



AVRUPA BİRLİĞİ SÜRECİNDE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUMLAŞTIRILMASINDA GELİNEREN SON NOKTA*

*Selami GÜNEY***
*Şule YÜKSEL YİĞİTER****
*Murat KORKMAZ*****
*Nesrin CEYLAN******

Öz

Soğuk savaş döneminin sona ermesiyle birlikte tüm dünya ülkeleri dünyada üretilen refahtan daha çok pay almak amacıyla ülkelerini dış yatırımcılara açmış, hatta onları ülkelerinde yatırım yapmaya özendirici teşvik tedbirleri uygulamaya başlamışlardır. Globalleşme denilen bu süreçte yatırımcıların o ülkelere yatırım yapmasında en önemli unsur, mali tabloların tüm dünyada kabul edilmiş ölçütlere göre hazırlanmış olması önem kazanmıştır. Bu amaçla dünya muhasebe birliği finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin Muhasebe standartlarının hazırlanmasına büyük önem vermektedir. Son yıllarda gerek Avrupa Birliği sürecinin etkisiyle gerekse globalleşen Türk yatırımcılarının baskısıyla bu alanda Türkiye’de önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Bu amaçla ilk olarak Dünya Muhasebe Standartları Türk Muhasebe sistemiyle uyumlaştırılarak Türkiye Muhasebe Standartları olarak uygulanmaya başlanmıştır. Son yaşanan dünya ekonomik krizine bağlı olarak bu Standartlarda meydana gelen değişikliklerin Türk Muhasebe Sisteminin uyumlaştırılması çalışmaları devam etmektedir. Bu çalışmada tüm dünyada standart olarak uygulanan bu kurallarının Türkiye’de ne derecede uygulanmaya çalışıldığı incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *TMS, muhasebe, standart, uyumlaştırma, Avrupa Birliği.*

* Bu makale 4. sırada yer alan yazarın yayınlanmamış yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

** Yrd. Doç. Dr., Erzincan Üniversitesi İ.İ.B.F. Muhasebe Finansman Bölümü slmguney@hotmail.com

*** Yrd. Doç. Dr., Erzincan Üniversitesi İ.İ.B.F. Muhasebe Finansman Bölümü syy2406@gmail.com

**** Güven Grup A.Ş. Finans Yönetmeni, hakanmuratkorkmaz34@gmail.com

***** Öğretim Görevlisi, Kavram Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Finansman, nesceylan@yahoo.com

CURRENT SITUATION IN HARMONIZATION OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS TO THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN EUROPEAN UNION PROCESS

Abstract

With the ending of the cold war period, all world countries opened their countries to the foreign investors with the purpose of having more share from the welfare all over the world, and they even began to apply incentives encouraging investors to invest in their countries. Within this process which is called globalization, the most important factor for investors to invest in these countries is that financial statements should be prepared in accordance with the criteria accepted all over the world. With this purpose, world accounting association gives utmost importance to the preparation of accounting standards as related to the preparation of financial statements. In recent years, significant developments have been experienced in this field in Turkey due to both European Union process and pressures of globalizing Turkish investors. Firstly, International Accounting Standards were harmonized with the Turkish Accounting System and then they started to be applied as Turkish Accounting Standards. As depending on the last seen world economic crisis, studies of harmonization of the changes in these standards with Turkish Accounting System continue. In this study, to which degree these rules applied as a standard all over the world are tried to be applied in Turkey has been analyzed.

Key Words: TAS, accounting, standard, harmonization, European Union

1. GİRİŞ

Avrupa Finansal Piyasaları günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan finansal piyasalar ile 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.

Ülkemizde de son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla başta Sermeye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Özellikle TMSK'nın kurulmasıyla, Türkiye'de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi ve tüm işletmeleri kapsayacak biçimde Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) yayımlanması hedeflenmektedir.

Avrupa Birliği içinde ekonomik ve parasal bütünleşmenin bir parçası olarak oluşturulan Avrupa Tek Finansal Pazarı sahip olduğu özellikleri ile diğer uluslararası piyasalara göre önemli farklılıklar göstermektedir. Avrupa Tek Finansal Pazarı kendi içinde bir bütünleşmeyle birlikte, uluslararası finansal piyasalarla da bütünleşme, etkileşim ve rekabet içinde bulunmaktadır (Gürlelel, Alkin ve Uzunoğlu, 1997: 11). Avrupa Birliği'nin temel amaçlarından biri "Ekonomik ve Parasal Birliği" gerçekleştirmektir. Bu amaç doğrultusunda hedeflenen, Birliğe üye ülkelerin mal ve hizmet piyasaları ile birlikte finansal piyasalarını bütünleştiren bir pazar oluşturmaktır (Aras, 1999: 22).

Avrupa Birliği'nin tek pazar yaratma, dolayısıyla Avrupa'da refahı arttırma isteği, muhasebe alanında yeni düzenlemeler yapılmasını zorunlu kılmıştır. Etkin ve verimli bir tek pazar için gerekli ön şartlardan 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 gerektiğidir.

Avrupa Sermaye Piyasası

Avrupa Birliği Sermaye Piyasaları'nda hedef doğrultusunda kaydedilen üye ülkelerin sermaye piyasalarıyla ilgili önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler şöyledir:

- Temel standartların uyumlaştırılması,
- Ulusal yetkili gözetim ve denetim kurumlarınca kendi ülkelerinde uygulanan kontrollerin üye ülkeler arasında karşılıklı olarak tanınması,
- Merkez ülke kontrolü.

1980'li yılların sonunda üye ülkelerin sermaye piyasalarıyla ilgili önemli yapısal ve sayısal farklılıklar bulunurken elde edilen gelişmeler ile benzerlikler yakalanmış, piyasalar birbirine yakınlaşmaya başlamıştır (Kiriiazidis, 1995: 20). Bu gelişmeler, sermaye piyasalarının entegrasyonu alanında atılan adımlarla paralel olarak gelişmiştir ve bu entegrasyon çalışmalarıyla birlikte uzun vadede, Avrupa Birliği üye üyelerinin yatırımlarının aynı yatırım aracına benzer koşullara ve ortak bir dile sahip olabildiğini sağlayacaktır (Özbek, 2004: 24).

Avrupa sermaye piyasaları, üye ülkelerin sermaye piyasaları ve borsalarıyla ilgili önemli gelişmeler kaydetmektedir. Bu gelişmeler, sermaye piyasalarının ve borsalarının entegrasyonu alanında atılan adımlara paralel olarak gerçekleşmiştir. Serbestleştirme ve uyumlaştırma faaliyetleri, uzun vadede, bütün üye ülke yatırımlarının aynı yatırım aracına benzer koşullarla sahip olabildiğine imkan sağlayacaktır.

Avrupa Birliği çerçevesinde, üye ülke sermaye piyasalarında, menkul kıymet faaliyetlerini düzenleyen Merkezi Otorite Sistemi ve Öz Denetleyici Kurumlar Sistemi olmak üzere iki farklı sistem uygulanmaktadır (Tezcanlı ve Erdoğan, 2000: 128-129). Avrupa Birliği'nde sermaye piyasaları ve borsalara ilişkin düzenlemelerin gerçekleştirilmesi her üye ülkenin kendi yükümlülüğünde olup, düzenleme biçimleri üye ülkeler arasında çeşitlilik göstermektedir. Bu çeşitlilik temelde her ülkenin sermaye

piyasaları ve borsalarının tarihsel gelişimindeki farklılıkların sonucudur (Özbek, 2004: 21).

Birçok üye ülkede sermaye piyasasına ilişkin yasal zemini oluşturan parlamentolar, yetkilerini büyük ölçüde bir bakanlığa devretmektedir. Hollanda, Belçika, Avusturya, Finlandiya, Portekiz ve İsveç'te Maliye Bakanlığı bu görevi üstlenirken, İngiltere ve Danimarka'da Hazine yetkilerini devretmemektedir.

Avrupa Birliği ülkeleri, dünyanın içinde yer aldığı değişim dalgasının sermaye piyasaları ve borsalar üzerindeki etkisine her zaman açık olmuştur. Diğer yandan Avrupa Birliği'nin izlediği iç pazarı oluşturma politikalarının önemli ayaklarından biri olan para birliği de borsaları etkilemiştir. Bu dönüşümlerin eşliğinde borsaların cesaretli adımlar atarak, yeni kimliklerine sahip olmaları ve yeni kaygıların peşine düşmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda Avrupa Birliği borsalarının temel kaygıları üç başlıkta ele alınabilir (Öztürk, 1992: 3-4)

- Piyasa etkinliğini geliştirmek için bilgisayar teknolojisinin en gelişmiş tekniklerinden faydalanmak,
- Uluslararasılaşma olarak adlandırılan akıma uyum sağlamak,
- Aktif bir iç pazar oluşturarak yerel ya da yabancı menkul kıymetlere ilişkin piyasa paylarını artırmak.

Bu değişim dalgaları iki temel çerçeveye oturmaktadır. Birincisi, borsaların yasal ve teknik olanaklarının genişlemesiyle rekabete açılması, ikincisi ise, işlem gören menkul kıymetlerin çeşitlendirilerek piyasaların daha geniş alternatiflere sahip bir yapıya kavuşturulmasıdır. Üye ülkeler bu iki temel çerçevede, sermaye piyasaları borsaların entegrasyonuna yönelik çok sayıda çalışma yürütmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), kanunla verilen yetkiye dayanarak, kendisine tabi şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının tutulmasında, mali tablolarının düzenlenmesinde, muhasebe verilerinin kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulacak ilke ve kuralları, yayımlamış olduğu tebliğlerle düzenlemektedir. SPK, yapmış olduğu düzenlemelerle, her ne kadar kanun kapsamına giren işletmelerle de sınırlı kalsa, vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır.

Dünyadaki muhasebe standartlarında uyum yönünde gelişmeler, ülkemizin AB'ye tam üye olmayı amaçlaması vb. sebepler, muhasebe hukukumuzun AB yönergeleri ve uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. SPK tebliğleri ile getirilen bugüne kadarki düzenlemelerde, bu uyumun ön planda tutulduğu gözlenmektedir (Çiftçi, 2012).

Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumuna İlişkin Gelişmeler

Ülkemizdeki standart karmaşasına son vermek ve tüm kesimleri bağlayıcı standartları tek elden yayınlamak üzere, çeşitli kesimlerden temsilcilerin katılımıyla 1990 yılında Muhasebe Standartları Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon görevini, çalışma esasları 9.2.1994 tarihinde yayınlanan 1 nolu yönerge ile kurulan “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na devretmiştir.

Son gelişmelerde, TMMOB Başkanlığına bağlanmış ve kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş haline gelmiştir ki bu da kurulun yasallaşması anlamına gelmektedir. Artık, Kurulun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile kurulca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerde belirlenecektir. Bu durum,

Ülkemizde standartların gelişimi açısından çok önemli bir adımdır. Konuyla ilgili madde aşağıda verilmiştir:

MADDE 27. – Sermaye Piyasası Kanununa aşağıdaki Ek Madde eklenmiştir: “EK MADDE 1. – Denetlenmiş mali tabloların sunumunda; mali tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzelkişiliğini haiz, idarî ve malî özerkliğe sahip ‘Türkiye Muhasebe Standartları Kurul’u kurulmuştur. Kurul, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur (www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem21/yil2/bas/b032m.htm). TİMDESK ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir (TÜRMOB, 2000: 3).

- 1) Saptanan muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır.
- 2) Standartlar belirlenirken; Türk ekonomisi, işletmelerin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu ilkeler doğrultusunda çalışan standart komisyonu, ön taslaklar ve son taslakların hazırlanmasında ilgili kişi ve kuruluşlarla sürekli iletişim içinde olarak tam bir görüş birliği içerisinde standartlar oluşturulmaktadır.

Kurul, 14.04.1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağının “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Kurul, 17.06.1999 tarihinde yaptığı toplantıda daha önceki dönemde hazırlanan muhasebe standart taslaklarını ele almıştır ve standartlardan birincisi TMS-1’in yerini almak üzere beş adet Türkiye Muhasebe

Standardı oybirliği ile kabul edilmiştir. Standartlar 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Daha sonraki çalışmalar sonucunda 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren dört yeni standart ile şu anda 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı bulunmaktadır.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ile ilgili konular genellikle Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunundaki hükümlerle yönlendirilmeye çalışılmıştır. Ancak bu hükümlerin yetersizliği ve hükümlerdeki muhasebeye ilişkin düzenlemelerin farklı olması nedeniyle değişik kurum ve kuruluşlar muhasebe standartlarını oluşturma yönünde çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmalar şöyle sınıflandırılabilir (Çiftçi, 1997: 179):

- Bankalar ve Sigorta Şirketleri'ne Yönelik Düzenlemeler
- İktisadi Devlet Teşekküllerine Yönelik Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması
- Sermaye Piyasası Kurulu'nun Yaptığı Düzenlemeler
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle Yapılan Düzenlemeler
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'(TMUDESK) nun Çalışmaları (Kiracı ve Köse, 2002: 54).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Finansal bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri sunar. Bu bilgi sunumu da mali tablolar aracılığıyla olur. Muhasebe teorisi ve uygulamalarına temel teşkil eden üç unsur bulunmaktadır. Bunlar; ilkeler ve temel kavramlar, standartlar ve politikalar. Bu unsurların birbiriyle olan ilişkiler piramit şeklinde varsayılırsa, muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri mali tabloların ortaya konulmasında piramidin temelini oluşturur.

Muhasebe standartları piramidin ortasında yer almaktadır. Piramidin tepesini ise muhasebe politikaları oluşturmaktadır. Bu üç unsur; doğru, tam, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir mali tabloların ortaya konulmasında etkilidir (Kıracı ve Köse, 2002: 54).

Muhasebe standartları, mali tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esas ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi, sadece bir sektörü de ilgilendirebilir (Yalkın, 2002: 2).

Ekim 1972’de Sidney’de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu ‘Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla uluslararası bir komite kurulması önerisi ortaya atılmış, bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973’de gerçekleşmiş; dokuz kurucu üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur. 2000 yılında Edinburg’da yapılan IFAC ve IASC genel kurulunda IASC, IASB (International Standards Board) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu haline getirilmiştir (Bostancı, 2012).

Uluslararası muhasebe standartları IASC kapsamında değerlendirilmektedir. IASC’ın; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD gibi ülkeler başta olmak üzere 71 ülkeden 97 muhasebe kuruluşunun aralarında imzaladıkları bir anlaşmayla kurulduğu belirlenmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2012).

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 (Sakin, 2003: 15).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun oluşum amacı:

- Kamu çıkarı doğrultusunda finansal tabloların sunulmasında kullanılacak muhasebe standartların ve yayılması bunların dünya çapında kabulünün ve takibinin sağlanması,
- Finansal tabloların sunumuyla ilgili düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve prosedürlerinin uyumunun ve geliştirilmesinin sağlanması (Özbek, 2004: 147).

Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu durum, çeşitli ülkelerde uygulanan ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkların kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirine yakınlaştırılması çalışmalarını artırmıştır (Çiftçi ve Erserim, 2012).

Muhasebe standartlarının yasama yolu ile belirlenmesi kapsamında kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Muhasebe standartlarının bu şekilde belirlenmesi durumunda, muhasebe düzenlemelerinin başka olgulara uyumu konusunda herhangi bir yaptırım sorunu yaşanmamaktadır. Bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin; ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması beklenmektedir. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi durumunda,

standartların yasama yoluyla belirlenmesi durumunda karşılaşılan sorunların önüne geçileceği, muhasebe ilgi gruplarının standart oluşum sürecine daha etkin katılacağı ileri sürülmektedir. Bu yöntemde karşılaşılabilecek önemli sorunlar olarak da, özel sektör düzenleyici kuruluşlarda yaptırım gücü noksanlığı ve uzun ‘uzlaşma’ süreci sayılabilir. Kamu adına Muhasebe Standartları Düzenleme yetkisinin özerk bir kuruma devredilmesi muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemi anlamına gelmektedir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD’deki yöntem budur ve Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities Exchange Commission – SEC) devretmiştir (Bostancı, 2012).

IASB, muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak üzere uluslararası muhasebe standartlarının kullanımının yaygınlaştırılmasını temel amaç olarak benimsemiştir. Bu amaçla yürüttüğü faaliyetlerini, farklı ülke uygulamaları arasında yakınsamayı sağlama konusunda yoğunlaştırmıştır. IASB’ın amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standart seti oluşturmak. Bu standartların kural bazlı olmaktan ziyade ilke bazlı olması esastır.
- Finansal Raporlama Standartlarının, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını sağlamak.
- Ulusal muhasebe standardı hazırlamakla görevli kurul ve komitelerle işbirliğine girerek ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak olarak verilmektedir (Özkök, 2000: 88).

Uluslararası finansal raporlama standartlarının ülkeler bazında uygulamaya konulmasında, farklı yöntemler izlenebilmektedir. Dünyada ve gelişmiş sermaye piyasalarında yakınsamalara ilişkin birçok yankı yer almaktadır (Yücel, 2012).

İşletmelerin mali tablolarını muhasebeye yön veren üç unsur aracılığıyla oluşturmaları gerektiği belirtilmiştir. Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılık ülke içerisinde dahi olabilmektedir. Dünyanın hızla küreselleştiği bir devirde ülke içindeki farklılıklar o ülke için çok büyük bir olumsuzluktur. Dünya artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba sarf etmektedir. Bu amaç için kurumsallaşmaktadır (IASC'de olduğu gibi). Standartlara olan ihtiyaç ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir. Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç aşağıdaki başlıklarda ele alınabilir.

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında

kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasebe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir (Üstündağ, 2002: 55).

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıdaki gibidir (Üstündağ, 2000, 44).

- Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması,
- Çok uluslu şirketlerin sayısındaki artışlar,
- Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması,
- Ekonomik birlik oluşturma hedefleri,
- Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi Artıran Faktörler

Günümüze kadar işletmelerin finansal raporlama standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasına çalışılmıştır. Muhasebenin bu alanındaki gelişmelerini birçok faktör etkilemiştir, bu faktörler;

- Ticaret ve sanayide uluslararası düzeydeki artış,
- Ulusal işletmelerin yabancı veya çok uluslu şirketlerle yapmış olduğu birleşmelerdeki artışlar,
- Uluslararası para ve sermaye piyasasının ulusal işletmeler nezdinde öneminin ve etkinliğinin artması,
- Yabancı kişi ve kuruluşların ulusal işletmelere yapmış oldukları yatırımlardaki artışlar,
- Ulusal işletmelerin yabancı işletmelerle olan karşılıklı taahhüt işlemlerinde görülen artışlar olarak belirtilmiştir (Ergin, 2002, 56).

Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasının Faydaları

Muhasebe standartların uluslararası uyumlaştırmasını savunan kişiler, birçok avantajı olduğunu ileri sürerler, bu avantajlar üç temel noktada toplanmaktadır. Bu temel noktalar (Choi ve diğ., 1999, 249):

- a) Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılmasıdır. Böyle bir karşılaştırma, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldırmaktadır; böylece uluslararası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.
- b) Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olur; böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkmış olur.
- c) Uyumlaştırma; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirme amacındadır.

Yukarıdaki üç temel faydadan başka birçok fayda sayılabilmektedir. Bunlar genel olarak aşağıdaki gibidir:

- Muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış ülkeler açısından yol gösterici olması ve ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlamak.
- Muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini sağlamak.
- Aynı muhasebe standartları yoluyla mali raporlamanın maliyetlerini azaltmak.
- Yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını özendirmek.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Avrupa Birliği'nce Kabulü

Avrupa Birliği'nde yönergelerin yetersiz kaldığı görüşü resmi olarak Avrupa Birliği Komisyonu'nun 1995'te yayımlamış olduğu bir belge ile kabul edilmiştir (Sakin, 2003, 30). Türkiye'nin de gerek Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde bir ülke olması, gerekse SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) ve BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) ve IOSCO'nun (Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü) üyesi olması nedeniyle; ülkemizde 2005 yılının başından itibaren, bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını UFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) uyumlu olarak düzenlemektedir (Yalkın ve Demir, 2006, 291).

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 artması amaçlanmıştır. Böylece Birliğin nihai hedefi olan Avrupa'da refahın artırılması yönünde önemli kazanımlar sağlanacağı belirtilmiştir.

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

AB'nin muhasebeye ilişkin bu direktiflerin teknik eksiklikler taşıması, AB üyesi ülkelerinde muhasebe standartlarında uyum sağlama çabalarını olumsuz etkilemiştir. Bu direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal muhasebe düzenlemelerine zamanında aktarılamaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıklar devam etmiştir. Ayrıca,

muhasebeye ilişkin bu direktiflerin yayımlandıkları tarihten itibaren revize edilmemesi onların, güncellikten uzak ve kalite geliştirici mekanizmalar oluşturamamalarına neden olmuştur. AB ülkelerinde muhasebe uygulamalarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikası başarısızlıkla sonuçlanmıştır. AB üyesi ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurmuş olmaları nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlere uyma zorunluluğu yumuşatılmıştır. Diğer taraftan, Avrupa ülkelerine ait büyük şirketlerin, AB muhasebe direktiflerine uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın, bu beklentinin gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlar nedeniyle, AB ülkelerindeki muhasebe uygulamalarında uyum sağlanamamıştır (Üstündağ, 2012: 7).

2. SONUÇ

Finansal bilgilerin üretilmesi ve sunulması sırasında başvuru genel kurallar olan muhasebe standartları giderek önemi artan bir konumdadır. Uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması, işletme faaliyetleri ve sermaye hareketlerinin artması; ulusal muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılma çalışmalarını başlatmıştır. Ülkemizde yaklaşık 15 yıldır muhasebe uygulamalarında hızlı gelişmeler kaydedilmiştir. Bu gelişmelerin son halkasını TİMÜDESK ve TİMÜDESK'in yayınladığı muhasebe standartları oluşturmaktadır. Bu standartların uygulamaya konulmasıyla ulusal bazda tüm ülkede faaliyet gösteren işletmelerin mali tabloları ve muhasebe ilkelerinde tekdüzelik sağlanacaktır. Aynı zamanda uluslararası muhasebe uygulamalarının ülkemize getirilmesinde standartlar önemli rol oynayacaktır. Ulusal muhasebe uygulamaları, ekonomik ve sosyal yapıdaki değişimlere paralel olarak gelişmekte ve değişikliğe uğramaktadır. Bundan dolayı standartların oluşturulması ve uyumlaştırılması aşamasında her ülkenin kendi özel koşullarının olduğu gözden uzak tutulmamalıdır. Uyumlaştırma çalışmaları, salt uluslararası muhasebe standartları çevirisinden oluşmamalıdır.

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Ancak, son yıllarda yapılan çalışmalar, ülkeler-birlikler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarını ülkelerin kendi uygulamalarında yapacakları değişikliklerle uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlandırarak azaltmak yönündedir.

Türk şirketlerinin dış dünyaya açılması ve dışarıdan kredi temininde, mali tabloların uluslararası standartlara uyumu önem kazanmaktadır. Ülkece üretilen mali değerlerin uluslararası standartlara uyumlu olması, küreselleşen muhasebe dilinin yaygınlaşması, fırsatlardan uzak kalınmaması, muhasebe mesleğinin çağdaş uygulama düzeyini yakalaması ve hizmet sunumunda rekabet eder duruma gelmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Miyasoğlu M. (1988). *Haldun Taner*. Ankara: Kültür ve Turizm Bakanlığı Yayınları.
- Aras G. (1999). "Avrupa Ekonomik ve Parasal Birliği'nin Finans Piyasalarına Etkileri." *İşletme ve Finans Dergisi*, No: 165, Ankara, ss. 22-37
- Bostancı S. (2012). SMMM, Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 15.04.2012, archive.ismmmo.org.tr/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc, erişim: 11.06.2011, 5
- Choi Frederick D. S. Frost Carol A., Meek Gary K. (1999). *International Accounting*, Third Edition, New Jersey: Prentice Hall International, Inc.,
- Çiftçi Y. (1997). "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları." *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:26,Sayı:2/Kasım, 179-192
- Çiftçi,Y., Erserim A. (2012). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, bandirma.balikesir.edu.tr/.../34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc, erişim 17.04.2012;
- Gürlesel C. F., Alkin K., Uzunoğlu S. (1997). "Avrupa Sermaye Piyasaları Bütünleşme ve Türk Sermaye Piyasası," İMKB Yayınları, Yayın No: 10
- Ergin H.(2007). "Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi," Anadolu Üniversitesi Kütahya İİBF.15.Yıl Armağanı. 37-53
- Kıracı M. ve diğ, (2002). "Iasc, Fasb ve Tmudesk'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma," Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 3 Sayı: 1 Haziran, 55-73
- Kiriiazidis T. (1995). "New Developments and Prospects of the European Financial Industry," *European Business Review*, Volume 95, Number 1, ss.20-37

- Özbek S. (2004). *Avrupa Birliği Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci*. Ankara Üniv. SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara
- Özkök S. (2000). "Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları," Muhasebe ve Denetime Bakış, TÜRMOB Yayınları, Ekim, Sayı 2. 88-105
- Öztürk C.(1992). Avrupa Topluluğu'nun Menkul Kıymet Düzenlemeleri, İKV Yayınları, İstanbul, 3-4
- Şahin D. , Yüksel, S.(2007). TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması, Akademik İncelemeler, Cilt:2 Sayı:2, 35-53
- Saim Ü. (2000). "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", Muhasebe ve Denetime ve Bakış, Yıl:1, Sayı:1, Nisan. 3156
- Sakin T. (2003). *Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kullanımına İlişkin Gelişmeler ve Halka Açık Türk İşletmelerinin Durumu Üzerine Bir Araştırma*, İstanbul Üniversitesi, İstanbul
- Tezcanlı M.V., ve Erdoğan, O. (2000). "AB Sermaye Piyasalarına Uyum ve Rekabette Türk Sermaye Piyasası ve İMKB'nin Gelişimi," İMKB Yayını, Sayı: 14, İstanbul, 128-129.
- Türkiye Muhasebe Standartları (2000). Ankara: TÜRMOB Yayın No:95, TMSÜDESK, Seri No:2. 3-15
- Üstündağ S. (2000). "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci," Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, TURMOB Yayınları, Nisan, Sayı 1, 51-67
- Yalkın Y. K. (2002). "Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması," Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Haziran, ss.2-19
- Yalkın Y. K. V. . Demir D. (2006). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi*, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, 2006, Sayı:76, Kasım, 291-312

Yücel G. (1996). *TMS-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması*, I.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Tebliği, İzmir.