

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHİ GELİŞİM SÜRECİNDE ETKİLİ OLAN ULUSLARARASI VE ULUSAL KURULUŞLAR

Erkin Nevzat GÜDELÇİ¹

Makale İlk Gönderim Tarihi / Recieved (First): 11.07.2019

Makale Kabul Tarihi / Accepted: 14.07.2019

Özet

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin artması, finansal raporlama alanında benzer uygulama gereksinimini ortaya çıkartmıştır. Herkesin hemfikir olduğu uluslararası muhasebe standartları, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlanmakta, bu sayede başta yatırımcılar olmak üzere tüm kesimlerin ihtiyaçlarına uygun bilgi sağlanmış olmaktadır. Ancak tüm dünyada geçerli tek bir uluslararası muhasebe setinin tüm ülkelere uygulanmasını sağlamak, süreç içerisinde çok fazla çabayı ve işbirliğini gerekli kılmaktadır. Bu çalışmada uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında ve yaygınlaştırılmasında rol oynayan ulusal ve uluslararası kuruluşlar hakkında detaylı bilgi verilmektedir. Bu sayede uluslararası muhasebe standartlarının gelişim sürecinin detaylı olarak ortaya konması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe Standartları, Standartların Gelişim Süreci, Standartlarda Etkili Unsurlar

INTERNATIONAL AND NATIONAL ORGANIZATIONS WHICH HAVE INFLUENCE ON DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Abstract

After the globalization, like all other areas, a need for similiar applications in financial reporting has come out for countries. International accounting standarts which everyone agree on provide the transparent and comparatable information so that firstly investors and all other financial information users' needs for financial information are met. But having a single set of financial reporting set in the World require lots of cooperation and effort by all sides. In this study, it is given comprehensive information about institutions ,organizations, developments which has a big role on expanding and acceptance of Internation accounting standards. In this way, It is aimed to give detailed information about development process of international accounting standards

Key Words: International Accounting Standards, Development Process of Standards, Factors Having Ifluence on Standards.

¹ Öğretim Görevlisi Dr., Batman Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, erkinnevzat.gudelci@batman.edu.tr, Orcid: 0000-0002-4163-7433

1. Giriş

Muhasebe standartları, olayların ve işlemlerin hangi değerle kayıt edilip, nasıl sınıflandırılacağını ve hangi raporla sunulacağını belirleyen kurallar bütünüdür (Marşap ve Kurt, 1997: 229). Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS)* ise mali tabloların sunumlarında ve değerlemede ortak bir noktada buluşmak amacıyla dikkatlice oluşturulmuş ve her biri birbiriyle uyumlu olan bir standartlar bütünüdür (Yazıcı, 2003: 37). UFRS, ekonomik işlem ve olayları düzenlemek için kullanılacak ortak metotları ortaya koymaktadır. Bu ise işletmeler tarafından oluşturulan finansal bilgilerin kalitesini yükselterek uluslararası düzeyde karşılaştırmalar yapma imkanını sağlamaktadır (Hussey, 2011: 2).

Uluslararası ticaretin gelişmesi ile birlikte her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da tek bir düzen ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Uluslararası muhasebe standartları başta yatırımcılar olmak üzere ilgili tarafların bilgi ihtiyacını sağlayacak şekilde ortak bir uygulama anlayışını getirmeyi amaçlamaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının günümüzdeki artan önemine karşılık, ülkeleri sahip olduğu farklılıklar ortak bir anlayışın belirlenmesi önünde önemli bir engel oluşturmuş ve oluşturmaktadır.

2. Finansal Raporlama Standartları Gelişimi İle İlgili Temel Uluslararası Kurumlar

Dünya çapında muhasebe mesleği çeşitli resmi kurumlar tarafından yönetilmektedir. Bu kurumlar, mesleğin tam olarak gözetiminden sorumludur ve önceden belirlenmiş hedefleri gerçekleştirecek bir tavır içinde hareket ederler. UFRS'nin uzun süre uluslararası muhasebe standartları olarak varlığını sürdürebilmesi, bu yapıların bağımsız bir tavır içinde, toplumun çıkarına uygun, yatırımcılara, pazarlara, pazar katılımcılarına hesap verebilir muhasebe uygulamalarıyla sağlanmaktadır (Siaga, 2018: 15).

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

IASC Haziran 1973 yılında kurulmuş olan ve uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmakla sorumlu olan bir yapıydı. Bu kuruluş 2001 yılında geniş kapsamlı yeniden yapılanma tamamlanana kadar aktif olarak faaliyet göstermiştir. Yeniden yapılanma tamamlandıktan sonra IASC, IASB olarak bilinir hale gelmiştir. IASB, IFRS vakfının gözetimi altında hala faaliyet göstermektedir. IASC Haziran 1973 den 1 Nisan 2001 yılına kadar geçen sürede, muhasebe standartlarının belirlenmesinden sorumlu olmuştur. IASC, Avusturalya, Almanya, Japonya, Kanada, Fransa, İrlanda, Meksika, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda'ya ait muhasebe birliklerinin anlaşmasıyla kurulmuştur (Cellucci, 2011: 15).

IASC'nin en önemli özelliği, dünyadaki ulusal muhasebe standart koyucularını, muhasebe standartlarını uyumlaştırmak ve geliştirmek için cesaretlendirmesidir. IASC'ın hedefleri tüzüğünde şu şekilde belirtilmiştir (Mirza ve diğerleri, 2011: 4);

- Finansal tabloların sunumunda toplumun çıkarını ön planda tutan muhasebe standartları oluşturmak ve yayınlamak ve dünya çapında kabul gören ve izlenen muhasebe standartlarının tanınırlığını arttırmaktır.
- Genel olarak IASC'ın amacı, düzenlemelerin uyumu ve gelişimini sağlamak, muhasebe standartları ve muhasebe tablolarının sunumu ile ilgili prosedürler oluşturmaktır.

Erkin Nevzat Güdelci
Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan
Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar

IASC 1987 yılından 2001 yılındaki organizasyon yenilenmesine kadar geçen süreçte birçok faaliyette bulunmuştur. IOSCO yaklaşık 50 ülkeye ait bulunan sermaye piyasası düzenleyici kurulca oluşturulmuş ve uluslararası arenada kendine önemli bir yer edinmiş bir kurumdur (Kirazcı ve Köse, 2002: 67). IASC, IOSCO için temel standartlar seti geliştirme hedefi ile “Karşılaştırılabilirlik ve Gelişme” projesini başlatmıştır (Epstein ve Jermakowicz, 2008: 4). Bu projenin temel amacı standartlarda farklılıkları ortadan kaldırmak ve alternatiflerin sayısını önemli ölçüde azaltmaktır (İbiş ve Özkan, 2006: 28). Bu uyumlaştırma projesi özellikle dünya çapındaki düzenleyici kuruluşların muhasebe standartlarını belirleme süreciyle aktif bir şekilde ilgilenmeye başlamasıyla daha fazla önem kazanmıştır (Mirza ve diğerleri, 2011: 4). Bu kapsamda IASC tarafından toplamda 41 adet muhasebe standardı yayınlanmış bulunmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 28).

IASC, üye ülkelerin muhasebe standartlara uyumu konusunda zorunluluk getirmemiştir. IASC daha çok ülkelerin içinde buldukları özel durumları da dikkate alarak ikna yolu ile uluslararası uyum sağlamayı ümit etmiştir. Ancak IASC üyeleriyle yaptığı anlaşma gereğince, üyelerinin hükümete ve kendi standart belirleyici kuruluşlarına muhasebe standartlarına uyum konusunda baskı oluşturmalarını da istemiştir (Yeşiloğlu, 1997: 3).

IASC’ın kendi himayesi altında yayınlamış olduğu standartlar için kullanmış olduğu numara serisi, uluslararası muhasebe standartları (IASs) olarak bilinmekteydi. IASB, IASC’ın yerine geçtiğinde oluşturmuş oldukları yeni standartları UFRS olarak isimlendirmeye başlamışlardır. IASB ayrıca IASC tarafından oluşturmuş olan mevcut standartları bu standartların ismini değiştirmeden benimsemiştir. Bu ayırımın korunmasının nedeni, IASB’ın, IASC’ın sorumlu olduğu standartlarla, kendisinin sorumlu olduğu standartları ayırmak istemesinden kaynaklanmaktadır (Lubbe ve diğerleri, 2011: 30).

2.2. IFRS Vakfının Yapısı ve Organları

24 Mayıs 2000’de gerçekleşen yeniden yapılanma sonucunda IASC vakıf haline dönüştürülmüştür. 2010 yılında ise bugünkü adını “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfını (IFRS Foundation)” almıştır (Şavlı, 2014: 1). Vakfın yönetimi, vakfın mütevelli heyetinin sorumluluğu altındadır. Mütevelli heyeti, dünyanın farklı yerlerinden seçilmiş 22 kişiden oluşmaktadır. Geniş bir uluslararası temsil sağlayabilmek için altı mütevelli üyesi Kuzey Amerika’dan, altı mütevelli üyesi Avrupa’dan, altı mütevelli üyesi Asya’dan ve dört mütevelli üyesi dünyanın geri kalan yerlerinden seçilmektedir. Mütevelli heyeti standart belirleme işi ile uğraşmamaktadır. Mütevelli heyeti daha çok stratejik meselelerden sorumludur (Ankarath ve diğerleri, 2010: 5).

Son olarak, vakfın çalışma bağımsızlığı korunurken, IFRS vakfının kamuya hesap verebilirliğini arttırmak için 2009 yılında yeni bir kurul olan “İzleme Kurulu” (Monitoring Board) kurulmuştur. İzleme Kurulunun sorumlulukları arasında, vakfın mütevelli heyeti ile toplantılara katılmak, mütevelli heyetine sorumluluklarını yerine getirmesi aşamasında tavsiyelerde bulunmak, mütevelli heyeti tarafından IFRS vakfına veya IASB’a gönderilmiş meseleleri görüşmek sayılabilir (Ankarath ve diğerleri, 2010: 5).

Bağımsız bir yapısı bulunan, kamu için çalışan ve kar amacı ile hareket etmeyen IFRS vakfının hedefleri şu şekildedir (Şavlı, 2014: 2):

- IASB aracılığı ile yüksek kalitede, anlaşılabilen, uygulanabilen ve herkesçe kabul görecektir finansal raporlama standartları geliştirmek,
- Bu standartların kullanımı ve uygulanması noktasında gerekli desteği sağlamak,
- Gelişen ekonomilerde küçük ve orta boydaki işletmelerin (KOBİ) raporlama ihtiyaçlarını dikkate almak,
- Muhasebe standartlarının adaptasyonuna yardımcı olmaktır.

Erkin Nevzat Güdelci
**Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan
Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar**

IFRS vakfının 3 temel organı bulunmaktadır. Bu üç temel organ, standartların ve ilgili yorumların yayınlanma sürecinde önemli görev ve sorumluluklara sahiptir (Karabınar, 2006: 143; Şavlı, 2014: 1).

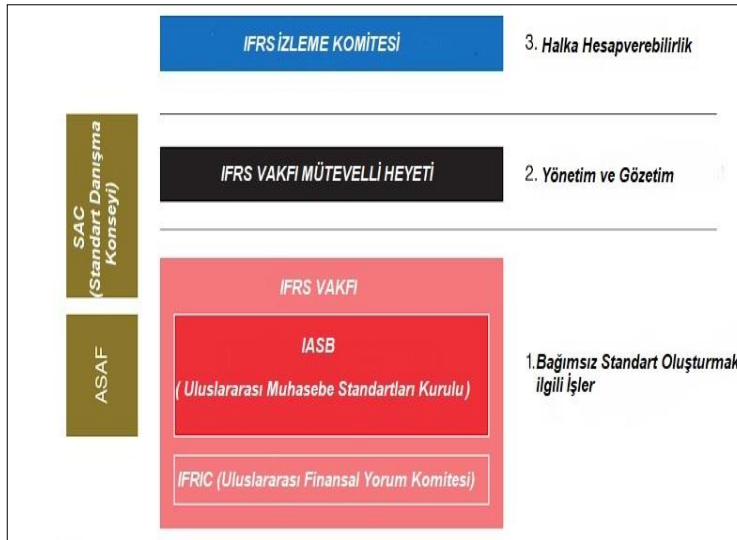
2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

IASB, muhasebe standartlarının uyumu ve geliştirmesi faaliyetlerinden sorumludur. Kurul ayda bir kez toplanır ve toplantılar halka açık olarak yapılmaktadır (Ankarath ve diğerleri, 2010: 5). IASB, KOBİ'ler için muhasebe standartları da dahil olmak üzere, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasından tek başına sorumlu olan, tamamen bağımsız bir kuruldur (Mackenzie, ve diğerleri, 2013: 20). IASB kuruluna, uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesindeki önemli rolü nedeniyle ayrı bir başlık olarak ilerde değinilecektir.

2.2.2. Uluslararası Finansal Yorum Komitesi (IFRIC)

IASC vakfı Mart 2002 de IFRIC'ı kurmuştur. IASB'ın bir komitesi durumundaki IFRIC, finansal muhasebe standartlarının geliştirmesi ve oluşturması konusunda IASB'a yardım etmektedir. IFRIC'ın esas amacı, UFRS'nin yorumlanması ve uygulanması için rehberlik sağlamaktır. IFRIC, kabul edilemeyecek seviyede kapsamlı uygulamalar yaratacak, karışık muhasebe meseleleri üzerine çalışmaktadır. IFRIC, güçlü ve benzer muhasebe standardı uygulamaları oluşturulmasına katkı sağlamaktadır (Watkins, 2009: 113). IFRIC, UFRS'nin nasıl yorumlanacağı hakkında kullanıcılardan gelen teknik sorulara cevap vermekte ve ortaya çıkan boşlukları doldurmaktadır (Mackenzie ve diğerleri, 2013: 15). Şekil 2 de IFRS vakfının organları ve sorumlulukları gösterilmektedir.

Şekil 1 IFRS Vakfının Yapısı



Kaynak: (Bain ve diğerleri, 2016: 124)

2.2.3. IFRS Danışma Konseyi (IFRS Advisory Council)

IFRS Danışma Konseyi, IASB ve IFRS vakfının mütevelli heyetinin resmi danışma kurulu durumundadır. Üyeleri, kullanıcı grupları, muhasebe standartları hazırlayıcıları, finansal analistler, akademisyenler, denetçiler, düzenleyiciler, profesyonel muhasebe kuruluşları ve yatırımcı gruplarından oluşmaktadır (Bakker ve diğerleri, 2017: 7). IFRS Danışma Konseyi (eski ismiyle SAC) IASB'a ana projeler yanında önerilen standartların maliyetleri ve yararları konusunda ilgili kuruluşların öncelikleri ve görüşleri doğrultusunda tavsiyelerde bulunmaktadır. 30 veya daha fazla üyesi mütevelli heyeti

tarafından atanmaktadır. IFRS Danışma Konseyi, uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgilenen mesleki ve coğrafi farklılıklara sahip kişi ve kuruluşların katılabilecekleri forumlar düzenlemektedir (Bain ve diğerleri, 2016: 125). IASB'nin başkanı aynı zamanda IFRS danışma konseyinin de başkanıdır (Kirk, 2009: 4).

2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), muhasebe standartlarını geliştirip onaylayan bağımsız bir özel sektör kuruluşudur. IASB, IFRS vakfının gözetimi altında faaliyet göstermektedir www.iasplus.com (12.05.2018). Vakfın üyeleri, IFRS vakfı ve IASB'nin faaliyetlerinin gözetiminden sorumludur. Üyeler, IASB'nin bağımsızlığının korunmasından, çeşitli komitelere ve kurullara atamalar yapılmasından ve organizasyonun finansmanından sorumludur. Üyeler IASB'nin yaptığı işlerde ve muhasebe standartlarının sıkı bir şekilde uygulanması konusunda destek sağlamakta, fakat standartlarla ilgili herhangi bir teknik meseleye karışmamaktadırlar. Bu sorumluluk tamamıyla IASB'a aittir (Foley, 2014: 2,3).

IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak adlandırılmaktadır. UFRS nerede ikamet ettiğine bakılmaksızın, tüm işletmeler tarafından kullanılabilir standart seti olarak tanınmaktadır (Stice ve diğerleri, 2008).

Hızlı bir şekilde değişen uluslararası çevrede muhasebe standartlarına dayanarak yapılan raporlamanın işe yarar olabilmesi için, sürekli revizyonlar ile geliştirilmesi, böylece ortaya çıkabilecek karmaşanın önlenmesi sağlanmalıdır (Idowu ve Louche, 2011: 195). IASC tarafından 1973 den 2000 yılına kadar oluşturulan standartlar (International Accounting Standards - IASs) 2001 yılında IASB tarafından yenilenmiştir. IASB bugüne kadar bazı standartları iyileştirmiş, bazılarını yürürlükten kaldırmış, bazılarını iyileştirmek için önerilerde bulunmuş, bazılarını da yeni muhasebe standartlarıyla değiştirmiş ve daha önce muhasebe standardı düzenlenmemiş bazı konularda ise yeni muhasebe standartları oluşturmuştur. Bir başka ifade ile standartlar sürekli şekilde yenilenmiş, mevcut koşullara ve finansal piyasaların ihtiyaçlarına uygun olarak geliştirilmiştir (Bank, 2005: 248).

IASB ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) sürekli şekilde denetim alanında ve finansal raporlamada mevcut eğilimleri ve meseleleri (küreselleşme, sermaye akışları, bölgeselleşme, teknolojik değişiklikler vb.) yansıtabilecek şekilde muhasebe standartlarını güncelleyip yenilemektedir. Gelişmiş ülkelerdeki şirket başarısızlıkları ve yanıltıcı finansal bilgiler ile ilgili son olaylar (Enron skandalı, worldcom skandalı, parmalat skandalı vb) tüm dikkatleri denetçilerin rolü ve gözetimine, standart belirleyici kuruluşlarının ve finansal tabloları yayınlayan işletme yönetimlerinin etki alanına yöneltmiştir. IASB yeni standartlar düzenlemekte ve eski standartları revize etmekle uğraşırken, IFAC ve onun çok sayıda komitesi aktif bir şekilde uluslararası denetim standartlarını (UDS)* revize etmektedir (Bank, 2005: 248, 249). Ayrıca IASB, ulusal muhasebe standardı belirleyici kuruluşlarla işbirliğine girerek, ülkelerin muhasebe standartlarının birbirleriyle olan uyumunu arttırmaya çalışmaktadır (Başpınar, 2005: 42). Tablo 1 de IFRS vakfının süreç içerisinde geçirmiş olduğu tarihsel öneme sahip olaylar yer almaktadır.

* Uluslararası Denetim Standartlarının kısaltması olarak bazı kaynaklarda, İngilizce baş harflerin kısaltması olan "ISA" kullanılmaktadır. Bu çalışmada bir karışıklığa yol açmaması açısından Uluslararası Denetim Standartları için "UDS" kısaltması kullanılacaktır.

Tablo 1 IFRS Kurumsal Zaman Tablosu

Haziran 1973	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (daha sonra IASC olarak adlandırılan) kuruldu.
Ekim 1977	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (daha sonra IFAC olarak adlandırılan) kuruldu.
Haziran 2000	IASC'ın geniş kapsamlı yeniden organizasyonu başladı.
Mart 2001	IFRS kuruluşu oluşturuldu.
Nisan 2001	Uluslararası muhasebe standartları komitesi (daha sonra IASB olarak adlandırılan) oluşturuldu ve IASC'ın yerine geçti.
Nisan 2001	IFRS yorumlama komitesi oluşturuldu.
Haziran 2001	IFRS danışma konseyi oluşturuldu.

Kaynak: www.iasplus.com (15.05.2018)

2.3.1. IASB'ın Görevleri

IFRS vakfi yapısı içerisinde faaliyet gösteren IASB'ın görevleri şunlardır (www.iasplus.com (16.05.2018); Idowu ve Louche, 2011: 194; Erdem, 2012: 2):

- Muhasebe standartlarını hazırlama, taslakların ortaya konması gibi tüm teknik meselelerle alakalı tam bir sorumluluğa sahip olma,
- Tüm projelerle ilgili taslakları ve diğer tartışma belgelerini kamuoyunun değerlendirmesi için yayınlama, bu kapsamda halkın yorumu için açık bir muhasebe belirleme süreci izlemek,
- IASC'ın teknik meselelerle ilgili proje işleri ve işlerin organizasyonu üzerine titizlikle eğilmek,
- Yayınlanmış belgelerle ilgili olarak gelen yorumları, belirlenen süre içerisinde değerlendirmek,
- Büyük projeler ile ilgili tavsiyeler almak için uzman danışma grupları oluşturmak,
- Standart Danışma Konseyine öncelikli işler, gündem konuları ve ana projeler konusunda danışmak,
- Standartları görüşmek için kamuoyuna yönelik toplantılar düzenlemek,
- Standart Yorumlama Komitesince (IFRIC) oluşturulmuş bulunan ifadeleri onaylamak,
- Düzenleme gerekliliği olmamasına rağmen, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde saha testleri gerçekleştirmek ve bu sayede tasarlanan standartların uygulanabilir ve işe yarar olduğunu tüm çevrelerde görebilme fırsatını elde etmek.
- Ulusal muhasebe standartlarını, uluslararası muhasebe standartlarına yaklaştırmaya çalışmak,

2.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, muhasebe mesleğinde küresel ölçekteki en üst kuruluş olarak görülmektedir. 130 dan fazla ülke'de ve 175 üzeri kuruluş hali hazırda IFAC'ın üyesi konumundadır. IFAC muhasebe mesleğinde yüksek kalitede hizmet verilmesine katkı sağlayan ve faaliyetlerini kamu yararını gözeterek sürdüren bir kuruluştur. IFAC'ın 3 milyon civarında üyesi bulunmaktadır. Bu kişiler, sanayide, kamuda, devlette, ticarete ve akademide hizmet vermektedir (www.ifac.org/about-ifac, 15.07.2019).

1996 yılında IFAC, kamu kesimi işletmeleri için Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSASs) seti geliştirme projesi başlatmıştır. IFAC proje kapsamında standartları

geliştirirken IASB’ın muhasebe standartları ile uyum içinde olmasına dikkat etmiştir. Bu şekilde geliştirilen muhasebe standartları kamu muhasebesi alanında IPSASs’na üstünlük kazandırmıştır. Bugüne kadar oluşturulan standartlar vasıtasıyla, IFAC, IASB’ın Uluslararası Muhasebe Standartlarını belli bir adaptasyondan sonra kamu işletmelerine taşımıştır (Lopez ve diğerleri, 2002: 85). IPSASs, IFAC’ın bir kuruluşu olan Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından geliştirilmektedir. IPSASB’ın amacı standartların uygulanmasını yaygınlaştırmakta dahil olmak üzere, kamu sektöründeki finansal yönetim ve finansal raporlamanın geliştirilmesine dair düzenlemeler ve ilkeler ortaya koymaktır. IPSASB finansal raporlamanın kalitesini arttırmaya çalışmaktadır. Böylece hükümetler tarafından verilen kaynak dağıtım kararlarının daha iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerçekleştirilebilmektedir. IPSASB’ın ulusal otoriteler veya kamu işletmelerine herhangi bir şekilde zorlama yapma yetkisi bulunmamaktadır. IPSASB kendini destekleyici bir kurum olarak görmekte, ulusal ve uluslararası seviyede kamu kesimi işletmelerinin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini arttırmak amacıyla yeni standartların geliştirilmesinde veya mevcut standartların revize edilmesinde kanun koyuculara ve ulusal standart düzenleyici kuruluşlara destek olmaktadır (Budding ve diğerleri, 2015: 27).

2.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB)

FASB 1973’de özel sektör için finansal raporlama standartları oluşturmak amacı ile ABD’de kurulmuştur (Karabınar, 2006: 145). FASB’ın amacı finansal muhasebe standartlarını oluşturmak ve geliştirmek, finansal bilgi kullanıcıları, denetçiler gibi ilgili tarafları içeren toplum için kılavuzlar yayınlamaktır. IASB’a benzer şekilde, yapı üç organizasyondan oluşmaktadır. Bu üç bölümlü yapıda esas faaliyeti yürüten organizasyon Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB)’dır. FASB’ın görevi finansal muhasebe standartlarını oluşturmak ve geliştirmek, bu sayede hisse senedi ihraççıları, denetçileri ve finansal bilgi kullanıcılarını içeren toplumun bilgi ihtiyacını karşılamaktır (Kieso ve diğerleri, 2011: 22).

FASB tarafından belirlenen tek bir muhasebe seti işletmeler için avantaj yaratmaktadır. Tek bir muhasebe setinin işletmeler tarafından benimsenmesi karışıklıkları ortadan kaldırmaktadır. Örneğin, FASB işletmelere mali yılın başında ve sonunda envanter çıkarılmasında belli bir metot kullandırmakta, başka metotların kullanımını önlemektedir. FASB tarafından oluşturulmuş muhasebe standartları olmasa, işletmeler tarafından yatırımcılara farklı ve yanıltıcı bilgi sunabilecek muhasebe metotları kullanılabilir (Marquis, 2018: 1). FASB, karışık ve sürekli sorun olan meseleler üzerinde düşünmekte ve güncellemeler vasıtasıyla standartlarda değişiklikler yapmaktadır (Cross, 2017: 28).

Başlıca iki ana standart belirleyici kurum olan FASB ve IASB muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışması içerisindeyler. Tek bir evrensel muhasebe standardına sahip olmak finansal tabloların dünyanın herhangi bir yerinde okunmasını ve yorumlamasını kolaylaştıracaktır. (Clay, 2007: 268) FASB ile IASB arasında Muhasebe Standartlarını uyumlaştırma süreci 2002 yılında “Norwalk Anlaşmasıyla” başlamıştır (Garmong, 2012: 25). Bu toplantı sırasında FASB ve IASB muhasebe standartlarını mümkün olduğu kadar çabuk şekilde uyumlaştırmak için anlaşmıştır. Bu anlaşma ile birlikte iki kurumun ilgili standardından hangisi en iyisi ise onun standardının benimsenmesi kabul edilmiştir. Eğer her iki kurumun standardının benimsenmeyeceğine dair iki kurum arasında uzlaşırsa, o zaman tamamıyla yeni bir standart oluşturulmasına karar verilmiştir (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2005: 52, 53). Bu anlaşma ile iki kurum en kısa sürede, hem içeride hem de ülke dışı finansal raporlama da kullanılabilir kalitesi yüksek, uyumlu ve karşılaştırılabilir muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamıştır (www.ifrs.org, 28.05.2018).

Norwalk anlaşması 2006 yılında iki kurum arasında yapılan “mutabakat zaptı” ile daha da pekiştirilmiştir. “Mutabakat zaptı” ortak, ilke bazlı standartlar üretmeye yönelik olarak, önceliklerin ne

olduğunu ve ulaşılmak istenen önemli hedefleri belirlemektedir (Garmong, 2012: 25). “Mutabakat zaptında” bu hedeflere 2008 yılına kadar ulaşmak amaçlanmıştır. 2006 yılında düzenlenen “Mutabakat zaptı” 2008 yılında IASB ve FASB tarafından güncellenmiştir www.ifrs.org (28.05.2018). Standartları geliştirecek ve farklılıkları ortadan kaldıracak önemli değişiklikler benimsenmiş ve bazı projeler mevcut gündemden çıkarılmıştır (Garmong, 2012: 25). 2009 yılında yayınladıkları ortak bildiriye her iki kurumda 2006 yılında imzalanan “Mutabakat zaptına” bağlılıklarını tekrardan ifade etmişler ve 2006 yılında ortaya konan hedeflere ulaşmak için gösterecekleri çabalarda şeffaf olarak hareket edeceklerini belirtmişlerdir. Her iki kurumda 4 aylık dönemler itibariyle uyum projeleriyle ilgili gelişmeleri içeren raporları kendi sitelerinde yayınlamayı taahhüt etmişlerdir (www.ifrs.org, 28.05.2018).

3. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Uyum Çalışmaları

Türkiye’de muhasebe alanındaki gelişmeler incelendiğinde, çoklu bir muhasebe sisteminin bulunduğu ve bir işletmenin bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olduğu gözükmektedir. Örneğin bir işletme, vergi dairesine ibraz edeceği mali tablolar için “1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne uymak zorundadır. Eğer aracı kuruluş ise “Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Muhasebe Standartlarını” dikkate alarak SPK’ya vereceği mali tablolarını düzenlemelidir. Bankaca vereceği mali tablolar için “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Muhasebe Standartlarını” dikkate alırken, yurt dışından alacağı kredi için ise “Uluslararası Muhasebe Standartlarını” dikkate alarak mali tablolarını düzenlemelidir (Kocamaz, 2012: 110). Ülkemizde ortaya çıkan bu karmaşanın ortadan kaldırılması için, çeşitli kuruluşlar tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları setinin benimsenmesine yönelik uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır.

Ülkemizde muhasebe çalışmalarının başlangıcından itibaren esas amaç uluslararası muhasebe standartlarına uyum olmuştur. Ulusal Muhasebe ve Denetim Standartlarını oluşturmak için kurulmuş bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), ulusal muhasebe standartlarını belirlerken bu standartların uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olmasına önem vermiştir. (Parlakkaya, 2004: 129).

Avrupa Birliği ile yakın ilişkiler içinde olan Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmaları uzun bir geçmişe sahiptir. İtalya, Danimarka, Avusturya örneklerinde olduğu gibi muhasebe standartlarının aynen kabul edilmesi anlayışı Türkiye’de de başlangıç noktasını oluşturmuştur. Türkiye’de uluslararası faaliyette bulunan işletmelerin, bu faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmeleri için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmiştir. Bu yüzden AB ile üyelik süreci içinde olan Türkiye’nin, AB uygulamalarına uygun muhasebe standartları geliştirme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Türkiye’de her bir düzenleyici kurum kendi beklentilerini dikkate alarak UFRS ile uyumlu muhasebe standartları geliştirmeye çalışmıştır (Çelik, 2005: 110, 111). Bu kurullar yapmış oldukları faaliyetler ile muhasebe standartlarının gelişiminde önemli katkılar sağlamalarına rağmen, kendi beklentileri doğrultusunda muhasebe standartlarını ele almaları uyumsuzluğa ve karmaşaya yol açmıştır. Bu uyumsuzluğu gidermek amacıyla süreç içerisinde çeşitli çalışmalar yapılmıştır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 155). Bu kısımda muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında rol oynayan önemli ulusal kurum ve kuruluşlar ele alınmıştır.

3.1 Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

TMUD, muhasebe mesleğindeki farklılıkları belirleyip, bu farklılıkları en aza indirebilmek için çaba sarf etmiş bir dernektir. Kurum, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunundaki çelişkilerin ve uyumsuzlukların muhasebe alanında yarattığı sorunları ortadan kaldırmak amacıyla çalışmalarda bulunmuştur (Parlakkaya, 2004: 130). TMUD yurt içindeki faaliyetlerinin yanında, yurtdışındaki muhasebe ile ilgili gelişmeleri yakından takip etmiş ve bu gelişmelerin bizzat içinde yer almıştır. 1974 yılında TMUD, IASC’a katılma amacıyla başvurmuş ve IASC’ın tüm kurucu

üyelerinin olumlu oyu ile üye olarak kabul edilmiştir. 1975 yılında ise TMUD, uluslararası muhasebe standartlarını benimsemiş ve “uyulması gerekli mesleki kurallar” olarak tüm üyeleri tarafından uyulmasını istemiştir. Bu açıdan TMUD, Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını isteyen ilk kurum olmuştur (Aysan, 2008: 52). TMUD, 1992 yılına kadar yayınlanmış bulunan toplam 31 adet Standardı bir araya getirip kitap olarak yayınlamıştır (Parlakkaya, 2004: 130).

3.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği (TÜRMOB), uluslararası standartlarla uyum içinde standartlar geliştirmek amacı ile özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDEKS) kurmuştur (Çelik, 2005: 111). Gerçeği yansıtan ve karşılaştırılabilir mali tabloların oluşturulmasında kullanılacak standartların, UFRS ile uyum içinde olması ve ülkemiz koşullarını yansıtmaması, bu kurulun muhasebe standartları oluştururken dikkate aldığı unsurlardır (Yalkın, 1995: 261).

TMUDEKS muhasebe standartlarını belirlerken şu amaçlarla hareket etmektedir (Başpınar, 2005: 50):

- Finansal tabloların sunumunda ve düzenlenmesinde kullanılacak olan muhasebe standartlarının oluşturulmasını ve yayınlanmasını sağlamak, ayrıca söz konusu standartların herkes tarafından benimsenmesi için çalışmak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarını oluştururken, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde standartları oluşturmak,
- Türk ekonomisinin durumunu ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Ülkedeki muhasebe alanında kullanılmakta bulunan, kabul görmüş kavram ve terimlerden, muhasebe standartlarını geliştirme aşamasında yararlanmak,
- Finansal tablo sunum ve düzenlemesinde yararlanılan mevzuat ile muhasebe standart ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalarda bulunmak.

TMUDESK, 14 Nisan 1996 tarihi genel kurul toplantısında 11 adet muhasebe standardını oy birliği ile kabul etmiştir. “Türkiye Muhasebe Standartları” (TMS) olarak isimlendirilen söz konusu standartlar 1 Ocak 1997 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Standartlar temel kavramlar, uluslararası standartlar ve yürürlükteki uygulamalar gözetilerek hazırlanmışlardır (Yılmaz, 2007: 143). TMUDEKS toplam 19 adet standart yayınlamıştır. Fakat bu standartların kullanımı zorunlu tutulmadığından çok fazla kullanım alanı olmamıştır (Bostancı, 2002: 7). TMUDESK’in 1 Ocak 2002 tarihine kadar yayınlamış olduğu 19 adet standart UFRS ile uyumludur (Parlakkaya, 2004: 130).

TMUDEKS, faaliyeti süresince yapmış olduğu çalışmalar ile Türkiye’de muhasebe standartları kültürünün yerleşmesinde önemli bir rol oynamış ve Türk muhasebe tarihinde önemli bir yer edinmiştir (Başpınar, 2005: 51). Yayınlamış olduğu standartları uygulatma konusunda herhangi bir şekilde yasal yaptırım gücü bulunmadığından, standartların benimsenip uygulamasında istenilen sonuç alınamamıştır. Bu sorun, yaptırım gücü olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) kurulmasıyla ortadan kalkmıştır (Parlakkaya, 2004: 132).

3.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

İşletmelerin bağlı oldukları mevzuatlara dayanarak farklı mali tablolarını hazırlamak zorunda kalmaları ve bu konunun çözümü için bir birlikteliğin oluşmamış olması, ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesi konusunda yaptırım yetkisi bulunan bir kurul ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Parlakkaya, 2004: 132). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Sermaye Piyasası Kanunu 4487 sayılı yasa ile eklenen EK-1’inci maddesine istinaden 2002 tarihinde faaliyetine başlamıştır. Kurul 9 üyeden oluşmaktadır ve kurul üyeleri 3 yıllık süre için seçilmektedirler (Çelik, 2005: 111).

TMUDESK, faaliyeti süresince yapmış olduğu çalışmalarla TMSK için bir alt yapı oluşturmuştur (Başpınar, 2005: 51). TMSK, TMUDEKS'in yayınladığı tüm standartları taslak metin olarak benimsemiş ve bu standartları ilgili tarafların görüşünü almak için internet sitesinde yayınlamıştır. Gelen görüş ve eleştiriler doğrultusunda çalışma komisyonlarınca standartlar üzerinde gerekli düzeltmeler yapılmış ve değerlendirilmeleri için kamuoyunun görüşüne yeniden sunulmuştur. Böylece standartlar son şeklini almış ve TMS olarak yayınlanmıştır (Çelik, 2005: 111).

TMSK da, TMUDEKS gibi ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesinde uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumu ön planda tutmuştur (Parlakkaya, 2004: 132). Ulusal ekonominin ve muhasebe sistemimizin gücünü arttıracak uluslararası muhasebe standartları vasıtasıyla, Türkiye'nin çağdaş ülkeler ile bütünleşmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Kurulun çalışmaları bu açıdan sadece yurt içindeki ilgili kesimlerce değil, ayrıca yurt dışındaki ilgili kesimler tarafından da yakın bir şekilde izlenmiştir (Bostancı, 2002: 8).

TMSK, ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına dayalı olarak hazırlarken, söz konusu standartların yeterince açık, uygulanabilir ve ihtiyaçlara cevap verecek nitelikte olmaları için tüm tarafların katılımını sağlanmaya çalışmıştır (Parlakkaya, 2004: 133). TMSK, farklı kesimlerden toplam 9 üyeden oluşmuştur (Başpınar, 2005: 51).

Resmi Gazete'de 02.11.2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile TMSK kaldırılmıştır. Bu kurula ait bulunan tüm sorumluluk, görev ve yetkiler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) aktarılmıştır. KGK ayrıca bağımsız denetim ile ilgili olarak kamu gözetimi yapma yetkisine de sahip olmuştur (Yereli, 2015: 29).

3.4. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Çalışmaları

Sermaye Piyasası Kanununda, Sermaye Piyasası Kurulu ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. 22. Madde, söz konusu kurulun görev ve sorumluluklarını ele almaktadır. Buna göre kurul temel mali tablolar, yıllık raporlar, denetim ve diğer raporlar ile ilgili standartları belirlemek ve tebliğler vasıtasıyla bunları kamuoyuna duyurma yetkisine sahip bulunmaktadır. Bu yetkiye istinaden Sermaye Piyasası birçok yönetmelik ve tebliğ yayınlamıştır (Toroslu, 2009: 10).

SPK, muhasebe standartları ile UFRS arasındaki uyumun sağlanması amacı ile bir çalışma başlatmıştır (Parlakkaya, 2004: 133). Oluşturulacak standartların, Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam bir uyum içinde olabilmesi için İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, üniversiteler, özel sektörden katılımcılar ile geniş kapsamlı bir proje çalışması yürütülmüştür. Bu çalışma sonucunda UFRS'ye dayanarak hazırlanan 30 adet standartı içeren "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı" hazırlanmış ve SPK'nın sitesinde kamuoyunun görüşlerini almak için yayınlanmıştır. Gelen eleştiri ve görüşler ışığında 3 adet yeni standart daha eklenmiş ve toplam 33 adet standart oluşturulmuştur (Çelik, 2005: 113).

Standart hazırlama çalışması tamamlandıktan sonra, Seri XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları hakkındaki tebliğ 15.11.2003 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmıştır (Parlakkaya, 2004: 133). Bu tebliğde, muhasebe standartlarının oluşturulması aşamasında TMSK'nun görüşlerine başvurulması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca o güne kadarki tüm standartlar birleştirilmiştir (Uçma, 2005: 10).

Borsada işlem gören tüm işletmelerin, tüm aracı kuruluşların, yatırım ortaklıklarının, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelere bağlı bulunan ortaklıkların, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan işletmelerin 01.01.2005 tarihinden sonra bu tebliğ hükümlerine uymaları zorunlu kılınmıştır (Gürdal, 2005: 114). Ancak,

bankalar ve sigorta şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50/a maddesi gereğince muhasebe, raporlama standartları gibi konularda kendilerine has kanun hükümlerine tabi bulunmaktadır (Doğruer, 2008). Bu tebliğ, ekinde bulunan tablolardan anlaşılabilceği gibi Uluslararası Muhasebe Standartlarının tümünü içermektedir. Tebliğde ele alınan standartlar, bazı küçük ayrıntılar dışında Uluslararası Muhasebe Standartlarının çevirisi gibidir (Başpınar, 2005: 49).

Bu tebliğ ile, işletmelerin karşılaştırma imkanı sağlayan mali tablolara ve muhasebe sistemine sahip olmaları sağlanmış, söz konusu işletmelerin borsadaki hisse senetleri yerli ve yabancı yatırımcıların beklentilerini karşılar hale gelmiştir (Parlakkaya, 2004: 136). Kurul, 11.03.2008 tarihi itibarıyla, 2003 yılında yürürlüğe koyduğu 25 No'lu tebliği yürürlükten kaldırmış, UFRS ile uyumlu TMS'yi esas aldığı bir tebliğ taslağı hazırlamış ve hazırladığı bu taslağı kamuoyunun görüşlerini almak amacıyla kendi internet sitesinde yayınlamıştır (Kocamaz, 2012: 114). Bu sayede SPK'ya tabi bulunan tüm işletmelerin TMS'ye geçişi sağlanmıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 24-27).

3.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) Çalışmaları

Bankacılık sektörü ile ilgili gerekli düzenleme ve denetimlerin gerçekleştirilmesi maksadıyla, 1999 yılında 4389 sayılı kanun ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu kurulmuştur (Gürel, 2015: 33). BDDK, bankalar tarafından uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu finansal tabloların hazırlanabilmesi için çalışmalarda bulunmuş ve bu standartlara paralel 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır (Toroslu, 2009: 11). Hazırlanan bu standartlar vasıtasıyla, Türkiye'de bankaların hesap ve kayıt düzenleri noktasında tek düzen ve şeffaflığın sağlanması, işlemlerde kayıt dışılığın önlenmesi, faaliyetlerin gerçeğe uygun şekilde, güvenilir olarak muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların zamanlı ve gerçeği yansıtır şekilde hazırlanması ve yayımına yönelik ilke ve usulleri ortaya koymak amaçlanmıştır (Doğruer, 2008). 2002 yılında yapılmış olan bu düzenlemeler 2006 yılında çıkarılan "bankaların muhasebe uygulamaları ve belgelerin saklanması ile ilgili usul ve esaslar hakkındaki yönetmelik" ile uygulamadan kaldırılmıştır. 2006 yılından sonra bankaların yapmış oldukları muhasebe ve raporlama faaliyetlerinde TMSK tarafından çıkarılan TMS'nin esas alınacağı belirtilmiştir (Kocamaz, 2012: 115). Kurul, bu tarih sonrasında finansal tablo formatları ve hesap planı vb. konularda yeni tebliğler çıkarmıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 15).

3.6. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Çalışmalar

Sigorta Denetleme Kurulu, özel sigortacılık alanında kamu adına denetim yapma amacı ile 1962 yılı itibarıyla sigorta murakabe kurulu olarak kurulmuştur. Kurul, 1994 yılı içerisinde Hazine Müsteşarlığına dahil olmuş ve sigorta denetleme uzman ve aktüerleri olarak isimlendirilmiştir (Çelik S., 2013).

Sigorta Denetleme Kurulu (SDK) ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği (TSRSB) tarafından belirlenen en önemli amaçlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyum konusudur. Resmi Gazete'de 31.12.2004 tarihinde sigortacılık muhasebe sistem yönetmeliği çıkarılmıştır. Bu yönetmeliğe göre 01.01.2005 tarihi itibarıyla sigortacılık alanında yapılan muhasebe işlemlerinin UFRS ile uyumlu olması gerektiği benimsenmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre halka açık olan veya olmayan sigorta şirketlerinin tümü, Hazine Müsteşarlığı tarafından standartlar oluşturulana kadar, SPK'nın 25 No'lu tebliğine göre, finansal tablolarını hazırlamak ile sorumlu tutulmuşlardır. Ortaya konan bu yönetmelik kapsamındaki ilk tebliğ 01.01.2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 15). Hazine Müsteşarlığı tarafından daha sonra "sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin finansal raporlamaları hakkındaki yönetmelik" çıkarılmıştır. Bu yönetmelik ile 01.01.2008 itibarıyla söz konusu muhasebe işlemlerinin TMSK tarafından belirlenen mevzuat hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği kabul edilmiştir (Toroslu, 2009: 10).

3.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)

6792 Sayılı eski TTK, teknoloji alanında yaşanan ilerlemeler, küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkması ve küresel krizler gibi gelişmeler sonucunda yeni dünyanın ihtiyaçlarını cevap veremez duruma gelmiştir. Yeni TTK bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkan beklentilere cevap verebilme amacıyla 2011 yılında yürürlüğe girmiştir (Özgün, 2018: 17).

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda yaşanan önemli gelişmelerden biride Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın yasalaşmasıyla gerçekleşmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 17). TTK'nın 88. maddesine göre tacirler TMSK'nın belirlemiş olduğu muhasebe standartlarına uymak zorundadır. Böylece tüm işletmelere TTK ile uluslararası muhasebe standartlarına uygun düzenlenmiş Türkiye muhasebe standartlarına uyma zorunluluğu getirilmiştir (İbiş ve Özkan, 2006: 13). Muhasebe alanında TTK ile getirilen en önemli yenilikler arasında, TMSK tarafından yayınlanacak standartların tüm işletmeler tarafından uygulanacak olması, sermaye işletmelerine denetim zorunluluğu, kamuyu aydınlatma gibi muhasebe uygulamaları açısından son derece önemli değişiklikler bulunmaktadır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 17).

TTK'da Muhasebe Standartları'na çokça atıf yapılmaktadır. Bu durum standartların hukuksal dayanağını güçlendirmektedir. Bu sayede ileride bir sorun ile karşılaşıldığında veya bir revizyon yapma gereksinimi ortaya çıkması durumunda, kanun maddesi değiştirilmeden, doğrudan standartlar üzerinde değişiklik yapılması ve hızlı çözümler üretilmesi sağlanmıştır (Uyar, 2015: 11).

3.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

KGK, yeni TTK'da yer alan hükümler ve ayrıca Avrupa Birliği'ne uyum doğrultusunda 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan 660 sayılı KHK'ya istinaden kurulmuş ve kurul üyelerinin yeminlerini takiben 24 Kasım 2011 tarihi itibarıyla faaliyetine başlamıştır. Söz konusu KHK ile SPK, BDDK gibi kuruluşların kamu gözetimi yapma yetkileri ve daha önceden TÜRMOB ve Maliye Bakanlığının yetkisinde bulunan bağımsız denetim ve muhasebe standartlarını oluşturma sorumluluğu Kamu Gözetim Kurumuna verilerek bütüncül bir yaklaşım benimsenmeye çalışılmıştır (Karasu, 2014: 79).

TTK'nın yürürlüğe girmesiyle UFRS'yi dikkate alan standartlar belirleme gerekliliği, Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uyumu da gerekli kılmıştır (Yereli, 2015: 35). Böylece Türk menşeli işletmeler, UFRS'ye uygun düzenledikleri ve UDS'na uygun denetlenmiş olan finansal tabloları vasıtasıyla rekabet edebilir, güvenilir, etkinliği yüksek yapılar haline gelmişlerdir (Baş, 2014: 17).

IASB ile KGK arasında yapılmış bulunan telif anlaşmasına istinaden, IASB tarafından çıkarılmış bulunan tüm standartlar kurul tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir. Ayrıca uluslararası muhasebe standartlarındaki değişikliklere paralel güncellemeler de yapılmaktadır. Yürürlükte bulunan standartların uygulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini attırmak amacıyla çalışma komisyonu oluşturulmuş ve ilgili standartların revizyonu için bu komisyonlara tüm tarafların katılımı sağlanmaya çalışılmıştır (Baş, 2014: 17).

KGK, denetim faaliyetlerini uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirmenin yanında, standartların yalın bir dilde tercümesi, Türk muhasebe sistemine uyumunun sağlanması ve standartların yayınlanması faaliyetlerini de yerine getirmekle sorumludur. Bu yönüyle TMSK'nın devamı niteliğindedir (Uyar, 2015: 14).

4. Sonuç

Uluslararası muhasebe standartları, şeffaf açık bir dil ile tüm kesimlerin ihtiyacı olan karşılaştırılabilir bilgiyi sağlamaktadır. UFRS'nin artan önemi nedeniyle birçok ulusal ve uluslararası

Erkin Nevzat Güdelci
Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan
Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar

kuruluş söz konusu standartların uyumlaştırılması için çalışmalar yapmaktadır. Standartlara adaptasyonu etkileyen hukuk sistemi gibi farklılıklar, zorluklara yol açmakta ve ülkelerin UFRS'ye geçiş sürecinde çok fazla sabır ve çaba göstermesine neden olmaktadır.

Uluslararası finansal raporlama uygulamalarına geçiş noktasında birçok zorluk bulunsa da, geçmişten günümüze çok sayıda ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluş UFRS'nin yaygınlaştırılması için çalışmalarda bulunmuş veya bulunmaktadır. Bu kapsamda, söz konusu kuruluşların uluslararası muhasebe standartlarının yaygınlaştırılması için farklı işbirlikleri içine girdikleri görülmektedir.

Bu işbirliklerinden ilki ve önemlilerinden biri “karşılaştırılabilirlik ve gelişme” projesidir. IASC, IOSCO ile yapmış olduğu “karşılaştırılabilirlik ve gelişme” projesiyle ulusal muhasebe standartlarını uyumlaştırmaya çalışmıştır. Bu yönüyle söz konusu proje uluslararası muhasebe standartlarının etkinliğinin artırılması noktasında önemli bir adımdır.

Daha önceleri IASC olarak bilinen ve 2001 yılında yeniden yapılandırılan IFRS, uluslararası muhasebe standartlarının tüm dünyada yaygınlaştırılmasını sağlamak için çalışan en etkin kuruluş olmuştur. IFRS vakfının organlarından biri olan IASB'ın, uluslararası muhasebe standartlarını uyumlaştırmak için, bir başka standart geliştiren kuruluş olan FASB ile yapmış olduğu “Norwalk Anlaşması” tarihi bir dönüm noktasıdır. Bu anlaşma ile birlikte iki uluslararası standart belirleyici kuruluşun farklı uygulamalarını ortadan kaldırmak ve kapsayıcı tek bir finansal raporlama seti ortaya koyduğu görülmektedir.

Ülkemizde de farklı kurumlar tarafından uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesine yönelik uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Özellikle TMUDEKS'in Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) adıyla yayınlamış olduğu toplam 19 adet standart Türkiye'nin uluslararası muhasebe standartlarına geçişi noktasındaki önemli bir adımdır. Bunun dışında BDDK, SPK gibi kuruluşların kendi uygulamalarını uluslararası standartlara uyumlu hale getirmek için çalışmalarda bulunması, standartların tek bir düzenleyici ve denetleyici kurum tarafından ele alınmasına kadar geçen süreçte uyumlaştırma sürecine önemli katkı sağlamıştır. Daha sonradan kurulan TMSK, TMUDEKS tarafından çıkarılan tüm standartları gerekli düzeltmelerden sonra uyulması zorunlu standartlar olarak tekrar yayınlamış, bu sayede standartların uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Günümüzde SPK uluslararası muhasebe standartlarının düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumludur. Muhasebe standartları yanında, bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenleme ve kontrolüde SPK'nın sorumluluğundadır. Bu sayede standartların belirlenmesi ve denetiminin tek bir kurum altında birleştirilerek, etkinliğin sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusu standartların belirlenmesi noktasında tüm düzenleyici kuruluşlar tarafından dikkate alınan en önemli unsur olduğu anlaşılmaktadır.

Birçok ulusal kurum ve kuruluş, uluslararası muhasebe standartlarının sağlayacağı olumlu etkilerden ötürü UFRS'nin uygulanabilirliğinin artırılması için çalışmaktadır. Uluslararası standartlar ile birlikte ortaya çıkması beklenen en önemli olumlu etki, finansal tabloların karşılaştırılabilirlik düzeyinin artmasıdır. Karşılaştırılabilirlik seviyesinin artması, finansal piyasaların etkinliğinin artması gibi birçok başka olumlu etkiyi beraberinde getireceği düşünülmektedir. Ayrıca benzer finansal tablolar sayesinde finansal tabloların konsolidasyonu da kolaylaşmaktadır. Dolayısıyla ortaya çıkan zorluklara rağmen birçok ulusal ve uluslararası kuruluş tüm çabasıyla muhasebe standartlarını uyumlaştırmaya çalışılmaktadır.

Kaynakça

Ankarath, N. vd., (2010), *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, (1.baskı), John Wiley & Sons. Inc, New Jersey

**Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan
Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar**

Aysan, M., "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2008, (40):44-53.

Bain, C. vd., (2016), *Course Outlines*, (1.baskı), John Wiley & Sons. Inc: New Jersey

Bakker, E. vd., (2017), *IFRS Standarts*, (1.baskı), John Wiley & Sons. Inc: New Jersey

Bank, W., (2005), *Financial Sector Assessment-A Handbook*, (1.baskı), World Bank Institute, Washington

Baş, S., "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı İle Röportaj" *İzmir Yeminli Mali Müşavirler Dergisi*, 2014, (118): 16-21.

Başpınar, A., "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, 2005, (148): 35-62.

Başpınar, A., "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, 2005, (148): 35-62.

Bostancı, S., "Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", *Mali Çözüm Dergisi*, 2002, (59): 1-8.

Budding, vd., (2015), *Public Sector Accounting*, (1.baskı), Routledge, New York

Cellucci, R., "The International Accounting Standards Board", *Neimann Business Review*, 2011/39, (2): 14-29.

Clay, M., "IASB and FASB Working Together to Converge Accounting Standards". *Proceeding of the Northeast Business and Economic Associations*, Pennsylvania University, Pennsylvania, 2007, 268-272.

Cross, J., (2017), "40 Years of the FASB and more", *On Balance*, 2017/13, (1), 27-29.

Çelik, O., (2005), "Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiyenin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2005/60, (1), 110-111.

Çelik, S., (2013), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Çukurova Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Niğde

Çiftçi, Y. ve Erserim, A., "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, Bandırma, 2008

Doğruer, U., "AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye.", www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/05.05.2018

Epstein, B., ve Jermakowicz, E., (2008), *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, (1.baskı), John Wiley and Sons, New Jersey

Erdem, Ş., "Muhasebe Standardının Dünya'daki Gelişimi", 12 Mayıs 2018, <http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html>

Erdoğan, M., ve Dinç, E. "Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi", *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2009, (43): 154-169.

Foley, C., (2014), "The Role. CIA Ireland Public Accountants", <http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/exam-related-articles-2014>, 12.04.2018.

Garmong, S., "The State of Major FASB IASB Convergence Projects", *Accounting Review*, 2012/28, (7):24-28.

Gürdal, K., "Muhasebe Dünyasından Haberler", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Eylül 2005, 169-176.

Gürel, A. B., (2015), *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Ankara.

Hussey, R., (2011), *Fundamentals Of International Financial Accounting And Reporting*, (1.baskı), World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd.: London

Idowu, S., ve Louche, C., (2011), *Theory and Practice of Corporate Social Responsibilities*, (1.baskı), Springer: New York

İbiş, C. ve Özkan, S., "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış *Mali Çözüm Dergisi*", 2006, (74): 25-40.

Jermakowicz, E. ve Tomaszewski, S., (2005)., "The Brave World of IFRS. *Financial Executive*, 2005/21, (9): 52-55.

Karabınar, S., "Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2006, (31): 141-148.

Karasu, R., "Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", *Amme İdaresi Dergisi*, 2014/47, (1): 79-105.

Kieso, D. vd., (2011), *Intermediate Accounting*, (1.baskı), John Wiley and Sons: New Jersey

Kirazcı, M. ve Köse, T., "IASB, FASB ve TMUDEKS'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2002/3, (2): 77- 103

Kirk, R., (2009), *A Quick Reference Guide*, (1.baskı), CIMA Publishing, Oxford

Kocamaz, H., "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2012/2, (2), 105-120

Lopez, vd., (2002), *The IPSAS Approach: A Useful Tool for Accounting Reform in Europe*, *Innovations in Government Accounting*, (1.baskı), Springer, Boston

Lubbe, vd., (2011), *Financial Accounting: GAAP PRINCIPLES*, (1.baskı) Oxford University Press, Oxford

Mackenzie, B. vd., (2013), *Interpretations and Applications of International Financial Standards*, Willey Inc., Somerset

Marquis, A., "What are The Advantages of FASB Accounting Stanadart Setting, Chron Web Sitesi, 02.05.2018, <http://smallbusiness.chron.com /advantages-fasb-accounting-standard-setting-35769.html>

Marşap, B. ve Kurt, G., "Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi", *Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Belek-Antalya, 1-5 Ekim 1997.

Mirza, A. vd., (2011), *Practical İmplementation Guide and Workbook.*, (1.baskı), Wiley & Sons Inc, New Jersey

Özgün, H., (2018), *Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Çerçevesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Kullanımını Etkileyen Faktörler ve Adım Üniversitelerinde Bir Uygulama* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Denizli

Parlakkaya, R., "Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Uyumlaştırma Çalışmaları", *İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2004/4, (7): 119-139.

Siaga, S., (2012), *Challenges to The Adaption Of International Financial Reporting Standards in Africa*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) University of Johannesburg, International Accounting, Johannesburg (South Africa)

Stice, E. K. vd., (2008), *Financial Accounting*, (1.baskı), Thomson, Mason

Şavlı, T., (2014), *Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara

Toroslu, V., “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, *E-Yaklaşım*, 2009, (197): 1-10.

Uçma, T., (2005), “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, Mayıs 2005, (89): 1-7

Uyar, U., (2015), *Finansal Raporlama Standartları’nın Piyasa Değerini Açıklama Gücü Üzerine Etkisi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Denizli

Watkins, J., (2009), *Financial Operations*, (1.baskı), Elsevier Ltd, Oxford

Yazıcı, M., “Muhasebe Standartlarının Tanımı”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, 2003, (18), 33-37.

Yereli, A., “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, *Dayanışma Dergisi*, 2015, 28-36.

Yeşiloğlu, H., (1997), “Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler”, *ISMMO III. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu.*, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997

Yılmaz, B., “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2007/7, (13): 139-153.

Yalkın, Y., “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 1995/50, (1): 259-270.

www.iasplus.com, “Responsibilities of IASB”, 16.05.2018, "https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource21

www.iasplus.com, 12.05.2018, https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb

www.ifrs.org, 28 Mayıs 2018, http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Pages/Convergence-with-US-GAAP.aspx

www.ifac.org/about-ifac

www.tobb.org.tr, 10 Ocak 2018