

AVRUPA BİRLİĞİ BİLANÇO HUKUKU'NDA IAS-TÜZÜĞÜ'NÜN YAPTIĞI DEĞİŞİKLİKLER VE TÜRKİYE'DEKİ DURUM

Dr. Asuman YILMAZ*

ÖZET

Avrupa Birliği'nde (AB) 11 Eylül 2002 tarihinde yürürlüğe giren "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Topluluk Tüzüğü"nün 4. maddesi, AB sınırları içerisinde faaliyet gösteren ve borsada kayıtlı olan bütün şirketlerin 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren konsolide bilançolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemek zorunda oldukları hükmünü getirmiştir. Bu çalışmada, kısaca "IAS-Tüzüğü" olarak adlandırılan tüzüğün yayımlanmasına kadar geçirdiği aşamalar, tüzüğün amacı ve içeriği araştırılmıştır. Bunun yanı sıra, Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi ve bu konuda yapılan çalışmalara da kısaca değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: IASB, IAS/IFRS, IAS-Tüzüğü, Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi

ABSTRACT

The article 4 of the "Regulation on the application of accounting standards" which entered in to force in the European Union on 11 September 2002, stipulates that starting from 1 January 2005 every company which acts within the European Union and is registered to a stock market must prepare its consolidated account in accordance with the international accounting standards. Within this piece of work, the stages leading up to publication of the "IAS Regulation", the use of the regulation and its content has been studied. The development of the accounting standards and efforts on it in Turkey has been stated briefly as well.

Key Words: IASB, IAS/IFRS, IAS Regulation, development of accounting standards in Turkey.

* İstanbul Ticaret Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Öğretim Görevlisi

I. GİRİŞ

International Accounting Standards Board (IASB) (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından hazırlanan muhasebe standartları tüm dünyada her geçen gün daha fazla yaygınlaşmakta ve önem kazanmaktadır¹. 2001 yılında yapılan değişiklikten önce International Accounting Standards (IAS) adı altında yayımlanan International Financial Reporting Standards (IFRS), bugün dünyanın pek çok ülkesinde ulusal muhasebe standartlarına karşı güçlü bir rakip teşkil etmektedirler. Bu kapsamda International Organization of Securities Commissions (IOSCO)² 2000 yılı mayıs ayında üyelerine, yabancı şirketlerin sınır ötesi kayıt ve menkul kıymetlerin ihracı işlemlerine ancak bu şirketlerin bilançolarını IAS/IFRS esaslarına uygun olarak düzenlemeleri koşulu altında izin vermelerini önermiştir³. Aynı şekilde Avrupa Komisyonu da gelecekte bilanço hukuku alanında uygulayacağı uyum stratejisinde IASB tarafından yayımlanan standartları esas almıştır. 11 Eylül 2002 tarihinde yürürlüğe giren ve kısaca IAS-Tüzüğü⁴ olarak adlandırılan tüzüğün 4. maddesi, merkezi Avrupa Birliği (AB) sınırları içerisinde bulunan ve borsada kayıtlı olan bütün şirketler için 2005 tarihi itibarıyla konsolide bilançolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenleme zorunluluğunu getirmektedir. Tüzüğün 2. maddesi uyarınca tüzükte kullanılan "uluslararası muhasebe standartları" kavramı, IASB tarafından yayımlanan IAS ve IFRS ile bu standartların International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ve onun selefi olan Stan-

ding Interpretations Committee (SIC) tarafından yayımlanan açıklamalarını kapsamaktadır

IAS-Tüzüğü'nün 5. maddesi Birlik üyesi ülkelere, yapacakları düzenlemelerle uluslararası muhasebe standartlarını borsada kayıtlı olan şirketlerin yıllık bilançolarında ve borsada kayıtlı olmayan şirketlerin yıllık ve/veya konsolide bilançolarında kullanmalarına izin verme yetkisi tanıdığı gibi bunu bir zorunluluk olarak öngörebilme olanağı da sağlamaktadır.

IAS-Tüzüğü'nün yürürlüğe girmesi AB tarafından kabul edilen Dördüncü ve Yedinci Yönergeler'in yürürlüğüne son vermeyecektir. Bu yönergeler AB kapsamına dahil olan bütün sermaye şirketlerinin bilançolarına esas teşkil etmeye devam edeceklerdir. Ancak IAS-Tüzüğü'nün yürürlüğe girmesi, Dördüncü ve Yedinci Yönergeler ile IAS/IFRS arasındaki mevcut farklılıkların giderilmesi zorunluluğunu beraberinde getirmiş ve Avrupa Komisyonu bu amaçla 28.5.2002 tarihinde Dördüncü ve Yedinci Yönergeler'in değiştirilmesine ilişkin bir yönerge taslağı sunmuştur⁵. Yönerge 6.5.2003 tarihinde Avrupa Konseyi tarafından onaylandıktan sonra 17.7.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir⁶.

Avrupa Komisyonu tarafından yapılan açıklamalar uyarınca, IAS-Tüzüğü ile getirilen yeni düzenlemeden Avrupa çapında, borsada kayıtlı olan 10 000'den fazla şirket doğrudan etkilenmektedir⁷. IASB gelecekte bilançolarında uluslararası muhasebe standartlarını ilk kez kullanacak olan şirketlerin IAS/IFRS'e geçiş sürecini kolaylaştırmak için, 19.6.2003 tarihinde

- 1 Bugün IASB tarafından düzenlenen standartlar aralarında Avrupa Birliği üyesi 15 ülkenin de dahil olduğu 60 önemli endüstri ülkesinde kullanılmaktadırlar. Bkz. F. A. Z. Nr. 142, 23.06.2003, s. 17.
- 2 IOSCO ulusal borsa düzenleme kurumlarının oluşturduğu uluslararası örgüttür.
- 3 Schildbach, BFuP 2002, s. 263 (263); Wagenhofer, BFuP 2002, s. 230 (230).
- 4 1606/2002 sayılı ve 11.9.2002 tarihli Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Topluluk Tüzüğü, ATRG L 243. Tüzük gerekçesi ile birlikte internette <http://www.europa.eu.int/> adresinde görülebilir.
- 5 KOM (2002) 259 endülgültig, 28.5.2002, 2002/0112. Ayrıntılı bilgi için bkz. Busse von Colbe, KoR 5/2001, s. 199 (199 vd.); Busse von Colbe, BB 2002, s. 1530 (1530 vd.).
- 6 Muhasebe Normlarının Modernizasyonu ve Güncelleştirilmesine İlişkin 2003/51/AT Sayılı ve 18.6.2003 Tarihli Yönerge (ATRG L 178, 17.7.2003). Yönerge gerekçesi ile birlikte internette <http://www.europa.eu.int/> adresinde görülebilir.
- 7 Hayn/Stürz, F. A. Z. Nr. 155, 8.7.2003, s. U5.

IFRS 1 "First-time Adoption of International Financial Reporting Standards" adı altında yeni bir standart yayımladı⁸. Bu standartla, bugüne kadar geçiş sürecini düzenleyen hükümlerin uygulanması sırasında ortaya çıkan belirsizliklerin giderilmesi amaçlanmaktadır⁹.

Bu çalışma kapsamında önce IASB hakkında kısaca bilgi verilip, ardından Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Topluluk Tüzüğü'nün yayımlanmasına kadar geçirdiği aşamalar, böyle bir düzenlenmeye gidilmesinin nedenleri ve Tüzüğün Avrupa Bilanço Hukuku'nda yaptığı değişiklikler ele alınacaktır. Son olarak da, uluslararası muhasebe standartlarının kullanılması konusunda Türkiye'de yapılan çalışmalar üzerinde kısaca durulacaktır.

II. International Accounting Standards Board

1. Genel olarak

International Accounting Standards Committee (IASC), 29 Haziran 1973 tarihinde Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Japonya, Kanada ve Meksika'da faaliyet gösteren muhasebe ile ilgili kuruluşlar tarafından bağımsız bir özel sektör organizasyonu olarak Londra'da kurulmuştur¹⁰. 2000 yılı sonu itibarıyla 112 ülkeden toplam 150 muhasebe örgütü bu organizasyona üyeydi¹¹.

Bir yandan uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması, yayımlanması ve bu standartların dünya çapında kabulünün sağlanması, öte yandan mevcut düzenlemelerin geliştirilmesi ve uluslararası harmonizasyonun gerçekleştirilmesi yönünde çaba gösterilmesi,

IASC'nin 1992 tarihli tüzüğünde bu organizasyonun amaçları olarak belirlenmiştir¹². O tarihlerde IASC için farklı ulusal muhasebe kültürleri arasında uyumlaştırmanın sağlanması amacı ön planda yer alıyordu. Bunun doğal sonucu olarak da, IASC tarafından yayımlanan standartlar çok sayıda seçimlik haklar içermektedirler¹³.

2001 yılında IASC içerisinde köklü yapısal değişikliklere gidildi. Bu bağlamda adı International Accounting Standards Board olarak değiştirilen kurul¹⁴, Nisan 2001 tarihinde görevine başladı. IASB'nin 2000 Yılı Mart ayında kararlaştırılan yeni tüzüğünde organizasyonun amaçları şu şekilde sıralanmıştır:

- Kamu yararı gözetilerek, yüksek nitelikli, şeffaf ve mukayeseye elverişli bilgileri içeren mali tabloların hazırlanması için gerekli olan kaliteli, kolay anlaşılır ve uygulanabilir global muhasebe standartları geliştirmek,
- bu standartların dünya çapında kabul edilmesini ve öngördükleri normlara titizlikle riayet edilmesini teşvik etmek,
- yüksek kaliteli çözümlere ulaşabilmek için, ulusal muhasebe standartlarının IAS/IFRS'e uyumunu sağlamak¹⁵.

IASB'nin yeni tüzüğünde belirlediği amaçlar incelendiğinde, organizasyonun artık seçimlik hakların yer almadığı, tüm dünyada yeknesak şekilde uygulanan muhasebe standartları geliştirme esasını ön planda tuttuğu görülmektedir¹⁶.

8 Standart internette <http://www.iasb.org.uk> adresinde görülebilir.

9 Ayrıntılı bilgi için bkz. Hayn/Stürz, F. A. Z. Nr. 155, 8.7.2003, s. U5; Pape/Fladt, F. A. Z. Nr. 197, 26.8.2002, s. 19; Zeimes, WPg 2002, s. 1001 (1001 vd.).

10 Born, Bilanzanalyse, s. 122; Born, Rechnungslegung, s. 41.

11 Born, Rechnungslegung, s. 41.

12 Born, Bilanzanalyse, s. 123; Born, Rechnungslegung, s. 41.

13 Bruns, ZfbF 2002, s. 173 (174); Zabel, WPg 2002, s. 919 (920).

14 IASB'nin yeni tüzüğü ve teşkilâtı internette <http://www.iasb.org.uk> adresinde görülebilir.

15 Born, Rechnungslegung, s. 41; Bruns, ZfbF 2002, s. 173 (173 vd.); Wagenhofer, BFuP 2002, s. 230 (241).

16 Bruns, ZfbF 2002, s. 173 (174).

2. Örgüt yapısı

14 üyeden müteşekkil ve bağımsız bir özel sektör kuruluşu olan IASB, muhasebe standartlarının belirlenmesi konusunda tek başına mesuliyeti haizdir. İki üye dışındaki bütün üyeler tam zamanlı olarak çalışmaktadırlar ve mesleki tecrübe üyelerin seçiminde belirleyici faktörü oluşturmaktadır¹⁷. Üyelerin görev süresi beş yıl olup, bir defaya mahsus olmak üzere tekrar seçilmeleri mümkündür. Tam zamanlı olarak çalışan üyelerin bağımsızlıklarının güvence altına alınabilmesi için, görevlerine başlamadan önce eski işverenleriyle yapmış oldukları sözleşmeleri feshetmeleri ve görevleri süresince uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi konusundaki çalışmalarını engelleyecek herhangi yeni bir sözleşme yapmamaları gerekmektedir¹⁸.

IASB bünyesinde faaliyet gösteren Standards Advisory Council (SAC), IASB'nin stratejisi ve çalışma programının belirlenmesi sırasında danışmanlık hizmeti vermektedir. Bu konsey çeşitli ülkelerden üç yıllık bir süre için atanan 45 üyeden oluşmaktadır. SAC aynı zamanda tüm dünyada muhasebe ile ilgili olan organizasyon ve şahıslar için bir forum teşkil etmektedir¹⁹. IASB yılda üç kez SAC ve ulusal muhasebe standartlarını belirleyen kuruluşlarla bir araya gelmektedir²⁰.

IASB bünyesinde faaliyet gösteren bir diğer birim de, Standards Interpretations Committee'nin halefi olan International Financial Reporting Interpretations Committee'dir. IAS/IFRS uygulanmalarına yönelik açıklamalar yayımlamak ve böylece uluslararası muhasebe standartlarının tüm dünyada yeknesak bir şekil-

de uygulanmasını sağlamaya çalışmak, bu komitenin ana görevini teşkil etmektedir²¹. IFRIC'nin üç yıllık dönemler itibariyle atanan 12 üyesi bulunmaktadır²².

III. IAS-Tüzüğü

1. Genel olarak

Avrupa Konseyi'nin 23-24 Mart 2000 tarihleri arasında Lizbon'da yaptığı toplantının sonuç bildirgelerinde, finans hizmetleri iç pazarının ivedilikle tamamlanması gereği vurgulanmıştır. Bunun yanında 2005 yılı, Avrupa Komisyonu'nun bu kapsamda yürüteceği aksiyon planının gerçekleştirileceği tarih olarak belirlenmiş ve borsada kayıtlı şirketlerin hazırladıkları bilançoların mukayeseye elverişliliklerinin geliştirilmesi konusunda gerekli adımların atılması talep edilmiştir²³.

13 Haziran 2000 tarihinde Avrupa Komisyonu "Avrupa Birliği Muhasebe Stratejisi: Gelecekteki Hareket Tarzı"²⁴ başlıklı bir bildiri yayımladı. Bildiride AB kapsamı dahilindeki bütün borsaya kayıtlı şirketlerin 2005 tarihinden itibaren konsolide bilançolarını uluslararası muhasebe standartlarına, yani IAS'e göre düzenlemeleri zorunluluğunun getirilmesi tavsiye edilmiştir. Bu stratejinin gerçekleştirilmesi amacıyla Komisyon tarafından 13 Şubat 2001 tarihinde "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Topluluk Tüzüğü Tasarısı"²⁵ yayımlandı. Tasarı ile ayrıca üye ülkelere yapacakları düzenlemelerle, borsada kayıtlı olmayan şirketlerin konsolide bilançolarında ve bütün şirketlerin yıllık bilançolarında uluslararası muhasebe standartlarını kullanmalarına izin verilebilme veya böyle bir zorunluluğu öngörebilme olanağı da tanınmıştır.

17 Born, Rechnungslegung, s. 51; Bruns, ZfbF 2002, s. 173 (173).

18 Born, Rechnungslegung, s. 52.

19 Born, Rechnungslegung, s. 52; Bruns, ZfbF 2002, s. 173 (175).

20 Bruns, ZfbF 2002, s. 173 (175).

21 Born, Rechnungslegung, s. 52; Bruns, ZfbF 2002, s. 173 (175).

22 Born, Rechnungslegung, s. 52.

23 Sonuç bildirgeleri internette <http://www.europa.eu.int/> adresinde görülebilir.

24 KOM (2000) 359 endgültig, 13.6.2000.

25 KOM (2001) 80 endgültig, 13.2.2001.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Topluluk Tüzüğü 7.6.2002 tarihinde Avrupa Konseyi tarafından onaylandıktan sonra 11 Eylül 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. Amaç

IAS-Tüzüğü'nün 1. maddesi uyarınca, Avrupa Komisyonu uluslararası muhasebe standartlarının kabul edilip, kullanılmasını öngörmekle, şirketlerin hazırladıkları bilançoların şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik düzeyini yükseltmek ve böylece AB içerisinde ve iç pazarda sermaye piyasasının daha etkili bir şekilde işlemini sağlamak amacını gütmektedir²⁶.

Tüzüğün gerekçesinde, getirilen yeni düzenlemeyle ulaşılmak istenen amaç şu şekilde açıklanmaktadır: Yürürlükteki muhasebe normları, borsada kayıtlı olan şirketlerin hazırladıkları bilançoların şeffaflık ve karşılaştırılabilirliklerini sağlamak açısından ihtiyaç duyulan yüksek düzeyi gerçekleştirmekte yetersiz kalmaktadırlar. Bu konuda arzulanan seviyeye ulaşmak ise, etkili, takıntısız ve verimli işleyen entegre bir sermaye piyasasının oluşturulması için vazgeçilmez koşul durumundadır. Bu nedenle borsada kayıtlı olan Avrupa Şirketleri için geçerli olan hukuki çerçevenin tamamlanması gerekmektedir. IAS-Tüzüğü ile, sermaye piyasasının daha etkili ve ekonomik bir şekilde fonksiyon icra etmesi ve yatırımcıların korunması konusunda gelişme sağlanması amaçlanmaktadır. Yeni düzenleme ayrıca, iç pazardaki serbest sermaye dolaşımını güçlendirecek ve şirketlere finansman kaynağı arama konusunda, gerek ortak pazarda ve gerekse tüm dünyadaki sermaye piyasalarında eşit koşullar altında rekabet etme olanağı sağlayacaktır. Avrupa Birliği'nde yürürlükte olan muhasebe normlarının, dünya çapında sınır ötesi kayıt veya menkul kıymetlerin ihracı iş-

lemlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılacak olan uluslararası muhasebe standartlarına uyumunun sağlanması, ortak pazarın rekabet gücü açısından çok büyük bir önem arz etmektedir.

Bu açıklamalardan Avrupa Komisyonu'nun, IAS/IFRS'in gelecekte dünya çapında kabul göreceklere beklentisi içerisinde olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Söz konusu beklentinin gerçekleşmesi için, uluslararası muhasebe standartlarının öncelikle Amerika'daki Securities and Exchange Commission (SEC) tarafından tanınması gerekmektedir. SEC'nin bu konudaki katı tutumu dikkate alındığında, böyle bir tanıma ancak IAS/IFRS'in ABD'de genel kabul görmüş muhasebe standartları olan "Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)" ile uyumlaştırılması halinde mümkün görünmektedir²⁷.

3. İçerik

a. IAS/IFRS'in konsolide bilançolarda kullanılması

IAS-Tüzüğü'nün odağını oluşturan 4. madde uyarınca, AB içerisinde faaliyet gösteren ve borsada kayıtlı olan bütün şirketler²⁸ 2005 yılı itibariyle konsolide bilançolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemek zorundadırlar. Tüzüğün 9. maddesi bu kurala bir istisna getirmekte ve üye ülkelere yapacakları düzenlemelerle,

- AB içerisinde sadece borçlanma senetleri ile borsada işlem yapan şirketlerle,
- menkul kıymetleri AB üyesi olmayan bir ülkede ihraç edilen ve bu nedenle uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre (meselâ US-GAAP) bilançolarını hazırlayan şirketler

26 Ayrıntılı bilgi için bkz. Born, Rechnungslegung, s. 27 vd.; Ernst, ZfbF 2002, s. 181 (183); Marten/Schlereth/Cramp-ton/Köhler, BB 2002, s. 2007 (2007 vd.); Wagenhofer, BFuP 2002, s. 230 (232 vd.).

27 Busse von Colbe, BB 2002, s. 1530 (1530); Lenz/Bauer, BFuP 2002, s. 246 (247); Zabel, WPg 2002, s. 919 (920).

28 "Borsada kayıtlı şirket" kavramı ile, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden herhangi birisinin hukukuna tâbi olan ve ilgili bilanço tarihinde Birlik üyesi herhangi bir ülkedeki, Menkul Kıymet Hizmetlerine İlişkin Yönerge'nin (93/22/AET, 10.5.1993) 1. maddesinin 13. fıkrası hükmü ile öngörülen anlamda teşkilâtlanmış bir piyasada menkul kıymetlerinin ihracına izin verilmiş olan şirketler kastedilmektedir.

için 4. madde hükmünün 1. Ocak 2007 tarihinden itibaren uygulanacağını öngörme yetkisi tanımaktadır²⁹.

IAS-Tüzüğü'nün bir diğer önemli hükmü niteliğinde olan 5. madde, Birlik üyesi ülkelere IAS/IFRS'i borsada kayıtlı olan şirketlerin yıllık bilançolarında ve borsada kayıtlı olmayan şirketlerin yıllık ve/veya konsolide bilançolarında kullanmalarına izin verme yetkisi tanıdığı gibi bunu bir zorunluluk olarak öngörebilme olanağı da sağlamaktadır Bağımsız bir denetim firması olarak faaliyet gösteren Pricewaterhouse Coopers (PWC) tarafından bu konuda yapılan bir piyasa araştırmasına göre³⁰, Avrupa'daki finans direktörleri oldukça büyük bir çoğunlukla uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmasına ilişkin düzenlemeyi sadece borsada kayıtlı şirketlerle sınırlandırmak yerine, bu standartların borsada kayıtlı olmayan şirketlerin konsolide bilançolarında ve bütün şirketlerin yıllık bilançolarında kullanılmasına da izin verilmesi gerektiğini belirtmektedirler Birlik üyesi 15 ülkede faaliyet gösteren şirketlerden 650 finans direktörünün katıldığı araştırmada, katılımcıların % 91'i borsada kayıtlı olmayan şirketlere konsolide bilançolarında IAS/IFRS'i kullanabileceklerine dair bir seçimlik hak tanınması gerektiği yönünde görüş bildirirken, % 85'i aynı hakkın bu şirketlerin yıllık bilançoları için de öngörülmesi gerektiğini belirtmişlerdir³¹.

Üye ülkeler 5. madde hükmüyle kendilerine tanınan yetkileri kullandıkları takdirde, durumu derhal Komisyon'a ve diğer üye devletlere bildirmek zorundadırlar (m. 8).

b. Komitoloji Prosedürü'nün kullanılması

aa. Genel olarak

Bugüne kadar AB içerisinde bilanço hukuku alanında yapılan yasal düzenlemeler yönergeler yoluyla gerçekleştirilmiştir. IAS-Tüzüğü'nün çıkarılmasıyla, Avrupa Komisyon'u bu alanda ilk kez topluluk tüzüğü enstrümanını kullanmıştır³². Yönergelerin aksine topluluk tüzükleri doğrudan normatif etkiye sahiptirler ve bu nedenle üye ülkeler tarafından ayrıca iç hukuka aktarılmasına gerek yoktur Dolayısıyla IAS-Tüzüğü iç hukuka alınmasına gerek olmaksızın AB üyesi her ülkede doğrudan geçerliği haizdir.

Avrupa Komisyonu tarafından da isabetli olarak belirttiği gibi, muhasebe ile ilgili yasal düzenleme yapma yetkisinin geri alınmaz bir şekilde ve kayıtsız şartsız olarak, içerisinde Birliğin nüfuzunun söz konusu olmadığı bir özel sektör organizasyonuna devredilmesi siyasi ve hukuki olarak mümkün değildir³³. Bu nedenle, IASB tarafından hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının ve bunlarda daha sonraki tarihlerde yapılacak değişikliklerin AB hukuk sistemi içerisinde bağlayıcılık kazanabilmeleri için IAS-Tüzüğü'nün m. 3 I hükmü uyarınca, Tüzüğü'nün 6. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen ve "Komitoloji Prosedürü" adı verilen bir usul dairelerinde kabul edilmeleri gerekmektedir. Ancak bu koşul yerine getirildikten sonra uluslararası muhasebe standartları Birlik içerisinde uygulanabileceklerdir. Komitoloji Prosedürü'nün uygulanması sırasında IAS/IFRS'in yeniden for

29 Bu imtiyazdan halihazırda Avrupa çapında yaklaşık 200 şirket yararlanabilecek durumdadır. Bkz. Hayn/Stürz, F. A. Z. Nr. 155, 8.7.2003, s. U5.

30 F. A. Z. Nr. 155, 17.6.2002, s. 24.

31 IAS-Tüzüğü'nün kapsamının, borsada kayıtlı olmayan şirketlerin konsolide bilançolarını ve bütün şirketlerin yıllık bilançolarını da içerisine alacak şekilde genişletilmesi konusu doktrinde oldukça hararetli bir şekilde tartışılmaktadır. Tartışma için bkz. Behr/Menn/Oser/Streim, BFuP 2002, s. 279 (288 ff.); Böcking, WPg 2001, s. 1433 (1433 ff.); Böcking, WPg 2002, s. 925 (925 ff.); Busse von Colbe, KoR 2001, s. 199 (203 ff.); Busse von Colbe, ZfbF 2002, s. 159 (168 ff.); Hüttche, BB 2002, s. 1804 (1804 ff.); Lüdenbach/Hoffmann, DStR 2002, s. 231 (231 f.); Ohlms/Tomaszewski/Trützschler, ZfbF 2002, s. 191 (196 ff.); Schildbach, BFuP 2002, s. 263 (263 ff.); Zabel, WPg 2002, s. 919 (919 ff.); Zabel, F. A. Z. Nr. 185, 12.8.2002, s. 17.

32 Ernst, BB 2001, s. 823 (824).

33 Bkz. Presseerklärung der EU-Kommission "Rechnungslegung: Die IAS-Verordnung – Häufig gestellte Fragen" (Memo/01/40), s.2.

müle edilmeleri veya değiştirilmeleri değil, bor-sada kayıtlı olan Avrupa Şirketlerinin hazırlayacakları bilançolara uygun bir temel teşkil ettiklerinin teyidi amaçlanmaktadır³⁴.

IAS-Tüzüğü'nün 3. maddesinin 2. fıkrası, uluslararası muhasebe standartlarının ancak aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi halinde Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilebileceklerini öngörmektedir:

- Standartlar, Dördüncü Yönerge'nin 2. maddesinin 3. fıkrası ve Yedinci Yönerge'nin 16. maddesinin 3. fıkrası hükümlerinde düzenlenmiş olan, yıllık ve konsolide mali tabloların şirketin varlık, kaynak, finansal ve kâr-zarar durumunu gerçeğe uygun bir şekilde, doğru ve tam olarak yansıtması ilkesine aykırı olmamalıdır
- Kamu yararına uygun olmalı ve
- finansal bilgilerin, ekonomik kararları ve şirket yönetiminin performansının değerlendirilmesini mümkün kılmak için sahip olmaları gereken, anlaşılabilirlik, önemlilik, güvenilirlik ve mukayeseye elverişlilik kriterlerini yerine getirmelidirler. IASB tarafından hazırlanan standartlar zaten bu kriterlere uymak zorunda olduklarından, bu konuda herhangi bir sorunun ortaya çıkması pek mümkün görünmemektedir.

bb. Prosedür

IAS-Tüzüğü'nün 6. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, uluslararası muhasebe standartlarının değerlendirilmesi sırasında Avrupa Komisyonu bir Düzenleme Kurulu tarafından desteklenecektir. Politik bir nitelik arz eden kurul, üye ülkelerin temsilcilerinden oluşmakta ve başkanlığı Avrupa Komisyonu tarafından yürütülmektedir. Düzenleme Kurulu Komisyon'un önerisi üzerine IAS/IFRS hükümlerini kabul veya reddeder³⁵.

Değerlendirme sırasında Avrupa Komisyonu'na ayrıca bir Teknik Kurul tarafından da yardım edilmesi öngörülmektedir. "European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)" adı verilen bu kurul yalnızca tavsiyelerde bulunma yönünde bir fonksiyona sahiptir. EFRAG bir özel sektör teşebbüsü olup, birçok üye devletin muhasebe ile ilgili yüksek nitelikli uzmanlarından oluşmaktadır³⁶.

Komitoloji Prosedürü kapsamında öncelikle Avrupa Komisyonu tarafından Düzenleme Kurulu'na her bir standart için ayrı bir kabul önerisi sunulur. Kurul bir aylık bir süre içerisinde Komisyon önerisi ile ilgili görüş bildirmek zorundadır. Düzenleme Kurulu'nun önerinin reddi yönünde görüş bildirmesi halinde, Komisyon konuyu görüşülmek üzere Teknik Kurul'a iletebileceği gibi, Avrupa Konseyi'ne götürebilir³⁷. Konsey öneriyi nitelikli çoğunlukla ve üç aylık süre içerisinde reddedebilir. Aksi takdirde öneri kabul edilmiş sayılır³⁸.

34 Böcking, WPg 2001, s. 1433 (1434). Uluslararası muhasebe standartlarının tanıma prosedürüne tâbi tutulduktan sonra AB içerisinde uygulanabileceklerinin öngörülmesi, burada Avrupa Komisyonu'nun yasal düzenleme yapma yetkisinin bir özel sektör organizasyonuna (IASB) devrinin ve dolayısıyla AB Anayasa Hukuku'na aykırılığın söz konusu olabileceği yönündeki tereddütleri de ortadan kaldırmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Heintzen, BB 2001, s. 825 (825 vd.).

35 Bkz. Presseerklärung der EU-Kommission "Rechnungslegung: Die IAS-Verordnung – Häufig gestellte Fragen" (Memo/01/40), s.2.

36 Bkz. Presseerklärung der EU-Kommission "Rechnungslegung: Die IAS-Verordnung – Häufig gestellte Fragen" (Memo/01/40), s.2; Presseerklärung der EU-Kommission "Einigung über IAS-Verordnung wird Anlegern und Unternehmen in der EU zugute kommen" (IP/02/827), s. 2.

37 Ernst, BB 2001, s. 823 (824); Presseerklärung der EU-Kommission "Rechnungslegung: Die IAS-Verordnung – Häufig gestellte Fragen" (Memo/01/40), s. 3.

38 Ernst, BB 2001, s. 823 (824).

IAS Tüzüğü'nün 3. maddesinin 4. fıkrası hükmü ile, kabul edilen uluslararası muhasebe standartlarının tamamının AB resmi dillerine tercüme edildikten sonra Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesi'nde yayımlanması öngörülmüştür. Tüzüğün 3. maddesinin 3. fıkrası uyarınca Avrupa Komisyonu'nun esasen mevcut IAS/IFRS'in kabulü konusunda Komitoloji Prosedürü dairesinde 31 Aralık 2002 tarihine kadar karar vermiş olması gerekiyordu. Ancak bunun için gerekli olan tercüme işlemleri henüz tamamlanmadığından, öngörülen sürenin dolmasına karşın karar aşamasına gilememiştir³⁹.

IV. Denetim

Halihazırda AB'de uluslararası muhasebe standartlarına riayet konusunda denetimi sağlayacak bir kuruluş mevcut değildir. Avrupa Komisyonu'nun da IAS-Tüzüğü'nün gerekçesinde haklı olarak belirttiği gibi, yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güveninin artırılması için, makul ve katı denetim normlarının varlığı merkezi bir öneme sahiptir. Özellikle ABD ve Avrupa'da yakın tarihte gerçekleşen bilanço skandalları ile etkili bir denetim mekanizmasının oluşturulması zorunluluğu bir kez daha teyit edilmiştir. Bu nedenle Avrupa Komisyonu üye ülkelerden uluslararası muhasebe standartlarına riayetin sağlanması için gerekli olan tüm tedbirleri almalarını talep etmiştir. Denetim konusunda Birlik içerisinde iki farklı model üzerinde tartışılmaktadır: Özel sektör kuruluşu olarak faaliyet icra eden İngiliz Financial Reporting Review Panel (FRRP) ve ABD'de kamu sektörü kuruluşu olarak denetim yapan SEC⁴⁰.

V. Türkiye'de muhasebe standartları uygulaması

Muhasebe standartlarının gelişimi Türkiye'de devlet güdümünde ve yasal düzenlemeler yoluyla gerçekleşmiş, muhasebe mevzuatının oluşumunda ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerdeki yasal düzenlemelerle, ilgili ülke uygulamalarının etkisinde kalmıştır⁴¹. Bu konuda önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının, daha sonra Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi görülmüş, 1950'li yıllardan itibaren ABD ile olan ekonomik ve siyasi ilişkilerin gelişmesi ülkemizde muhasebe uygulamalarında Amerikan sisteminin etkin olması sonucunu doğurmuştur⁴². 1987 yılında AB'ne tam üyelik başvurusunun yapılması ile birlikte AB düzenlemelerinin etkin olduğu bir döneme girilmiştir⁴³.

Şirketlerin muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk yasal düzenleme Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile yapılmıştır. Ancak TTK hükümleri genel bir çerçeveyi belirler nitelikte olup, gerek uygulamanın yeterince denetlenmesi ve gerekse getirilen hükümlerin ihlali halinde öngörülen müeyyidelerin yetersiz kalması nedeniyle uygulamaya yeterince yansımamıştır⁴⁴.

1950 yılından sonraki gelir vergisi reformu ile Maliye Bakanlığı muhasebe verilerinin hazırlanmasına temel teşkil edecek birçok değerlendirme ölçütlerini ve yöntemlerini belirlemiştir⁴⁵. Vergi yasalarında vergi matrahının belirlenmesine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile mali tab-

39 Bkz. Presseerklärung der EU-Kommission "Freigabe internationaler Rechnungslegungsstandards" (IP/02/1967), s. 1.

40 Ayrıntılı bilgi için bkz. Behr/Menn/Oser/Streim, BFuP 2002, s. 279 (285 vd.); Böcking/Kiefer, F. A. Z. Nr. 23.9.2002, s. 28; Lenz/Bauer, BFuP 2002, s. 246 (246 vd.); Schildbach, BFuP 2002, s. 263 (268 vd.); Tielmann, F. A. Z. Nr. 104, 06.5.2002, s. 24.

41 Karapınar, MÖDAV 2001, s. 95 (96); Üstündağ, Muhasebe ve Denetime Bakış 2000, s. 31 (52).

42 Üstündağ, Muhasebe ve Denetime Bakış 2000, s. 31 (52, dn. 74).

43 Sönmez, Muhasebe ve Denetime Bakış 2003, s. 23 (24).

44 Üstündağ, Muhasebe ve Denetime Bakış 2000, s. 31 (52 vd.).

45 Yalkın, MÖDAV 2002, s. 1 (3).

lolarla ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlere aykırılık halinde etkili müeyyidelerin öngörülmesi, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde, vergi matrahının belirlenmesine yönelik olarak yürütülmesi sonucunu doğurmuştur⁴⁶.

TTK ve Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yetersiz kaldığı durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe standartlarını belirleyici çalışmalar yapmışlardır⁴⁷. Bu kapsamda İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından hazırlanan ve 1.1.1972-31.12.1993 tarihleri arasında kamu iktisadi teşekkülleri tarafından uygulanan tek düzen muhasebe sistemi, Hazine Müsteşarlığı, Merkez Bankası ve Türkiye Bankalar Birliği'nin etkisiyle hazırlanan bankalar ve sigorta şirketlerine ilişkin düzenlemeler, SPK tarafından yapılan düzenlemeler ve Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile getirilen düzenlemeler sayılabilir⁴⁸.

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPKn) yürürlüğe girmesinin ardından, muhasebenin kamuyu aydınlatma, finansal kararların alınması sırasında ilgilileri bilgilendirme amacına yönelik düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır⁴⁹. Sermaye Piyasası Kurulu bu kanunun 16 ve 22/e maddeleri ile kendisine tanınan yetkiye dayanarak, yayımladığı tebliğlerle kanun kapsamına giren şirketlerin uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarını belirlemektedir. Kurul tebliğlerle getirilen düzenlemeler yanında, gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke kararları da yayımla-

makta ve düzenleme bulunmayan konularda uluslararası muhasebe standartlarıyla kabul edilen esasların da uygulanabilmesini öngörmektedir⁵⁰. Ancak SPK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının uygulama alanı SPKn'ı kapsamına giren ortaklıklarla sınırlı olduğundan, bu standartlar sadece söz konusu şirketlerin mali tablolarında yeknesaklığı sağlamaktadırlar⁵¹.

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimi açısından atılan önemli adımlardan birisini de 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu"nun (TMUDESK) oluşturulması teşkil etmektedir. "Türkiye Muhasebe Standartları" adı altında muhasebe standartları yayımlayan bu kurulun amacı, ülkede faaliyette bulunan işletmelerin mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni sağlamak ve meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını belirlemektir⁵². Ancak TMUDESK tarafından hazırlanan standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal müeyyidenin öngörülmemesi, özellikle uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum sağlanması açısından önem arz eden bu çalışmaların beklenen amaca ulaşmasını önlemektedir⁵³.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, mevcut düzenlemelerle ülkemizde muhasebe uygulamaları açısından tüm şirketleri kapsayan bir standartlaşma sağlanamamıştır. Her kurumun kendi etki alanına giren işletmelerle ilgili standartlar belirlemesi, bir taraftan standartların kalitesinde sorunlar ortaya çıkmasına ve mali tablo kullanıcılarının finansal verilerden

46 Üstündağ, Muhasebe ve Denetime Bakış 2000, s. 31 (53).

47 Sönmez, Muhasebe ve Denetime Bakış 2003, s. 23 (24).

48 Üstündağ, Muhasebe ve Denetime Bakış 2002, s. 31 (53); Yalkın, MÖDAV 2002, s. 1 (3).

49 Sayar, Muhasebe ve Denetime Bakış 2002, s. 73 (77); Üstündağ, Muhasebe ve Denetime Bakış 2000, s. 31 (53); Yalkın, MÖDAV 2002, s. 1 (3).

50 Üstündağ, Muhasebe ve Denetime Bakış 2000, s. 31 (53).

51 Sayar, Muhasebe ve Denetime Bakış 2002, s. 73 (79).

52 Sayar, Muhasebe ve Denetime Bakış 2002, s. 73 (78).

53 Karapınar, MÖDAV 2001, s. 95 (97); Sayar, Muhasebe ve Denetime Bakış 2002, s. 73 (78).

yararlanma olanaklarının kısıtlanmasına neden olurken, diğer taraftan da aynı işletme için birden fazla mali tablo düzenlenmesi zorunluluğunu beraberinde getirmiştir⁵⁴.

Muhasebe standartları ile ilgili önemli bir diğer gelişme de 15 Aralık 1999 gün ve 4487 sayılı Kanun ile değişik, Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1 maddesi ile "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nun (TMSK) kurulmuş olmasıdır⁵⁵. Söz konusu hüküm uyarınca kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olan bu kurul, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda "finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak" amacını gütmektedir 8 Mart 2002 tarihinde göreve başlayan TMSK, muhasebe

standartları belirleme faaliyetleri sırasında TMSK'nın yayımladığı standartlardan ve henüz standarda dönüşmemiş taslaklardan yararlanacaktır⁵⁶.

VI. Sonuç

Gerek Avrupa Birliği içerisinde ve gerekse tüm dünyada muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunun sağlanmasına yönelik çalışmalar gözönünde bulundurulduğunda, ülkemizin ihtiyacı olan yüksek kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulabilmesi için muhasebe standartlarının belirlenmesi konusundaki mevcut çok başlılığın giderilmesi, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartların üretilmesi ve bunların yeknesak bir şekilde uygulanmasını sağlayacak etkili bir denetim mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir 15 Aralık 1999 tarihinde kurulan TMSK tüm bu amaçların gerçekleştirilmesi açısından bir fırsat olarak değerlendirilmelidir.

54 Bağcı, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002/İstanbul, s. 21 (24); Sayar, Muhasebe ve Denetime Bakış 2002, s. 73 (78); Üstündağ, Muhasebe ve Denetime Bakış 2000, s. 31 (53).

55 Ayrıntılı bilgi için bkz. Sayar, Muhasebe ve Denetime Bakış 2002, s. 73 (79 vd.); Yalkın, MÖDAV 2002, s. 1 (5 vd.).

56 Yalkın, MÖDAV 2002, s. 1 (6).

KISALTMALAR

AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
ATRG	Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesi
Aufl	Auflage
BB	Betriebs-Berater
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
bkz.	bakınız
dn.	dipnot
DStR	Deutsches Steuerrecht
EG	Europäische Gemeinschaften
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
F. A. Z.	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	folgende
KoR	Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
m.	madde
MÖDAV	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Nr.	Nummer
S.	Seite
s.	sahife
vd.	ve devamı
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

KAYNAKLAR

Bağcı, Hamdi: Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim 2002/İstanbul, s. 21-30.

Behr, Giorgio/Menn, Bernd-Joachim/Oser, Peter/Streim, Hannes: IAS – Kristallisationspunkt der internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung?, in: **Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis** 2002, Heft 3, s. 279-291.

Böcking, Hans-Joachim: IAS für Konzern- und Einzelabschluss?, in: **Die Wirtschaftsprüfung** 2001, Heft 24, s. 1433-1440.

Böcking, Hans-Joachim: IAS für Konzern- und Einzelabschluss!, - Replik zum Beitrag von Zabel, IAS zwingend für Konzern- und Einzelabschluss?, zugleich Würdigung der Aussagen der Deutschen Bundesbank zur Umsetzung der Mitgliedstaatenwahlrechte im Rahmen der EU-Verordnung und eine Empfehlung an den Gesetzgeber, in: **Die Wirtschaftsprüfung** 2002, Heft 17, s. 925-928.

Böcking, Hans-Joachim/Kiefer, Marcus: Eine europäische Finanzaufsichtsbehörde ist notwendig, Ein Plädoyer für ein schlagkräftiges Pendant zur amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde SEC, in: **Frankfurter Allgemeine Zeitung** Nr. 221 vom 23.9.2002, s. 28.

Born, Karl: **Bilanzanalyse international**, Deutsche und ausländische Jahresabschlüsse lesen und beurteilen, 2. Aufl., Stuttgart 2001 (Born, Bilanzanalyse).

Born, Karl: **Rechnungslegung international**, Einzel- und Konzernabschlüsse nach IAS, US-GAAP, HGB und EG-Richtlinien, 3. Aufl., Stuttgart 2002 (Born, Rechnungslegung).

Bruns, Hans-Georg: International vergleichbare und qualitativ hochwertige deutsche Jahresabschlüsse durch Anwendung der IAS/IFRS, in: **Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung** 2002, s. 173-180.

Busse von Colbe, Walther: Anpassung der EG-Bilanzrichtlinien an die IAS, Konsequenzen für das deutsche Bilanzrecht, in: **Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung** 2001, Heft 5, s. 199-205.

Busse von Colbe: Die deutsche Rechnungslegung vor einem Paradigmawechsel, in: **Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung** 2002, s. 159-172.

Busse von Colbe: Vorschlag der EG-Kommission zur Anpassung der Bilanzrichtlinien an die IAS – Abschied von der Harmonisierung ?, in: **Betriebs-Berater** 2002, Heft 30, s. 1530-1536.

Ernst, Christoph: EU-Verordnungsentwurf zur Anwendung von IAS: Europäisches Bilanzrecht vor weitreichenden Änderungen, in: **Betriebs-Berater** 2001, Heft 16, s. 823-825.

Ernst, Edgar: Internationale Harmonisierung der Rechnungslegung und ihre Fortentwicklung, Anforderungen an börsennotierte Großkonzerne in Deutschland, in: **Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung** 2002, s. 181-190.

EU-Kommission: **Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Rechnungslegungsstrategie der EU: Künftiges Vorgehen**, KOM (2000) 359 endgültig vom 13.6.2000.

EU-Kommission: **Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze**, KOM (2001) 80 endgültig vom 13.2.2001.

EU-Kommission: **Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG- und 91/647/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen sowie Versicherungsunternehmen**, KOM (2002) 259 endgültig vom 28.5.2002, 2002/0112.

Hayn, Sven/Stürz, Gerd: Ein Meilenstein der Buchführung, Mehr Rechtssicherheit durch IFRS 1, in: **Frankfurter Allgemeine Zeitung** Nr. 155 vom 8.7.2003, s. U5.

Heintzen, Markus: EU-Verordnungsentwurf zur Anwendung von IAS: Kein Verstoß gegen Unionsverfassungsrecht, in: **Betriebs-Berater** 2001, Heft 16, s. 825-829.

Hüttche, Tobias: IAS für den Mittelstand: light, little oder gar nicht?, in: **Betriebs-Berater** 2002, Heft 35, s. 1804-1806.

Karapınar, Aydın: Ülkemizin Muhasebe Politikaları Açısından Ulusal Ve Uluslararası Uyumu, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mart 2001, Cilt 3, Sayı 1, s. 95-110.

Lenz, Hansrudi/Bauer, Michael: Die Durchsetzung von Rechnungslegungsnormen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen, in: **Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis** 2002, Heft 3, s. 246-262.

Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter: Der lange Schatten des Übergangs auf die IAS-Rechnungslegung, in: **Deutsches Steuerrecht** 2002, Heft 6, s. 231-234.

Marten, Kai-Uwe/Schlereth, Dieter/Crampton, Adrian/Köhler, Annette G.: Rechnungslegung nach IAS – Nutzeneffekte aus Sicht von Eigenkapitalgebern, in: **Betriebs-Berater** 2002, Heft 39, s. 2007-2012.

Ohlms, Dirk/Tomaszewski, Claude/Trützschler, Klaus: Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung aus Sicht des Familienunternehmens Haniel, in: **Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung** 2002, s. 191-200.

Pape, Jochan/Fladt, Guido: Die Internationalen Bilanzregeln (IAS), Die Umstellung auf Internationale Bilanzstandards, Entwurf des IASB für die erstmalige Anwendung der IAS, in: **Frankfurter Allgemeine Zeitung** Nr. 197 vom 26.8.2002, s. 19.

Sayar, Zafer: Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun İşliği Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim 2002, Sayı 8, s. 73-80.

Schildbach, Thomas: IAS als Rechnungslegungsstandards für alle, in: **Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis** 2002, Heft 3, s. 263-278.

Sönmez, Feriştah: 13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı – Stoklar (IAS – 2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte), **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Mayıs 2003, Sayı 9, s. 23-37.

Tielmann, Sandra: Wirtschaftsprüfer wollen keine europäische SEC, Private Organisation soll für die Durchsetzung von Rechnungslegungsstandards sorgen, in: **Frankfurter Allgemeine Zeitung** Nr. 104 vom 06.5.2002, s. 24.

Üstündağ, Saim: Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan 2000, Sayı 1, s. 31-57.

Wagenhofer, Alfred: Die Rolle der Standards des IASB in der Internationalisierung der Rechnungslegung, in: **Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis** 2002, Heft 3, s. 230-245.

Yalkın, Yüksel Koç: Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Haziran 2002, Cilt 4, Sayı 2, s. 1-8.

Zabel, Martin: IAS zwingend für Konzern- und Einzelabschluss ? Stellungnahme zu Böcking, WPg 2001, S. 1433 ff.; zugleich ein Plädoyer für eine intensive Diskussion der Vor- und Nachteile kapitalmarktorientierter Rechnungslegungs- und Publizitätsgrundsätze für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, in: **Die Wirtschaftsprüfung** 2002, Heft 17, s. 919-924.

Zabel, Martin: Internationale Bilanzregeln betreffen auch den Mittelstand, Problem der Kapitalmarktorientierung der IAS, Bilanzierung und Basel II, in: **Frankfurter Allgemeine Zeitung** Nr. 185 vom 12.8.2002, s. 17.

Zeimes, Markus: Zur erstmaligen Anwendung von International Financial Reporting Standards – Anmerkung zum Standardentwurf ED 1 des IASB -, in: **Die Wirtschaftsprüfung** 2002, Heft 19, s. 1001-1009.

