nin bu konuda yapmış oldukları çalışmaların sonuçları da bu bağlamda ilginçtir. Pwc'nin Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ve İsviçre'de faaliyet

gösteren 717 halka açık işletme üzerinde bir araştırma yapmıştır²³. KPMG ise yine aynı ülkelerde faaliyet gösteren 122 işletme üzerinde bir araştırma yapmıştır²⁴.

Pwc'nin araştırmasına göre mali işler müdürlerinin (CFO) %79'u Avrupa Komisyonu'nun UMS'nin 2005'ten itibaren halka açık şirketler için zorunlu olmasını desteklemektedirler. CFO'ların üçte ikisinden fazlası ise seçme hakları olursa UMS'nin Avrupa'da tek standart olması ya da ulusal standartlara bir alternatif olması yönünde görüş belirtmişlerdir²⁵.

KPMG'nin araştırmasında da UMS ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin (GAAP) yüksek kaliteli standartlar olduğunu cevaplayanlar tarafından belirtilmiştir. Bu ikisi arasındaki seçimde en önemli faktörün sermaye pazarlarına ulaşabilme olduğu belirtilmiştir. Ankete katılanlar bu konuda Amerikan GAAP'ın daha iyi olanaklar sunduğunu belirtmişlerdir. Fakat UMS'nin uygulanmasının daha ucuz olması ve daha kolay anlaşılıyor olması UMS'yi öne çıkartmaktadır²⁶. Bu konuda belirleyici noktalardan biri de Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC) UMS'yi kabul edip etmeyeceği sorunudur. SEC'in UMS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları kabul etmesi şirketlerin UMS'yi kullanmasını önemli ölçüde artıracakı düşünülebilir.

²³ International Accounting Standarts in Europe- 2005 or now? (çevrimiçi:) http://pwcglobal.com/lu/eng/ins-sol/issues/pwc_ias2005.pdf, 12.10.2002, s.11

²⁴ Global Financial Reporting IAS or US GAAP (Çevrimiçi) www.kpmg.co.uk/kpmg/uk/IMAGE/GLOBALFR.PDF, 15.01.2003, s. 2

²⁵ International Accounting Standarts in Europe, A.g.e., s.16

²⁶ Global Financial Reporting IAS or US GAAP, A.g.e, s. 10,11

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE AVRUPA BİRLİĞİ MUHASEBE YÖNERGELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE UMS'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NCE KABUL EDİLMESİ

Uluslararası muhasebe standartları ile Avrupa Birliği muhasebe yönergeleri modern muhasebe anlayışı ile hazırlanmış olmalarına rağmen amaçları dolayısıyla aralarında önemli farklar vardır. Bu farkların anlaşılması Avrupa Birliği'nin neden uluslararası muhasebe standartlarına yöneldiğinin anlaşılması açısından yararlı olacaktır. Avrupa Birliği uluslararası muhasebe standartlarını sadece sermaye pazarlarının konsolidasyonu için bir araç olarak kullanmamış aynı zamanda Avrupa muhasebe hukukunun geliştirilmesi yani yönergelerin güncelleştirilmesi için önemli bir referans almıştır.

2.1 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE AVRUPA BİRLİĞİ YÖNERGELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Sosyal bir bilim dalı olan muhasebe büyük ölçüde bulunduğu çevrenin etkisi altında kalmıştır. Bu çevre, çeşitli ekonomik, hukuki ve politik faktörlerin etkisiyle şekillenmektedir. Tüm bu çevresel koşulların zamanla değişmesi ile muhasebe alanında çeşitli değişimlerin görülmesi kaçınılmazdır. Bu nedenle ulusal muhasebenin amaçları ve uygulamaları dünden bugüne değişmiştir ve bu değişim süreci gelecekte de varlığını sürdürecektir¹.

Muhasebenin tarihsel gelişimi sürecinde farklı muhasebe çevreleri farklı muhasebe kurallarının oluşmasına yol açmıştır. Uluslararası ticaretin artması ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi ülkelerin birbirleriyle etkileşimini üst düzeye çıkarmıştır. Gelişen ilişkiler ülkelerin ekonomik hayatlarının birbiriyle yakınlaşması

¹ Ersin Güredin, Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tablolara Karşılaştırılması, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Mayıs 1984, s. 24

sonucunu doğurmuştur. Küreselleşme ile sayıları artan çok uluslu şirketler, ülkelerin hukuki yapılarında değişim yönünde baskı oluşturmuşlardır. Ülkeler arasındaki ticari ve sosyal ilişkilerin gelişmesi zaman içerisinde muhasebe ilkeleri ve standartları arasındaki farkların azalmasına yol açmıştır.

Muhasebe ilkeleri ve standartların tarihsel gelişimi en genel anlamda iki türlü olmuştur²:

1. Muhasebe uygulamasına yön veren muhasebe ilkeleri ve standartlarının yazılı hukuk normu haline getirilmesi, diğer bir ifadeyle kanun hükmü biçimine sokulması.
2. Yazılı hukuk kuralı haline getirilmemiş –genel kabul görmüş- ilke ve kuralların muhasebe uygulamalarına esas teşkil etmesi.

Muhasebe ilkeleri ve standartlarının kanun hükmü biçiminde oluşması daha çok kara Avrupa’ında görülmüştür. Bu sistemde daha çok alacaklıların ve devletin haklarının korunması üzerinde durulmuştur. Genel kabul görmüş muhasebe kuralları ise daha çok yatırımcıların ön plana çıktığı Amerika, İngiltere ve Hollanda’da gelişmiştir.

“Muhasebe, belirli bir hukuki, sosyal ve politik düzenin bilgi gereksinimini karşılar. Bu nedenle, finansal tabloların kamuyu aydınlatma amacıyla hazırlanması, öncelikle her bir ülkenin belirlediği düzen çerçevesinde oluşur. Diğer bir ifade ile, bir ülkedeki muhasebe uygulamasını ve finansal tabloları düzenleyen o ülkede geçerli olan muhasebe ilke ve kurallarıdır. Muhasebe ilkeleri muhasebenin teknik yapısını belirlerken, muhasebe kuralları (kaideleri) muhasebenin özel hukuk – ticaret hukuku- ve vergi hukuku ile ilgili yönünü ifade eder³.”

² Fatih Yılmaz, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, İ.Ü. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s. 6

³ Fahir Bilginoğlu, Uluslararası Muhasebe, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C:22, S:1, İstanbul, Nisan 1993, s. 79

Temel olarak uluslararası muhasebe uyumlaştırması tartışmasında iki gruptan bahsetmek mümkündür. Birinci grup geleneksel kara Avrupası sistemini benimseyenlerdir. Bu grup, Anglo-Sakson anlayışın özel Avrupa çevresine uygun olmadığını düşünmektedirler. Kara Avrupası sistemi daha çok ihtiyatlılık prensibi etrafında şekillenmiştir. Bu grup halka açık işletmeler için uluslararası standartları kabul etmelerine rağmen, özellikle vergi boyutunda, uluslararası standartların etkisi konusunda ihtiyatlı davranmaktadırlar. İkinci grup ise Anglo-Sakson anlayışın sermaye piyasası katılımcılarını bilgilendirmede daha kapsamlı olduğunu düşünmektedir⁴.

Anglo-Sakson muhasebe ile Kara Avrupası muhasebesi arasındaki farklar aşağıdaki gibidir⁵:

Ango- Sakson muhasebe:

1. Güçlü sermaye piyasalarına sahip olmaları
2. Yaygın paysahipleri kitlesi bulunması
3. Büyük bir bağımsız denetçi mesleğinin varlığı
4. Muhasebe ve vergi kurallarının ayrılığı
5. Yatırımcıların korunması

Kara Avrupası muhasebesi.

1. Göreceli daha zayıf bir sermaye piyasası
2. Yaygın olmayan pay sahipliği

⁴ Anne d'Arcy, Accounting classification and international harmonisation debate – an empirical investigation, (çevrimiçi :) http://www.sciencedirect.com/science?_ob=MIimg&_imagekey=B6VCK-42SXDW6-2-B&_cdi=5957&_orig=search&_coverDate=07%2F31%2F2001&_sk=999739995&wehp=dGLbVlz-lSzBk&_acct=C000041838&_version=1&_userid=747273&md5=72a4c3007e570e34bdaceff9773df711&ie=f.pdf, 06.12. 2002, s. 1-2

⁵ Necdet Şensoy, "Değerleme Esaslarındaki Eğilim ve Etkileşimler", **Türkiye 22. Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, 2003, s.23

3. Göreceli daha küçük bir bağımsız denetçi mesleğinin varlığı
4. Vergi kurallarının muhasebe ve mali raporlamaya hakim olması.
5. Alacaklıların korunması

2.1.1 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Uluslararası muhasebe standartları merkezi Londra'da bulunan IASB tarafından yayımlanmaktadır. Bu kuruluş, standartları hazırlarken ülkelerin yerel ekonomik, siyasi faktörlerini dikkate almadan mümkün olduğu kadar global standartlar oluşturmaya çalışmaktadır. Finansal raporlar, vergi mevzuatı, ortaklar hukuku, finansal kuruluşlar ve sermaye piyasalarına ilişkin düzenlemeler çevresinde oluşturulmaktadır. Gelişen uluslararası piyasalara, finansal raporlarla ilgili unsurları göz ardı etmeksizin, kaliteli ve güvenilir bilgi sağlanması ihtiyacı, uluslararası muhasebe standartlarına gereksinimi ortaya çıkarmıştır⁶. Bugüne kadar yayımlanmış 41 standardı –bazıları zaman içinde yürürlükten kalkmıştır- bulunan Kurul, 2001 yılında yeniden yapılanmaya giderek IASB adını almıştır. Bu kurumun çıkaracağı standartlar da IFRS olarak adlandırılacaktır.

İlk standartlarda dikkati çeken özellik bunların kabulünün sağlanması ve geniş çevrelere ulaştırılması için seçeneklerin çokça bulunuyor olmasıydı. Fakat zamanla bu uygulamadan vazgeçilmiş ve mevcut standartlar zaman içerisinde pek çok kere güncelleştirilmişlerdir.

Standartların uygulanması bir zorunluluk taşımamakta, gönüllü uygulanmaktadır. Buna rağmen bazı ülkelerin ulusal hukuklarına değişik şekillerde UMS'yi katmış olmaları standartların bu ülkelerde zorunlu uygulanmasını gerektirmektedir. Bkz (EK : 1)

⁶ M. Nedim Bozfakıoğlu, "Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler Kitabı, Ekim 2002, s. 46

2.1.1.1 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ İÇERDİĞİ KONULAR

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, kuruluşundan bugüne toplam 41 adet standart yayımlamıştır. Bu standartlardan bazıları yeni standartlara eklenerek ortadan kaldırılmıştır. 2002 yılı sonu itibariyle yürürlükte olan 34 adet standart mevcuttur. Bkz (EK:2)

Bu standartların yanısıra uluslararası muhasebe standartları kurulu çeşitli, muhasebe konularının açıklanması için yayımlamış olduğu yorumlar (SIC) mevcuttur. Bkz (EK:3).

2.1.1.2 UMS NASIL ALGILANMAKTADIR

İlk uluslararası muhasebe standardının yayımlanmasından beri ekonomik hayatta gelişen her yeni olgu IASC tarafından ele alınmış ve ekonomik hayatın gereklerini sağlayacak standartlar oluşturulmaya çalışılmıştır. Uluslararası ticaretin gelişmesi ile uluslararası şirketlerin sayısının artması ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik hayatlarına uygun muhasebe standartları oluşturmak istemeleri, UMS'lerin öneminin artmasına yol açmıştır.

IASC'nin yayınladığı standartların içerikleri ve bunların zaman içerisinde güncelleştirilmesi UMS'lerin kaliteli bir standart seti olarak algılanmasını kolaylaştırmıştır. İşletmeler ve yatırımcılar finansal raporlarda açıklık ve karşılaştırılabilirliği arzulamaktadır. IASC'nin standartlarını yatırımcıların ve işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda şekillendirmesi UMS'lerin kabul görmesini kolaylaştırmıştır.

Pwc'nin araştırmasında eğer muhasebe standartlarını seçme yönünde bir seçim hakları olsaydı araştırmaya katılan Avrupa'lı şirketlerin CFO'larının ortalama

%46'sı UMS'yi tercih edeceklerini belirtmektedir⁷. Yine aynı araştırmada işletmelerin %61'i UMS'yi kendi yerel standartlarına göre tercih edilir bulmuştur⁸. KPMG'nin araştırmasında ise genel olarak işletmelerin %49'u UMS'yi kaliteli standart seti olarak görmektedir, %3'lük bir kısım ise UMS'lerin kalitesini yetersiz olarak görmektedir⁹.

Kaliteli muhasebe standartları finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermeli, muhasebeye konu olan işlemlerinin hukuki boyutundan çok ekonomik özünü yansıtmalı ve belli bir kavramsal çerçeve içinde birbiri ile tutarlı olmalıdır. Kaliteli standartlar aynı zamanda karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik gibi temel özelliklere de sahip olmalıdır¹⁰.

Birçok ülke UMS'lerin uygulanmasına izin vermiş ve hatta bazı ülkeler belirli alanlarda UMS'lerin uygulanmasını zorunlu tutmuştur. Avusturya, Belçika, Danimarka, Almanya, Finlandiya, İsviçre ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu ülkeler şirketlerin UMS'ye uygun finansal tablo yayımlamalarına izin vermiştir¹¹.

Ekonomisi gelişmiş ülke şirketlerinin diğer ülkelerdeki yatırımlarının sayısının artması sonucunda bu şirketlerin iki veya daha çok standart setine uygun finansal raporlar hazırlamaları maliyetlerini arttırmaktadır. UMS'nin tek set olarak kullanılması maliyetlerde önemli azalmalara neden olmaktadır¹².

2.1.2 AVRUPA BİRLİĞİ MUHASEBE YÖNERGELERİ

Avrupa Birliği yönergeleri, Avrupa Birliği üyesi ülkeler arası oluşturulmak istenen geniş çaplı ortaklık çalışmalarının muhasebe alanındaki yansıması olarak

⁷ International Accounting Standarts in Europe- 2005 or now? (çevrimiçi:), http://pwcglobal.com/lu/eng/ins-sol/issues/pwc_ias2005.pdf, 12.10.2002, s. 14

⁸ International Accounting Standarts in Europe, A.g.e., s. 15

⁹ Global Financial Reporting IAS or US GAAP (Çevrimiçi) www.kpmg.co.uk/kpmg/uk/IMAGE/GLOBALFR.PDF, 15.01.2003, s. 10

¹⁰ Hamdi Bağcı, "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum", 7. Muhasebe Kongresi Bildiriler Kitabı, İstanbul, Ekim 2002, s. 25

¹¹ Use of IFRS for Reporting by Domestic Listed Companies, by Country (Çevrimiçi) www.iasplus.com/country/useias.htm, 01.10.2002

¹² Anne J. Rich, "Understanding Global Standarts", *Management Accounting*, April 1995, s. 51

doğmuştur. Avrupa Birliği, yönergeler aracılığıyla üye ülke şirketlerinin finansal tabloları arasında karşılaştırma yapılmasını olanaklı kılmıştır. Fakat bu yönergelerin - özellikle dördüncü ve yedinci yönergeler- yayımlandıkları tarihten itibaren çok zaman geçmiş olması dolayısıyla güncelliklerini yitirmeleri, içerdikleri seçeneklerin fazlalığı yüzünden “karşılaştırmada” istenilen sonucu verememeleri, pek çok yeni muhasebe konusunu içermemeleri ve yönergelere uygun hazırlanan finansal tabloların uluslararası sermaye pazarlarında kabul görmemesi gibi sebepler yüzünden yeni bir muhasebe politikasının gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Dördüncü ve yedinci yönergeler uygulandıkları ülkelerde finansal raporların düzenlenme standartlarının gelişmesinde olumlu katkılar yapmışlardır. Yönergelerin bu konuda sahip olduğu avantajlar şöyle sıralanabilir¹³:

1. Yönergeler gerçek durumu yansıtmanın önemini vurgularken, bir ölçüde de, vergi ve finansal raporlama konusunda, üye ülkelerde, muhasebe standartları ile vergi arasındaki bağlantıları zayıflatmaktadır.
2. Birçok üye ülkede muhasebe ile ilgili kuralların kanunlarla düzenlendiği bir ortamda, yönergeler üye ülkede reform için uygun bir araç olarak görülmüştür.
3. Yönergeler muhasebe ile ilgili konuların tartışılmasına yeni bir boyut getirmiştir.

Yönergeler, Avrupa Birliği’nde muhasebe harmonizasyonunu belli bir seviyeye çıkarmayı başarmışlarsa da, tek pazar için ulaşılan seviye yeterli olmamıştır. Bunun en önemli nedeni ise yönergelerin sahip olduğu avantajlar yanında çeşitli eksiklikleri de barındırmasıydı. Bu eksiklikler aşağıdaki gibidir¹⁴:

1. Muhasebe ile ilgili konuların tümü yönergelerde ele alınmamıştır.
2. Yönergeler çok seçenekli hazırlanışından üye ülkeler arasında, farklı seçeneklerin seçilmesinden dolayı, farklı uygulamalar ortaya çıkmıştır.

¹³ Hermann H.J. Nordermann, “Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetimin Düzenlenmesi”, çeviren: M. Selçuk Uslu, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ankara, TÜRMÖB Yayınları, 1997, s. 89

¹⁴ Nordermann, a.g.e., s. 89-90

3. Yönergelerin uygulanması garanti değildir. Üye ülkeler yönergeleri ulusal hukuklarına almaları hususunda çok fazla zorlanmamaktadır. İtalya dördüncü yönergeyi ulusal hukukuna 1991 yılında aktaran son üye ülkedir.
4. Üye ülkeler yönergeleri ulusal hukuka aktarsalar da, üye ülke işletmeleri üzerinde çok fazla bir zorlayıcılığı bulunmamaktadır.
5. Yönergelerin belirlenme süreci çok yavaş işlemektedir.
6. Yönergeler hazırlanırken dünyadaki muhasebe gelişmelerinden yeterince yararlanılmamıştır.

Avrupa Birliği, 1995'te yeni bir muhasebe stratejisini kabul ettiğini belirtmiştir. Bu tarihten itibaren çeşitli çalışmalar yapılarak yeni bir politikanın oluşturulması yönünde önemli adımlar atılmıştır. Bu süreç 2000 yılında, Lizbon'da yeni politikanın şekillendirilmesi ile yeni bir aşamaya yerini bırakmıştır. Bu yeni aşama ise yeni politika doğrultusunda gerekli adımların atıldığı bir uygulama süreci olarak tanımlanabilir.

2.1.3 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE YÖNERGELER ARASINDAKİ FARKLAR

Yönergelerin ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında etkili olan faktörlerin farklı olması, bunlar arasında çeşitli farklar oluşmasına neden olmuştur. Uluslararası muhasebe standartlarının ilk yayımlandıkları andan sonraki zaman içinde çeşitli seferler güncelleştirilmesi, buna karşılık yönergelerin çok fazla değişikliğe uğramaması aradaki farkların artmasına yol açmıştır.

Bu farklar genel hatlarıyla şunlardır¹⁵:

1. Yönergeler genel prensiplerle ilgilenir ve olası pratik uygulama sorunlarına değinmez. Fakat bu durum bazen ayrıntılı ilkeler yayımlamasına engel değildir.

¹⁵ Contact Committee, Examination of Conformity Between IAS 1 to IAS 41 and the European Accounting Directives, April 2001, (çevrimiçi) http://europa.int/comm/internal_market/accounting/docs/markt-2001-6926/6926_en.pdf, 13.12.2002, s. 3

Diğer tarafta, UMS spesifik muhasebe konuları ile ilgilenir, fakat bu standartların uygulanacağı yasal çerçeveleri dikkate almaz.

2. Yönergeler belirli bir yasal statüsü olan şirketlerde uygulanırken, Avrupa'da UMS'ler yalnızca belirli halka açık şirketler tarafından uygulanmaktadır.
3. Yönergeler kreditorlerin korunması, kar dağıtımı ve vergi gibi faktörlerden etkilenen bir çevrenin etkisiyle karmaşıklaşmaktadır. UMS ise bu faktörlerden etkilenmeden oluşturulmaktadır.

UMS ile yönergeler karşılaştırılırken dikkat edilmesi gereken iki nokta bulunmaktadır. Birincisi, yönergeler yapı itibarıyla farklı hazırlanmışlardır ve bunların uluslararası muhasebe standartları ile birebir karşılaştırılması yanlış sonuçlar verebilmektedir. İkinci nokta ise, yönergeler pek çok seçeneği hazırlanmıştır ve üye ülkeler mevcut seçeneklerden bazılarını seçip, seçtiklerini kendi ulusal hukuklarına geçirmiştir. Yönergelerdeki seçeneklerden biri, uluslararası standart ile uyumlu olurken diğer seçenekler uyumlu olmayabilmektedir. Bu durumda genelde yönergeler ile standartlar uyumlu olsa bile, standartlara uyumlu olmayan bir seçeneği kabul etmiş üye ülkeler için bu uyum söz konusu olmamaktadır.

2.1.3.1 FİNANSAL TABLOLAR VE FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU

Uluslararası muhasebe standartlarında bütün bir finansal tablo setinin;

- a) Bilanço
- b) Gelir tablosu
- c) i) özsermayedeki tüm değişimleri gösteren veya,
ii) sahiplerle olan sermaye hareketleri ve sahiplere dağıtımlar dışındaki sermayedeki değişimleri gösteren bir tablo
- d) Nakit akım tablosu
- e) Muhasebe politikaları ve dipnotlardan (notes) oluştuğu belirtmiştir.

Dördüncü yönergede ise sadece bilançodan, gelir tablosundan (kar / zarar tablosu) ve dipnotlardan bahsedilmektedir. Fakat yönergelerde açık olarak özsermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosundan bahsedilmemişse de; dördüncü yönergenin madde 2. 6'sı üye ülkelerin yönergelerle uyumlu olmaları koşuluyla yıllık hesaplarla ilgili ek dipnotlara (disclosure) ve diğer bilgilerin açıklanmasına izin verme veya zorunlu tutma hakkı vermektedir¹⁶.

İhtiyatlılık ilkesi yönergeler ile UMS arasındaki farklardan birini oluşturmaktadır. Her ne kadar UMS ihtiyatlılık ilkesini finansal bilgilerin kalitesini belirleyen faktörlerden biri olarak kabul etmişse de (IASC framework), ihtiyatlılık prensibinin yorumu yönergelerde ve UMS'de farklılık göstermektedir. Yönergelerde ihtiyatlılık prensibi, dürüst sunuma ulaşmak için kullanılan en önemli araç niteliğindedir¹⁷.

Yönergelerin UMS'den farklılaştığı bir diğer nokta da önemlilik ve birleştirme konusudur. UMS'de önemli her kalemin bilançoda ayrı olarak gösterilmesi gerektiği, önemli olmayanların da birleştirilerek bilançoda gösterilebileceği belirtilmiştir. Önemlilik ise herhangi bir kalemin gösterilmemesinin finansal tablolara dayanarak karar alan kişilerin ekonomik kararlarını etkileyip etkilemeyeceği varsayımına dayandırılmıştır¹⁸. Dördüncü yönergenin 4. maddesinde belirtilen hususlar finansal tabloların sunumunda bulunması gereken asgari hususlar olarak belirlenmiştir. Bu hususlarda herhangi bir birleştirmenin yapılması sözkonusu olmayacaktır¹⁹.

UMS, işletmelere varlıklarını ve borçlarını, cari ve cari olmayan varlıklar ve borçlar şeklinde gösterip göstermemeye karar vermesini istemiştir²⁰. Eğer böyle bir ayırım yapılmaz ise borçlar ve varlıklar likiditelerine göre sunulmalıdır. Avrupa Birliği, işletmeleri yönergelerde belirtilen düzenlerle sınırlandırmıştır. Yönergelerde,

¹⁶ Contact Committee, a.g.e., s. 7-8

¹⁷ Contact Committee, a.g.e., s. 6

¹⁸ UMS 1, Paragraf 31

¹⁹ Contact Committee, a.g.e., s. 7

²⁰ UMS 1, Paragraf 53

varlıkların cari ve sabit varlıklar olarak sınıflandırılması gerektiği belirtilmektedir. Bu ayırım cari ve cari olmayan ayırımından farklı sonuç verebilmektedir.

2.1.3.2 DEĞERLEME FARKLARI

Yönergelerin uluslararası muhasebe standartlarından en büyük farkının pek çok muhasebe konusunu içermemesi gösterilebilir. Yönergeler, uluslararası muhasebe standartlarının nakit akım tablosu, bölüm raporlanması, değişen fiyat seviyelerinin etkisinin raporlanması, kira sözleşmeleri, hasılatın tanımlanması, devlet sübvansiyonları ve devlet yardımlarının açıklanması, ilgili taraf işlemleri, emeklilik yardımı planlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, hiperenflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama, hisse başına kazanç, ve ara finansal raporlama ile ilgili konularını kapsamamaktadır²¹.

2.1.3.2.1 STOKLAR

UMS 2 stokların maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Yönergelerde ise net gerçekleşebilir değer yerine bilanço günü stoklara biçilen değerden bahsedilmektedir. Bu iki değer tanımı birbirinden farklılık göstermektedir. Bu iki tanımın farklı algılanması stokların farklı değerlendirilmesine yol açabilmektedir.

UMS 2 dönüşüm maliyetlerinin, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde içerdiğini belirtmişken, endirekt üretim maliyetlerinin çevrim maliyetlerine dahil edilmesine yönergelerde izin verilmiş, ancak zorunlu tutulmamıştır.

2.1.3.2.2 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

UMS 9'da araştırma giderleri aktifleştirilememektedir, fakat geliştirme giderleri belirtilen bazı koşullar sağlandığı takdirde aktifleştirilebilmektedir. Dördüncü

²¹ Contact Committee, a.g.e., s. 2

yönergenin madde 32.1'i araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesine izin vermemektedir.

2.1.3.2.3 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

UMS'ye göre tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılırken, bazı durumlarda tamamlanma yönteminin kullanılmasına izin vermektedir. Tamamlanma yüzdesi metodunun yönergelere uygunluğu ihtiyatlılık prensibi çerçevesinde uzun zamandır Avrupa'da bir tartışma konusu olmuştur²².

2.1.3.2.4 ERTELENMİŞ VERGİLER

Vergi mevzuatı bazı hususların gerçekleşmesine izin vermekte veya zorunlu kılabilir. Vergi mevzuatı ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri arasındaki farklılıktan dolayı ticari kar ile vergi matrahı arasında farklılıklar olabilmektedir. Bu farklılıkların ölçümünde iki metod kullanılmaktadır; gelir tablosu metodu ve bilanço metodu. UMS bilanço metodunu geçerli kabul ederken, Avrupa'da gelir tablosu metodu kullanılmaktadır.

2.1.3.2.5 ARSA, ARAZİ, BİNA VE MAKİNALAR

UMS'de bir varlığın amortismanına tabi tutarı ilgili varlığın hurda (residual) değeri düşüldükten sonra kalan kısımdır. Yönergelerde ise hurda değerine bir atıf bulunmamaktadır.

2.1.3.2.6 KUR FARKLARI

UMS 21'e göre döviz kurlarından etkilenen parasal kalemlerden dolayı oluşan pozitif veya negatif farklar gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. Fakat bu

²² Contact Committee, a.g.e., s. 10

konu Avrupa'da uzun bir süredir tartışma konusu olmaktadır. Negatif değişimlerin gelir tablosuna ilişkilendirilmesi genel olarak kabul görmüşse de pozitif farklar konusunda tartışma devam etmektedir. Yönergelerde ise bu konu ile ilgili kesin bir hüküm bulunmamaktadır (madde 43.1)²³.

Döviz kuru değişiminden kaynaklanan farkların gerçekleşmemiş gelir olduğunu savunanlar bunların gelire eklenemeyeceğini öne sürmektedirler (madde 31.1(c) (aa)). Aksi görüşü savunanlar likit bir pazarın olduğu normal bir durumda döviz kuru değişim farklarının anında gerçekleşebilir olduğunu belirterek, bunun gerçekleşmemiş gelir kabul edilemeyeceğini ileri sürmektedirler, ayrıca pozitif farkların gelir olarak tanınmamasının dördüncü yönerge madde 31.1 (d)'de belirtilen tahakkuk ilkesine aykırı düşeceğini ileri sürmektedirler²⁴.

2.1.3.2.7 İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Şerefiyeler ile ilgili olarak yedinci yönerge ve UMS 22 arasında farklılıklar bulunmaktadır. UMS 22'ye göre şerefiye, yararlı ömrü üzerinden sistematik bir şekilde itfa edilmelidir. İtfa süresi işletmeye yönelik ekonomik katkının süresini en iyi şekilde yansıtmalıdır. Fakat bu süre 20 yıldan uzun olmamalıdır. Dördüncü yönerge madde 37 ve yedinci yönerge madde 30'da ise şerefiyenin itfa süresinin 5 yıldan az olamayacağı öngörülmüştür. Hakların birleştirilmesi metodu yedinci yönerge madde 20'de seçenek olarak sunulmuşsa da bu metodun ne zaman kullanılacağı belli değildir ve metodun kendisi de UMS 22'den farklılıklar içermektedir.

2.1.3.2.8 BORÇLANMA MALİYETLERİ

UMS 23 paragraf 11'de borçlanma maliyetlerinin, bir varlığın alımı, inşaaı veya üretimi ile ilgili ise, bu varlıkların satışa veya kullanıma hazır hale gelmelerine kadar aktifleştirilebileceği belirtilmiştir . Öte yandan dördüncü yönerge madde 35.4'e

²³ Contact Committee, a.g.e., s. 17

²⁴ Contact Committee, a.g.e., s. 17

göre borçlanma maliyetleri bir varlığın üretimi ile ilgili ise bu maliyetler üretim süreci boyunca aktifleştirilebilmektedir.

2.1.3.2.9 YATIRIMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

UMS 25’de yatırımların toplam maliyet veya toplam pazar değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu değerlemede bir portföy yaklaşımı kullanılmaktadır. Bu yöntem yönergelerle çelişmektedir, çünkü yönergeler portföyedeki her bir varlığın ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir (madde 31.1 (e) 4. yönerge). Ayrıca portföy yaklaşımı yönergelerdeki ihtiyatlılık ilkesine de aykırılık göstermektedir.

2.2 UMS’NİN HALKA AÇIK ŞİRKETLERCE KULLANILMASI

12 Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu, Avrupa Komisyonu’nun Avrupa Birliği’nde halka açık şirketlerin 2005’ten itibaren IASB tarafından hazırlanan standartların kullanılmasını öngören önerisini kabul etti. Halka açılmak isteyen şirketler de UMS’ye uygun finansal tablo hazırlamak zorundadırlar.

27 Mayıs 2002 tarihinde yayımlanan Avrupa Parlamentosu ve Konsey’inin uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması hakkındaki düzenlemesi (Regulation of the European Parliament and of the Council on the Application of International Standards) ile Avrupa Birliği, uluslararası muhasebe standartlarının birlik içinde nasıl uygulanacağını düzenlemiştir.

Düzenlemenin amacını açıklayan birinci maddede, Birliğin sermaye pazarları ile iç pazarının etkin çalışması ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ile şeffaflığının sağlanması için, uluslararası muhasebe standartlarının kabul edildiği belirtilmiştir²⁵.

²⁵ Regulation of the European Parliament and of the Council on the Application of International Accounting Standards, Article 3.2, (çevrimiçi) <http://www.iasplus.com/resource/euiasreg.pdf>, 03.06.2003

Bu düzenleme ile herhangi bir üye ülkede faaliyet gösteren halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarını ‘onaylanacak’ uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamaları gerektiği belirtilmiştir. Fakat bu düzenlemede ayrıca üye ülkelere bu düzenlemeyi halka açık şirketlerin yıllık hesaplarını ve/veya halka açık olmayan şirketlerin konsolide ve/veya yıllık hesaplarını da içine alacak bir genişletme seçeneği getirilmiştir.

2.2.1 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ SEÇİLMESİNİN NEDENLERİ

Avrupa Birliği'nin muhasebeye ilişkin yönergelerinin teknik eksiklikler taşıması, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde muhasebe standartlarına uyum sağlama çabalarını olumsuz etkilemiştir. Bu yönergelerin üye ülkeler tarafından ulusal muhasebe düzenlemelerine zamanında aktarılamaması nedeniyle ülkeler arasındaki farklılıklar devam etmiştir. Ayrıca, muhasebeye ilişkin bu yönergelerin yayımlandıkları tarihten sonra revize edilmemesi onların, güncellikten uzak ve kalite geliştirici mekanizmalar oluşturamamalarına neden olmuştur²⁶. Diğer taraftan, Avrupa Birliği ülkelerine dahil işletmelerin, Avrupa Birliği muhasebe politikalarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bu beklentilerinin gerçekleşmemesi, Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamalarında uyumun sağlanamamasının önündeki engellerden biri olmuştur²⁷.

Avrupa Birliği, birlik üyesi ülkeler arası mal, hizmet, insan ve sermaye serbest dolaşımının yanısıra, ortak para birimine (EURO) geçerek, tek bir parasal birlik olma sürecini de başlatmıştır. Birlik alanı içinde kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası izlenmeye başlanması, para ve sermaye piyasalarında da

²⁶ Serpil Bostancı, Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, 2002, s. 78

²⁷ Saim Üstündağ, Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, TURMOB Yayınları, Nisan 2000, s. 51

uyum ve konsolidasyonu gerekli hale getirmiştir²⁸. Tek pazar için gerekli muhasebe standart seti zorunluluğunun yanısıra işletmelerin, uluslararası ve özellikle ABD menşeli fonlardan yararlanma isteği, uluslararası muhasebe standartlarına uyumu gündeme getirmiştir.

Bu konjunktürde yaşanan gelişmeler uluslararası muhasebe standartlarının kabulünü kolaylaştırmıştır. 20. yüzyılın sonunda Uzakdoğu Asya, Latin Amerika ve özellikle 2000 yılından itibaren ABD ve Avrupa Birliği'nde başlayan ekonomik durgunluk süreci kısa sürede gelişmekte olan ekonomilere de yansımış ve finansal bilginin karşılaştırılabilirliği ve gerçek durumu yansıtabilirliği tüm sermaye piyasalarının ve çokuluslu şirketlerin en önemli ortak gereksinimi haline gelmiştir²⁹.

Bütün bu gelişmeler ışığında UMS'ye yönelen Avrupa Birliği'nin 2005'ten itibaren halka açık şirketlerin konsolide mali tablolarının UMS'ye uygun hazırlama kararını almasını sağlayan veya kolaylaştıran başlıca faktörler şunlardır; IASC ile IOSCO arasında imzalanan ve UMS'lerin uluslararası sermaye pazarlarında büyük ölçüde kabulünü sağlayan anlaşma, Avrupa'nın sermaye pazarlarını etkin hale getirme çabası ve Avrupa ile ABD'de görülen ve yatırımcıların güvenini sarsan muhasebe usulsüzlükleri.

2.2.1.1 IASC İLE ULUSLARARASI SERMAYE PAZARLARI KOMİSYONLARI BİRLİĞİ ARASINDAKİ ANLAŞMA

Uluslararası Sermaye Pazarları Birliği (IOSCO), ulusal sermaye pazarları düzenleyici kuruluşlarının oluşturduğu dünya çapında bir kurumdur. IOSCO ile IASC arasındaki çalışmanın tarihi 1993 yılına dayanmaktadır. Bu tarihte iki organizasyon, sınır ötesi halka arzda bulunan şirketlerin kullanabilecekleri temel muhasebe standartları oluşturmak için bir anlaşma yapmışlardır.

²⁸ Servet Özkök, Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ekim 2000, s. 88

²⁹ Cansen Başaran, Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı. 57, 2001, s. 156

1995'te IASC ile IOSCO yapılan çalışmayı daha da genişletmeye karar verdiler. IOSCO, üyelerine uluslararası halka açılmalarda oluşturulacak bu standart setine uygun hazırlanan finansal tabloları kabul etmeleri çağrısında bulunacağını belirtti. 1998 yılında IASC, 1993 yılında başladığı çalışmayı tamamladı. 17 Mayıs 2000'de IOSCO, teknik komitesinin temel standart seti üzerindeki incelemesini tamamlamasının ardından bu standartları onayladı. 30 adet standarttan oluşan bu temel muhasebe seti, IOSCO tarafından üyelerine sınır ötesi halka arzlarda bu setin kullanılmasına izin verilmesi yönünde tavsiye edilmiştir.

Üye ülkelerin bu tavsiye doğrultusunda sınır ötesi halka arzlarda bu standartları kullanan işletmelere izin vermeleri, uluslararası muhasebe standartlarının yaygınlaşmasını sağlayacaktır. Fakat Amerika, Kanada, Japonya gibi sermaye piyasası güçlü ülkelerin buna izin vermesi önemlidir.

Şu anda New York Borsasında işlem gören 3000'den fazla şirketin %13'ü yabancı uyruklu işletmelerdir. Amerikan borsasında işlem gören işletmelerin pek çoğu kendi ulusal standartlarına uygun finansal tablolar hazırlamakta ve sonra Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP) ile aralarındaki farkları düzeltmektedir. Bu işlem hem maliyetlidir hem de yatırımcıları şaşırtmaktadır³⁰.

Avrupa Birliği'nce UMS'lerin ortak standart seti olarak kabul edilmesine etki eden hususlardan biri de, IASC ile IOSCO arasında yapılan, uluslararası sermaye pazarlarında şirketlerin temel bir standart setine uygun yapacağı finansal tabloların kabul görmesi yönündeki anlaşma olmuştur. Bu anlaşma gereği IASC mevcut standartlarını tekrar gözden geçirerek 2000 yılında temel bir standart kümesi sunmuştur. IOSCO tarafından kabul edilen bu standart seti, sermaye pazarlarına IOSCO tarafından uygulanması yönünde görüş belirtmiştir.

³⁰ Thomas K. Grose, "Balancing the Books", *Time Europe*, Feb. 14, 2000 vol. No:6, (Çevrimiçi) www.time.com/time/europa/magazine/20007214/account.html, 14.05.2003

2.2.1.2 FİNANSAL PAZARLAR EYLEM PLANI

Avrupa Birliği ekonomik hayatı canlandırmak ve daha rekabetçi bir konuma ulaşmak için çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Finansal Pazarlar Eylem Planı (FSAP) da bu çalışmalardan biridir. 2000 Lizbon zirvesinde kabul edilen bu plan uyarınca Avrupa Birliği sermaye pazarları daha etkin ve verimli hale getirilmek istenmektedir.

FSAP'ın, Avrupa Birliği içinde güvenin sağlanmasına ve Birliğin kenetlenmesine katkıda bulunması amaçlanmıştır. Sermaye pazarlarını birleştirerek pazarların daha rekabetçi ve daha verimli hale gelmesi istenmektedir. Bunun da ekonomik hayata yeni iş imkanlarının oluşması, fiyatların düşmesi ve refahı artırması şeklinde etki etmesi beklenmektedir.

FSAP'ın uygulanmaya konması için gerekli adımlardan biri de, Avrupa muhasebe hukukunda planın uygulanmasını etkinleştirecek düzenlemelerin yapılmasıydı. Yapılacak muhasebe düzenlemesinde üç husus öne çıkmaktadır; hazırlanacak muhasebe düzenlemeleri tüm sermaye pazarlarına hitap edecek, yatırımcıların bilgi gereksinimlerini karşılayacak ve ortaya konan finansal bilgilere yatırımcıların güvenmesini sağlayacak şekilde formüle edilmeleri gerekmektedir.

Özellikle sermaye piyasalarının etkinliğinin artırılabilmesi için muhasebe sisteminin doğru, güvenilir ve kanıtlanabilir bilgi üretmesi gerekmektedir. Yatırımcılar için finansal bilgilerin aynı zamanda gerekli detayda ve zamanında üretilmesi önemlidir. Böylelikle kaynakların etkin kullanımı gerçekleştirilecektir³¹.

Günümüz ekonomi dünyasında sınırların ortadan kalkması yatırımcıların dünyanın herhangi bir yerinde yatırım yapmasını kolaylaştırmaktadır. Fakat yatırımcılar dünyanın farklı bölgelerinde değişik muhasebe sistemlerinin ürettiği finansal bilgilerle karşılaşmakta ve bu bilgilerin gerek sunum gerekse de içerik olarak farklı olmaları dolayısıyla alacakları yatırım kararları için rasyonel bir zemin oluşturmakta zorlanmaktadır.

³¹ Hülya Talu, Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarında Yeri ve Önemi, 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s. 129

Yatırımcıların global çapta yapacakları yatırımların daha da artması ve rasyonel olması için finansal tablolarla sunulan bilgilerin aynı içerikte olmaları, farklı ülkelerdeki kullanıcılara aynı anlamı ifade etmeleri -en azından kolaylıkla anlaşılabilir olmaları- gerekmektedir.

2.2.1.3 MUHASEBE USULSÜZLÜKLERİ

Avrupa Birliği'nin UMS'leri kabulünü kolaylaştıran bir diğer etken de yakın zamanda Amerika Birleşik Devletleri ve çeşitli Avrupa ülkelerinde görülen muhasebe yolsuzluklarıydı. Bu tür olayların meydana gelmesinde denetim ile ilgili sorunların yanısıra mevcut muhasebe standartlarının da önemli bir etkisi olduğu görüşü öne çıkmıştır.

Bu süreçte özellikle Enron olayı dolayısıyla, SEC ve onun standart koyucusu niteliğindeki Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) oldukça önemli eleştiriler aldı. Bu eleştiriler sonrası FASB standartları yeniden gözden geçirme ve IASB ile ortak çalışma kararı aldı³². Enron olayı uluslararası alanda pek çok önemli muhasebe politikası ile ilgili konuya ışık tutmuştur. Bu konuların Avrupa Birliği'nin 2005 yılı itibarıyla oluşturmak istediği etkili ve rekabetçi sermaye pazarı ile yakın ilgisi, Avrupa Birliği'nin Enron olayına daha çok önem vermesine yol açmıştır. Bu konuları ana hatlarıyla şöyle sıralamak mümkündür³³:

1. Finansal raporlama
2. Denetim
3. Şirket yönetimi
4. Uluslararası finansal sistemde şeffaflık
5. Finansal analistlerin araştırmaları ve derecelendirme kuruluşlarının rolü

Amerikan genel kabul görmüş muhasebe standartları, kurallara dayalı bir finansal raporlama yaklaşımına sahiptir. Bu kurallar bütünü binlerce sayfalık bir

³² Nail Sanlı, "Global Muhasebe Standartları", *Mali Çözüm Dergisi*, 25 Nisan 2003, sayı: 60, s.27

³³ A First EU Response To Enron Related Policy Issues, http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/news/ecofin_2004_04_enron_en.pdf, 16.04.2003, s. 1

toplama oluşturmaktadır. Örneğin türev araçlar için 600 sayfa, özel amaçlı işletmeler için ise 800 sayfadan fazla bir kurallar topluluğundan szedilmektedir³⁴. Kuralların bu kadar fazla olması, bazı durumlarda, hileli finansal tablo üretmek için bu kuralların kullanılması sonucunu doğurmaktadır.

Avrupa Birliği Komisyonu, Enron sonrası ilkelere dayalı finansal raporlama standartlarını daha çok desteklemiştir. Bu konjoktürde küresel ekonomik sistemi dikkate alarak ilke bazlı hazırlanan UMS, Avrupa’da daha fazla destek bulmuştur.

2.2.2 UMS’NİN ETKİN BİR ŞEKİLDE UYGULANMASININ SAğLANMASI

Uluslararası muhasebe standartlarından beklenen yararın sağlanabilmesi için bunların etkin bir Şekilde uygulanması temel koşuldur. Etkin bir uygulama için iki nşartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki şirketlerin UMS’yi ilk defa uygulamasının yol açabileceği sorunların saptanması ve bunların önlenmesidir. IASB bu problemi gidermek ve şirketlere yol göstermek amacıyla bir çalışma başlatmıştır.

Binlerce işletme gelecek 5 yıl içinde, başta Avrupa lkeleri olmak üzere birçok ülkenin aldığı kararlar doğrultusunda, finansal raporlamalarını uluslararası finansal muhasebe standartlarını kullanarak yapacaklardır. İşletmelere yapacakları bu değişime yardımcı olmak amacıyla 19 Haziran 2003’te IASB, ‘‘Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması’’ standartını (UFRS 1) yayımladı. Bu standart bir işletmenin uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal raporlamaya nasıl geçiş yapacağını açıklamaktadır.

İkinci nşart ise, kabul edilen UMS’lerin şirketler tarafından anlaşılabilir olması ve standartların uygulanmasının Avrupa ekonomik ve yasal çevresi ile uyumlu olmasıdır. Standartların Avrupa Birliği yasal ve ekonomik düzenine uygunluğunun sağlanması için ise onay mekanizması (endorsement mechanism) adı verilen yeni bir kurum oluşturulmuştur.

³⁴ A First EU Response ..., a.g.e, s. 1

2.2.2.1 ONAY MEKANİZMASI

UMS'lerin Avrupa Birliği'nce kabul edilmesi için yeni bir Avrupa Birliği mekanizması oluşturulmuştur. Bu mekanizmada Avrupa Birliği Komisyonu'nun başkanlığında ve üye ülkelerin temsilcilerinden oluşan Muhasebe Düzenleme Komitesi (Accounting Regulatory Committee), belirlenmiş Avrupa Birliği kuralları doğrultusunda hareket ederek, Komisyon'un önerilerini temel alarak, bir standardı onaylayıp onaylamama kararını verecektir. Bu mekanizmada ayrıca EFRAG tarafından oluşturulacak bir muhasebe teknik komitesi bulunacaktır. Muhasebe teknik komitesi onaylanan UMS'lerin Avrupa Birliği yasal çevresinde kullanılması ile ilgili teknik destek sağlayacaktır³⁵. Teknik komite aynı zamanda uluslararası muhasebe standardı oluşturulması sürecine aktif bir şekilde katılarak Avrupa Birliği görüşünü etkin şekilde anlatacaktır³⁶.

Avrupa Birliği, finansal raporlama kurallarını koyma yetkisini üçüncü bir tarafa devretmek istememektedir. Avrupa Birliği otoriteleri gerekli düzenleyici araçlara sahip olarak UMS ile ilgili önemli noksanlık ve kaygılarını düzeltmek istemektedir³⁷. Bu yapının amacı Avrupa Birliği'nin üzerinde direkt bir etkisinin olmadığı bir kurumun Birliği bağlamasını önlemek ve Avrupa Birliği'nin sosyal ve ekonomik çevresine uygun olmayan standartların neden olabileceği sorunların önüne geçmektir.

Avrupa Parlamentosu ve Konsey'inin uluslararası muhasebe standartlarını uygulanması hakkındaki düzenlemesinde UMS'lerin kabulünde iki temel kriter getirilmiştir:

1. 78/660/EEC Yönergesinin - 4. Yönerge- madde 2(3)'te ve 83/349/EEC yönergesinin madde 16(3)'de belirtilen ilkelere aykırı olmaması ve Avrupa kamu çıkarına uygun olması.

³⁵ International Accounting Standarts Mandatory For Listed Companies By 2005, (çevrimiçi) http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/smn/smn25/s25mn27.htm, 20/02/2003

³⁶ Financial Reporting: Commission welcomes Creation Of European Technical Expert Group, (Çevrimiçi) http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&doc=IP/01/899|0|AGED&lg=EN&display=, 13.03.2003

³⁷ EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward, (çevrimiçi) <http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2000/com2000-0359en01.pdf>, 10.11.2003, s. 7

2. Karar vermek için ve yönetimin sorumluluğunu değerlemek için gereken finansal bilgilerin anlaşılabilir, uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması kriterlerini sağlamalıdır³⁸.

Dördüncü yönerge madde 2 (3)'te, yıllık hesapların işletmenin varlıklarını, borçlarını, finansal durumunu ve kar ve zararını doğru ve dürüst - true and fair - vermesi gerektiği belirtilmektedir. Yedinci yönerge madde 16(3)'de ise yıllık konsolide hesapların işletmenin varlıklarını, borçlarını ve kar ve zararının doğru ve dürüst bir şekilde vermesi gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda kabul edilecek standartın onaylanması için doğru ve dürüst bir sunuma ulaşmayı sağlaması şartı getirilmiştir.

Standartların kabulünde temel iki fonksiyondan biri politik yapı olarak isimlendirilen ve standartların kabulü ile ilgili önerileri karara bağlayan bölüm iken ikinci yapı olan teknik komite ise önerilen standartlar üzerinde teknik yorumlar yapmakta ve kabul veya red görüşü sunmaktadır.

2.2.2.1.1 POLİTİK YAPI

Uluslararası muhasebe standartlarının onaylanması sürecinde en önemli rolü oynayan onay mekanizması iki ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden ilki politik seviye olarak adlandırılan ve herhangi bir standardın onaylanması veya onaylanmamasını Komisyonun'un önerileri doğrultusunda karara bağlayan bölümdür.

Muhasebe Düzenleme Komitesi'nin çalışması şu şekilde olmaktadır³⁹:

1. Komisyon, bir uluslararası muhasebe standardının kabulü (veya rededilmesi) yönündeki önerisini Muhasebe Düzenleme Komitesine sunar. Bu öneri, ilgili

³⁸ Regulation of the European Parliament and of the Council on the Application of International Accounting Standards, Article 3.2, (çevrimiçi) <http://www.iasplus.com/resource/euiasreg.pdf>, 03.06.2003

³⁹ Financial Reporting: The IAS Regulation- Frequently Asked Questions, http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&doc=MEMO/01/40|0|AGED&lg=EN&display=, 13.03.2003

standardın yararını, mevcut muhasebe yönergeleri ile uyumunu ve Avrupa'daki finansal raporlamaya uygunluğunu belirten bir Komisyon raporu ile beraber sunulur.

2. Muhasebe Düzenleme Komitesi, Komisyon'un önerisi hakkındaki kararını bir ay içinde oluşturur. Komite'deki oy hakkı Konsey'deki oy hakkı ile aynı olacaktır. Eğer Muhasebe Düzenleme Komitesi olumlu görüş bildirirse, Komisyon standardın Avrupa Birliği yasal çevresine uyumunu sağlamak için gerekli önlemleri alır.
3. Eğer Muhasebe Düzenleme Komitesi bir görüş bildirmezse veya negatif görüş bildirirse, Komisyon konuyu muhasebe teknik komitesine geri götürebileceği gibi konuyu Konsey'e de taşıyabilir.

2.2.2.1.2 TEKNİK YAPI

Teknik seviye, politik seviyenin kontrolü altında olan bir bölüm olacaktır. Bu seviye, uzman bir gruptan oluşacaktır. Bu grup hem uluslararası muhasebe standartları hem de Avrupa Birliği kuralları konusundaki bilgi seviyelerine dayanılarak oluşturulacaktır. Teknik seviye sadece UMS'leri incelemeyip aynı zamanda IASB'nin standart oluşturma sürecine de katkıda bulunacaktır⁴⁰.

26 Haziran 2001'de teknik yapı EFRAG tarafından oluşturulmuştur. Oluşturulan bu komitenin fonksiyonları aşağıdaki gibidir.

1. IASB'nin çalışmalarına etkin şekilde katılmak

Avrupalı standart hazırlayıcı kurumların, muhasebe mesleği mensuplarının, finansal tablo kullanıcılarının ve hazırlayıcılarının koordinasyonunu sağlamak ve IASB standart hazırlama sürecine etki etmek teknik grubun en önemli fonksiyonudur.

2. IASB standartlarının ve yorumlarının (interpretations) teknik değerlendirilmesi

⁴⁰ EU Financial Reporting Strategy, A.g.e., s. 8

Bir standart veya yorumun Avrupa Birliği'nde uygulanmasının kabulü veya reddi yönünde görüş bildirmek teknik komitenin ikinci önemli fonksiyonudur.

Teknik komite, ayrıca, Avrupa Birliği muhasebe yönergelerindeki değişimlere de ön ayak olacaktır. Teknik komite devamlı olarak UMS'leri ve yönergeleri inceleyerek aradaki uygunsuzlukların bulunmasına çalışacak, ve elde ettiği sonuçlar doğrultusunda yönergelerde gerekli değişikliklerin yapılması yönünde tavsiyede bulunacaktır. Teknik komitenin bir diğer görevi ise UMS'lerin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek problemleri araştırmak ve bunların çözümü için IASB ile gerekli çalışmaları yapmaktır. Sermaye pazarı yetkilileriyle görüşüp halka açık şirketler için uygulama kılavuzlarının hazırlanması da teknik komitenin çalışma alanı içine girmektedir.

2.2.3 YÖNERGELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI

UMS'nin halka açık şirketler için zorunlu hale getirilmesi ile Avrupa çapında yaklaşık 6700 şirket etkilenecektir. Bu şirketler dışında kalan şirketler için ise muhasebe yönergeleri temel teşkil etmeye devam edecektir. Yönergelerin bugünkü muhasebe teorisine aykırı olmamasına rağmen yine de UMS ile çelişen noktaları bulunmaktadır. Ayrıca ilk yayımlandıkları tarihten bugüne yeteri derecede güncelleştiremediği için bazı muhasebe konularını kapsamamaktadır.

İki temel nedenden dolayı bu durum yönergelerde değişikliği gerekli kılmıştır⁴¹:

1. Muhasebe yönergeleri bugünkü muhasebe gelişmelerine cevap vermelidir. Yönergeler UMS'lerde gelecekte yapılacak olası değişimleri karşılayacak bir şekilde yapılandırılmalıdır.
2. UMS'leri uygulayan şirketlerle uygulamayan şirketler arasında çok büyük farklar olmamalıdır. Böyle bir durum işletmelerin halka açılmaları sırasında daha yumuşak bir geçiş imkanı sağlayacaktır.

⁴¹ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council Amending Directives 78/660 EEC, 83/349 EEC and 91/674 EEC, (Çevrimiçi) http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2002/com2002_0259en01.pdf, 11.05.2003, s. 3

Bu sebeplerden dolayı Avrupa Birliği mevcut yönergelerini güncelleştirmek yönünde çeşitli çalışmalar yapmıştır. Bunun en önemli adımlarından biri de UMS 39'un Avrupa'da uygulanmasını sağlamak amacıyla bu standartla uyumlu bir yönerge hazırlanmasıdır -fair value directive-. Fakat daha kapsamlı bir çalışmanın gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yönergelerin UMS'lerle uyumlu olmasını sağlamak amacıyla Avrupa Komisyonu tarafından bir yönerge hazırlanmıştır – Proposal for a directive of the European parliament and of the Council amending directives 78/660/EEC, 83/349/EEC and 91/674/EEC-. Hazırlanan bu önerinin amaçları şöyle sıralanabilir;⁴²

1. Muhasebe yönergeleri ile UMS'ler arasındaki mevcut tüm farklılıkların ortadan kaldırılması
2. UMS'lerde mevcut olan seçilebilir muhasebe yöntemlerinin, AB yönergelerini temel alan AB şirketlerinin de kullanabilmesine olanak sağlanması ve bunun güvence altına alınması
3. Muhasebe yönergelerinin temel yapısını modern muhasebe uygulamaları ile uyumlu ve UMS'deki değişimlere cevap verebilecek şekilde esnek bir finansal raporlama çerçevesi haline getirmek.

Yönergelerin güncelleştirilmesi her ne kadar 2005'ten itibaren halka açık şirketlerin UMS'yi kullanmalarına ilişkin karardan bağımsız görünse de iki açıdan bu durum önemlidir. Birincisi, halka açık şirketler her ne kadar konsolide finansal tablolarını UMS'ye göre hazırlayacaklarsa da yine de yönergeler yıllık hesapların tutulmasında temel teşkil etmeye devam etmektedir. İkincisi ise yeni halka açılan şirketler UMS'ye uyumlu yönergeler ile hazırlanmış finansal tablolar ile sermaye pazarlarına girişte fazla problemlerle karşılaşmayacaktır.

⁴² Proposal for a Directive, a.g.e., s. 3-4

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI VE HALKA AÇIK TÜRK İŞLETMELERİNİN MUHASEBE SORUNLARI

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile sanayi ve ticarete önemli atılımlar yapılmıştır. 1950'lerden sonra özel girişimin ekonomik alandaki rolleri artmaya başlamıştır. Özel girişim ekonomide söz sahibi olması ile beraber dışa açılmalar başlamıştır. Bu noktada sermaye ihtiyacı ön plana çıkmaya başlamıştır ve sermaye pazarlarının önemi artmaya başlamıştır. Türk işletmelerin çeşitli yapısal sorunlarının yanısıra değişik muhasebe sorunları ile de karşı karşıya kalmışlardır. Sermaye Piyasası kanunu'nun kabul edilmesi Ve akabinde Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe alanındaki düzenlemeleri ile halka açık işletmelerin muhasebe sorunları bir ölçüde giderilmişse de arzu edilen düzeye ulaşamamıştır.

3.1 TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI

Türk muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi incelendiğinde, ticari ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin, muhasebe sistemimizi etkilediği görülmektedir. 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret genel hatlarıyla Fransız Ticaret Kanunu'nun bir tercümesiydi. Osmanlı İmparatorluğu'nun son döneminde muhasebe teori ve uygulamaları Fransız mevzuatının ve yayınlarının etkisi altında kalmıştır¹. 1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Ticaret Kanunu ile Alman mevzuatının etkisi görülmeye başlanmıştır. Bu kanunda, şirket hesaplarının tutuluş şekli ile karın hesaplanması üzerinde durulmuştur. 865 sayılı kanun, bilanço,

¹ Mustafa A. Aysan ,Burhan Sarioğlu, Kerem Sarioğlu, **Cumhuriyetin 75. Yılında Muhasebe Tarihi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1998, sf:15

gelir tablosunun düzenlenmesi ve hesap dönemleriyle sınırlı kalmakla birlikte envanter çalışmaları üzerine belirli esaslar getirmiştir².

865 sayılı kanun yerini 1957 yılında kabul edilen 6762 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'na bırakmıştır. Bu kanunun hazırlanmasında da yabancı kaynakların etkisi olmuştur. Anonim ve limited şirketlere, kıymetli evraka ilişkin hükümler İsviçre Borçlar Kanunu'ndan alınmış, ayrıca Alman ve İtalyan mevzuatlarının da etkileri olmuştur³. 1950'li yıllardan sonra ise Amerikan muhasebe sisteminin Türk muhasebe sistemi üzerinde önemli etkileri olmuştur.

Türkiye'de ortaklıkların muhasebesi, finansal tablo ve raporları ile ilgili ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda yer almıştır. Türk vergi hukukunda ise işletmelerin muhasebe ve kayıt düzenlemeleri ile mali tablolara ilişkin hükümler bulunmaktadır⁴.

TTK'da muhasebede kullanılacak defterler, amortisman ayırımı ve değerlendirme ile ilgili yöntem ve kurallar bulunsa da bir muhasebe standardından söz edilememektedir. VUK'da ise kayıt şekilleri, amortisman ve değerlendirme usulleri daha geniş ele alınmıştır. VUK'da belirtilen hükümler muhasebe kuralları olarak kullanılmıştır. Fakat VUK'taki düzenlemeler, vergi matrahını belirlemeye yönelik kurallardan oluştuğu için hazırlanan finansal tablolar devlet dışındaki finansal bilgi kullanıcıları için anlamlı olmaktan uzaktır.

1980'li yıllarda sermaye piyasasının gelişmeye başlamasıyla yatırımcıların önemi artmaya başlamıştır. Muhasebe sisteminde sağlanan bilgilerin yatırımcıları ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak olması, sermaye piyasasının etkinliğinin artmasını engellemiştir. Halka açık sermaye şirketlerinin sunduğu finansal bilgilerin önemi, bunlarla ilgili yeni düzenlemeler yapılmasını zorunlu kılmıştır.

² Yahya Arıkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 1996, sayı:36, s. 60

³ Arıkan, **a.g.e.**, s.61

⁴ Hamdi Bağcı, "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum", **7. Muhasebe Kongresi Bildiriler Kitabı**, İstanbul, Ekim 2002, s. 23

3.1.1 VERGİ USUL KANUNU

VUK, Türk işletmelerinin finansal tablolarının hazırlanması üzerinde en büyük etkiye sahip kanun olma niteliğini uzun yıllar boyunca devam ettirmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu'nun kabul edilmesinden sonra SPKu'nun belirttiği muhasebe ilkeleri ve kuralları, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklarda geçerli olmuşsa da, bu kanunun kapsamı dışında kalan işletmeler için VUK'un muhasebe kuralları geçerli olmaya devam etmiştir.

Vergi Usul Kanunu, vergi düzenlemeleri için geliştirilmiş bir kanundur. VUK'un temel özelliği içerdiği muhasebe kurallarının işletmelerin vergi matrahına ulaşmaları için formüle edilmiş olmasıdır.

3.1.2 TÜRK TİCARET KANUNU

Ticaret hukukunun, muhasebe ile ilgili bölümüne geniş bir kavram olarak muhasebe hukuku adı verilmektedir. TTK'daki hesap düzeni ile ilgili hükümler işletmeyi, işletmedeki ilgilileri ve üçüncü kişileri korumak amacıyla konulmuştur⁵. TTK'da her iktisadi kıymet için ayrı bir değerlendirme ölçüsü belirlenmemiştir. Kanunun 75. Maddesinde: “ Bütün aktifler en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen ve ihtilafli bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar itibari miktarlarına göre hesap edilir. Pasifler hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleriyle ticari kurumların envanter ve bilançoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur⁶.”

⁵ Hanifi Ayboğa, “Anonim Şirket Organlarının Muhasebeye Yönelik Görevleri ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2002, Sayı: 58, s. 83

⁶ Reşit Emre Büyükişık, “Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Şubat 2002, s. 93

3.1.3 SERMAYE PİYASASI KANUNU

Halka açık işletmeler Sermaye Piyasası Kanunu'na tabidirler. Sermaye Piyasası Kurulu, halka açık anonim şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının tutulmasında, mali tablolarının düzenlenmesinde, muhasebe verilerinin kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulacak kuralları ve ilkeleri tebliğlerle düzenlemiştir⁷. Sermaye pazarlarının gelişmesinde kilit rolü oynayan yatırımcılar olduğundan hazırlanan finansal tablolar, ve kullanılan muhasebe standartları yatırım kararı alacak kişi ve kurumların ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmelidir.

1989 yılında SPKu tarafından yayımlanan “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin Tebliğ” ile ilk defa bir kamu otoritesi finansal verilerin finansal tablolarda ekonomik özlerinin esas alınarak gösterilmesi istenmiştir⁸.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayımlamış olduğu tebliğlerde finansal verilerin finansal tablolarda ekonomik özlerinin dikkate alınarak gösterilmesi istenmişse de bunlar açık ve kesin hükümler haline getirilmediğinden bazı konularda VUK hükümleri dışına çıkılamamıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe ile ilgili yayımladığı tebliğler:

1. Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ
2. Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında XI-3 No.lu Tebliğ
3. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ,
4. Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ

⁷ Yavuz Çiftçi, “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İşletme Fakültesi Dergisi*, Kasım 1997, s. 181

⁸ Hamdi Bağcı, a.g.e, s. 24

5. Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ.
6. Sermaye Piyasası Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe ek yayımlanan tebliğler,
7. Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, Seri: XI No: 19 (27.08.2001)
8. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, Seri: XI No: 20 (28.10.2001)
9. Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, Seri: XI No: 21 (13.10.2001)

SPKu yayımladığı tebliğlerle, Avrupa Birliği'ne üye olmak isteyen Türkiye'nin muhasebe hukukunu yönergeler ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırmasında önemli bir rol üstlenmiştir. Avrupa Birliği'nin 2005'ten itibaren halka açık işletmeler için uluslararası muhasebe standartlarını zorunlu kılması ile SPK da Türk işletmeleri için benzer bir çalışma başlatmıştır.

3.2 TÜRKİYE'DE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

Maliye Bakanlığı tarafından 26 Aralık 1992'de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayımlanmıştır. 1 Ocak 1994 yılında yürürlüğe giren bu tebliğin amaçları aşağıdaki gibidir⁹:

- a) Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almalarında yararlı bilgileri sağlamak.
- b) Gelecekte gerçekleşecek nakit akımlarının değerlendirilmesinde yararlı bilgiler sağlamak.
- c) İşletmelerin varlıkları, kaynakları ve bunlardaki değişiklikler ile işletmenin faaliyet performansı hakkında bilgi sağlamak.

⁹ 1. Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Mali Tablo İlkeleri, Mali Tabloların Amaçları

MSUGT ile bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, bu tebliğin belirttiği usul ve esaslara uymak zorundadırlar¹⁰. Bu tebliğe göre ilgili mali tablolar yedi tane belirlenmiştir;

1. Bilanço
2. Gelir tablosu
3. Satışların maliyeti tablosu
4. Fon akım tablosu
5. Nakit akım tablosu
6. Kar dağıtım tablosu
7. Özkaynaklar değişim tablosu

Bu tablolardan bilanço ve gelir tabloları ana finansal tablolar olarak belirlenmiş, diğerleri ise yardımcı tablolar olarak isimlendirilmiştir. Bu düzenlemenin genelde Avrupa Birliği yönergeleri ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu söylenebilir. Tebliğdeki en önemli eksiklik muhasebede ölçme ve değerlemeye ilişkin ilke ve standartlar getirmemiş olmasıdır. Bu durum vergi mevzuatının muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisinin devam etmesine yol açmıştır¹¹.

3.2.1 TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA ÇABALARI

Maliye Bakanlığı, 1989 yılında kabul edilen “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” adlı 3568 sayılı kanuna dayanarak “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği”ne (TÜRMOB) ilişkin yönetmelik yayımlamıştır. Bu

¹⁰ Veysi Seviğ, “Muhasebe Sistemi Uygulamasının Başlangıcı”, **ISMMMO Yayın Organı**, Eylül-Ekim 1993, sayı:22, s. 14

¹¹ Yavuz Çiftçi, a.g.e. s. 183

yönetmelik muhasebe ve denetim alanında ilke ve standartlar belirleme yetkisini TÜRMOB'a vermiştir. TÜRMOB, 1994 yılında bu yetkiye dayanarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu (TMUDESK) kurmuştur¹².

Bu kurulun amacı uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ulusal standartlar oluşturmaktır. Ulusal standart setinin oluşturulmasıyla ülkemizdeki standartlarda tekdüzenin sağlanması ve dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının daha kaliteli bilgiye ulaşmaları amaçlanmıştır¹³. Fakat TMUDESK'in istenilen sonuçları sağlayamaması Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun oluşturulmasına yol açmıştır. Bu kurul ulusal muhasebe standart seti oluşturmaya çalışmakta ve bu setin uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmasını amaçlamaktadır.

3.3 SERMAYE PİYASASI KURULU MUHASEBE STANDARTLARI İLE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ARASINDAKİ FARKLAR

Sermaye Piyasası Kurulu, düzenlemelerinde uluslararası gelişmeleri dikkate almaktadır. Fakat mevcut durumda hala SPKu'nun muhasebe standartları ile UMS'ler arasında pek çok fark bulunmaktadır. SPKu muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki en önemli fark enflasyon muhasebesi, konsolidasyon konularıdır.

3.3.1 MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLENMESİ

SPKu kuralları menkul kıymetlerin ilk değerlemesinde, elde etme maliyetlerinin kullanılması gerektiğini belirtmektedir. Fakat, aynı maddede

¹² Fikter Otlu, "Holding İşletmelerinde Mali Tabloların Konsolidasyonu", A.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Haziran 1999, s. 102

¹³ Yavuz Çiftçi, a.g.e, s. 183-184

işletmelerin isterlerse satın alma bedeline bağlı olarak yaptıkları harcamaları gider olarak gösterbilecekleri belirtilmiştir¹⁴.

UMS'ye göre bütün finansal varlıklar ve borçlar maliyetleri ile değerlendirilmelidir. Bu maliyet ilgili varlık veya borcu satın alma için verilen ücretlerin makul değeridir. UMS satın alma değeri haricindeki diğer giderlerin, gider yazılmasına izin vermemektedir. İşlem maliyetleri finansal araçların ilk değerlendirilmesine dahil edilmelidir¹⁵.

SPKu, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören hisse senetlerinin bilanço gününden önceki 5 işgünü içinde oluşan ağırlıklı ortalama fiyatların ortalamasına göre değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Devlet tahvili, Hazine bonusu gibi kamu menkul kıymetlerinde ise bu kıymetlerin vadelerinde elde edilecek gelirin ilgili menkul kıymetin satın alınmasından bilanço tarihine kadar geçen süreye düşen kısmı için gelir tahakkuk ettirilir. Bu tutar "gelir tahakkukları" adı altında bilançoda gösterilir. Yatırım fonu katılım belgeleri ise ilgili fonun bilanço tarihinde açıkladığı "alış fiyatı" üzerinden değerlendirilir. Borçlanmayı temsil eden ve borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören diğer menkul kıymetler ise bilanço tarihindeki ağırlıklı ortalama fiyatları üzerinden değerlendirilir.

Borsalar ve diğer piyasalarda işlem görmeyen menkul kıymetler ise elde etme maliyetlerine göre %10 veya daha fazla bir oranda değer kaybetmeleri ve bunun yakın bir zamanda ortadan kalkacağına dair objektif bir kanıt bulunmadığı durumda rayiç değerleri ile değerlendirilir. Bu değer borçlanma araçları için T.C. Merkez Bankası'nın açıkladığı iskonto oranı üzerinden hesaplanan değer iken, hisse senetleri için net defter değeridir.

UMS'de ise ilk değerlemeden sonra aşağıda belirtilen istisnalar dışında makul (fair) değer ile değerlendirilir¹⁶.

¹⁴ SPK Tebliği Seri:XI No:1, madde 21

¹⁵ UMS 39, Paragraf 66,67

¹⁶ UMS 19, Paragraf 17

- a) İşletmeden kaynaklanan ve ticari amaçla tutulmayan krediler ve alacaklar.
 - b) Sabit veya belirlenebilir ödemeleri bulunan sabit vadeli araçlar, borç senetleri veya öncelikli hisseler gibi işletmenin vadeye kadar elinde tutmayı amaçladığı ve elinde tutabileceği araçlar.
 - c) Makul değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen finansal varlıklar.
- Bu tür varlıklar itfa sonrası kalan maliyetleri ile bilançoda gösterilirler.

3.3.2 STOKLARIN DEĞERLENMESİ

SPKa, stokların elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. UMS'de stokların değerlendirilmesinde aynı kuralı kabul etmektedir. Net gerçekleşebilir değer tanımı hem UMS'de hem de SPKa'da aynı şekildedir: net gerçekleşebilir değer bir varlığın satış fiyatından o varlığın tamamlanması ve satılması için katlanılan maliyetler çıktıktan sonra kalan değerdir.

SPKa'da net gerçekleşebilir değer uygulanabilmesi için net gerçekleşebilir değer elde etme maliyetine göre en az %10 değer düşüklüğü göstermesi ve bu düşüklüğün yakın zamanda ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin bulunmaması gerekmektedir. UMS'de ise net gerçekleşebilir değer esasının uygulanmasında “%10 koşulu” bulunmamaktadır.

Genel üretim giderlerinin, SPKu tebliğinde gider türlerine ve mamul maliyetlerine uygun esaslar kullanılarak dağıtılması gerektiği belirtilmiştir. SPK tebliğinde atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit üretim giderlerinin üretim maliyetleri dışında tutulması gerektiği belirtilmektedir. Bu hususlarda UMS'de SPKa ile aynı yöndedir. Fakat UMS, normal kapasiteden çok daha fazla bir üretim hacmi oluşmuşsa her bir mamule düşen sabit genel üretim giderinin düşürülmesi gerektiğini belirtmektedir¹⁷.

¹⁷ UMS 2, Paragraf 11

3.3.3 ALACAKLAR

Alacaklar, SPKu tebliğine göre kayıtlı değerleri ile gösterilirler. Avans, depozito ve teminat dışında kalan senetli alacaklar ve 3 aydan daha uzun vadeli senetsiz alacaklar reeskont işlemine tabi tutulurlar. SPKa aynı zamanda vadeli çek ve poliçelerin de reeskonta tabi tutulmasını istemektedir.

Ayrıca SPKa, alacakların tahsil edilemeyecek kısmının tahmin edilerek bu tutar için şüpheli alacak ayrılması gerektiğini belirtmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarında şüpheli alacaklarla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır¹⁸.

3.3.4 MADDİ DURAN VARLIKLAR

SPKu tebliğine göre maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirme hariç olmak üzere, elde etme maliyeti ile değerlendirilirler. Maddi duran varlığın maliyeti, satın alma bedeli ile birlikte satınalmaya bağlı yapılan giderler, alış ve ithalde ödenen vergiler ve varlığın kullanıma hazır hale gelmesi için katlanılan giderlerin toplamından oluşur. UMS'de de maddi duran varlıkların maliyet değerleri ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

SPKu tebliği madde 30'da maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların satın alınmasında kullanılan kredilerden kaynaklanan finansman giderleri ve kur farklarının aktifleştirilebilmesine, ve bu tutarın ilgili varlığın kalan itfa süresi içinde itfa edilmesine izin verilmiştir. UMS'de ise ilgili varlığın kullanıma hazır hale gelmesinden sonra devam eden borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermemektedir.¹⁹ UMS 21'de ise dövizle

¹⁸ Servet Özkan, Muhasebe Hukukumuzda Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla Karşılaştırılması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s. 94

¹⁹ UMS 23, Paragraf:23

borçlanılarak alınan varlıkların aktifleştirilmesinden sonra oluşan kur farklarının varlığın maliyetine ilave edilmesine izin verilmiştir²⁰.

SPKa'da maddi duran varlığın ömrünü uzatan, üretim maliyetlerini azaltan ve kapasitesini artıran yatırım harcamaları maddi duran varlığın değerine eklenir ve varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilir. Bunun dışında kalan normal bakım ve onarım giderleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmezler. UMS'de bu konuda SPKa ile aynı yöndedir.

3.3.5 İŞTİRAKLER

SPKa'ya göre (madde 29) iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler elde etme maliyeti üzerinden değerlendirilir. Borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler bilanço gününden önceki son 5 işlem gününün ağırlıklı ortalama fiyatlarının ortalaması üzerinden değerlendirilir. Borsa ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler ise net defter değeri ile elde etme maliyetinden küçük olanı ile değerlendirilir.

Uluslararası muhasebe standartlarında ilgili şirket (associate) , bağlı şirket veya ortak girişimden farklı bir işletmedir. Bu işletmenin üzerinde yatırımcının önemli bir etkisinin olup olmadığına bakılır. Bu etkinin eğer yatırımcı şirketin %20'sinden fazlasına sahip ise var olduğu kabul edilir ve özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilir.

3.3.6 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

SPKu tebliğinde (seri: XI, no: 1) araştırma ve geliştirme giderlerinin, yeni bir ürün veya teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma

²⁰ UMS 1, Paragraf:22

bulgularının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katlanılan geliştirme giderlerinden oluştuğu belirtilmiştir. SPKu tebliğinde belirli koşulların varlığı halinde ilgili araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilebileceği ve tutarın 5 yıl içinde itfa edileceği belirtilmiştir. Aşağıda belirtilen unsurların varlığı halinde aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri, belirtilen unsurların ortadan kalkması halinde itfa edilmeyen tutarları faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

- a) Açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrı ayrı belirlenebilmesi.
- b) Kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları.
- c) Ürünün veya projenin teknik olarak gerçekleştirilebilir olması.
- d) Yeni ürünün veya hizmetin pazarlanma veya işletme için yararlı olma imkanının bulunması.
- e) Projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması.

UMS 38'de maddi olmayan bir varlığın yaratılmasında iki aşamanın var olduğu belirtilmektedir: araştırma aşaması ve geliştirme aşaması. Eğer işletme araştırma ve geliştirme aşamaları arasında ayırım yapamıyorsa, işletme yapılan harcamaların araştırma aşaması için olduğunu kabul etmelidir. Araştırma aşaması harcamaları giderleştirilirken, geliştirme aşaması harcamaları belirli unsurların varlığı halinde aktifleştirilebilmektedir²¹. Bu unsurlar SPKu tebliğinde belirtilen unsurlarla aynıdır, yalnızca UMS artı olarak geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlığa ait harcamaların güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmasını istemektedir²².

Aktifleştirilen geliştirme giderleri ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü göz önüne alınarak itfa edilir. Bu sürenin 20 yılı aşamayacağı hükmü konulmuştur. İtfa ilgi varlığı kullanıma hazır hale gelmesi ile başlar.

²¹ UMS 38, paragraf 42,45

²² UMS 38, paragraf 45

3.3.7 HAKLAR VE ŞEREFİYE

Patent, lisans, teknik bilgi birikimi, işletme hakkı, marka ve benzeri haklar SPKu tebliğine göre elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Haklar yararlanma süreleri içinde, bunun belli olmaması veya tesbit edilememesi halinde 5 yıllık eşit taksitlerle itfa olunur. Haklar UMS'de de aynı yöntemle muhasebeleştirilir, yalnız itfa sürelerinin 20 yılı geçmeyeceği hükmü konulmuştur.

Şerefiye, SPKu tebliğine göre, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile sözkonusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır. SPKa, şerefiyenin 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilmesi gerektiğini belirtmektedir. UMS 22'de şerefiyenin tanımı SPKa ile aynı yöndedir. Şerefiyenin itfasında ise UMS 20 yılı geçmemek şartıyla yararlı ömür esasına göre şerefiyenin itfa edilmesi gerektiğini belirtmektedir²³.

3.3.8 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

SPKu tebliği madde 33/A inşaat sözleşmelerinin nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgilidir. Bu maddeye göre müteahhit sıfatıyla üstlenilen yıllara sari inşaat işleriyle ilgili inşaat sözleşmelerinin mali tablolara yansıtılmasında “sözleşmenin tamamlanması” yöntemi kullanılır. Bu yöntemde yıllar içinde bir yıllara sari inşaat işiyle ilgili katlanılan maliyetler ve kazanılan hakedişler ilgili iş tamamlanana kadar bilançoda biriktirilir ve inşaat tamamlandığı yıl ilgili maliyetler ve hakedişler gelir tablosuna aktarılır.

UMS'de ise yıllara sari inşaat işiyle ilgili toplam gelir, geçmiş ve gelecekteki maliyetler ve işin tamamlanma yüzdesi ölçülebiliyorsa veya güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa “tamamlanma yüzdesi” yönteminin kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Bu yöntemde her yılın geliri ve gideri hesaplanarak gelir tablosuna aktarılır.

²³ UMS 22, paragraf 44

3.3.9 AMORTİSMANLAR

SPKu tebliğine göre işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve sınırlı bir ömre sahip olan duran varlıklar için amortisman ayrılması şarttır. İşletmeler normal, azalan bakiyeler veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerini kullanabileceklerdir. SPKu, amortismana tabi varlıkların faydalı ömürlerin gerçekçi tahminlere dayanılarak hesaplanarak amortisman oranların belirlenmesinde kullanılabileceğini belirtmiştir. Fakat şirketlerin vergi mevzuatı hükümlerine uymalarının yukarıda belirtilen hükme aykırılık teşkil etmeyeceğinin aynı maddede belirtilmesi faydalı ömür esasının uygulanabilirliğini yok etmiştir.

UMS, amortisman hükümlerinde SPKa ile genelde uyumludur. UMS 16'da amortisman ile ilgili hükümler bulunmaktadır. UMS'nin SPKa'dan ayrıldığı nokta hurda değerın amortisman hesaplanmasına baz alınacak tutarının bulunmasında kullanılmasıdır.

3.4 TÜRK İŞLETMELERİNİN FİNANSAL RAPORLAMA SORUNLARI

Uluslararası ekonomi alanında yaşanan gelişmeler sonucu Avrupa Birliği, üye ülke şirketlerinin bu gelişmeler cevap verebilmeleri için çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Muhasebe alanında yapılan düzenlemeler ile Avrupa Birliği şirketlerin sorunlarına çözüm getirmeye çalışmaktadır. Türkiye'de de şirketler çeşitli muhasebe problemleri ile karşı karşıyadır. Ulusal muhasebe standart setinin olmaması dolayısıyla vergi kanunları hazırlanan finansal tablolar üzerindeki etkisini devam ettirmektedir. Ayrıca değişik mevzuatlar dolayısıyla farklı finansal tabloların hazırlanması da işletmeler için bir problem yaratmaktadır. Enflasyon muhasebesi ve konsolidasyon konusunda da önemli eksikleri bulunmaktadır.

3.4.1 ULUSAL MUHASEBE STANDART SETİNİN OLMAMASI

Türk işletmeleri için en önemli sorun tek tip ulusal muhasebe standart setinin olmamasıdır. Bir işletme finansal raporlarını hazırlarken MSUGT, VUK ve TTK hükümlerine uygun davranmak durumundadır. Bu işletme aynı zamanda Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ise SPKu kurallarına uygun finansal tablo da hazırlamak durumundadır. Eğer bu işletme yurt dışı ile ortaklık ilişkisi varsa veya yurt dışı sermaye pazarlarında menkul kıymet ihraç ettiyse uluslararası muhasebe standartlarını da uygulamak durumdadır.

Ülkemizde uzun yıllar Vergi Usul Kanunu'nun muhasebeye ilişkin hükümlerinin, muhasebe ilkeleri yerine ikame edilmesi sonucu, bilgi verme amacı ikinci planda kalan, yalnızca vergilendirmeye yönelik finansal tablolar üretilmiştir²⁴. 1994 yılında yürürlüğe giren MSUGT ve 1989 yılında yayımlanan SPKu tebliği muhasebe ilkeleri açısından çok önemli gelişmeler sağlamışsa da, bazı muhasebe konularının bu tebliğlerde yer almamış olması büyük bir eksiklik olarak ortaya çıkmaktadır.

Fakat ulusal muhasebe standart seti konusundaki eksikliğin giderilmesi için son yıllarda yapılan çalışmalar hızlanmıştır. 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen EK-1'inci madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçen TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları oluşturmak için taslak metinleri kamuoyuna açıklamıştır. TMSK ülkemizde uygulamada birlikteliği sağlayacak muhasebe standartlarını saptayıp geliştirmeye çalışırken, aynı zamanda ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumunu da sağlamayı amaçlamaktadır.

Birbirlerinden farklı muhasebe setlerinin, veya muhasebe ilke ve kurallarının varlığı işletmeler açısından zaman ve maliyet problemleri oluşturmaktadır.

²⁴ Göksel Yücel, "Globalleşen Dünya'da Türk İşletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Kasım 1993, s. 18

Yatırımcılar ise farklı finansal rapor sonuçları karşısında şaşırmakta ve alacakları karar için rasyonel bir zemin oluşturmakta zorlanmaktadırlar. Bütün bu sebepler dolayısıyla ulusal munsebe standart setinin oluşturulması önem arz etmektedir.

3.4.2 HAZIRLANACAK FİNANSAL TABLOLAR

Günümüzde muhasebe bilimi ve gelişmiş muhasebe uygulamaları bilanço, gelir tablosu -kar ve zarar tablosu – ve nakit akış tablosunu üç temel finansal tablo olarak kabul etmektedir²⁵. Ülkemizde ise temel finansal tablolar olarak bilanço ve gelir tablosu anlaşılmaktadır. TTT, VUK hükümleri ve ülkemizde muhasebe yapılagelmişleri bu konudaki temel etkenler olmuştur²⁶.

Halka açık işletmelerin bir kısmı yurt dışı sermaye piyasalardan fon sağlamaya çalışmaktadır. Bu işletmelerin finansal raporlama yükümlülükleri dolayısıyla maliyetleri artmaktadır. Bu bağlamda Turkcell şirketi ilginç bir örnek oluşturmaktadır. Turkcell şirketi SEC kaydı öncesi VUK'a göre finansal tablolar hazırlamaktaydı. Fakat Nisan 1998'de aldığı sendikasyon kredisi ve Haziran 1998'de yaptığı tahvil ihracı sonrası Amerikan GAAP'a göre finansal tablolar hazırlamaya başlamıştır. Ayrıca SEC kaydı sonrası SEC'e her çeyrekte 6K raporlaması ve yılda bir kez 20F raporlaması yapmak durumundadır. 2000 yılındaki halka arz sonrası ise her çeyrekte SPKu kurallarına göre finansal tablolar oluşturmak durumunda kalmıştır. Aralık 2002'deki Telia/Sonera birleşmesi sonrası ise yine SEC'e verilmek üzere her çeyrekte UMS raporlaması yapma durumunda kalmıştır.²⁷

3.4.3 ENFLASYONUN FİNANSAL RAPORLAR ÜZERİNE ETKİSİ

Finansal raporlama açısından ülkemizin ekonomik koşullarının uluslararası tanımlara göre hiperenflasyon olarak nitelenmesi, bu konuda ciddi bir düzenlemenin olmadığı ülkemizde, işletmelerin hazırladıkları finansal raporlar uluslararası

²⁵ Yücel, a.g.e., s. 14

²⁶ Yücel, a.g.e., s. 15

²⁷ Ekrem Tokay, Halka Açık Şirketlerin Sorunları ve Beklentileri Turkcell Deneyimi, (çevrimiçi) <http://www.tusiad.org/haberler/basin/seffaflik.pdf>, 17.6.2003, s. 76

standartlara göre yararsız olduğu şeklinde değerlemelere neden olmaktadır²⁸. Enflasyonun olması tarihi maliyetlere göre düzenlenmiş finansal tabloların bilgi değerini azaltmaktadır. Enflasyon nedeni ile finansal tablolarda oluşan negatif etkilerin giderilmesi amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır ama enflasyonun çok yüksek olması bu düzenlemelerin etkisini azaltmaktadır.

3.5 SERMAYE PİYASASI KURULUNUN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM ÇALIŞMALARI

Mevcut durumda Sermaye Piyasası Kurulu muhasebe standartları ile UMS'ler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. SPKu aradaki farklılıkları giderme yönünde önemli adımlar atmıştır. SPKu 31 Aralık 2001'de uygulamaya koymak istediği fakat daha sonra 2003 yılı dönem sonu bilançoları için zorunlu hale getirdiği enflasyon muhasebesi ve konsolidasyon tebliğlerini yayımlamıştır. Böylece uluslararası muhasebe standartları ile SPKu kuralları arasındaki en önemli iki farklılık olan bu konularda önemli bir mesafe alınmış olacaktır.

SPKu'nun daha kapsamlı bir çalışması ise mevcut UMS'lerin çevrilmesi ile oluşturduğu ve ülkemiz muhasebe standartlarına çok büyük değişiklik getirecek olan tebliğ hazırlama çalışmasıdır. SPKu, "SPK Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Standartlarla Tam Uyum Projesi"²⁹ adını verdiği bu projede bir tebliğ taslağı hazırlanmış ve kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. SPKu 2003 yılı içinde bu tebliği yayımlamaya çalışmaktadır.

²⁸ Yücel, a.g.e, sf:22

²⁹ Selda Aytekin, Esra Peri, "SPK Finansal Raporlama Standartları'nın UFRS İle Uyumunda Alınacak Önlemler", Activeline Aylık Bankacılık, Finans, İnsan Kaynakları ve Teknoloji Gazetesi, Şubat 2003, sf: 26

SONUÇ

Bu çalışmada UMS'nin Avrupa Birliği'nde kabul süreci ve bunun Avrupa Birliği'nde yarattığı gelişmeler ile Türkiye'deki halka açık şirketlerin durumu incelenmiştir. Çalışmanın birinci kısmında uluslararası muhasebe standartları, Avrupa Birliği, ilgili temel açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde ise Avrupa Birliği'nde uluslararası muhasebe standartlarının kabulü ile ortaya çıkan yeni durum ve bu durumun Avrupa Birliği muhasebe hukuku ve muhasebe düzenlemeleri üzerine etkisi araştırılmıştır. Türkiye muhasebe hukukunun uluslararası muhasebe standartları karşısındaki durumu ve halka açık Türk işletmelerinin muhasebe sorunları üçüncü bölümde incelenmiştir.

Muhasebe bilimi, ticaretin ortaya çıkması ile temelleri atılmış ve ekonomik hayatın gelişmesiyle gelişen bir bilim dalı olmuştur. Ekonomiye yön veren dinamikler muhasebeyi de etkilemiştir. Küreselleşme ile gelişen uluslararası ticaret, Dünya'da yeni bir ekonomik hayatın oluşmasına neden olmuştur. Muhasebe bilimi de kendini bu şartlar karşısında yenilemiş ve geliştirmiştir. Bu gelişim sürecinin iki önemli noktası bulunmaktadır; biricisi, muhasebe ekonominin ortaya çıkardığı ekonomik olayları kaydetmek için yeni kurallar oluşturmuştur. İkinci nokta ise, değişik muhasebe sistemleri birbirine yakınlaşmış ve ortak bir muhasebe lisanı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Avrupa Birliği 2000'li yıllarda tek bir ekonomik ve siyasi birlik olma yoluna girmiştir. Bu geniş çaplı birliğin etkin ve verimli olması için pek çok alanda üye ülkeler arası düzenlemeler yapılmaktadır. Muhasebe ile ilgili düzenlemelerde Avrupa Birliği'nde üye ülkelerin muhasebe sistemlerinin yakınlaştırılmasında dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergelerle önemli gelişmeler sağlanmıştır. Fakat Avrupa Birliği'nde muhasebe kurallarının yeni ekonomik sisteme uyum sağlayacak şekilde geliştirilememesi ve Avrupa Birliği şirketlerinin uluslararası sermaye piyasalarına ulaşmada zorluklar yaşamaları, Avrupa Birliği'nde yeni bir muhasebe politikasının oluşmasına yol açmıştır. Bu yeni politika halka açık şirketlerle başlayarak Avrupa Birliği işletmelerinin kullanacağı ortak bir muhasebe standart setinin oluşturulmasını

öngörmekteydi. Bu alanda öncelikle tek pazar olma, yatırımcı güveninin sağlanması ve halka açık şirketlerin muhasebe sorunlarına çözüm getirme gibi faktörlerin etkisiyle 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları yönünde bir düzenleme yapılmıştır.

Avrupa Birliği oluşturmak istediği tek sermaye pazarı için uluslararası muhasebe standartlarını konsolide finansal tablolar için geçerli tek muhasebe standart seti yaparken, aynı zamanda, daha uzun vadede uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu bir muhasebe hukuku oluşturmak istemektedir. Bu amaçla, halka açık şirketler için UMS'nin kullanılmasını öngören düzenlemeye koydukları iki seçenek ile düzenlemenin, halka açık şirketlerin yıllık hesaplarını ve diğer şirketleri de kapsayacak şekilde genişletilebilmesi için üye ülkelere de bir fırsat vermişlerdir. Avrupa Birliği, muhasebe yönergelerini UMS ile uyumlu hale getirmek için başka düzenlemeler de yapmıştır. Bütün bu sonuçlar itibariyle 2005 yılı çok önemli bir tarih olacaktır. 2005 yılından sonra Avrupa Birliği'nin UMS'yi geniş ölçüde kullanması gerçekleşecektir.

Türkiye, Avrupa Birliği'ne girmek için önemli bir süreç içindedir. Bu süreç, pek çok alanda Avrupa Birliği kriterlerini gerçekleştirmek yönünde önemli çalışmalar yapılmasını gerektirmektedir. Türk işletmelerinin karşılaştığı veya yakın zamanda karşılaşacağı sorunlar şu anda Avrupa Birliği işletmelerinin sorunlarına benzer olacaktır. Bu sorunların başlıca nedenlerinden biri olan muhasebe sistemi konusunda çağdaş uygulamaları dikkate alan düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

SPKu, halka açık Türk işletmelerinin dünyadaki diğer şirketlerle aynı rekabet avantajına sahip olması için muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırmalıdır. SPKu, bu konuda yapmış olduğu çalışmaları en kısa zamanda tamamlayıp yürürlüğe koymalıdır. Halka açık şirketlerin durumu kadar diğer işletmelerin durumu da önem arz etmektedir. Sermaye piyasası kanununa tabi olmayan işletmeler için de, acil olarak, gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Türkiye özellikle son yıllarda Avrupa Birliği'ne üye olmak için önemli çabalar göstermektedir. Eğer Avrupa Birliği'ne üye olmak isteniyorsa gerekli altyapıların oluşturulması gerekmektedir. Avrupa Birliği uluslararası muhasebe standartlarına doğru bir yönelim içindedir ve bu yönelişin uzun soluklu olacağı beklenmektedir. Türkiye'de muhasebe standartlarını en kısa zamanda uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirmelidir. Bu uyum sadece halka açık şirketleri kapsamamalıdır, tüm işletmeleri içine alan düzenlemenin yapılması gereklidir.



KAYNAKÇA

- Arıkan, Yahya: “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Nisan 2003, sayı:36, s.60-71
- Ayboğa, Hanifi: “Anonim Şirket Organlarının Muhasebeye Yönelik Görevleri ve Sorumlulukları” **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2002, Sayı: 58,
- Aytekin,Selda, Peri, Esra: SPK Finansal Raporlama Standartları'nın UFRS İle Uyumunda Alınacak Önlemler, *Activeline* Aylık Bankacılık, Finans, İnsan Kaynakları ve Teknoloji Gazetesi, Şubat 2003, s. 26
- Aysan ,Mustafa, Sarıoğlu,Burhan, Sarıoğlu, Kerem **Cumhuriyetin 75. Yılında Muhasebe Tarihi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1998
- Bağcı, Hamdi: Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum, **7. Muhasebe Kongresi Bildiriler Kitabı**, Ekim 2002
- Başaran, Cansen: “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:57, 2001
- Bilginoğlu, Fahir: “Uluslararası Muhasebe”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, C:22, S:1 Nisan 1993
- Büyükışık, Reşit Emre: “Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Şubat 2002, s. 91-117
- Bostancı, Serpil: “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, 2002
- Bozfkıoğlu, M. Nedim: Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler Kitabı**, Ekim 2002, s. 45-47
- Cairns, David: Accounting Harmonisation, (Çevrimiçi) www.cairns.co.uk/Database/uploaded/Accountingharmonisation.pdf, 5.11.2002

- Contact Committee: Examination of Conformity Between IAS 1 to IAS 41 and the European Accounting Directives, April 1 2001, (çevrimiçi) http://europa.int/comm/internal_market/accounting/docs/markt-2001-6926/6926_en.pdf, 13.12.2002
- Çiftçi, Yavuz: “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, **İşletme Fakültesi Dergisi**, Kasım 1997, s.169-189
- d’Arcy, Anne: Accounting classification and international harmonisation debate – an empirical investigation, (çevrimiçi:) http://www.sciencedirect.com/science?_ob=MIimg&_imagekey=B6VCK-42SXDW6-2-B&_cdi=5957&_orig=search&_coverDate=07%2F31%2F2001&_sk=999739995&wchp=dGLbVlz-lSzBk&_acct=C000041838&_version=1&_userid=747273&md5=72a4c3007e570e34bdaceff9773df711&ie=f.pdf, 06.12.2002
- European Commission: EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward, (çevrimiçi) <http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2000/com2000-0359en01.pdf>, 10.11.2002
- Accounting Harmonisation: A New Strategy vis-à-vis International Harmonisation, (Çevrimiçi) http://www.europa.int/comm/internal_market/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf, 10.11.2002
- A First EU Response To Enron Related Policy Issues, http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/news/ecofin_2004_04_enron_en.pdf, 16.04.2003
- International Accounting Standarts Mandatory For Listed Companies By 2005, (çevrimiçi) http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/smn/smn25/s25mn27.htm, 20.02.2003
- Financial Reporting: Commission Welcomes Creation Of European Technical Expert Group, (Çevrimiçi), http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&doc=IP/01/899|0|AGED&lg=EN&display=, 08.03.2003

Regulation of the European Parliament and of the Council on the Application of International Accounting Standards, (çevrimiçi) <http://www.iasplus.com.resource/euiasreg.pdf>, 03.06.2003

Financial Reporting: The IAS Regulation- Frequently Asked Questions, http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&doc=MEMO/01/40|0|AGED&lg=EN&display=, 13.03.2003

Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council Amending Directives 78/ 660 EEC, 83/349 EEC and 91/674 EEC, (çevrimiçi) http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/20027com2002_0259en01.pdf, 11.05.2003

Fiscer, Paul M. :
Taylor, William J.
Leer, J. Arthur

Advanced Accounting , South-Wetern Publishing Co., 1993, 5.bs

Güredin, Ersin:

“Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Mayıs 1984

Gökdeniz, Ayşe Ümit:

Muhasebe Standartları, İstanbul, M.Ü. İ.İ.B.F. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 1995

Grose, Thomas K.:

“Balancing the Books”, **Time Europe**, Feb. 14, 2000 vol. No:6 , (Çevrimiçi) www.time.com/time/europa/magazine/20007214/account.html

Hegarty, John:

“Avrupa’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe ve Mali Denetim Standartları – Son Gelişmeler ve Gelecekte Beklenenler”, **16. Türkiye Muhasebe Kongresi**, TURMOB, Ankara, 1997

Janouskova, Jana:

Regulation of Accounting, (çevrimiçi) <http://info.opf.slu.cz/vvr/akce/turecko.pdf>/Janouskova.pdf, 08.10.2002

KPMG Araştırma:

Global Financial Reporting IAS or US GAAP (Çevrimiçi) www.kpmg.co.uk/kpmg/uk/IMAGE/GLOBALFR.PDF, 15.01.2003

- Nordenmannra,Hermann J.: “Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetimin Düzenlenmesi- Eğilimler ve Beklentiler”, **15. Türkiye Muhasebe Kongresi**, çeviren: Selçuk Uslu, TÜRMOB, Ankara 1992, s: 85-99
- Otlu, Fikret: “Holding İşletmelerinde Mali Tabloların Konsolidasyonu”, **A.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Haziran 1999
- Özkan, Servet: “Muhasebe Hukukumuzda Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Yüksek Lisans Tezi**, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001
- Özkök, Servet: “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2000
- Rich, Anne J.: “Understanding Global Standarts”, **Management Accounting**, April 1995
- PricewaterhouseCoopers: International Accounting Standarts in Europe- 2005 or now? (çevrimiçi) http://pwcglobal.com/lu/eng/insol/issues/pwc_ias2005.pdf, 12.10.2002
- Seviğ, Veysi: “Muhasebe Sistemi Uygulamasının Başlangıcı”, **ISMMMO Yayın Organı**, Eylül-Ekim 1993, sayı:22
- Sanlı, Nail: “Global Muhasebe Standartları”, **Mali Çözüm Dergisi**, 25 Nisan 2003, sayı: 60, s.27-32
- Şensoy, Necdet: “Değerleme Esaslarındaki Eğilim ve Etkileşimler”, **Türkiye 22. Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, s. 21-42
- Talu, Hülya: “Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarında Yeri ve Önemi”, **5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul, TÜRMOB Yayınları, 2001, s.113-136
- Tokay, Ekrem: Halka Açık Şirketlerin Sorunları ve Beklentileri Turckcell Deneyimi, (çevrimiçi) <http://www.tusiad.org/haberler/basin/seffaflik.pdf>, 17.6.2003, s. 76
- Üstündağ, Saim: “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, TURMOB Yayınları, Nisan 2000

Yalkın, Yüksel Koç: “Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye’de Beklenen Muhasebe Harmonizasyon Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **2. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, ISMMMO Yayınları-19, İstanbul 1996

Yılmaz, Fatih: “Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler”, **Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 23-27 Mayıs 2001 , Antalya, Literatür Yayınları, s.195-210

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1994

Yücel, Göksel: “Globalleşen Dünya’da Türk İşletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Kasım 1993

“Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Nisan 1982

Diğer

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, 29.01.1989 tarih ve 2006 nolu Resmi Gazete

IASC International Accounting Standarts 2000

1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447(M) nolu Resmi Gazete

www.iasb.org.uk

www.iasplus.com

EK:1

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ YEREL HALKA AÇIK ŞİRKETLERCE KULLANILMASININ ABD, KANADA VE AVRUPA ÜLKELERİNDEKİ DURUMU

ÜLKELER	UMS'ye izin verilmemiştir	UMS'ye izin verilmiştir.	Belirli ulusal halka açık şirketler için zorulu tutulmuştur.	Tüm ulusal halka açık şirketler için zorunlu tutulmuştur.
Avusturya				X (Bazıları US GAAP kullanmakta)
Belçika		X		2005
Bosna-Hersek				X(Bütün büyük ve orta boy işletmeler)
Bulgaristan				X (2003'ten başlayarak)
Kanada	X			
Hırvatistan				X
Çek Cumhuriyeti		X	X	2005
Danimarka		X		2005
Estonya		X		2005 (Borsa tarafından 2003 yılından itibaren ikincil zorunlu)
Finlandiya		X		2005
Fransa	X			2005
Almanya		X		2005
Yunanistan	X			2003 (Yıllık finansal tablolar, ara dönemler zorunlu değil)
Macaristan		X	X	2005
İzlanda	X			2005
İrlanda	X			2005
İtalya	X			2005
Letonya		X		2005
Litvanya		X		2005
Makedonya				X
Hollanda		X		2005

Norveç	X			2005
Polonya	X			2005
Portekiz	X			2005
Romanya			Ulusal önemdeki büyük işletmeler 2005'ten itibaren	
Rusya Federasyonu			X	
Slovenya	X			2005
Slovakya	X			2005
İspanya	X			2005
İsveç	X			2005
İsviçre		X		
Türkiye		X		
Ukranya			Bankalar	2003
İngiltere	X			2005
Amerika Birleşik Devletleri	X			
Sırbistan- Karadağ				X
Güney Kıbrıs Rum Cumhuriyeti				X

Kaynak : www.iasplus.com

EK: 2

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

- UMS 1 :Finansal Tabloların Sunumu
- UMS 2 :Stokların Değerlenmesi
- UMS 7 :Nakit Akım Tablosu
- UMS 8 :Dönemin Karı ve Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişimler
- UMS 10 :Bilanço Gününden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar
- UMS 11 :İnşaat Maliyetleri
- UMS 12 :Kar Üzerinden Alınan Vergiler
- UMS 14 :Bölgümlere Göre Raporlama
- UMS 15 :Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkisini Yansıtan Bilgiler
- UMS 16 :Maddi Duran Varlıklar
- UMS 17 :Kira Sözleşmeleri
- UMS 18 :Hasılat
- UMS 19 :Çalışanların Haklarının Muhasebeleştirilmesi
- UMS 20 :Devlet Sübvansiyonlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- UMS 21 :Döviz Kurlarındaki Değişmelerin Etkisi
- UMS 22 :İşletme Birleşmeleri
- UMS 23 :Borçlanma Maliyetleri
- UMS 24 :İlgili Taraf İşlemleri
- UMS 25 :Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- UMS 27 :Konsolide Finansal Tablolar ve Yan Kuruluş Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi
- UMS 28 :İlgili Şirketlerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- UMS 29 :Hiperenfilyon Ortamlarında Finansal Raporlama
- UMS 30 :Bankalar ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Raporlarının Kamuya Açıklanması
- UMS 31 :Ortak Girişimlerdeki Hakların Raporlanması

- UMS 32 :Finansal Araçlar: Açıklanması ve Sunulması
UMS 33 :Hisse Başına Kazanç
UMS 34 :Ara Finansal Raporlama
UMS 35 :Vazgeçilen Faaliyetler
UMS 36 :Varlıkların Değer Kaybı
UMS 37 :Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar ve Şarta Bağlı Varlıklar
UMS 38 :Maddi Olmayan Duran Varlıklar
UMS 39 :Finansal Araçlar: Tanınması ve Ölçülmesi
UMS 40 :Yatırım Malları
UMS 41 :Biyolojik Varlıklar (Tarım)

Kaynak : www.iasb.org.uk

EK :3

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI YORUMLARI

- SIC 1 :Tutarlılık : Stoklar İçin Değişik Maliyet Formülleri
- SIC 2 :Tutarlılık : Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
- SIC 3 :İlgili şirketlerle (Associate) Yapılan İşlemlerden Kaynaklanan Kar ve Zararların Yok Edilmesi
- SIC 5 :Finansal Varlıkların Sınıflandırılması
- SIC 6 :Mevcut Yazılımın Yenilenmesinin Maliyeti
- SIC 7 :Euro'nun Kullanılması
- SIC 8 :Uluslararası Muhasebe Standartlarının İlk Defa Kullanılması
- SIC 9 :İşletme Birleşmeleri- Satın Alma veya Hakların Birleştirilmesi Şeklinde Sınıflandırma
- SIC 10 :Döviz Kurları-Devalüasyondan Kaynaklanan Zararların Aktifleştirilmesi
- SIC 11 :Devlet Desteği- Faaliyetlerle Özel İlgisinin Bulunmadığı Haller
- SIC 12 :Konsolidasyon- Özel Amaçlı İşletmeler
- SIC 13 :Beraber Kontrol Edilen İşletmeler
- SIC 14 :Maddi Duran Varlıklar
- SIC 15 :Faaliyetlerle İlgili Kiralamalar
- SIC 16 :Hisse Senetleri- İşletme Tarafından Geri Alınan Hisse Senetleri
- SIC 17 :Özsermaye- Özsermaye İşlemlerinin Maliyeti
- SIC 18 :Tutarlılık: Alternatif Metodlar
- SIC 19 :Finansal Tabloların UMS 21 ve UMS 29'a Göre Ölçülmesi ve Sunulması
- SIC 20 :Özsermaye Muhasebesi Metodu- Zararların Tanımlanması
- SIC 21 :Kardan Alınan Vergiler
- SIC 22 :İşletme Birleşmeleri
- SIC 23 :Maddi Duran Varlıklar
- SIC 24 :Hisse Başına Kar
- SIC 25 :Kardan Alınan Vergiler- Kurumların ve Ortakların Vergi Durumlarının Değişmesi

- SIC 27 :Kiralarnn Yasal Formunda İşlemin Özünün Değerlendirilmesi
SIC 28 :İşletme Birleşmeleri- Değişim Günü ve Özsermaye Araçlarının Makul Değeri
SIC 29 :Dipnotlar
SIC 30 :Ölçülen Fiyat Biriminden Sunulacak Fiyat Birimine Değiştirme
SIC 31 :Hasılat- Barter İşlemleri
SIC 32 :Maddi Olmayan Duran Varlıklar- İnternet Sitesi Maliyeti
SIC 33 :Konsolidasyon ve Özsermaye Yöntemi

Kaynak : www.iasb.org.uk



**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**