

IASC, FASB VE T MUDESK'TEKİ MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA SÜRECİ VE UYUMLAŞTIRMA

Murat KIRACI , Tunç KÖSE

Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Eskişehir

ÖZET

Muhasebenin doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi üretebilmesi için muhasebe standartları anahtar bir role sahiptir. Çalışmamızda, muhasebe standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve ülkemizdeki Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'ndaki oluşturulma süreçleri ele alınmış, standartlarla ilgili uyumlaştırma çalışmaları ve ilgili kuruluşlar incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler

Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMUDESK),Uyumlaştırma

ACCOUNTING STANDARTS MAKING PROCESS OF IASC, FASB AND TMUDESK AND HARMONİZATION

ABSTRACT

Accounting standarts have a key role for generating reliable, correct and comparable information. In this study, the standarts making process in International Accounting Standarts Committee, Financial Accounting Standarts Committee and Turkish Accounting and Auditing Standarts Committee is taken up and harmonization works and related institutions are studied.

Key Words

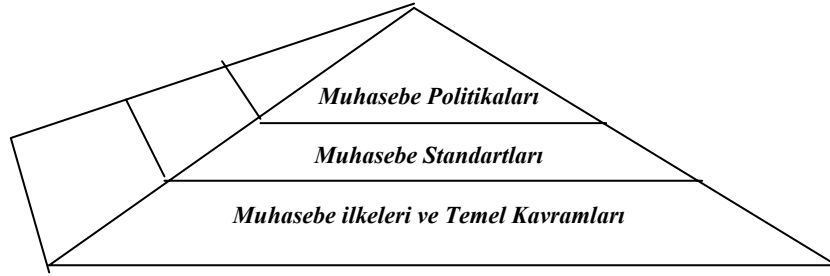
Accounting Standarts, International Accounting Standarts Committee (IASC), Financial Accounting Standarts Committee (FASB), Turkish Accounting and Auditing Standarts Committee (TMUDESK), Harmonization.

1.GİRİŞ

Muhasebe, mali raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili çeşitli kişi ve kuruluşların birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışır. Bu ihtiyaçların giderilmesinde bütün ilgili kişi ve kurumların ortak bilgi ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Mali tabloların işletmenin faaliyetlerini ve ekonomik gerçeklerini; açık, uygun olarak, anlaşılabilir biçimde tarafsızca karşılaştırılabilir bir anlayış içinde ve tam olarak yansıtması istenir.

Bu nedenle, finansal bilgilerin gerek üretilmesi, gerekse ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması sırasında “muhasebe standartları” adı verilen kurallar gözönünde bulundurulmalıdır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar; nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle, yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir (Ergin, 1991, 34).

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Finansal bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri sunar. Bu bilgi sunumu da mali tablolar aracılığıyla olur. Muhasebe teorisi ve uygulamalarına temel teşkil eden üç unsur bulunmaktadır. Bunlar; ilkeler ve temel kavramlar, standartlar ve politikalarıdır. Bu unsurların birbiriyle olan ilişkilerini piramit şeklinde varsayarsak (Bkz. Şekil 1), muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri mali tabloların ortaya konulmasında piramidin temelini oluşturur. Muhasebe standartları ise piramidin ortasında yer almaktadır. Piramidin tepesini ise muhasebe politikaları oluşturmaktadır. Bu üç unsur; doğru, tam, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir mali tabloların ortaya konulmasında etkilidir. Çalışmamızda bu üç unsurdan muhasebe standartları konusu ele alınacak ve IASC, FASB ve TMUDESK'te muhasebe standartlarının oluşum süreçleri incelenecektir.



Şekil 1: Muhasebe Standartlarının Yeri

2. MUHASEBE STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ

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

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

Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir

olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasabe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir (Üstündağ, 2000, 31).

3. IASC'DEKİ STANDARTLAR OLUŞTURMA SÜRECİ

3.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinde Standartlar

Uluslararası muhasabe standartları komitesi 1973 yılında, tüm dünyada, muhasabe ilkeleri bakımından işletmelerde ve diğer organizasyonlarda mali tabloların birlikteliğini ve uyumunu sağlamaya yönelik olarak kurulmuştur (Demir, 1998:21). Kurul ilki 1975 yılında olmak üzere günümüze kadar 40 adet standart yayınlamış bulunmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları 3 temel kavram üzerine kurulmuştur. Bunlar:

- İşletmenin Devamlılığı
- Tutarlılık
- Dönemselliktir.

Bunlara ek olarak Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), muhasabe politikalarının seçim ve uygulamasında

- İhtiyatlılık
- Özün Önceliği
- Önemlilik

kavramlarının bir sentezini gerektirir (Demir, 1998, 22).

Tüm bu kavramlar 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan ülkemiz temel muhasabe kavramlarıyla paralellik arz etmektedir. Aynı zamanda bu muhasabe kavramları Sermaye Piyasası Kanunumuza göre de muhasabenin temel kavramlarını oluşturmaktadır.

Uluslararası muhasabe standartları komitesi, bu standartları dünyada etkin olarak uygulanabilecek basitlik ve anlaşılabilirlikte yapmaya çalışmaktadır. Ayrıca ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında güncelleme ihtiyacı söz konusu olduğunda bunlar yerine getirilmekte ve tekrar gözden geçirilmiş standartlar yayınlanmaktadır.

IASC bu yolla, değişik ülkelerin farklı muhasebe standartlarını ve muhasebe politikalarını mümkün olduğu ölçüde uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır (Demir, 1998, 22).

3.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi Artıran Faktörler

Günümüze kadar işletmelerin finansal raporlama standartlarını uluslararası düzeyde uyumlaştırmasına çalışılmıştır. Muhasebenin bu alanındaki gelişmelerini birçok faktör etkilemiştir. Bunları genel olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Ergin, 1991, 37):

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

3.3. IASC'de Standartların Oluşturulmasındaki Çalışma Yöntemi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinde standartların oluşturulmasında belirli kurallar takip edilmektedir. Bu kurallar hazırlanacak tüm standartlar ve taslaklar için geçerlidir. Komite kendi ana tüzüğüne aykırı olmamak koşuluyla çalışma yöntemini dilediği şekilde belirleyebilmektedir.

IASC'de, ön taslaklar ve standartlar İngilizce olarak yayınlanmaktadır. IASC faaliyetlere katılan kuruluşları, ön taslak ve standartların çevrilmelerinde yetkili kılabilir. Bir ülkedeki çeviri, yayınlama ve dağıtım ile ilgili sorumluluk ve katlanılacak maliyet ilgili ülkenin muhasebe uzmanlık kuruluşunca karşılanmaktadır (Durmuş, 1992, 7).

3.4. IASC Standart Geliştirme Komitesinin Yapısı Ve Görevleri

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında önemli bir rolü olan Standart Geliştirme Komitesinden kısaca bahsedilmesi yerinde olacaktır. İlk olarak bu komitenin yapısına ve daha sonra da görevlerine aşağıdaki şekilde değinilebilir.

Standart Geliştirme Komitesinin Yapısı: Standart Geliştirme Komitesi genellikle 6 veya 8 üyeden oluşur; dördü kurula üye ülkelerden, bir tanesi danışma grup organizasyonlarından ve bir veya daha fazlası da diğer organizasyonlardan oluşmaktadır ve Kurul üyelerinden biri bu komiteye başkanlık etmektedir. Komite ayrıca Kurul'da veya Danışmanlık Grubu'nda temsil edilen örgütlerin temsilcilerini veya ilgili konuda uzman olan kişileri de içerebilmektedir (Üstündağ, 2000, 47).

Standart Geliştirme Komitesinin Görevleri: Standart Geliştirme Komitesinin görevleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Üstündağ, 2000, 48):

- Komite standart ile ilgili muhasebe sorunlarını, uygulamalarını, ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceler
- İnceleme sonucu IASC personeline bilgileri iletir ve buna bağlı olarak görüş özeti sunar
- İlgili kişilerle görüşünü almak için toplantılar düzenler
- İlkeler Rapor Taslağını onaylar ve kamuoyuna yayımlar
- İlkeler Rapor Taslağı ve Son Taslakla ilgili görüşleri değerlendirir
- Geliştirme Komitesi, kurulun onayına; Görüş Özeti, İlkeler Raporu, Son Taslak ve Uluslararası Muhasebe Standardı gibi dökümanları sunar.

3.5. IASC'de Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci

IASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulmasında; belirli bir standart konusu gündeme alındıktan sonra, kurulun "Standart Geliştirme Komitesini" belirlemesi ve bu komitenin ilgili konu üzerinde araştırma yaparak kurula yapılması gerekli 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 oluşturucu

kuruluşlar ve diğer ilgili gruplarla irtibata geçilmesi aşamaları bulunur (Üstündağ, 2000, 47).

Komitenin “İlkeler Rapor Taslağını” hazırlaması daha sonra “İlkeler Nihai Raporu” hazırlaması ve komitede son taslağın hazırlanması ardından nihai uluslararası muhasebe standardının hazırlanması ve yayınlanması süreçleri izlenmektedir. (www.iasc.org.uk/cmt/0001.....).

Standartların Gündeme Alınması: Standart haline getirilmek istenen konu komitenin gündemine alınır. Gündeme alınmadan hiçbir konu standart haline getirilemez. Gündeme alınmayan konu için Standart Geliştirme Komitesi kurulmaz.

Kurulun “Standart Geliştirme Komitesini” Oluşturması: Gündeme alınan konuyla ilgili çalışma yapmak üzere IASC yukarıda yapısını ve görevlerini belirttiğimiz Standart Geliştirme Komitesini kurar.

Komitenin İlgili Konu Üzerinde Araştırma Yapması ve Kurula Görüş Özetini Sunması: Standart Geliştirme Komitesi, kurula farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olabileceği durumlar için ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceler. Bu incelemeler sonucu Kurul'a bir görüş özeti sunar (www.iasc.org.uk/cmt/0001.....). Bu özette projenin ilgi alanı belirlenir ve özeti Geliştirme komitesi hazırlar ve Kurul değerlendirir.

Komitenin “İlkeler Rapor Taslağını” Hazırlaması: Standart Geliştirme Komitesi daha sonra “İlkeler Rapor Taslağını” hazırlar ve ilgililerin görüşlerini bildirmeleri için bu taslağı yayımlar. Bu raporun amacı, açıklama ve duyurma taslağının veya son taslağın (exposure draft) hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektir. Bu taslakta, alternatif uygulamalar ile bunların kabul ve reddine ilişkin gerekçeler de yer alır. İlgililerin belli bir süre içinde görüşlerini bildirmeleri istenir. Bu süre genelde 3-4 aydır (Üstündağ, 2000, 48).

Kurul, yürürlükteki bir standardın oluşturulmasından sonraki gelişmeleri göz önünde bulundurarak değiştirilmesi durumunda Komiteye doğrudan doğruya son taslağın hazırlanmasını önerebilir.

İlkeler Nihai Raporu Hazırlanması: Taslakla ilgili görüşler doğrultusunda standart geliştirme komitesi Kurul'a sunulacak İlkeler Nihai Raporu üzerinde görüş birliğine varır. Bu rapor önerilen Uluslararası muhasebe standardının, son taslağının hazırlanmasına temel

alınır. İlkeler Nihai Raporu, resmen yayınlanmaz, ancak talep üzerine ilgililere sunulması mümkündür. Bu rapor Kurul tarafından salt çoğunluk ile onaylanır (Üstündağ, 2000, 48).

Son Taslağın Hazırlanması: Geliştirme Komitesi tarafından Kurul'un onayına sunulmak üzere son taslak hazırlanır. Değişiklikler yapıldıktan ve Kurulun en az 2/3'nün onayından sonra taslak kabul edilir. Kamuoyunun görüş bildirmesi için taslak yayınlanır. Belirli bir süre içinde ilgililerin görüşlerini bildirmesi istenir. Bu süre en az bir ay olmak üzere genellikle 3-6 ay arasında değişmektedir (www.iasc.org.uk/cmt/0001.....).

Bazı projelerde Kurul Komiteye İlkeler Rapor Taslağını yayınlanmadan doğrudan doğruya son taslağı hazırlamasını önerebilir. Bazı durumlarda kamuoyu yorumları son taslak üzerinde önemli değişiklikler gerektiriyorsa son taslak gözden geçirilerek yeniden kamuoyuna sunulur.

Nihai Uluslararası Muhasebe Standartının Hazırlanması ve Yayınlanması: Komite görüşleri inceledikten sonra Kurulun incelemesine sunmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağını hazırlar. Kurulun bu standartta değişiklikler yapmasından ve 3/4'nün onaylamasından sonra standart yayınlanır.

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 Standartları Taslağını geliştirmeden önce birden fazla Son Taslak geliştirmek ihtiyacı oluşabilir (Üstündağ, 2000, 48).

3.6. Belirlenen Standartların Uluslararası Kabulü

Kurul yani IASC, Standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücüne sahip değildir. Buna rağmen uluslararası alanda belli ölçüde kabul görmüş durumdadır. Günümüzde IASC uluslararası standartların uyumlaştırılmasında öncü bir kuruluş olarak karşımıza çıkmaktadır.

IASC tarafından oluşturulan standartlar birçok ülkede ulusal standartlar oluşturulurken esas alınmaktadır. Mesela İtalya'da doğrudan IASC'nin hazırladığı standartlar geçerlidir.

Çok uluslu şirketler ve birçok şirket IAS'a göre mali tablolarını hazırlamaktadır. Bazı Borsalar ve Sermaye Piyasaları düzenleyici

otoriteleri tarafından mali tabloların IAS'a göre sunulması kabul edilmiştir. Avrupa Komisyonu IASC tarafından belirlenen standartların destekleneceğini açıklamıştır.

IOSCO (Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü) IASC ile ortak bir çalışma yürütmektedir. Dünya Ticaret Örgütü (WTO), Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Örgütü (APEC), ve G7 ülkeleri bu ortak çalışmayı desteklediklerini açıklamışlardır

4.FASB'IN MUHASEBE STANDARTLARINI OLUŞTURMA SÜRECİ

4.1.ABD'de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GAAP) Genel Bir Bakış

GAAP, finansal muhasebe ve raporlamanın asgari tekdüzen standartları ve kılavuzlarıdır. GAAP, ABD'de ülkenin muhasebe yasaları konumundadır

Günümüzde bu ilkeleri oluşturmak yetkisine aşağıdaki iki kuruluş sahiptir (Şensoy, 1997, 32):

- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (GASB)

FASB bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını sunan tüm şirketler için muhasebe standartları, GASB ise eyalet ve 4yerel yönetimlerin raporlama konuları ile ilgili standartları yayınlar.

4.2. FASB'da Muhasebe Standartları Oluşturmada İzlenen Yöntem

FASB, tam gün çalışan dokuz üyeden oluşan hükümet dışı bir organdır. Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını sunan tüm

şirketler için muhasebe standartları yayınlar. Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'nin yönetmeliğine göre tüm FASB düzenlemeleri geçerli sayılırlar. Yeni yayınlanan bir FASB bildirisi hemen "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri" dizisinin bir parçası olur (Şensoy, 1997, 36).

FASB, finansal muhasebe ve raporlamaya ilişkin çok çeşitli konularda birçok kaynaktan ve ilgili kurumlardan öneriler almaktadır.

Herhangi bir konuda standart oluşturulmasına karar verilmeden önce FASB tarafından konunun önemi ve kalıcılığı diğer düzenlemelerle uyumlu ve uygulanabilir olup olmadığı gibi konularda değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

FASB, Doğrudan Katılımcı Süreç (Due Process) sistemiyle tüm ilgili kişi ve kurumlara görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak, kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışmaktadır.

4. 3. FASB'da Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci

Muhasebe standartları oluşturma sürecini genel olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (www.fasb.org/facts/facts_about_fasb...):

- a) Düzenleme Yapılacak Konuların Gündeme Alınması
- b) Ön Çalışma Grubunun Oluşturulması
- c) Çalışma Grubunun Oluşturulması
- d) Tartışma Metninin Hazırlanması
- e) Metnin Kamuya Duyurulması
- f) Önerilerin Değerlendirilmesi
- g) FASB Toplantıları
- h) Son Taslağın Hazırlanması
- i) Son Metnin Hazırlanması (En az 5 üyenin onayı ile standart kabul edilir).

Temel standart oluşturma süreci aşağıda açıklamalı olarak görülmektedir (www.fasb.org/facts/facts_about_fasb.pdf):

Düzenleme Yapılacak Konuların Gündeme Alınması: Kurul standart yapılması düşünülen konuyu kendi gündemine alarak süreci başlatır.

Ön Çalışma Grubunun Oluşturulması: FASB kendi uzmanları dışında dışarıdan uzman bir kadroyla 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, konuyla ilgili yaklaşık 15 kişilik bir kadro görevlendirilir. Bu kadro çalışma grubunu oluşturur.

- Bu çalışma grubunun farklı çıkar çevrelerinin temsilcilerinden oluşturulmasıyla konuya değişik bakış açılarının yansıtılması amaçlanmaktadır.
- Çalışma grubu, konu hakkında ek araştırma yapıp yapılmaması ve tartışma konularının yazılı bir şekilde ilgili birimlere sunulması konularında FASB'a görüş bildirir.

Tartışma Metninin Hazırlanması:

- Çalışma grubunun yardım ve önerileri dikkate alınarak FASB uzmanları tarafından bir tartışma metni hazırlanır.
- Bu metin; 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 sağlanmaktadır.

Metnin Kamuya Duyurulması:

- Düzenlenen bir basın toplantısı ile FASB üye ve uzmanlarına soru sorma imkanı verilmekte ve bu toplantıların günü ve saati en geç 60 gün öncesinden duyurulmaktadır.
- Bu toplantı muhasebe standartlarına ilişkin kısa bir sunuştan sonra dinleyicilerin sorularının ardından, FASB üye ve uzmanlarınca yanıtlandırılmasıyla devam etmektedir.

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 süreçtir.
- FASB, yeterince görüş ve önerinin alındığına inandığında resmi prosedürü başlatmaktadır.

FASB Toplantıları

- FASB düzenleme yapılacak konunun çözümüne yönelik gerektiği kadar toplantı yapmaktadır.
- Gündemi önceden açıklanan bu toplantılar, kamuya açık bir şekilde yapılmakta fakat izleyiciler tartışmaya katılamamaktadırlar.
- FASB toplantılarında tartışılmadan önce FASB uzmanları yazılı olarak analiz, değerlendirme 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.
- 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 veya üzerinde devam eden 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.

Son Metnin Hazırlanması

- FASB üyeleri son taslağa ilişkin önemli ve anlamlı önerileri değerlendirerek gerekirse ek görüşler alınmasını isteyebilir veya bu önerilerin ışığında son metni oylarlar.
- Son metin en az 5 üyenin oyuyla kabul edilir.
- Son taslak gibi son metin de: muhasebe standardını, yürürlük tarihini, geçiş dönemine ilişkin uygulamayı, düzenleme gerekçesini, araştırma yöntemi hakkında kısa bir bilgiyi, Kurulun nihai kararının temel dayanaklarını, alternatif çözüm önerilerinin reddedilmesinin temel gerekçelerini, alınan karara muhalif olan üyelerin gerekçeli açıklamalarını içermektedir.

5. TÜRKİYE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI

KURULUNDA (TMMOB) STANDARTLAR

Ülkemizde muhasebe ve denetim standartları konusunda çalışmada bulunan, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mal özerkliğe sahip kurum olarak TMMOB bulunmaktadır. Muhasebe standartlarının ülkemizdeki gelişimi, izlenen yöntemler ve oluşum süreci aşağıda ele alınacaktır.

5.1. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumuna İlişkin Gelişmeler

Cumhuriyet döneminde, hem özel hem kamu sektöründe ticari ve sınai faaliyetlerin artması muhasebenin etkinliğini ve gerekliliğini vazgeçilmez hale getirmiştir.

Bu gelişmelere rağmen, uzun yıllar muhasebe mesleğinin bir statüye kavuşturulamaması ve muhasebenin disiplin altına alınamaması muhasebe uygulamalarında farklılıklara yol açmıştır. Muhasebeye ilişkin kitapların, kaynakların farklı ülkelerin uygulamalarına dayanması, Türkiye muhasebe uygulamalarının yeknesak olmasını engellemiştir. Uygulamalardaki bu farklılığın nedeni, muhasebeden yararlanan çevrelerin (özel sektör, devlet, üniversite, meslek mensupları ve diğerleri) standartlar konusunda uzlaşmamasından kaynaklanmaktadır (TMMOB, 2000, 1).

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

- Bankalar ve Sigorta Şirketleri’ne Yönelik Düzenlemeler
- İktisadi Devlet Teşekküllerine Yönelik Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması
- Sermaye Piyasası Kurulu’nun Yaptığı Düzenlemeler
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle Yapılan Düzenlemeler
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’(TMMOB)nun Çalışmaları

5.2. T MUDESK’de Standartların Oluşturulmasında İzlenen Yöntem

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

T MUDESK’in amacı; tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. T MUDESK’in diğer bir amacı ise, meslek mensuplarının, mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır (T MUDESK, 2000, 3).

Son gelişmelerde, T MUDESK başbakanlığa bağlanmış ve kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş haline gelmiştir ki bu da kurulun yasallaşması anlamına gelmektedir. Artık, Kurulun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile kurulca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerde belirlenecektir. Bu da , ülkemizde standartların gelişimi açısından çok önemli bir adımdır. Konuyla ilgili madde aşağıda verilmiştir:

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

T MUDESK ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir (T MUDESK, 2000, 3):

1) Saptanan muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır.

2) Standartlar belirlenirken; Türk ekonomisi, işletmelerin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

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

Kurul, 14.04.1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağını “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Kurul, 17.06.1999 tarihinde yaptığı toplantıda daha önceki dönemde hazırlanan muhasebe standart taslaklarını ele almıştır ve standartlardan birincisi TMS-1’in yerini almak üzere beş adet Türkiye Muhasebe Standardı oybirliği ile kabul edilmiştir. Standartlar 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Daha sonraki çalışmalar sonucunda 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren dört yeni standart ile şu anda 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı vardır.

5.3. TMMOB’de Standartların Oluşturulma Süreci

- a) Standart Komisyonunun Oluşturulması
- b) Ön Taslakların Hazırlanması
- c) Ön Taslakların Tartışılması
- d) Taslakların Yayınlanması
- e) Standart Taslakları ve Standardın Yayınlanması

Bu temel süreç, aşağıda daha ayrıntılı olarak incelenmektedir (<http://turmob.org.tr/tmodesk/yonerge.html>) :

Standart Komisyonunun Oluşturulması:

- Her standart için en az üç kurul üyesinden oluşan standart komisyonu belirlenerek ön taslakların hazırlanması için uygun bir süre verilir. Bu süre 2 aydan fazla olamaz.
- Standart Komisyonu, çalışmalarında gerekli gördükleri kişileri çalışmalarına iştirak ettirebilir ve kişi ve kurumlardan görüş isteyebilirler.

Ön Taslakların Hazırlanması:

- Standart Komisyonları tarafından hazırlanan ön taslakların ilki kurul toplantı gündeminde görüşülür.
- Ön taslaklar kurulun tüm üyelerine dağıtılır.

- Kurulda ön taslaklar üzerinde görüşmeler yapıldıktan sonra taslakların görüş almak üzere yayımlanabilmesi için üyelerin 3/5'inin oyu gerekmektedir.

Ön Taslakların Tartışılması:

- Gündemde yer alan muhasebe standart ön taslağı, bu taslağı hazırlayan üyelerden birisi tarafından tartışılma belgelerine dayalı olarak takdim edilir.
- Her kurul üyesi hazirun cetveline göre söz alır. Bir üyeye aynı konuda tekrar söz verilmez.
- Tartışmalardan sonra, standart komisyonu temsilcisi son kez görüşlerini söyledikten sonra muhasebe standart taslağı aynen veya karşı önerileriyle oylanır. 3/5 oranında kabul edilen taslaklar yayımlanır.

Taslakların Yayınlanması:

- Kurulca yayımlanacak standart taslaklarda karşı görüşlere yer verilmez.
- Standart taslakları yönergede yer alan kurumların bildireceğı ilgililere ve TÜRMOB üyeleri ve bağılı odalara dağıtılır.
- Yüksek Öğrenim Kurulu tarafından bildirilecek muhasebe ve denetim alanındaki profesör, doçent, yardımcı doçent ve öğretim görevlilerine dağıtım listesinde yer verilir.

Standart Taslakları ve Standardın Yayınlanması:

- Standart taslaklara görüş bildirilmesi için kurulca kabul edilen bir süre verilir.
- Bu süre içinde ilgili kişilerce bildirilen yorum ve öneriler kurulun ilk toplantısında incelenir ve gerekiyorsa taslaklar gözden geçirilir.
- Gözden geçirilen taslaklar üyelerin en az 2/3'ü tarafından onaylanırsa ulusal muhasebe standardı olarak yayımlanır ve standartta belirtilen günden itibaren yürürlüğe girer.

6. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI

UYUMLAŞTIRILMASI (HARMONİZASYON)

6.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasını Gerektiren Faktörler

Her ülke kendine özgü kurallar çerçevesinde ulusal standartlarını düzenlemiştir. Bu standartların belirlenmesinde o ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik sistemi ve sosyo-kültürel özellikleri etkili olmaktadır.

Son yıllarda uluslararası yatırımlar hızla gelişmiş, çok uluslu şirketlerin sayısı ve uluslararası kredi akışı büyük bir artış göstermiştir. Bu anlamda günümüzün küreselleşen ortamında muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi artmaktadır. Tüm bu gelişmeler, ülkelerin birbirinden farklı olan ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılması zorunluluğunu doğurmuştur. Günümüzde benimsenen ilke “uluslararası muhasebenin uyumlaştırılması (harmonizasyonu)”dır.

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

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

6.2. Standartların Uyumlaştırılması İle İlgili Çalışmalar Ve İlgili Kuruluşlar

Uluslararası uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Aşağıdaki kuruluşlar bu çalışmalarda önemli roller üstlenmektedir:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- Avrupa Birliği (AB)
- Birleşmiş Milletler (BM)
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)
- Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO)

Bu kuruluşlar ve çalışmaları kısaca aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır:

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

IASC, 1973 yılında 9 ülkenin özel sektör kuruluşlarının katılımıyla kurulmuştur. 1983'ten beri Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyesi olan tüm kuruluşlar, IASC üyeleri kapsamına alınmıştır. Günümüzde, 104 ülkeden yaklaşık 140 muhasebe örgütü IASC üyesidir (Üstündağ, 2000, 46).

Ülkemizden; Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) IASC üyesidirler.

IASC'nin amaçları ve rolü; mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek, yayımlamak, bu standartların dünya çapında kabulünü sağlamak ve bu alandaki düzenlemelerin geliştirilerek uluslararası uyumunu sağlamak üzere çalışmalar yapmaktır (Akdoğan ve Selimbey, 1992, 4). Bu çalışmaların ne kadar başarılı olduğu tablo 1'de görülmektedir. Bu tabloda; uluslararası muhasebe standartlarını kullanan işletmelerin ülkeler açısından dağılımı yer almaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999, 265):

ÜLKE	İŞLETME SAYISI
Kanada	34
Çin	7
Kıbrıs	8
Çek Cumhuriyeti	9
Finlandiya	11
Fransa	32
Almaya	12
Hong Kong	9
Macaristan	6
İtalya	11
Japonya	7
Kuveyt	49
Lüksemburg	5
Polonya	5

Güney Afrika	14	
İsveç	22	
İsviçre	68	
Türkiye		14
Birleşik Arap Emirlikleri		9
Zimbabve	9	
Diğer Ülkeler	73	
TOPLAM	414	

Tablo 1: IAS Kullanan İşletmelerin Ülke Bazında Dağılımı

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC,1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuştur. Başlıca amacı; uyumlaştırılmış standartlarla tüm dünyada eşgüdümü sağlanmış bir “muhasebe mesleği” geliştirmektir (Çiftçi, 1997, 173).

IFAC'in üye sayısı 82 ülkeyi temsilen 114 kuruluşa ulaşmıştır. Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu örgüte kurucu üye olarak katılmış, 1994 yılında ise TÜRMOB üyeliğe kabul edilmiştir (Durmuş, 1994, 244).

IFAC bünyesinde beş ayrı teknik komite görev yapmaktadır. Bunlar; Eğitim komitesi, Meslek Ahlakı Komitesi, Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (FMAC), Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) ve Kamu Kesimi Komitesi (PSC)'dir (Çiftçi, 1997, 173).

IASC ve IFAC 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmalarını koordine etme kararı almışlardır. Ayrıca IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyesi oldukları kabul edilerek iki örgütün aynı çatı altında toplanması sağlanmıştır (Durmuş, 1992, v).

Avrupa Birliği (AB)

AB'nin üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir Pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma

Anlaşması hükümleri uyarınca, üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Üstündağ, 2000, 50).

Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimler yönergeler vasıtasıyla yapılmaktadır. Bu amaçla; "Dördüncü", "Yedinci" ve "Sekizinci" yönergeler yayınlanmıştır. Dördüncü Yönerge; belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetime ilişkin esasları düzenlerken, Yedinci Yönerge; konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. Sekizinci Yönerge ise; mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır (Akdoğan, 1991, 5-6).

Son yıllarda yukarıdaki yönergelerin ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucu işletmenin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmasından dolayı Avrupa Birliğinde benimsenen ilke uluslararası muhasebenin uyumlaştırılması olmaktadır (Bayazıtlı, 1997, 27-28)

Birleşmiş Milletler (BM)

Birleşmiş Milletler, uluslararası muhasebe konusuna 1970'lerden itibaren ilgi göstermiş ve BM tarafından muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin olarak yapılan çalışmaların başından itibaren çok uluslu şirketlerin faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir.

Birleşmiş Milletler, bünyesinde bir komisyon kurmuş ve 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 adlandırılan bir çalışma grubu oluşturulmuştur (Üstündağ, 2000, 49).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

OECD tarafından bugüne kadar özellikle çokuluslu şirketlerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin olarak çalışmalar yapılmıştır. OECD kendisini standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirmektedir. OECD, muhasebe konusunda periyodik toplantılar düzenlemekte, Avrupa komisyonu gibi bölgesel kuruluşlarla işbirliği içerisinde çalışmaktadır (Choi, Frost, ve Meek, 1999, 10-14).

Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO)

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi çerçevesinde; özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış, ihraç edenler menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamış olup, iki veya daha fazla ülke borsalarına kote olan şirketlerin sayısı da gittikçe artmaktadır (Üstündağ, 2000, 51).

Yaklaşık 50 ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve bu gelişmelere paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak IOSCO ortaya çıkmıştır.

IOSCO; IASC ve IFAC tarafından sürdürülen çalışmalara önemli bir destek sağlamıştır ve bu süreci hızlandırmak için güdüleyici bir güç konumundadır. Her üç kuruluşun da, benzer hedeflere sahip olmasından dolayı, IASC, IFAC ve IOSCO arasında uyumlu bir ilişki kurulmuştur. Geliştirilen standartların evrensel borsalarda kabul görece kalite ve bütünlükte olmasının sağlanması için IOSCO ile birlikte yeniden gözden geçirilmiştir (Gücenme, 2000, 9).

Yukarıda saydığımız önemli kuruluşlardan başka, muhasebe ve denetim standartlarında uyumun sağlanmasına yönelik çaba gösteren birçok uluslararası örgüt bulunmaktadır. Bunların başlıcaları aşağıdaki gibidir (Çiftçi, 1997, 176):

- EFTA
- NAFTA
- Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FCE)
- Asya Muhasebeciler Federasyonu (AFA)
- Asya ve Pasifik Muhasebeciler Konfederasyonu (CAPA)
- Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu (AISG)
- Doğu-Orta-Güney Afrika Muhasebeciler Federasyonu (ESCAFA)
- Afrika Muhasebe Konseyi (AAC)
- Uluslararası Varlıkları Değerleme Standartları Komitesi (IAVSC)
- Uluslararası Yüksek Denetim Enstitüsü Organizasyonu (INTOSA)
- Uluslararası Muhasebe Eğitim ve Araştırma Derneği (IAAER)

IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları yukarıdaki örgütlerce desteklenmekte ve uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır.

6.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasının Faydaları

Standartların uluslararası uyumlaştırmasını savunan kişiler, birçok avantajı olduğunu ileri sürerler, bu avantajlar üç temel noktada toplanmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999, 249):

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

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

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

7.SONUÇ

Finansal bilgilerin üretilmesi ve sunulması sırasında başvuru genel kuralları olan muhasebe standartları giderek önemi artan bir konumdadır. Uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması, işletme faaliyetleri ve sermaye hareketlerinin artması; ulusal muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılma çalışmalarını başlatmıştır.

Bu çalışmaları yapan birçok uluslararası kuruluş bulunmaktadır. IASC ve FASB bu kuruluşların başında gelmektedir. Bu kuruluşlardaki muhasebe standartlarını oluşturma süreçlerini incelediğimizde, doğrudan katılımcı süreç (due proces) sistemi aracılığıyla standartların oluşturulduğu anlaşılmaktadır. Aynı sürecin TMMOB'de de işletildiği görülmektedir. Böylece, tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için fırsat sağlanarak, kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde olunmaktadır.

Ülkemizde yaklaşık 15 yıldır muhasebe uygulamalarında hızlı gelişmeler kaydedilmiştir. Bu gelişmelerin son halkasını TMMOB ve TMMOB'in yayınladığı muhasebe standartları oluşturmaktadır. Bu standartların uygulamaya konulmasıyla ulusal bazda tüm ülkede faaliyet gösteren işletmelerin mali tabloları ve muhasebe ilkelerinde tekdüzelik sağlanacaktır. Aynı zamanda uluslararası muhasebe uygulamalarının ülkemize getirilmesinde standartlar önemli rol oynayacaktır.

Ancak, ulusal muhasebe uygulamaları, ekonomik ve sosyal yapıdaki değişimlere paralel olarak gelişmekte ve değişikliğe uğramaktadır. Bundan dolayı standartların oluşturulması ve uyumlaştırılması aşamasında her ülkenin kendi özel koşullarının olduğu gözden uzak tutulmamalıdır. Uyumlaştırma çalışmaları, salt uluslararası muhasebe standartları çevirisinden oluşmamalıdır.

Dünya çapında uyumlaştırma çabaları sonucu, mali tablolar tek bir dil ile, *muhasebe dili* ile ifade edilmiş olacaktır. Böylece mali tablolar da normlara kavuşmuş olacak ve bunların karşılaştırılabilirliği, güvenilirliği, anlaşılabilirliği, konsolide edilebilirliği sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan Nalan ve Selimbey Birol, (1992). *Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Amaçları ve Çalışma Usulleri*, (Çeviri) TMMOB Muhasebe Araştırma Merkezi Yayınları No:2.

- Akdoğan Nalan, (1991). Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, *Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu - Avrupa Topluluğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları*, Girne.
- Bayazıtlı Ercan, (1997), Türkiye Muhasebe Standartları 3 ve 4 Uluslararası-ABD-İngiltere Muhasebe Standartları Karşılaştırması, *İzmir SMMMO Yayınları No:1*, İzmir,.
- Choi Frederick D. S., Frost Carol Ann, Meek Gary K. (1999), *International Accounting, Third Edition*, New Jersey:Prentice Hall International, Inc.,
- Çiftçi Yavuz, (1997).Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:26,Sayı:2/Kasım.
- Demir Şeref, (1998), Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.113, Şubat .
- Durmuş Ahmet Hayri,(1994). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu, *M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*,Cilt:10,Sayı:1-2.İstanbul.
- Durmuş, Ahmet Hayri (1992).Uluslararası Muhasebe Standartları, *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No:7*, Derleme, İstanbul.
- Ergin Hüseyin, Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi, *Anadolu Üniversitesi Kütahya İİBF.15.Yıl Armağanı*.
- Gücenme Ümit (2000). Küreselleşmede Muhasebe Standartları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:5,İstanbul,Ocak.
- Şensoy Necdet, (1997). ABD’de Muhasebe Mesleği, Meslek Örgütleri ve Muhasebe İlkeleri, *MÖDAV Bülteni*, Sayı:8,Ekim.
- Üstündağ Saim,(2000), Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, *Muhasebe ve Denetim ve Bakış*, Yıl:1,Sayı:1,Nisan.
- Türkiye Muhasebe Standartları 2000, Ankara: *TÜRMOB Yayın No:95*,TMMOB Seri No:2.
- www.fasb.org/facts/facts_about_fasb.pdf
- www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp?s=1005576&sc={14EEA521-D004ADC-9204-DB49F89CF0D9}&n=3274
- <http://turmob.org.tr/tmudesk/yonerge.html>
- www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem21/yil2/bas/b032m.htm