

MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURULMASI SÜRECİ

Saim ÜSTÜNDAĞ*

GİRİŞ

Muhasebe, genel olarak, işletmelerin finansal nitelikli faaliyetlerinin saptanması, sınıflandırılması, kayıtlanması, raporlanması ve yorumlanması olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili olarak ortaklara, potansiyel yatırımcılara, alacaklılara, işletme yöneticilerine, kredi kuruluşlarına ve devlete bilgi sağlama fonksiyonunu üstlenen muhasebe; sermaye piyasaları açısından da kamuyu aydınlatma sisteminin çok önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi; benzer olayları benzer şe-

kilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması ile mümkündür. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli “muhasebe standartları” oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilecektir.

Muhasebe standartlarının, karar alma sürecinde ilgili çevrelerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek düzeyde olması ve her geçen gün gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesi standartların oluşturulmasında etkili olan sistemle doğrudan ilişkilidir. Bu çalışmada, kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulabilmesine yönelik olarak standartların oluşturulması sürecinde nasıl bir yöntemin izlenmesi gerektiği,

* Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanı

sermaye piyasaları gelişmiş ve muhasebenin kamuyu aydınlatma fonksiyonunun esas alındığı ülkelerde standartların nasıl bir süreç çerçevesinde oluşturulduğu, uluslararası alanda muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaların neler olduğu ve Ülkemizdeki durumun değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu sektörünün ve özel sektörün rolü konusu tartışılmış; ikinci bölümde, muhasebe sistemlerine göre ülkeler sınıflandırılarak örnek olarak seçilen bazı ülkelerde muhasebe standartları oluşturulmasında rol alan kurum ve kuruluşlar ile standart oluşturulmasında izlenen yöntemler incelenmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunu gerekli kılan faktörler ortaya konarak, bu alanda faaliyetlerde bulunan uluslararası kuruluşların çalışmaları ve muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonu girişimlerindeki son duruma ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde; ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının genel özellikleri ve muhasebe standartlarına ilişkin gelişmelere kısaca değinilerek, beşinci bölümde konuya ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

I. MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURULMASI SÜRECİNDE KAMU SEKTÖRÜ VE ÖZEL SEKTÖRÜN ROLÜ

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler aşağıda; kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla olmak üzere üç ana başlık halinde yeri

geldikçe karşılaştırmalı olarak incelenmeye çalışılacaktır.

1.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla kanunlar vb. düzenlemelerle yönlendirilmesi kendi içerisinde bir takım yararlar ve sakıncalar ihtiva etmektedir

Bazı gruplara belli maliyetler yüklerken bazı gruplara da fayda sağlayan muhasebe standartları, ekonomik sonuçları olan ve sosyal tercih gerektiren bir konudur. Demokrasilerde önemli sosyal tercihlerin uygun yasama organları tarafından yapıldığı gözönüne alındığında; bu durumun muhasebe standartlarının oluşturulması sürecine uygulanması standart koyucuların yetki ve otoritelerinin sorgulanmasını azaltacak, muhasebe düzenlemelerine uyum konusunda yaptırım sorununu en aza indirecektir. Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyecek, muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olacaktır.¹ Bu noktada, nihai yaptırım mercisinin ve başvuru mekanizmasının demokrasilerde yaygın olduğu üzere mahkemeler olması da, hem standartların uygulanmasının sağlanmasını hem de standartlara uyulmaması halinde yaptırım uygulanmasını pekiştiren bir husus olarak gündeme gelmektedir. Ayrıca yasama, muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkilerini kontrol etme ve etkilerinin şiddetini azaltma konusunda özel sektör kuruluşlarına göre daha etkin araçlarla donatılmış olup, vergi ve sübvansiyon gibi araçlarla müdahale edebilecektir. Özel sektör kuruluşlarının ise getirdikleri düzenlemelerin gelir dağılımına olan etkisini gidermek veya değiştirmek için çok sınırlı güçleri vardır

Muhasebe standartlarının yasama tarafın

1 Özel sektör düzenleyici kuruluşları ise, sözü edilen gelir dağılımını değiştirici kararlar almak üzere toplumdan herhangi bir güç veya yetki almış değildirlir. Esasen özel sektör düzenleyici kuruluşlarının bu zayıflıkları ile yetki ve yaptırım gücü eksikliği en önemli eleştiri noktalarını oluşturmaktadır. Bu zayıflıklar, özel sektör tarafından belirlenmiş standartlara uyulmaması sonucunu doğurabilecektir.

dan belirlenmesinin bir diğer avantajı da bu yolla yapılacak düzenlemelerin ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olacağı beklentisidir.² Yasama organında çoğunluğu elinde bulunduran hükümetler istedikleri muhasebe düzenlemelerini yoğun ve masraflı bir “uzlaşma arayışı” faaliyeti olmaksızın gerçekleştirebileceklerdir. Ancak, bu şekilde yapılan düzenlemeler partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdığı eleştirisine maruz kalmaktadır³

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi bir takım avantajlar ihtiva etmekle birlikte; bu yöntemde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri teknik muhasebe konuları üzerinde iktidardaki partinin politik görüşleri doğrultusunda karar verilebilmesidir. Ayrıca, konunun politik öneminin yeterince farkına varılmaması muhasebe düzenlemelerinin zaten sınırlı olan yasama süresi içinde yer bulmasını zorlaştıracaktır. Yasamanın genel olarak ilgili bürokratların ve bürokratlar ile politikacılar üzerinde etkili olan grupların görüşleri doğrultusunda karar alma ihtimali de gözönüne alındığında; bu şekilde, bürokratlar tarafından hakim olunan muhasebe düzenleme sisteminin toplum için özel sektör düzenlemelerinden daha iyi olacağını ileri sürmek mümkün görünmemektedir. Yasama gündemine muhasebe düzenlemelerinin alınması ve sürecin devamında karşılaşılan zorluklar mevcut muhasebe düzenlemelerinin değiştirilmesinde caydırıcı etki gösterecek, muhasebe düzenlemelerinde ekonomik koşulların gerektirdiği yeniliklerin zamanında yapılamamasına yol açacaktır⁴

1.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi yoluyla yasama tarafından yapılan düzenlemelerde karşılaşılan sorunların önüne geçileceği,

muhasebe standartları ile ilgili tüm grupların sürece katılımının daha etkin olarak sağlanabileceği ve bu kuruluşların yöneticileri tarafından çıkar gruplarının baskılarının kamu personeline karşı daha kolayca gözardı edilebileceği ileri sürülmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının görev almasında en önemli sorun, standartlara uyumun sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır. Bu nedenle, özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmaktadırlar.

Özel sektör düzenleyici kuruluşlarının belirledikleri standartların kabul edilmesini sağlamak üzere, isterlerse bu standartları uygulamayabilecek olan ve hatta düzenleyici kuruluşun varlığını tehlikeye sokabilecek olan çıkar gruplarıyla uzlaşmaya varma zorunluluğu bir çok problemlere yol açmaktadır. Öncelikle, “uzlaşma”, standartları kesinlik özelliğinden yoksun bırakabilecek, belli bir problem için hepsi tercih edilir olmayabilecek birçok alternatifin ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Ayrıca, bir standart en fazla pazarlık gücüne sahip olan çıkar grubunun isteği doğrultusunda şekillendirilebilecek olup, bu durum düzenleyici kuruluşun bir veya daha fazla çıkar grubunun görüşlerini kabullendiği izlenimini yaratacak ve standart oluşum süreci toplumun bazı kesimlerinde adaletsiz olarak değerlendirilmeye başlanacaktır. Bunlara ek olarak, uzlaşma arayışından kaynaklanan gecikmeler standart oluşum sürecini yavaş ve durgun hale getirebilecek, standartların

2 Geçmişte, standartlara uyumun sağlanamaması ve belirli grupların güdümünde hareket ettikleri yönündeki eleştiriler muhasebe standartları oluşturan özel sektör kuruluşlarını yıpratmış veya başka yapılanmalarla değiştirilmelerine neden olmuştur. Bu duruma ABD’de 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Accounting Principles Board (APB)’nin ortadan kalkmasına neden olan gelişmeler uygun bir örnek teşkil etmektedir (bkz. Bölüm 2.2).

3 Micheal Bromwich, *Financial Reporting, Information and Capital Markets*, Pitman Publishing, London, 1992, s. 257-263.

4 Peter Taylor ve S. Turley, *The Regulation of Accounting*, Basil Blackwell Ltd., New York, 1986, s. 19-30.

uygulanmasında çok fazla esnekliği teşvik edebilecektir.

Diğer taraftan, “uzlaşma arayışı” çerçevesinde izlenen prosedürlerin; standartların oluşturulmasında uygulayıcı ve kullanıcı tüm çevrelerin görüşlerinin sürece katılımının sağlanması, standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunlar ve anlaşmazlıklar hakkında önceden fikir edinilerek gerekli önlemlerin başlangıçta alınması gibi son derece faydalı yönleri de vardır. Böylece, oluşturulan standartlara ilişkin anlaşmazlıkların bulunmaması olası hükümet müdahalelerini engelleyecek, muhasebe standartlarının kamu sektörü tarafından belirlenmesi halinde söz konusu olabilecek problemlerden kaçınılmış olacaktır.

1.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Yasama yoluyla muhasebe politikalarının belirlenmesine ilişkin olarak yukarıda yer verilen problemlerin bir kısmının, muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yoluyla çözümlenmesi mümkün görülmektedir. Bu yöntem ABD’de tipik olarak uygulanmakta olup; Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities Exchange Commission-SEC) devretmiştir.⁵

Muhasebe standartlarını belirlemek üzere bu yapıda bir kuruluşun kullanılmasının avantajı, yargı ile de her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün tartışmasız oluşudur. Muhasebe standartlarını belirlemek üzere yasama tarafından yetkilerin devredildiği kuruluş gücünü yasamadan alacak olup, açık ve kesin bir yasal desteğe sahip olacaktır. Bu nedenle, yasama tarafından kontrol edilen kuruluşlarca yapılan düzenlemelerin muhasebe standartlarının yasama tarafından belirlendiği sistemin avantajlarına fazlasıyla sahip olacağı görülmek-

tedir. Ayrıca, bu şekilde görevlendirilen bir kuruluşun muhasebe standardı oluşturma işlevine bir son nokta olarak değil, tüm sorumluluklarının bir parçası olarak yaklaşabileceği ve sadece muhasebe standardı oluşturulmasına yoğunlaşmış kuruluşlardan daha geniş bir bakış açısına sahip olacağı ileri sürülmektedir.⁶ Muhasebe konusunda nitelikli, uzman personelin istihdam edilmesi de teknik uzmanlığa olan ihtiyacı çözecektir. Bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir.

Muhasebe düzenlemelerinin bu tür kuruluşlar tarafından yapılmasının yasama yoluyla yapılacak düzenlemelere kıyasla sağlayacağı bir yarar da bu kuruluşların vergiler ve sübvansiyonlarla birlikte karışıklığa ve büyük maliyetlere yol açmayan düzenleme metodları kullanabilmesidir. Muhasebe standartlarını belirleme gücü ve düzenlemelere uyumun sağlanmasına yönelik gerekli yaptırım gücünün bu kuruluşlara verilmesi, yasama yoluyla yapılacak düzenleme sistemine uygun bir alternatif oluşturacaktır. Bunlara ek olarak, bu tür bir kuruluş ilgili çıkar grupları tarafından mensuplarının çoğunluğunu meslek mensuplarından alan bir öz düzenleyici kuruluştan daha bağımsız olarak görülebilecek, topluma karşı özel sektör düzenleyici kuruluşlarından daha sorumlu olarak değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, bu yöntemin sakıncalarının başında bu tür kuruluşların faaliyetlerinin çoğunun “keyfi” olarak değerlendirilebileceği hususu gelmektedir. Bu tür kuruluşlar kanunla kurulmuş olmakla birlikte, yasamanın bu kuruluşların ve çalışanlarının faaliyetlerini yeterince detaylı olarak sınırlandırmamış olması söz konusu olabilecektir. Esasen, yasamanın bu kuruluşların görevlerini yerine getirirken esas alacağı ana prensipleri ve felsefesini en ince ayrıntısına kadar belirlemesi de beklenmemelidir. Ancak, söz konusu kuruluşların yapı itibarıyla özel sektör düzenleyici kuruluşlarına kıyasla daha

5 Benzer olarak Avustralya’da standart oluşturma bir gözetim kuruluna bırakılmış olup, bu kurul tarafından yayımlanan standartlara yasal destek sağlanmaktadır.

6 Bromwich, a.g.e., s. 263.

güçlü bir otoriteye sahip olması düzenlemelerinde keyfi davranışları ihtimalini artırmaktadır.

Muhasebe standartlarını belirleme yetkisi yasama tarafından kendine devredilmiş olan kuruluşlar için söz konusu olan bir diğer dezavantaj da bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilecek olmalarıdır. Ayrıca, muhasebe standartları ile ilgili çıkar çevreleri daha yetkili kurumları kullanarak bu kuruluşlar üzerinde etkili olmaya çalışacaklardır. Düzenleyici kuruluşlar, politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için muhasebe standardı oluşturulması sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturma gibi yöntemlere başvurmaktadırlar. ABD’de SEC’nin yasal desteğini almış olmasına karşın Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) da aynı yöntemi izlemektedir. Bu tür tepkiler veya savunma mekanizmaları ise bazı durumlarda ciddi zaman ve kaynak harcanmasına neden olmakta ve kuruluşların gelişimini yavaşlatmaktadır.⁷

Sayılan problemlerin birçoğuna özel sektör standart oluşturuvcu kuruluşların belirleyici olduğu sistemlerde de rastlanması mümkündür. Yasal otoritesi olmayan kuruluşlara karşı müdahalelerin gelmesi daha kolay olup, bu müdahalelere karşı konması da bir o kadar zordur.

Muhasebe standartları oluşturmakla görevlendirilen kuruluşların karşı karşıya kaldığı tehlikelerden biri de düzenlemelere tabi olan çıkar gruplarınca “ele geçirilme” ihtimalidir.⁸ Bağımsız denetçiler muhasebe standartlarının uy-

gulayıcıları ve muhasebe bilgilerinin kullanıcıları bu çıkar gruplarına örnek olarak verilebilir. Bu çıkar gruplarının tercihleri düzenleyici kuruluşların amaçlarına ulaşmasında oldukça etkili olabilmektedir. Muhasebe standartları oluşturulmasında özel sektör düzenleyici kuruluşların muhasebe standardı düzenleme görevi verilmiş olan kamu düzenleyici kuruluşlarına göre “ele geçirilme” ihtimali daha yüksektir. Düzenleyici kuruluşların karar almadaki davranışlarına yönelik olarak yapılan araştırmalar büyük bağımsız denetim firmalarıyla yakın ilişkilerin karar alma sürecinde belirleyici olduğunu ortaya koymuştur.⁹

Yukarıda yer verilen görüşler birlikte değerlendirildiğinde; her bir seçeneğin kendine özgü olumlu ve olumsuz yönler taşıdığı, bazı problemlerin her seçenek için belli ölçüde geçerli olabileceği ve muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektörün rolünün kesin çizgilerle tanımlanabilmesinin güç olduğu görülmektedir. Ancak, oluşturulan standartlara uyumun sağlanabilmesi ve standart oluşturan düzenleyici kuruluşların faaliyet gösterceği çerçeveyi belirlemek açısından belli bir yasal kontrolün gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

Birçok ülkede muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin yapılanmaların incelenmesinden, özel sektör tarafından muhasebe standardı oluşturulmasının kamu düzenlemeleri ve kanunla getirilen zorunluluklardan ayrı düşülmeyeceği, günümüzde sermaye piyasası açısından ve ekonomik olarak en gelişmiş ülkelerde dahi muhasebe standartları belirleme yetkisinin sadece mesleki öz düzenleyici kuruluşların kontrolünde olmadığı görülmektedir.¹⁰

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektörün rolünün ortaya konmasına yönelik olarak, muhasebe standartla-

⁷ a.g.e., s. 263.

⁸ Bu konudaki görüşler esas olarak “düzenlemenin” ekonomik mal olması ve buna bağlı olarak en çok değer verene arz edilmesi hususlarından yola çıkmaktadır. Sektörleri ile ilgili düzenlemeleri kendi çıkarları doğrultusunda karteller vb. yollarla elde edemeyen çevreler, kendi çıkarlarına paralel hareket eden düzenleyici kuruluşların varlığını sağlamak için 1) bu kuruluşlara çeşitli zorluklar çıkarabilme yeteneğine ve empoze edilen düzenleme sistemini belirleyebilmeye, 2) düzenleyici kuruluşların ihtiyacı olan oy gibi bazı güçlere sahip olmaya ihtiyaç duyacaklardır.

⁹ Bromwich, a.g.e., s. 265.

¹⁰ a.g.e., s. 252.

rına yön veren uygulama modelleri ve muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacına hizmet etmek üzere şekillendiği bazı ülkelerde muhasebe standartlarının belirlenmesi yöntemleri ile diğer ülkelerdeki gelişmelere izleyen bölümde yer verilmiştir.

II. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN UYGULAMA MODELLERİ VE ÜLKE UYGULAMALARI

Değişik ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapıları 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.¹¹ Finansal raporlama ve vergi kanunları arasındaki ilişki de ülkeden ülkeye değişim göstermekte olup, düzenleme sistemleri arasındaki farklılıkta önemli rol oynamaktadır.

2.1. Muhasebe Modellerinin Sınıflandırılması

Ülkeler arasında muhasebe uygulamalarını etkileyen unsurlarda görülen benzerlikler söz konusu ülkelerin muhasebe modellerinde de ortak özelliklerin ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir. Bu temele dayalı olarak muhasebe modellerinin “İngiliz-Amerikan Modeli”, “Kıta Avrupası Modeli”, “Güney Amerika Modeli” ve “Karma Ekonomi Modeli” olmak üzere dört ana grup altında sınıflandırılması mümkündür.¹² Anılan muhasebe modellerinin belirgin özellikleri aşağıda özetle açıklanmıştır.

2.1.1. İngiliz-Amerikan Modeli

Özellikle İngiltere, Amerika ve Hollanda’da geçerli olan muhasebe modelidir. Şirketlerin büyük miktarlarda sermaye sağladığı bü-

yük ve gelişmiş sermaye piyasaları olan bu ülkelerde; muhasebe, yatırımcılar ile kreditorlerin karar vermelerine ve kamunun aydınlatılmasına hizmet etmeye yönelik olarak şekillenmiştir.¹³ Bunun yanında, bu ülkelerde eğitim düzeyleri yüksek ve dolayısıyla mali tablo kullanıcıları gelişmiş olup, çok sayıda çokuluslu büyük şirket faaliyet göstermektedir.¹⁴ İngiliz-Amerikan muhasebe modelinin günümüzde birçok ülke uygulaması üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

2.1.2. Kıta Avrupası Modeli

Bu grubu oluşturan ülkeler kıta Avrupası ülkelerinin çoğu ve Japonya’dan oluşmaktadır. Bu ülkelerde iş dünyasının sermayenin büyük kısmını sağlayan bankalarla çok yakın bağları vardır. Muhasebe uygulamaları temel olarak yasalara dayanmakta olup, uygulama büyük ölçüde muhafazakardır. Muhasebe düzenlemeleri öz olarak sermaye sağlayanların karar verirken ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanması amacına yönelik değil, vergi matrahının hesaplanması gibi devlet merkezli yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik olarak düzenlenmiştir. Fransızca konuşan Afrika ülkeleri de bu sistemi izlemektedir. Kıta Avrupası ülkelerindeki muhasebe düzenlemelerinin değişen ekonomik koşulların doğurduğu ihtiyaçlara uyum sağlaması Anglo-Sakson ülkelerine göre daha uzun zaman gerektirmektedir. Son yıllarda sermaye piyasalarının uluslararasılaşması ve buna bağlı olarak sermaye piyasalarında rekabet gücünü koruma ihtiyacı, meslek gruplarının standart oluşturma sürecine katılımlarındaki artış ve mali tabloların gerçeği yansıtması ilkesinin (true and fair view) Avrupa Birliği (AB) direktiflerine girmesi muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacı doğrultusunda oluşturulması ve Kıta Avrupası Modeli ile Amerikan-İngiliz Modeli bakış açılarının yakınlaşması sonucunu doğurmuştur.¹⁵

11 Steve Lawrence, **International Accounting**, International Thomson Business Press, London, 1996, s. 5-11.

12 Gerhard G. Mueller ve Başk., **Accounting, An International Perspective**, Richard D. Irwin, Illinois, 1994, s. 8-12.

13 Haluk Sümer, “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Danışma Vakfı Bülteni**, 1997, Sayı:7, s. 21-23.

14 Mueller ve Başk., a.g.e., s. 8-11.

15 Sümer, a.g.e., s. 22.

2.1.3. Güney Amerika Modeli

Bu model Güney Amerika'daki ülkelerin çoğunu kapsamaktadır. Bu sistemi yukarıda sayılan iki sistemden ayıran temel özellik, söz konusu ülkelerin enflasyon sorunuyla yüz yüze olmaları nedeniyle muhasebe sistemlerinin enflasyonun etkilerini yansıtması ve enflasyona göre düzeltilmenin sürekli olarak kullanılmasıdır. Genel olarak değerlendirildiğinde, muhasebe sistemi devletin ihtiyaçlarına göre düzenlenmekte ve tekdüzen uygulamalar işletmelere empoze edilmektedir. Vergi bazlı muhasebe genellikle finansal raporlama amaçları için de kullanılmaktadır.¹⁶

2.1.4. Karma Ekonomi Modeli

Doğu Avrupa ve eski Sovyetler Birliği'nde son yıllarda gerçekleşen politik değişiklikler ortama özgü, hem sıkı merkezi planlama ve kontrolün kalıntılarına, hem de piyasa merkezli işletme faaliyetlerine cevap vermeye çalışan bir muhasebe modeli ortaya çıkarmıştır. Bu modelin uygulamasında işletmeler ikili muhasebe sistemi tutmaktadırlar. Biri gerçek mali bilgilerden çok tek düzen hesap planına dayanan, güdümlü ekonomi modeline alışkın yöneticilere bilgi üretmektedir. Diğeri ise, kapitalist piyasa merkezli ve İngiliz-Amerikan modelini taklit etmekte olup; yatırımcılar, kreditorler ve kapitalist ülkelerin mali analistleri için bilgi üretmeyi amaçlamaktadır.¹⁷

2.2. ABD'de Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci

2.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna İlişkin Gelişmeler ve FASB

ABD'de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası"nda yer almaktadır. SEC 1933 Yasası'nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir.

SEC, kuruluşundan itibaren "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" adı altında düzenlemeler ve muhasebe konuları üzerine dökümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA). ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayırmak mümkündür. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi"¹⁸ (The AICPA's Committee on

¹⁶ Mueller ve Başk., a.g.e., s. 11.

¹⁷ a.g.e., s. 12.

¹⁸ Bu Komite AICPA tarafından 1936'da kurulmuştur. Ancak, 1939'da yeniden yapılandırılarak daha açık bir düzenleyici rol üstlenmiştir. 1939'dan önce, ABD muhasebe meslek örgütleri muhasebe prensiplerine ilişkin olarak oldukça aktif olmasına karşın, belli bir standardizasyona ulaşılmasında başarısız olmuşlardır. 1938 yılında SEC tarafından şirketlerin kayda alınmasında mali tablolarının kabul edilip edilmeyeceğine karar verilirken uygulanan muhasebe kurallarının önemli bir (yetkili) dayanağa sahip olması kriteri getirilmiştir. Bu gelişmeler sonucunda, SEC tarafından kabul görececek bir düzenleyici otorite kurulmaması halinde muhasebe standartları oluşturulması rolünün bir devlet kurumu olan SEC tarafından üstlenileceği anlaşılmış, bu nedenle Ocak 1939'dan itibaren CAP uygulama için destek sağlamak üzere Accounting Research Bulletins (ARBs) serileri yayımlamıştır. CAP çalışmalarını spesifik muhasebe konularına yönlendirmiş ve birçok sorunlu uygulamaya çözüm getirmiştir. Ancak ARB'ler çoğu alanda alternatif uygulamaların kabul edilmesi eğilimi göstermiş; muhasebe uygulamalarındaki farklılık problemi ile mücadele etmedeki başarısızlığı ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin belli yazılı kurallara bağlanamaması CAP'nin ortadan kalkmasına neden olmuştur (Taylor, Turley, 1986: 168, 169).

Accounting Procedure - CAP)" ve "1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu¹⁹ (APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" dönemleridir²⁰.

FASB, 1973 yılında APB deneyiminde farkına varılan yetersizliklere çözüm getirme amacıyla kurulmuştur. Tam zamanlı olarak çalışan 7 üyesi bulunan FASB'nin üyeleri eski işlerini bırakmak ve görevlerinden ayrılmak zorundadırlar. Başlangıçta 4 üye meslek mensuplarından ve 3 üye diğer çevrelerden seçilirken, bu yapı değiştirilmiş ve 7 üyenin muhasebe mesleği kökenli olup olmadıklarına bakılmaksızın atanması uygulaması benimsenmiştir. FASB üyeliğine atanma, bağımsız bir organizasyon olan Finansal Muhasebe Vakfı²¹ (Financial Accounting Foundation - FAF) tarafından yapılmaktadır. Üyeler beş yıllık bir süre için atanmakta olup, ikinci kez seçilmeleri mümkündür. Buna ek olarak FAF, FASB ile iş dünyası arasında iletişimin sağlanması ve danışma mercii olarak faaliyet göstermek üzere "Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi"²² (Financial

Accounting Standards Advisory Council - FASAC)" adında bir danışma kurulu da atamaktadır.

FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamakta olup; faaliyetleri muhasebe firmalarının, diğer organizasyonların ve kişilerin göntülü yardımları ile finanse edilmektedir²³.

FASB tarafından belirlenen muhasebe standartlarının uygulanmasında SEC'nin resmi desteği bulunmasına karşın, FASB muhasebe standartlarını oluştururken tüm ilgili çevrelerin sürece katılımının sağlanmasına ve getirilen düzenlemeler hakkında bilgilendirilmesine yönelik bir yöntem izlemekte, toplantılarını da halka açık olarak gerçekleştirmektedir. Düzenleme yapılacak konuların FASB gündemine alınması ve bir muhasebe standardı oluştururken izlenen

19 1959'da AICPA tarafından CAP'nin yerine APB kurulmuştur. APB'nin kurulmasıyla birlikte, APB'ye destek olmak ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin geliştirilip yayımlanmasını sağlamak üzere, AICPA bünyesinde ayrı bir Muhasebe Araştırma Bölümü de oluşturulmuştur. APB'ye yöneltilen eleştiriler yoğun olarak üyelerinin tamamının muhasebe mesleği mensuplarından oluşmasından kaynaklanmış, zamanın en büyük sekiz bağımsız denetim firmasının kontrolüne geçmekle itham edilmiştir. APB'nin kurulmasından sonra aktif bir araştırma faaliyeti başlatılmasına karşın bu zamanla azalmış ve APB, CAP'ye benzer bir faaliyet tarzı hatasına düşmüş, muhasebe mesleği mensuplarının hakimiyetine geçmek ve diğer ilgili grupların fikirlerini dışlamakla eleştirilmiştir. Bu eleştiriler 1973 yılında APB'nin kaldırılarak yerine Financial Accounting Standards Board'un kurulmasına yol açmıştır (Taylor, Turley, 1986; s. 169).

20 SEC bünyesinde muhasebe konuları ile ilgili olarak "Baş Muhasebeci Ofisi" (Office of Chief Accountant) birimi bulunmaktadır. Bu birimin görevi denetim ve muhasebe konularında Komisyon'a danışmanlık yapmak, kamuyu aydınlatmaya yönelik kurallar oluşturmak ve FASB'nin çalışmalarının gözetimini gerçekleştirmektir.

21 FAF; FASB ve devlet kuruluşları ve belediyelere ilişkin standartları belirlemekle görevli Government Accounting Standards Board'un (GASB) örgütlenmesi, üyelerinin seçilmesi, fonlarının sağlanması ve genel gözetimlerinin yapılması ile sorumludur. FAF'ın müteveli heyeti bu kuruluşu himaye eden "Amerikan Muhasebe Birliği" (American Accounting Association-AAA), AICPA, Yatırım Yönetimi ve Araştırma Birliği (Association for Investment Management and Research), Mali Uygulamacılar Enstitüsü (Financial Executives Institute), Devlet Finans Görevlileri Birliği (Government Finance Officers Association), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü, Ulusal Devlet Denetçileri, Saymanlar ve Veznedar Birliği, Menkul Kıymetler Endüstrisi Birliği" örgütleri tarafından oluşturulmaktadır.

22 1973 yılında FASB ile birlikte kurulan FASAC'ın birincil fonksiyonu FASB'nin gündeminde yer alan projeler, muhtemel çalışma konuları, proje öncelikleri ve FASB başkanlığı tarafından talep edilecek diğer konularda FASB'ye danışmanlık yapmaktır. FASAC, bir yıllığına seçilen ve üç kez daha seçilmeleri mümkün olan 33 üyeden oluşmakta olup; üç ayda bir toplanmaktadır. FASAC toplantılarına üyeler dışında FASB üyeleri ve bazı çalışanları, SEC Baş Muhasebecisi de düzenli olarak katılmaktadır.

23 FASB'nin yıllık bütçesi yaklaşık 11 Milyon ABD Doları tutarındadır.

aşamalara aşağıda yer verilmektedir. FASB, değişen ihtiyaçlara zamanında cevap verebilmek ve yeni ortaya çıkan spesifik muhasebe sorunlarına çözüm üretmek üzere 1984 yılında "Emerging Issues Task Force-EITF"²⁴ birimini oluşturmuştur.

FASB, standart oluşturma sürecinde yukarıda yer verilen hususlara uyumda azami özen göstermesine karşın uyguladığı katılımcı yöntem; etkin çalışmamakla, zaman ve kaynak israfına yol açmakla ve tüm kesimleri tatmin etmeyi amaçlarken sonuçta uygulanması zor, maliyetli standartlar üretmekle suçlanmaktadır. Ancak, eleştirilen tüm yönlerine karşın ABD'de muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel sektörün etkinliği tercih edilmektedir.²⁵

ABD'de FASB düzenlemelerinin etkili olması bir hükümet kuruluşu olan SEC'nin bu standartları onaylamasından, tanınmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, SEC'nin FASB tarafından oluşturulan bir standarda katılmaması ve düzeltilmesini istemesi de mümkündür. SEC personeli FASB'nin çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve yeri geldiğinde tartışmalı konularda muhasebe standartları geliştirilmesine müdahale etmektedir.

2.2.2. FASB Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Yöntem ve Aşamalar

A. Düzenleme Yapılacak Konuların FASB Gündemine Alınması

FASB, SEC dahil olmak üzere finansal muhasebe ve raporlamaya ilişkin çok çeşitli konularda birçok kaynaktan/ilgili kurumdan öneriler almaktadır. Bağımsız denetim sektörü uygulamada beliren eğilimlere oldukça duyarlı olup, taleplerin yoğun olarak geldiği bir kaynaktır. Talepler genel olarak yeni muhasebe standartlarının oluşturulması, mevcut bazı stan-

dartların gözden geçirilmesi veya yeniden değerlendirilmesini içermektedir.

Herhangi bir konuda standart oluşturulmasına karar verilmeden önce FASB tarafından; konunun önemi ve kalıcılığı, alternatif çözüm önerilerinin bulunup bulunmadığı, getirilmesi önerilen standardın diğer düzenlemelerle uyumlu ve uygulanabilir olup olmadığı gibi konularda değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

B. Standart Oluşturma Süreci

FASB'nin faaliyetlerinin birçok kurum üzerinde etkili olması nedeniyle, muhasebe standartları oluşturulması süreci kamunun bilgisi dahilinde ve katılımıyla gerçekleştirilmektedir.

• Ön Çalışma Grubunun Oluşturulması

Öndeğerlendirme ve öneriler çerçevesinde önemli ve düzenleme ihtiyacı olduğuna inanılan bir proje FASB'nin gündemine alındıktan sonra, FASB kendi uzmanları dışında dışardaki uzman kadro ile bir çalışma grubu oluşturur. Çalışma grubunun ulaştığı noktalar ve ön kararlar piyasaya duyurularak her aşamada piyasanın görüşleri alınır.

• Çalışma Grubunun Oluşturulması

Ön çalışma grubu standarda ilişkin bir nüshayı hazırladıktan sonra, aralarında standardı hazırlayanlar, bağımsız denetçiler ve mali tablo hazırlayıcılarının da bulunduğu, konu hakkında uzman yaklaşık 15 kişilik bir kadro görevlendirilir. Bu çalışma grubunun, farklı çıkar çevrelerinin temsilcilerinden oluşturulması ile konuya değişik bakış açılarının yansıtılması amaçlanmaktadır. Çalışma grubu konu hakkında ek araştırma yapıp yapılmaması ve tartışma konularının yazılı bir şekilde ilgili birimlere sunulması hususlarında FASB'ye görüş verir. Çalışma

²⁴ EITF, denetim firmaları, büyük şirketler, çeşitli muhasebe kurum ve enstitü temsilcilerinden oluşmakta olup; temel sorumluluğu muhasebe standartlarına ilişkin olarak piyasanın kendi iç dinamikleriyle bir uygulama oluşturmamasından önce düzenleyici otoritenin ilgili konu hakkında düzenleme yapmasını sağlamaktır. EITF toplantıları halka açık yapılmakta, ilgili tüm çıkar gruplarının görüşlerini açıklayabilmeleri için ortam yaratılmaktadır.

²⁵ Lee Berton ve B. J. Schiff, *The Wall Street Journal on Accounting*, Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1990, s. 212, 213, 223, 224.

grupları farklı görüş açılarını toplantı gündemine getirip, oluşturulması planlanan standarttan etkilenecek çeşitli piyasa temsilcileri arasındaki iletişimi sağlayarak, standart oluşturma sürecinde önemli rol oynamaktadır.

• Tartışma Metninin Hazırlanması

Çalışmalara ilişkin yazılı ve sözlü olarak kamuya açıklama yapılmadan önce çalışma grubunun da yardım ve önerileri dikkate alınarak, FASB uzmanları tarafından bir tartışma metni hazırlanır Söz konusu tartışma metni genellikle; sorunun ortaya konmasını, projenin boyutunu, araştırma sonuçlarını, konuya ilişkin literatür taraması ve alternatif çözüm önerilerinin ortaya konmasını kapsamaktadır Tartışma metni ilgili çevrelere duyurularak belirli bir sürede yazılı görüşlerin iletilmesine olanak sağlamaktadır.

• Basın Toplantısı ile Kamuya Duyurma

Düzenlenen bir basın toplantısı ile konu hakkında daha geniş katılımlı bir platformda FASB üye ve uzmanlarına soru sorma imkanı verilmekte ve bu toplantıların günü ve saati ilgili birimlerin gerekli hazırlıkları zamanında yapabilmeleri için en geç 60 gün öncesinden duyurulmaktadır. Bu toplantı muhasebe standartlarına ilişkin kısa bir sunuşun ardından dinleyicilerin sorularının FASB üye ve uzmanlarınca yanıtlandırılması ile devam etmektedir Sorular tartışma metni yanısıra, sözlü sunuşa ilişkin de olabilmektedir.

• Sözlü ve Yazılı Önerilerin

Değerlendirilmesi

FASB uzmanları tüm yazılı ve sözlü önerileri ayrı ayrı inceler ve değerlendirirler Bu değerlendirme süreci konuya ilişkin bilgilerin ve anlamlı önerilerin çalışmada dikkate alınmasını sağlayan bir süreç olup, konu hakkında olumlu ya da aleyhte görüş sahibi olanların sayısının tespiti amacına yönelik değildir Bu değerlendirme süreci yanında FASB üyeleri sağlıklı bir karara ulaşabilmek için yazılı görüşleri okuyarak, ayrıca değerlendirirler FASB yete-

rince görüş ve önerinin alındığına inandığında resmi prosedür başlamaktadır.

• FASB Toplantıları

FASB düzenleme yapılacak konunun çözümüne yönelik gerektiği kadar toplantılar yapmaktadır. Gündemi önceden açıklanan bu toplantılar, kamuya açık bir şekilde yapılmakta ancak, izleyiciler tartışmaya katılamamaktadırlar. FASB toplantılarında tartışılmadan önce FASB uzmanları yazılı olarak analiz, değerlendirmeler ve önerilerini FASB üyelerine sunmak durumundadırlar. Söz konusu toplantılarda eğer FASB bir sonuca ulaşırsa, ara metni hazırlamak üzere ilgili FASB uzmanları görevlendirilir. Ara metin onaylanır. Muhasebe standardının kamuya duyurulabilmesi için yedi kurul üyesinden en az beşinin onayı gerekli bulunmaktadır.

• Son Taslağın Hazırlanması

Muhasebe standardı için son taslak; finansal muhasebe ve raporlama için önerilen düzenlemeyi, yürürlüğe giriş tarihini, geçiş dönemi uygulamasını, düzenlemenin gerekçesini ve FASB'nin ulaştığı sonuçların açıklamalarını içermektedir.

Genellikle 60 gün ve daha uzun süren ara metne ilişkin duyuru döneminin sonunda FASB uzmanları tarafından tüm öneriler yeniden değerlendirilir. Bu değerlendirme süreci sonunda FASB muhasebe standardının son şeklini verme aşamasına gelmektedir.

• Nihai Metnin Hazırlanması

FASB üyeleri son taslağa ilişkin önemli ve anlamlı önerileri değerlendirerek gerekirse ek görüşler alınmasını isteyebilir veya bu önerilerin ışığında nihai metni oylarlar Nihai metin en az beş üyenin onayı ile kabul edilir.

Son taslak gibi Nihai Metin de muhasebe standardını, yürürlük tarihini, geçiş dönemine ilişkin uygulamayı, düzenleme gerekçesini, araştırma yöntemi hakkında kısa bir bilgiyi, Kurul'un nihai kararının temel dayanaklarını, alternatif çözüm önerilerinin reddedilmesinin temel gerekçelerini, alınan karara muhalif olan üyelerin gerekçeli açıklamalarını içermektedir.

Yukarıda açıklanan prosedür ABD’de bir muhasebe standardının nasıl bir süreçten geçerek uygulamaya girdiğini göstermekte olup, muhasebe standartlarına ilişkin uygulamada karşılaşılan sorunlarla ilgili olarak yapılan açıklamalar, uzman yorumları ve genelgeler de mevcut muhasebe standartlarını değiştirmemekle birlikte, benzer bir süreç içerisinde oluşturulmakta ve sunulmaktadır.

2.3. İngiltere’de Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci

İngiltere’de 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan²⁶ İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir. Muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin ciddi gelişmeler ise 1970 yılında, muhasebe uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla, muhasebe mesleği mensupları tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi’nin (Accounting Standards Steering Committee, ASSC) kurulmasıyla başlamıştır. ASSC, 1976’da altı muhasebe kuruluşundan oluşan Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi’nin (Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB)²⁷ desteğini elde etmiş, yeniden yapılandırılarak Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee-ASC) adını almıştır²⁸

ASC, 1990 yılına kadar Statements of Standart Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı altında ge-

nel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Ancak, ASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması bu yıllar boyunca; standartların uygulanması için yasal yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşınamaması, tüm CCAB üyelerinin onayının gerekmesi nedeniyle standartların oluşturulmasının uzun zaman alması, ASC’nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır. Bu gelişmeler 1990 yılında İngiltere’de muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına neden olmuştur.

Yeni standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile getirilmiştir. Bu Kanun hükümete muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkanları sağlama yetkisi vermiştir. İngiltere’de kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC), standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluştur. FRC’nin üyeleri endüstri, ticaret, muhasebe mesleği gibi değişik çevrelerin temsilcilerinden oluşmakta olup²⁹, böylece tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin standart oluşturma sürecinde dikkate alınması sağlanmıştır. Bu yöndeki düzenlemeler standart oluşturma sürecini muhasebe meslek örgütlerinin hakimiyetinden çıkarmayı amaçlamaktadır. Ancak, FRC henüz ABD’de olduğu gibi toplantıların kamuya açık yapılması gibi bir politika benimsememiştir.

26 İngiltere; güçlü ve bağımsız bir muhasebe mesleğinin gelişmiş olması, özel sektör tarafından oluşturulmuş ayrıntılı muhasebe yöntemlerinin bulunması, Amerika’daki muhasebe mesleği mensupları ile güçlü bağlantılarının olması ve aynı dilin konuşuluyor olması gibi nedenlerle muhasebe düzenlemeleri açısından diğer Avrupa ülkelerinden farklı özelliklere sahip olmuştur. (KIZIL ve başk., 1997: 37-39).

27 CCAB’yi oluşturan 6 muhasebe kuruluşu; Chartered Association of Certified Accountants (ACCA), Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICS), Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICI) ve ICAEW’dir.

28 Ahmet Kızıl ve Başk., “İngiltere’de Muhasebe Mesleği ...”, **MÖDAV Bülten**, 1997, Sayı 7, s. 37-39.

29 İngiltere’de muhasebe standartları oluşturma sisteminde FRC düzeyinde üyeler ücret ödenmeyen gönüllü kişilerden oluşmaktadır. FRC’nin faaliyetleri hükümet, muhasebe meslek örgütleri (CCAB), borsa ve the Bank of England tarafından finanse edilmektedir.

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB) ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayımlanması ile yetkili kuruluştur. ASB üyeleri FRC tarafından atanmaktadır ve muhasebe konusunda gerekli teknik bilgiye sahip olmaları gerekmektedir.³⁰ ASB'nin Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force- UUTF) ve Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee-PSLC) olmak üzere iki alt komitesi bulunmaktadır. UUTF, FASB bünyesindeki "Emerging Issues Task Force" a paralel bir komite olup, mevcut standartlarla düzenlenmemiş olan acil konularla uğraşmak üzere oluşturulmuştur³¹. PSLC üyeleri kamu sektöründe muhasebe konusunda deneyimli kişilerden oluşmaktadır. PSLC'nin başkanı ASB üyeleri arasından belirlenmekte olup, ana fonksiyonu kamu sektörüne ilişkin düzenlemelerde ASB'ye danışmanlık yapmak ve standartlar yayımlanmadan önce kamu sektörü bakış açısından inceleyerek yorum getirmektir. ASB tarafından standartların oluşturulmasında ilgili çevrelerin katılımını öngören bir yöntem izlenmektedir.

ASB ile birlikte FRC'ye bağlı olarak faaliyet gösteren diğer bir kuruluş da Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP)'dir. FRRP, belirlenen standartlara aykırı uygulamalarla mücadele etmek üzere oluşturulmuştur. Muhasebe standartlarına uyumu aktif olarak denetlemekte, ancak ortaklar, borsa veya finans basını gibi kaynaklarla ulaşan ihbarlar üzerine inceleme yapmaktadır.

İngiltere'de oluşturulan yeni sistemde yer alan kuruluşların faaliyetleri sırasında ve getirdikleri düzenlemelerde vergi sistemini dikkate almadıkları, finansal raporlamanın vergi idaresinin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik muha-

sebe uygulamalarından tamamen ayrıldığı gözlenmektedir.³²

Mevcut durumda İngiltere ve ABD sistemleri benzerlikler göstermektedir. Ancak, İngiltere sisteminde sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun etkinliği söz konusu değildir. İngiltere ve ABD örneklerinde dikkat çekici husus; her ikisinde de önceleri standart oluşturma sürecinde meslek örgütü hakim iken, bu yapının değiştirilerek sadece muhasebe meslek örgütlerinin değil, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılımını sağlamaya yönelik bir yapılanmaya gidilmesi ve yasal yaptırım gücünün daha belirgin hale getirilmesidir.

2.4. Almanya'da Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci

Almanya'da muhasebe standartları düzenlenmesi sisteminde belirleyici olan husus yasal düzenlemelerin finansal raporlamayla ilgili esasları yönlendirmesidir. Kanunlarla getirilmiş detaylı muhasebe düzenlemelerinin oldukça köklü bir tarihinin olduğu Almanya'da düzenlemeler tek düzen hesap planı uygulamasına dayanmaktadır. Alman muhasebe düzenlemelerine hakim olan ilke; mali tablolarda kar, varlıklar ve yükümlülüklerin vergi düzenlemeleri ile izin verilenden daha az veya daha çok olamayacağıdır. Bu nedenle, finansal raporlama ağır bir şekilde vergi kanunu ile kısıtlanmış³³ meslek örgütlerinin görevi kanunun açıklanması ile sınırlandırılmıştır. Muhasebe standartlarının yukarıda belirtilen özellikleri mali tabloların kullanılabilirliğini sınırlandırmaktadır³⁴.

Son zamanlara kadar, Almanya'da resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum oluşturulmamış; yalnızca, Almanya Muha-

30 Geoff Black, **Accounting and Financial Reporting Standards**, DP Publications Ltd, London, 1993, s. 2-3.

31 UUTF, 15 üyeden oluşmakta, ASB başkanı oy kullanmamakla birlikte bu toplantılara da başkanlık yapmaktadır. UUTF'nin kararları ASB'nin onayına tabidir.

32 Lawrence, a.g.e., s. 171-172.

33 Avrupa Birliği Dördüncü Direktifinin entegrasyonu Alman kanunlarındaki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini genişletmiş, ancak Dördüncü Direktif İngiltere'ye kıyasla daha az esnek uygulanmış, muhasebe düzenlemelerinin kanunla belirlenmesinin esas olduğu ve meslek örgütlerinin ikincil ve alt role sahip olduğu Alman geleneği uzun süre korunmuştur.

34 Lawrence, a.g.e., s. 28; Taylor ve Turley, a.g.e., s. 178-180.

sebeciler Enstitüsü (German Institute of Accountants) muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar, açıklamalar yayımlamıştır.

Almanya'da 1 Mayıs 1998'de yürürlüğe giren bir kanun ile muhasebe standartları oluşturmakla görevli, Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee-GASC) adında bir özel sektör standart oluşturucu kuruluşun oluşturulması öngörülmüştür. Kanuna göre GASC'nin amaçları; konsolide mali tablolara ilişkin standartlar oluşturmak, muhasebe standartlarını belirlemekle yetkili olan Bakanlığa muhasebe düzenlemelerinde danışmanlık yapmak ve Almanya'yı uluslararası standartlaşmalar komitelerinde temsil etmektir.

GASC'nin kurulmasını takiben, ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve GASC resmen Almanya'nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır. GASC; İngiliz-Amerikan modelinde, kendi üyeleri veya diğer kişi ve işletmeler tarafından finanse edilen, bağımsız bir kuruluş olarak yapılandırılmıştır. Standart oluşturma sürecinde kamuya açık toplantılar yapılması, standartların taslak halinde yayımlanarak ilgililerden görüşler alınması, ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılmasını teminen danışma komitelerinin kurulması öngörülmektedir. Almanya'daki gelişmelerde diğer ülkelerdeki deneyimlerin ulusal/uluslararası piyasaların ihtiyaçlarının ve muhasebe standartlarında harmonizasyon girişimlerinin yasa tarafından yapılan düzenlemelerden çok öz-düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla yapılmasının daha başarılı olduğunu göstermesi etkili olmuştur.³⁵

GASC'nin standart oluşturma faaliyetleri konsolide mali tablolar ile sınırlandırılmış olmasına karşın; muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında İngiliz-Amerikan

modelinde ve uluslararası uygulamalara paralel, bağımsız bir düzenleyici kuruluşun gündeme gelmesi dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimin anlaşılması açısından fikir vericidir.

2.5. Muhasebe Standartları Oluşturma Sistemi ve Kaliteli Muhasebe Standartları

İşletmelerin faaliyetlerini tam ve gerçek durumuyla ortaya koyabilen muhasebe standartlarının oluşturulabilmesi standartların oluşturulmasında etkin olan sistem ve standartların oluşturulmasında izlenecek yöntem ile doğrudan ilişkilidir. Özellikle finansal piyasalarda yaşanan kriz dönemlerinde muhasebe standartlarının yatırım kararlarında ihtiyaç duyulan bilgiyi üretmedeki, bir başka deyişle kamuyu aydınlatmadaki etkinliği ve "kalitesi" tartışmaları gündeme gelmektedir.

Kaliteli muhasebe standartlarının kesin bir tanımla bulunmamakla birlikte; yatırım kararlarında finansal bilgilerin kullanıcılarının ihtiyaçlarına tam olarak cevap verebilmeleri, belli bir kavramsal çerçeve içerisinde birbirleriyle tutarlı olmaları, muhasebeye konu olan işlemlerin hukuksal şekliyle çok ekonomik önemini yansıtmaları, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanmasını teminen alternatif uygulamalardan kaçınılması, açık ve anlaşılır olmaları, uluslararası kabul görmüş ilkelerle uyumlu olmaları, değişen ihtiyaçlara paralel olarak yenilenmeleri ve standartların uygulanmasını sağlamak üzere gerekli yaptırım mekanizmalarının kurulmuş olması, kaliteli muhasebe standartlarının temel özellikleri arasında sayılmaktadır.³⁶

Kaliteli muhasebe standartlarının üretilmesi için standart belirleme sürecinin; şeffaf, uygulayıcı ve kullanıcı olarak ilgili tüm çevrelerin görüşlerinin sürece katılımını sağlayabilecek bir şekilde yapılandırılması ve oluşturulan standartların uygulanmasını teminen yasal yaptırımların sağlanması gerekmektedir.

35 Liesel Knorr, "In FASB's Footsteps?", *Accountancy International*, July 1998, s. 62.

36 FASB, "International Accounting Standard Setting: A Vision for the Future", Report of the FASB, 1998; OECD, Accounting Reform in Central and Eastern Europe, Paris, 1991, s. 130-135; Ömer Lalik, "Sermaye Piyasasının Başarısı İçin Kaliteli Muhasebe Standartları," Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu III, Bildiriler Kitabı, İzmir, 1998, s. 28-29.

rım mekanizmalarının oluşturulması gerekmektedir.

Buna paralel olarak, standart oluşturma fonksiyonunu üstlenecek kuruluşun sahip olması gereken nitelikler de; yaptırım gücünü sağlayacak yasal desteği bulunması, tam zamanlı olarak görev yapması, yeterli uzman kadroya sahip olması, çalışma esaslarının değişen ihtiyaçlara ve uygulamada karşılaşılan sorunlara zamanında cevap verebilecek şekilde tanımlanması, uluslararası gelişmelere uyumu sağlamaya yönelik önlemleri alabilmesi ve faaliyetlerinde çıkar gruplarından bağımsız olması olarak ortaya çıkmaktadır. Standartların belirlenmesinde doğrudan katılımcı, ilgili tüm çevrelerin görüşlerinin sürece katılımını sağlayacak bir yöntemin izlenmesi ve her aşamada ilgililerin bilgilendirilmesi standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önceden tedbir alınabilmesini sağlayacak, ihtiyaçlara cevap verip verebilecekleri konusunda yönlendirici olacaktır.

III. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ve MUHASEBE STANDARTLARININ HARMONİZASYONU

Küreselleşme ile birlikte muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi de artmıştır. Günümüzde muhasebe standartlarında uluslararası harmonizasyonun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması için değişik kurum ve kuruluşlarca girişimler sürdürülmekte, bu alana önemli kaynaklar ayrılmaktadır.

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler ile muhasebe standartlarının harmonizasyonunun getireceği faydalara ana başlıklar itibarıyla aşağıda yer verilmiştir.

3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunu Gerektiren Faktörler

Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması: Son yıllarda teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar sermaye piyasalarının da uluslararasılaşmasını beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır.³⁷ Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş³⁸, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları yükselmiştir.³⁹ Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlenmeye ihtiyaç göstermesinin diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerinin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere bir çok avantaj sağlayacaktır. Ancak, muhasebe standartlarının harmonizasyonunda uluslararasılaşan sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeye henüz gelinememiştir.⁴⁰

Çokuluslu şirketler: Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çokuluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülke

37 Frederick D. S. Choi, **International Accounting and Finance Handbook**, John Wiley & Sons Inc., New York, 1997, 1.11.

38 Örneğin “Çimentaş A.Ş., Kütahya Porselen A.Ş., Demirbank A.Ş., Marshall Boya A.Ş., Tuborg A.Ş., EGS GYO A.Ş., Erciyes Biracılık A.Ş., Efes Sınai A.Ş., Tofaş Oto A.Ş., Garanti Bankası A.Ş., Sabancı Holding A.Ş., Uzel Makina A.Ş., Yapı ve Kredi Bankası A.Ş., Akbank A.Ş., Finansbank A.Ş., İş Bankası A.Ş. hisseleri yurtdışı borsalarda işlem görmektedir.

39 Paul Pacter, “Why Global Standards?”, **Accountancy International**, July 1998, s. 60.

40 Choi, a.g.e., s. 29-30.

ler arasında personel hareketinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır. Ayrıca, bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir⁴¹.

Bağımsız denetim firmaları: Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasından yarar sağlaması beklenen taraflardan biri de profesyonel denetim firmalarıdır. Günümüzde çoğu bizzat kendileri çokuluslu şirket konumunda olan bu denetim firmaları, uluslararası standartların oluşturulmasından; çokuluslu şirketlerin denetiminde sağlanacak kolaylık, personel eğitimi için yapılan giderlerin azalması ve değişik ülke ofisleri arasında personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar elde edeceklerdir.⁴² Nitekim, muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasına yönelik en etkin kuruluş konumunda olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) değişik ülkelerdeki meslek örgütleri tarafından oluşturulmuştur.

Ekonomik birlik oluşturma hedefleri: Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler tarafından ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşılmasına yönelik ola-

rak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması yönünde önlemler alınmaktadır.

Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler: Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması gereğini ortaya çıkaran etkenler bulunmasına karşın, uluslararası harmonizasyon karşıtı görüşler de ileri sürülmüştür⁴³. Ancak son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde bir çok kuruluşun girişimde bulunduğu ve bu konuda önemli gelişmelerin sağlandığı gözlemlenmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin elde edecekleri faydalar: Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturularak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlayacaktır.

Günümüzde, başta sermaye piyasalarının uluslararasılaşması olmak üzere, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunu gerekli kılan birçok faktörün mevcut olmasına karşın bu alanda ihtiyaçlara cevap verebilecek bir gelişmenin sağlanamadığı görülmekte olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arasında farklılıklar devam etmektedir⁴⁴. Bu farklılıkların

41 Konuya düzenleyici kuruluşlar açısından ve mali tablo kullanıcıları açısından bakıldığında; çok uluslu şirketlerin mali tabloları hazırlarken değişik ülkelerde benimsenen farklı muhasebe uygulamalarının karşılaştırmalı olarak avantajlı yönlerinden yararlanmaları söz konusudur (bazı ülkelerde daha az vergi ödemek gibi). Çokuluslu şirketlerin ülkeler arasındaki muhasebe standardı uyumsuzluklarından faydalanma gücünün önüne geçilebilmesi, dolayısıyla bu şirketlere yatırım yapan tasarruf sahiplerinin şirket faaliyetleri hakkında tam olarak bilgilendirilmesinin sağlanması da muhasebe standartlarında uluslararası düzenleme gereğini desteklemektedir.

42 Profesyonel muhasebe firmalarının muhasebe standartlarının harmonizasyonundan fayda elde edeceklerine ilişkin görüşler yanında, bu firmaların muhasebe standartlarının ülkeler arasında farklılaşmasından menfaat elde edecekleri yönünde görüşler de mevcuttur. Bu görüşler; uluslararası faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının, ülkeler arasındaki muhasebe standartlarındaki farklar nedeniyle bağımsız denetim için harcanması gereken çaba ve sürelerin artması sonucu bağımsız denetim ücretlerinin yükseleceği argümanına dayandırılmaktadır (Mueller ve Başk., 1994; 30-31).

43 Harmonizasyon karşıtı gruplar görüşlerini; ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında ve muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin yapılanmalarda çok önemli farklılıkların bulunması, ülkelerin hukuk sistemlerindeki farklılıkların harmonizasyona engel olacağı, milliyetçi bakış açıları nedeniyle harmonizasyonun destek görmeyeceği, bu konuda çaba gösteren uluslararası kuruluşların çoğunun yaptırım gücüne sahip olmaması ve amaçlarındaki farklılık nedeniyle harmonizasyonda başarıya ulaşamayacağı ve katı muhasebe standartlarını uygulamaya koymanın uluslararası alanda ulusal boyuttan çok daha zor olacağı hususlarına dayandırmaktadırlar.

44 Choi, a.g.e., s. 29-30.

sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması; farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri artırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında hem ihraççı hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlükler yaratmaktadır.⁴⁵ Ulaşılan nokta yeterli görülmemekle birlikte, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik olarak değişik kuruluşlar tarafından zaman zaman işbirliği içerisinde çalışmalar sürdürülmektedir. Söz konusu kuruluşların faaliyetlerine aşağıda özet olarak yer verilmiştir.

3.2. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonu Çalışmaları ve İlgili Kuruluşlar

Muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Muhasebe standartlarının harmonizasyonu sürecinde etkinliği ve Ülkemiz ile etkileşimleri gözönüne alınarak IASC, AB, Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) tarafından yürütülen çalışmalar temel alınmıştır.

3.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

3.2.1.1. Kuruluş ve Organizasyon Yapısı

IASC, 1973 yılında 9 ülkenin⁴⁶ özel sektör kuruluşlarının katılımıyla kurulmuştur. 1983'ten bu yana Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) üyesi olan tüm kuruluşlar IASC üyeleri kapsamına alınmıştır⁴⁷. Mevcut durum itibarıyla 104 ülkeden yaklaşık 140 muhasebe örgütü IASC üyesidir. Ülkemizden "Türkiye Muhasebe Uzmanları Demeği" ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)" IASC üyesidirler.

Bir özel sektör kuruluşu olan IASC'nin amaçları; mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek, yayımlamak, bu standartların dünya çapında kabulünü sağlamak ve bu alandaki düzenlemelerin geliştirilerek uluslararası harmonizasyonunu sağlamak üzere çalışmalar yapmaktır. IASC'nin faaliyetleri üye meslek örgütleri ile IFAC'ın finansal destekleri, işletmeler, finansal kuruluşlar vb. tarafından yapılan bağışlar ve yayınlardan elde edilen gelirlerle finanse edilmektedir.

Muhasebe standartlarına ilişkin kararlar IASC bünyesindeki bir kurul tarafından yürütülmekte olup, bu kurul IFAC tarafından 2,5 yıllık süre için atanan 13 ülke temsilcisi ile finansal raporlama ile ilgili diğer kuruluşların 4 temsilcisinden oluşmaktadır⁴⁸. Ayrıca, Avrupa Komis-

45 SEC, 1997, "Report on Promoting Global Preeminence of American Securities Markets"; ABD Kongresi'nin uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması konusundaki gelişmeler ve uluslararası muhasebe standartlarının başarılı bir şekilde oluşturulması halinde SEC için yabancı şirketlerin kayda alınmasında kabul edilir olup olmayacağına ilişkin olarak SEC'den talep ettiği rapordur.

46 Bu ülkeler Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya (o tarihte Federal Almanya Cumhuriyeti), Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'dir.

48 IFAC; 1977 yılında muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmek amacıyla kurulmuştur. 1982 yılında IASC ile yapılan anlaşma ile çalışmaların uyumlaştırılması kararlaştırılmıştır.

49 01.01.1998 tarihinden itibaren kurul üyeleri Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Hindistan, Japonya, Malezya, Meksika, Hollanda, Nordic Federation of Public Accountants, Güney Afrika, İngiltere ve Amerika'dan oluşmaktadır. Ayrıca International Co-ordinating Committee of Financial Analysts' Associations, the Federation of Swiss Industrial Holding Companies ve the International Association of Financial Executives Institutes adlı kuruluşların temsilcileri görev almaktadır.

yonu, FASB, IOSCO ve Çin Halk Cumhuriyeti'nin temsilcileri toplantılara "gözlemci" sıfatıyla katılmaktadırlar Kurul üyeleri tam zamanlı çalışmamakta, ücret almamaktadırlar IASC bünyesinde 1981 yılında "Danışmanlık Grubu (Consultative Group)", 1995 yılında da "Danışmanlık Konseyi (Consultative Council)" olmak üzere iki birim oluşturulmuştur. Danışmanlık Grubu⁴⁹ IASC'nin projelerine ilişkin teknik konular, çalışma programı ve stratejileri üzerinde görüşmeler yapmak üzere toplanmaktadır. Dünya Bankası Danışmanlık Grubu'nun üyesi, OECD ve Birleşmiş Milletler Uluslararası Şirketler ve Yatırım Bölümü (United Nations Division on Transnational Corporations and Investment) ise "gözlemci" sıfatıyla katılmaktadırlar Danışmanlık Konseyi ise üst düzey, kıdemli meslek mensuplarından oluşmakta olup, görevi uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin kararlar alınırken IASC'nin bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvence altına almaktır. Ancak, Danışmanlık Konseyi'nin IASC'nin kararlarının alınmasına katılması veya alınan kararları etkilemesi mümkün bulunmamaktadır.

1997 yılında IASC tarafından yayımlanmış olan uluslararası muhasebe standartlarına (IAS) ilişkin olarak, uygulamada farklılaşmaların görülmesi veya uygulamanın yönlendirilmeye ihtiyaç gösterdiğinin anlaşılması halinde "açıklamalar (interpretations)" yayımlamak üzere "Standing Interpretations Committee (SIC)" oluşturulmuştur. Bu komite aynı zamanda, belli bir standart oluşturulurken gündemde olmayan, ancak sonradan ortaya çıkan durumları da değerlendirerek uygulamaya yön vermeye yönelik çalışmalar yapmaktadır.⁵⁰ Bu komite tarafından önerilen "açıklamaların" yayımlanması da standartların tabi olduğu şekilde IASC kurulunun onayına tabidir.

3.2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenen Yöntem

IASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulmasında; belirli bir standardın oluşturulması konusu gündeme alındıktan sonra, "standart oluşturma" komitesi kurulması, bu komitenin ilgili konu üzerinde araştırma yaparak kurula yapılması gereken işlemler hakkında bilgi sunması, kurulun yorumları doğrultusunda bir taslak hazırlanarak görüşleri alınmak üzere değişik ülkelerdeki IASC üyelerine gönderilmesi, danışma grubu ile konunun ele alınması, ulusal standart oluşturma kuruluşları ve diğer ilgili gruplarla irtibata geçilmesi gibi aşamaları içeren katılımcı, detaylı bir yöntem izlenmektedir. IASC tarafından bir muhasebe standardı oluşturulurken izlenen aşamalara aşağıda yer verilmiştir. Söz konusu aşamalar sonucunda kurula son taslak sunulurken, en az kurulun dörtte üçünün onayı ile "Uluslararası Muhasebe Standardı" yayımlanmaktadır.

3.2.1.3. IASC Tarafından Muhasebe Standardı Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar

A. Kurul bir "Standart Geliştirme Komitesi" (Komite) oluşturur. Kurul üyelerinden biri standart geliştirme komitesine başkanlık ederken, IASC üyesi en az üç ülkenin temsilcileri de yer alır. Komite ayrıca, Kurul'da veya Danışmanlık Grubu'nda temsil edilen örgütlerin temsilcilerini veya ilgili konuda uzman olan kişileri de içerebilmektedir.

B. Komite söz konusu standart ile ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını inceler. IASC'nin standartları oluştururken esas aldığı çerçevenin mevcut standarda uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder.

49 "Danışmanlık Grubu" üyeleri mali tablo hazırlayıcılar ve kullanıcılarının uluslararası örgütleri, sermaye piyasası ve borsa yöneticileri, standart oluşturma kuruluşları, hükümetler arası organizasyonlar vb. kuruluşların temsilcilerinden oluşmaktadır.

50 "Standing Interpretations Committee"nin değişik ülkelerden muhasebe mesleği mensubu, mali tablo hazırlayıcısı veya kullanıcı konumunda olan 12 üyesi bulunmakta olup, IOSCO ve Avrupa Komisyonu gözlemci sıfatıyla bu komiteye katılmaktadır. Ayrıca, IASC kurulundan iki üye de kurul ile iletişimini sağlamak üzere SIC toplantılarına iştirak etmektedir.

namayacağını değerlendirir Diğer taraftan, Komite farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olabileceği durumlar için ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceler Bu incelemeler sonucu, Kurul'a bir "Görüş Özeti" sunar.

C. Komite, Kurul'un Görüş Özeti'ne ilişkin değerlendirmesini aldıktan sonra, "İlkeler Rapor Taslağı"nı hazırlar Bu raporun amacı, Açıklama ve Duyurma Taslağı'nın veya Son Taslak'ın (Exposure Draft) hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektir. Bu taslakta, alternatif uygulamalar ile bunların kabul veya reddine ilişkin gerekçeler de yer alır. İlgililerin belli bir süre içinde görüşlerini bildirmeleri istenir. Bu süre genellikle üç-dört aydır Kurul, yürürlükteki bir standardın oluşturulmasından sonraki gelişmeleri göz önünde bulundurarak değiştirilmesi durumunda Komiteye doğrudan doğruya Son Taslağı hazırlamasını önerebilir.

D. Komite, İlkeler Rapor Taslağı'na ilişkin görüşleri inceler ve Kurul'a sunulacak İlkeler Nihai Raporu üzerinde görüş birliğine varır. Bu rapor Önerilen Uluslararası Muhasebe Standardı'nın son taslağının hazırlanmasına temel alınır. İlkeler Nihai Raporu, resmen yayınlanmaz, ancak talep üzerine ilgililere sunulması mümkündür.

E. Komite, Kurul'un onayına sunulmak üzere Son Taslağı hazırlar Değişiklikler yapıldıktan ve Kurul'un en az üçte ikisinin onayından sonra, son taslak yayımlanır Belirli bir süre içinde ilgililerin görüşlerini bildirmesi istenir. Bu süre, en az bir ay olmak üzere genellikle 3-6 ay arasında değişmektedir.

F. Komite, görüşleri inceler ve Kurul'un incelemesine sunulmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağı'nı hazırlar Kurul'un bu taslakta değişiklikler yapmasından ve Ku-

rul'un dörtte üçü ile onaylamasından sonra, standart yayımlanır.

Bu işlemler sırasında, Kurul bu konuda ek görüşmeleri ve danışmanlıkları gerekli görebilir veya görüşleri almak üzere bir tartışma tebliğinin yayımlanmasını da amaca daha uygun bulabilir. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standardı Taslağı'nı geliştirmeden önce birden fazla Son Taslak geliştirmek gerekli görülebilir.

3.2.1.4. IASC Tarafından Belirlenen Standartların Uluslararası Kabulü

IASC'nin, aşağıda ayrıntılı olarak değinileceği üzere, en önemli eksikliği belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücüne sahip olmaması ve IASC üyesi kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturulması yetkisine sahip olmamalarıdır Buna karşın, IASC tarafından belirlenen muhasebe standartları, yeterli görülmemekle birlikte, uluslararası alanda belli ölçüde kabul görmüş durumdadır. Esasen uluslararası muhasebe standartları konusu hiçbir şekilde tek bir kuruluşun yetki ve faaliyet alanında değildir. Ancak, özellikle 1990'ların başından itibaren, IASC bu alanda en çok ön plana çıkan ve uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonunda öncü konumunda bir kuruluş olarak gündeme gelmiştir.⁵¹

IASC tarafından oluşturulan standartlar birçok ülkede ulusal standartlar oluşturulurken esas alınmakta, özellikle büyük çokuluslu şirketler olmak üzere birçok şirket IAS'e göre mali tablolarını hazırlamakta, bazı borsalar ve sermaye piyasası düzenleyici otoriteleri tarafından mali tabloların IAS'e göre sunulması kabul edilmiş bulunmaktadır⁵². Devletlerüstü bir konumu bulunan Avrupa Komisyonu 1995 yılında sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına yönelik düzenlemelerde IASC tarafından belirlenen standart-

⁵¹ Choi, a.g.e., 10.4, 10.5.

⁵² ABD sermaye piyasalarında yabancı ihracçıların kendi ülke mevzuatlarına göre hazırladıkları mali tabloların "U.S. GAAP" (Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) çerçevesinde düzeltilerek açıklanması gerekmektedir. SEC, IASC/IOSCO ortak projesini desteklemekle birlikte, yatırımcıların yatırım kararlarını verirken bilgilendirilmesinde etkinliğin sağlanması ve daha ağır raporlama yükümlülüklerine tabi olan yerli ihracçıların rekabet açısından dezavantajlı duruma düşecekleri gibi kaygılarla U.S. GAAP dışındaki standartlara göre hazırlanan mali tabloları kabul etmekte isteksiz görünmektedir (SEC, 1997).

ların destekleneceğini açıklamıştır IOSCO da uluslararası halka arzlarda IAS'a göre düzenlenmiş mali tabloların kabul edilmesine yönelik olarak IASC ile ortak bir çalışma yürütmekte olup (SEC, 1997).⁵³ Dünya Ticaret Örgütü (WTO), Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Örgütü (APEC) ve G7 ülkeleri IOSCO/IASC ortak çalışmalarını desteklediklerini açıklamışlardır (IASC, 1998).

3.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne Yönelik Eleştiriler

IASC'ye yönelik eleştiriler yoğun olarak, yaptırım gücünün olmaması ve üye organizasyonların çoğunun ülkelerinde standart oluşturma yetkisinin bulunmaması nedeniyle muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunda yeterince aşama kaydedilemediği noktasında toplanmaktadır.⁵⁴ Bugün IAS'i benimsemiş olan ülkelerin, harmonizasyon girişimlerinin bir parçası veya başarısı sonucu olarak değil, ulusal standartlarını geliştirmek isteyen bu ülkelerin en iyi çözüm olarak görmeleri nedeniyle bu standartları kabul ettikleri, IAS olmasaydı örnek alacakları herhangi bir ülkenin standartlarını kabul edecekleri ileri sürülmektedir.⁵⁵ Ayrıca, IAS'ın yapısı itibariyle bazı üye organizasyonlar tarafından ele geçirilmesinin mümkün olduğu, devletlerin ve düzenleyici kuruluşlarının IASC gibi bir kuruluşa yetkilerini devretmek konusunda isteksiz olmaları, IASC tarafından belirlenen standartlarda küçük ölçekli/büyük ölçekli şirket ayrımı yapılmaksızın tüm işletmeler için aynı standartların önerilmesinin uygulamada sorun yarattığı, standartların oluşturulmasında üye organizasyon sayısının büyüklüğü ve uygulanan prosedürler nedeniyle çok zaman kaybedilerek standart oluşturma sürecinin hantal bir yapıya büründürüldüğü hususları da IASC'ye yöneltilen eleştiriler arasında yer almaktadır

Mevcut yapısını geliştirmek, değişen ihtiyaçlara cevap verebilmek ve ulusal standart oluşturma otoriteleriyle ilişkilerini düzenlemek üzere IASC tarafından yeniden yapılandırılması na ilişkin bir proje başlatılmış ve Aralık 1998'de konuyla ilgili bir tartışma metni yayınlanmıştır (IASC, 1998). FASB ve EAF da uluslararası muhasebe standartları oluşturulması ve standart oluşturacak kuruluşun nitelikleri konusuna ilgi göstermektedirler. Söz konusu kuruluşlarca konu hakkında yapılan değerlendirmelerde uluslararası standart oluşturmakla görevli olacak kuruluşun "liderlik, yeniliklere uyum sağlama, işlevsellik, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve sorumluluk" fonksiyonlarını yerine getirecek nitelikte olması ve bağımsız karar alma yapısına, uygun bir standart oluşturma sürecine, bağımsız finansman yapısına, yeterli uzman kadroya ve gözetim birimlerine sahip olması gerektiği vurgulanmaktadır.⁵⁶

3.2.2. Birleşmiş Milletler

BM, uluslararası muhasebe konusuna 1970'lerin başından itibaren ilgi göstermiş olup, BM tarafından muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin olarak yapılan çalışmaların başından itibaren çok uluslu şirketlerin faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir.⁵⁷ Konu ile ilgili olarak BM bünyesinde bir komisyon kurulmuş; ayrıca, 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından çokuluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren "The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting" (ISAR) olarak anılan bir çalışma grubu oluşturulmuştur. ISAR tarafından yapılan çalışmalar yıllık olarak yayımlanmakta, muhasebe alanında dünya çapında ortaya çıkan gelişmeler ve önemli muhasebe konularında gelişmekte olan ülkelere ve eski doğu bloku ülkelerine fay-

53 Bkz. Bölüm "3.2.4" ve "3.2.5".

54 Örneğin FASB, IASC üyesi değildir.

55 Peter Carlson, "Advancing the Harmonisation of International Accounting Standards: Exploring an Alternative Path" *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, No:3, s. 362-363.

56 FASB, a.g.e., 1998; FASB ve EAF, *Respond to Request for Comment on the IASC Discussion Paper; Shaping IASC for the Future*, London, 1999.

57 Lawrence, a.g.e., s. 261; Taylor ve Turley, a.g.e., s. 161-162.

dalı bir kaynak oluşturmaktadır. BM'nin muhasebe alanındaki çalışmalarına "gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere katkıda bulunma" yaklaşımı ağır basmaktadır.⁵⁸

BM nezdindeki Komisyon ve ISAR esas olarak gelişmemiş ülkelere yönelik çalışmalar yaparken, gelişmekte olan ülkelere de yardımcı olma amacına ağırlık vermektedir. Bu iki grup periyodik olarak toplanmakta, bu toplantılara IASC temsilcisi de katılmaktadır. Genel olarak BM ve IASC işbirliği içindedirler.⁵⁹ Ancak, BM son zamanlarda uluslararası muhasebe standartları konusundaki rolünü "gözlemci" statüsü ile sınırlandırmış görünmektedir.⁶⁰

BM'in, konumu itibarıyla muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunda etkin rol alması mümkündür. Ancak, yukarıda da değinildiği üzere, BM nezdinde bugüne kadar yapılan çalışmalar bu alanda BM tarafından yapılabileceklerin sınırlı olduğunu göstermektedir.

3.2.3. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

OECD'nin muhasebe standartları alanına yaklaşımı, BM'den farklı olarak, gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkeler açısından değil ekonomik olarak gelişmiş ülkeler açısından dır.⁶¹ BM gibi OECD tarafından da bugüne kadar özellikle çokuluslu şirketlerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin olarak çalışmalar yapılmıştır. Halen OECD muhasebe konusunda periyodik toplantılar düzenlemekte, Avrupa Komisyonu gibi bölgesel kuruluşlarla işbirliği içinde çalışmaktadır. IASC bu toplantılarda dü-

zenli olarak temsil edilmekte, aktif katkıları olmaktadır.⁶²

BM örneğinde olduğu gibi, OECD'de de muhasebe standartlarına ilişkin yapılan çalışmalar genel olarak standart oluşturmaktan çok raporlama yükümlülüklerine ilişkindir. Esasen OECD kendisini standart oluşturunca bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik çalışmalarını destekleyen bir platform olarak değerlendirmektedir.⁶³

Ayrıca, muhasebe standartları konusu OECD'nin çok geniş çalışma alanlarının sadece birini oluşturmakta olup; kendi amaçları ile gelişmediği sürece uluslararası muhasebe standartları oluşturulması faaliyetlerini IASC'ye bırakma eğiliminde görünmektedir.⁶⁴ Buna paralel olarak; BM gibi, uluslararası muhasebe standartları oluşturulması konusundaki rolünü "gözlemci" statüsü ile sınırlandırmış durumdadır.⁶⁵

3.2.4. Avrupa Birliği

AB'nin üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin girişimler "direktifler"⁶⁶ vasıtasıyla yürütülmekte olup; bu

58 Lawrence, a.g.e., s. 262.

59 Choi, a.g.e., 10.14.

60 Carlson, a.g.e., s. 360-361.

61 Buna karşın, OECD çalışmalarında Doğu Avrupa ülkelerine de önem verilmekte, bu ülkelerde yapılacak reformlar konusuna ilgi gösterilmektedir.

62 Choi, a.g.e., 10.14.

63 Taylor ve Turley, a.g.e., s. 161.

64 Choi, a.g.e., 10.14.

65 Carlson, a.g.e., s. 360-361.

66 "Direktifler" Birlik organlarının bir veya daha fazla devleti muhatap aldığı tasarruflardır. Direktif, şekil ve yöntemler bakımından yetkiyi ulusal kurumlara bırakarak, yöneldiği devleti varılacak sonuçlar bakımından bağlamaktadır. Direktiflerin ulusal düzeyde işlerlik kazanması için içeriklerinin iç hukuka aktarılması gerekmektedir. Bir direktifin yayımı ile birlikte üye ülkeler söz konusu direktifi iki yıl içinde kendi ulusal mevzuatlarına uydurmak için gerekli işlemleri yapmak zorundadırlar. Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında "direktif" gibi yasal bir enstrümanın kullanılması bu alanda tek örneği oluşturmaktadır..

amaçla “Dördüncü”, “Yedinci” ve “Sekizinci” direktifler yayımlanmıştır “Dördüncü Direktif” belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, “Yedinci Direktif” konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. “Sekizinci Direktif”te ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır⁶⁷

AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi⁶⁸, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşmıştır

AB, 1990’lı yılların başından itibaren,

söz konusu sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995’de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB’nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi’ne ve Avrupa Parlamentosu’na bildirmiştir. Buna göre, AB’nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir.⁶⁹ Ancak, muhasebe standartlarının harmonizasyonun tam anlamıyla başarılabilmesi ile ilgili olarak halen cevaplanması gereken bir çok soru bulunmaktadır.

3.2.5. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü

Sermaye piyasalarının globalleşmesi çerçevesinde; özellikle 1990’lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış, ihraççılar menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamış olup, iki veya daha fazla ülke borsalarına kote olan şirketlerin sayısı da gittikçe artmaya başlamıştır.⁷⁰ Yaklaşık elli ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve bu gelişmelere paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak ortaya çıkan IOSCO da uluslararası muhasebe stan-

67 A.Ümit Gökdeniz, **Muhasebe Standartları**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1996, s. 29; Nalan Akdoğan, “Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması,” **Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu-Avrupa Topluluğu’na Entegrasyonda Muhasebe Standartları**, GİRNE, 1991, s.5-6.

68 Örneğin Dördüncü Direktif 1978 yılında yayımlanmasına karşın İtalya 1992 yılına kadar ulusal mevzuatında gerekli değişiklikleri yapmamıştır.

69 Muhasebe standartlarının harmonizasyonu ile ilgili olarak AB’nin dışında ASEAN, the Nordic Federation ve NAFTA gibi başka bölgesel girişimler de vardır. AB’nin bu doğrultuda bir politikaya yönelmiş olması muhasebe standartlarının harmonizasyonunda bölgesel girişimlerin mi yoksa uluslararası girişimlerin mi başarılı olacağı tartışılmasına da açıklama getirmiş olmaktadır. Bu çeşit bölgesel girişimlerin; ulusal ve uluslararası standartların yanında bir de bölgesel standartların ortaya çıkmasının iş çevrelerince arzulanmaması, bu tür girişimlerin politik bir süreç içermesi nedeniyle özel sektörün (mali tablo hazırlayıcı ve kullanıcıları dahil) sürece katılımının çok sınırlı olması, birden çok organizasyonun bu alanda rekabet eder duruma gelmesinin maliyetli olması ve etkin sonuçlar vermemesi nedeniyle başarılı olamadıkları görülmektedir. Choi, a.g.e, 11.8-11.28.

70 Uluslararası ihraçların artmasında şirketlerin fon toplamada ulusal sermaye piyasalarını yetersiz bulmaları, stratejik amaçlarla yabancı ortak istemeleri (ele geçirmelere karşı korunmak vb.), Avrupa, Latin Amerika ve Asya ülkelerindeki özelleştirme çalışmaları gibi gelişmeler etkili olmuştur.

dartları oluşturulması konusuna ilgi göstermektedir.

IOSCO Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "uluslararası halka arzlar" üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin (ve dolayısıyla farklı muhasebe standartlarının) sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan hususlardan biri olduğu belirlenmiştir. Muhasebe standartlarındaki farklılıklar değişik ülkelerden elde edilen finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmektedir. IOSCO, uluslararası kabul gören muhasebe standartlarını kendisi belirlemek yerine, standartların oluşturulmasında IASC'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir⁷¹; 1995 yılı sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşlarının muhasebe standartlarının harmonizasyonundaki fonksiyonu açısından bir dönüm noktası olmuştur.

1995'de IOSCO'nun yıllık toplantısında, IOSCO ve IASC uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde anlaşmaya varmışlardır. Bunu takiben IOSCO; IASC tarafından muhasebe standartlarında alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi suretiyle daha açık hale getirilmesi, yatırımcıların tam olarak aydınlatılmasını teminen raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da standartlar oluşturulması koşullarıyla IAS'ın uluslararası menkul kıymet ihraçlarında ve kayda almada kabul edilmesi için üyelerini yönlendireceğini kabul etmiştir.⁷² Ayrıca, IOSCO nakit akım tablosuna ilişkin 7 no'lu standardı

kabul etmiş, 14 standart için de ek bir düzenlemeye ihtiyaç olmadığını açıklamıştır. "Core Standards Project" olarak adlandırılan proje çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla henüz tamamlanma aşamasındadır (IASC, 1999).

Proje, IOSCO Teknik Komitesi'nce değerlendirilecek ve uluslararası ihraçlarda ve kayda almada kabul edilip edilmeyeceği yönünde karar verilecektir. Sonraki aşamada ise, ulusal düzenleyici kuruluşların bu standartları kabul edip etmeyecekleri konusu gündeme gelecektir⁷³. Sürecin ne zaman ve nasıl sonuçlanacağı mevcut durumda kesin olmamakla beraber, IOSCO ve IASC'nin ortak girişimleri muhasebe standartlarının harmonizasyonu çabalarını önemli bir aşamaya taşımış bulunmaktadır.

IV. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.⁷⁴ Çalışma kapsamında ülkemizdeki gelişmelerin tarihçesine değinilmeyecek, muhasebe standartlarına ilişkin gelişmeler kısaca belirtilerek mevcut muhasebe uygulamalarının genel özelliklerine yer verilmeye çalışılacaktır.

Türkiye'de ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda (TTKn) yer almıştır. Ancak, TTKn hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya da yeterince

71 IOSCO tarafından uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASC'nin çalışmalarının esas alınmasında; uluslararası standartların etkin olarak kullanılabilmesi için tek bir çerçeveye dayalı bir bütün oluşturması gereği, böyle bir projenin teknik uzmanlık ve kaynak gerektirmesi nedeniyle bu misyonu benimsemiş ve birçok ülkeden uzmanlarla çalışmakta olan IASC'nin daha etkin çalışacağı görüşü, bir özel sektör kuruluşu olan IASC'nin ilgili tüm çevrelerin sürece katılımını sağlayabilecek olması hususları etkili olmuştur.

SEC, a.g.e., s. 8 - 9.

72 Choi, a.g.e., 2.10, 2.11, 10.15, 10.16, 10.18, 10.19.

73 IOSCO'nun üyeleri üzerinde zorlayıcı gücü bulunmamaktadır.

74 Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının, daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi hakim olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin hem ekonomik hem de kültürel alanda gelişmesi ülkemizde Amerikan sisteminin etkilerini beraberinde getirmiştir (Sürmen ve Dinç, 1996: 233, 234).

yansımamıştır⁷⁵. Bunun yanında, vergi yasalarında vergi matrahının tespitine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlere uyulmamasına yönelik etkili müeyyidelerin bulunması Sermaye Piyasası Kurulu (SPKr) tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde vergi matrahının tespitine yönelik olarak yürütülmesi sonucunu doğurmuştur.⁷⁶ Muhasebenin kamuyu aydınlatma, finansal kararların alınması sürecinde ilgilileri bilgilendirme amacına yönelik düzenlemeler esas olarak Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPKn) yürürlüğe girmesiyle SPKr tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. SPKn'nun 16 ve 22/e maddeleri ile SPKr'na muhasebe standartları belirleme yetkisi verilmiş olup, SPKr bu yetki çerçevesinde SPKn kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. SPKr tarafından Tebliğlerle getirilen düzenlemelere ek olarak gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke kararları da yayımlanmakta olup, düzenleme bulunmayan konularda uluslararası standartlarda benimsenen esasların da uygulanabilmesi öngörülmüştür.⁷⁷

TTKn ve vergi mevzuatına ek olarak, Ülkemizde muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe sistemine ilişkin en önemli gelişmeler; "İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu" tarafından hazırlanan

tek düzen muhasebe sistemi⁷⁸, bankalara ilişkin düzenlemeler, sigorta şirketlerine ilişkin düzenlemeler, SPKr tarafından yapılan düzenlemeler ve Maliye Bakanlığı'nca (MB) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile yapılan düzenlemeler olarak sayılabilir. Anılan gelişmelere ek olarak, 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)" oluşturulmuş olup, bu kuruluş tarafından "Türkiye Muhasebe Standartları" adı altında muhasebe standartları yayımlanmaktadır.

SPKr tarafından oluşturulan düzenlemelere rağmen Ülkemizde, kamuyu aydınlatma yaklaşımı çerçevesinde genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak bir tek bilanço ve gelir tablosunun düzenlendiği ortak muhasebe standartları setine ulaşılammıştır. Mevcut düzenlemeler yeknesak bir muhasebe, finansal tablo ve rapor standartları uygulamasını imkansız hale getirmekte, birden fazla mali tablo düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmakta, buna ek olarak bir çok işletme ekonomik aktiviteleri gereği ayrıca uluslararası muhasebe standartlarına göre de mali tablo hazırlamak durumunda kalmaktadır.

Ülkemizde muhasebenin bilgi üretme fonksiyonunu etkin olarak gerçekleştirebileceği bir yapıya kavuşturulması öncelikle muhasebe standartlarının oluşturulması ve yeknesak olarak uygulanması sürecinin kurumsal bir yapıya kavuşturulması ile mümkün olacaktır.

75 TTKn'da ortaklıkların ticari defterlerine ilişkin hükümler, anonim ortaklıkların kazanç ve tasfiye payına, envanter ve bilançosuna, yedek akçelerine ve kar payı, hazırlık devresi faizi ve sair kazanç paylarına ilişkin hükümler de getirmiştir. Ancak ticari defterler dışındaki hükümler; uygulamanın yeterince denetlenmemiş olması ve hükümlere uyulmaması halinde uygulanacak müeyyidelerin yeterli olmaması nedeniyle uygulamaya yeterince yansımamıştır (Küçüksözen, 1995: 138-141).

76 Cemal Küçüksözen, **Sermaye Piyasasında Yatırımcıların Korunması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1995, s. 139.

77 Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe kavramlarına uygun olarak işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan veya bilim çevrelerinde genel kabul gören veya bunlar dışında olup uluslararası standartlarda benimsenen esasları ifade eder (Seri:XI, No:1, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin Esaslar Tebliği md. 4).

78 01.01.1972 tarihinde uygulamaya konulmuş ve Kamu İktisadi Teşekkülleri tarafından 31.12.1993 tarihine kadar uygulanmıştır.

V. DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ

Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması sisteminin önemli bir bölümünü teşkil eden ve ilgili tüm çevrelere işletmelerin mali durumları ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlayan muhasebe standartlarının bu fonksiyonunu yerine getirebilmesi, piyasa katılımcılarının karar alma sürecinde ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek nitelikteki standartların oluşturulması ve uygulanması ile mümkündür. Bu nitelikteki standartların sağlanabilmesi ise, standartların oluşturulması sürecinde izlenen yöntemin etkinliği ile doğrudan ilişkilidir.

Dünya uygulamalarında ülkelerin muhasebe uygulamaları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmalarının; hukuki ve mali sistemin yapısı, finansal raporlama ve vergi kanunları arasındaki ilişki, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlere bağlı olarak şekillendiği görülmektedir. Buna göre muhasebe standartları ana hatlarıyla bazı ülkelerde kamuyu aydınlatma amacına yönelik olarak sermaye piyasasının ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde, ilgi gruplarının katılımını öngören bir yöntemle oluşturulurken; bazı ülkelerde vergi matrahının belirlenmesi gibi devlet merkezli amaçlar çerçevesinde, yasalara dayalı, muhafazakar bir yapıda oluşturulduğu görülmektedir. Ancak son yıllarda sermaye piyasalarının uluslararasılaşması ve buna bağlı olarak sermaye piyasalarında rekabet gücünü koruma ihtiyacı, meslek gruplarının standart oluşturma sürecine katılımlarındaki artış ve mali tabloların gerçeği yansıtması ilkesinin (true and fair view) AB direktiflerine girmesi muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacı doğrultusunda oluşturulması ve anılan farklı bakış açılarının yakınlaşması sonucunu doğurmuştur.

Muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacının esas alındığı ABD ve İngiltere örneklerinde dikkat çekici husus; başlangıçta standart oluşturma süreci muhasebe meslek ör-

gütlerinin hakimiyetinde iken sonradan yapılan düzenlemelerle bu yapının değiştirilerek, mali tablo hazırlayan ve kullanan tüm ilgili grupların sürece katılımının sağlanmış olması ve standartların uygulanmasına ilişkin yaptırım gücünün daha belirgin hale getirilmesidir. Söz konusu ülkelerde standart oluşturma görevi ilgili çıkar gruplarının temsil edildiği, yasal desteği olan bağımsız kurullar tarafından gerçekleştirilmekte olup, bu kurullar tarafından kaliteli standartlar üretmek ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmek üzere piyasa katılımcıları ile sürekli iletişimi öngören yöntemler uygulanmaktadır. ABD ve İngiltere uygulamalarında ayrılan özerlik, ABD’de sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun muhasebe standartlarının oluşumundaki etkinliğidir.

Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerinin yaygınlaşması, bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası boyut kazanması, ülkeler arasında ekonomik işbirliği ve birlik oluşturma girişimleri ile gelişmekte olan ülkelerin dünya piyasalarına girme çabaları muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemini artırmış, harmonizasyon ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin olarak öne çıkan girişimler Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Avrupa Birliği (AB) ve Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) tarafından sürdürülmektedir. Üyeleri 104 ülkeden yaklaşık 140 muhasebe örgütünü kapsayan bir özel sektör kuruluşu olan IASC tarafından uluslararası muhasebe standartları yayımlanmakta olup; yaptırım gücünün bulunmaması, standartların harmonizasyonunda ulaşılan seviyenin yetersiz olması konularında eleştirilmesine karşın, IASC özellikle 1990’ların başından itibaren bu alanda öncü konumunda bulunmaktadır. BM ve OECD tarafından yapılan çalışmalar daha çok çokuluslu şirketlere yönelik ve standart oluşturmaktan çok raporlama yükümlülüklerine ilişkindir. Bu kuruluşların uluslararası muhasebe standartları oluşturulmasında standart oluşturu bir or-

ganizasyon olarak hareket etmedikleri, bu alandaki çabaları teşvik eden, tartışma ortamı sağlayan bir bakış açısına sahip oldukları ve IASC ile işbirliği içerisinde bulundukları görülmektedir. AB, üye ülkeler arasında muhasebe uygulamalarının harmonizasyonunu direktifler vasıtasıyla sağlamaya çalışmış; direktiflerin yetersiz kalması sonucu 1995 yılında “muhasebe standartlarında uluslararası harmonizasyon” stratejisini benimseyerek, AB muhasebe düzenlemelerinin IAS’e paralel hale getirilmesi ve IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi yönünde politika oluşturmuştur. Uluslararası menkul kıymet işlemlerinin artışıyla birlikte son yıllarda önemli bir güç olarak ortaya çıkan IOSCO da uluslararası standartların oluşturulmasında IASC’yi destekleme politikasını benimsemiştir. IOSCO ve IASC arasında 1995 yılında varılan anlaşma çerçevesinde uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak standartların oluşturulmasına yönelik bir proje yürütülmektedir.

Uluslararası muhasebe standartları konusunda gözcü edilmemesi gereken bir konu da ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarıdır (US GAAP). Zira, son gelişmeler birgün uluslararası alanda ortak muhasebe standartlarına ulaşılacaksa bu standartların US GAAP’den uzak olmayacağını göstermektedir.

Muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunun sağlanması uzun bir süreci gerektirebilecektir ve her aşamada cevaplanması gereken bir çok soru olduğu görülmektedir. Ancak, günümüzdeki gelişmeler har-

monizasyon konusuna olan ilginin devam edeceğini göstermektedir.

Dünya’daki gelişmeler ve küreselleşen piyasaların ihtiyaçları gözönüne alındığında; Ülkemizde de muhasebenin bilgi üretme fonksiyonunu etkin olarak gerçekleştirebileceği bir yapıya kavuşturulması, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun, yeknesak bir muhasebe, finansal tablo ve rapor standartlarının oluşturulması zorunludur.

Bu çerçevede oluşturulacak ulusal standartların; yasal desteğe sahip, ilgili tüm kamu kuruluşlarının, meslek örgütlerinin, bilim adamlarının ve mali tablo hazırlayıcı ve kullanıcı çevrelerin temsil edileceği, tam zamanlı olarak bu alanda faaliyet gösterecek, yeterli uzman kadro ile donatılmış, çalışma esasları değişen ihtiyaçlara ve uygulamada karşılaşılan sorunlara zamanında çözüm getirilmesini sağlayacak şekilde tanımlanmış, standartların oluşturulmasında doğrudan katılımcı yöntemleri izleyecek, uluslararası gelişmelere uyumu sağlamaya yönelik önlemleri alabilecek, bağımsız bir muhasebe standartları kurulu oluşturulmasıyla sağlanması mümkün görünmektedir.⁷⁹ Böyle bir yapılanmada bugüne kadar SPKn çerçevesinde kamuyu aydınlatmaya yönelik muhasebe standartları oluşturan SPKı, ABD örneğinde Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun konumuna paralel olarak, muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde gözetim ve denetim fonksiyonunu yerine getirebilecektir.

⁷⁹ Bu çalışma, Aralık 1999 öncesinde kaleme alınmış olup, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nda değişiklik yapılmasına ilişkin 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27’nci maddesi ile “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”nun kurulması öngörülmüştür.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan, “Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, **Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu- Avrupa Topluluğu’na Entegrasyonda Muhasebe Standartları**, Girne, 1991.
- Berton, Lee ve B. J. SCHIFF, **The Wall Street Journal on Accounting**, Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1990.
- Black, Geoff, **Accounting and Financial Reporting Standards**, DP Publications Ltd, London, 1993.
- Bromwich, Michael, **Financial Reporting, Information and Capital Markets**, Pitman Publishing, London, 1992.
- Carlson, Peter, “Advancing the Harmonisation of International Accounting Standards: Exploring an Alternative Path”, **The International Journal of Accounting**, 1997, Vol.32, number 3. pg. 357-377.
- Choi, D.S. Frederick ve Başk., **International Accounting**, Prentice Hall Inc. New Jersey, 1984.
- Choi, Frederick D.S., **International Accounting and Finance Handbook**, John Wiley&Sons Inc., New York, 1997.
- FASB, **International Accounting Standard Setting: A Vision for the Future, Report of the FASB**, 1998.
- FASB ve FAF, “**Respond to Request for Comment on the IASC Discussion Paper, Shaping IASC for the Future**”, London, 1999.
- Gökdeniz, A. Ümit, **Muhasebe Standartları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996.
- Hegarty, John, “Accounting for the Global Economy: Is National Regulation Doomed to Disappear?”, **Accounting Horizons**, 1997, Vol.11, No:4, pg. 75-91.
- IASC, 1998a **International Accounting Standards**, London.
1998b **Discussion Paper: Shaping IASC for the Future**, London.
- Imhoff, Eugene A., “Six Commentaries on Characteristics of High Quality Accounting Standards”, **Accounting Horizons**, 1998, Vol.12, No:2, pg. 161-192.
- Iosco, “Objectives and Principles of Securities Regulation”, **A Report of the Technical and Emerging Markets Committees**, 1998; “Report on Disclosure and Accounting”, **Report of the Technical Committee**, 1994.
- Kızıl, Ahmet ve Başk., “İngiltere’de Muhasebe Mesleği ...”, **MÖDAV Bülten**, 1997, Sayı 7, s. 37-39.
- Knorr, Liesel, “In FASB’s Footsteps ?”, **Accountancy International**, July 1998, pg. 62.
- Kurban, İbrahim, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ülkemizde Ulusal Muhasebe Standartları Oluşturma Sorunu”, **Bilanço**, Eylül 1993.
- Küçüksozen, Cemal, **Sermaye Piyasasında Yatırımcıların Korunması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1995.
- Lalik, Ömer, “Sermaye Piyasasının Başarısı İçin Kaliteli Muhasebe Standartları”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu III, Bildiriler Kitabı**, İzmir, 1998.
- Lawrence, Steve, **International Accounting**, International Thomson Business Press, London, 1996.

Levitt, Arthur, "The Importance of High Quality Accounting Standards", **Accounting Horizons**, 1998, Vol.12, No:1, pg. 79-83.

Mueller, Gerhard G. ve Başk., **Accounting, An International Perspective**, Richard D. Irwin, Illinois, 1994.

OECD, **Accounting and Audit Reform in Transition Economies**, 1998; **Accounting Reform in Central and Eastern Europe**, Paris, 1991.

Pacter, Paul, "Why Global Standards ?", **Accountancy International**, July 1998, pg. 60.

Pan, Aixiang ve Z. Xiao, "Developing Accounting Standards on the Basis of a Conceptual Framework by the Chinese Government", **The International Journal of Accounting**, 1998, Vol. 32, pg. 279-299.

Reither, Cheri, L., "How the FASB Approaches a Standard Setting Issue," **Accounting Horizons**, 1997, Vol.11, No:4, pg. 91-104.

Sec, **"Report Promoting Global Preeminence of American Securities Markets"**, 1997.

Sümer, Haluk, "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)" **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni**, 1997, Sayı:7, s. 21-23.

Sürmen, Yusuf ve E. DİNÇ, "Türkiye'de Genel Muhasebenin Dünyü, Bugünü ve Eleştirisi", **Prof. Dr. İsmail Türk'e Armağan**, SPK Yayınları No:54, Ankara, 1996.

Şensoy, Necdet, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Mesleği," **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni**, 1997, Sayı:8, s. 29-37.

Taylor, Peter ve S. TURLEY, **The Regulation of Accounting**, Basil Blackwell Ltd., New York, 1986.

TMUDESK, **Türkiye Muhasebe Standartları 1997**, TÜRMOB Yayın No:32, Ankara, 1997.

Yalkın, Yüksel Koç, "Muhasebe Standartları Açısından Sermaye Piyasası", **15. Yıl Sempozyumu**, SPK Yayınları No:119, Ankara, 1997.

Yalkın, Yüksel Koç, "Türkiye Muhasebe Standartları", **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu II**, İzmir, 1997.