
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE OLUŞUM VE GELİŞİM SÜRECİ

Hilal KOCAMAZ*

ÖZET

Bu çalışmada, uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve ülkemizde oluşum ve gelişim süreci irdelenmiş ve söz konusu standartlarla maliyet muhasebesi ve uygulamaları arasındaki ilişki değerlendirilmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları ve maliyet muhasebesi arasındaki ilişkiyi değerlendirmede, beton sanayi üzerinde bazı uygulamalar yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uluslar arası muhasebe standartları, maliyet muhasebesi, muhasebe uygulamaları

FORMATION AND DEVELOPMENT PERIOD OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARTS IN THE WORLD AND TURKEY

ABSTRACT

In this study,formation and development period of international accounting standarts have been examined and the relation between the subject standarts and cost accounting and practises has been evaluated.

To evaluate the relation between international accounting standarts and cost accounting standarts,some practises have been made on concrete industry.

Key Words: International accounting standarts, cost accounting, accounting practises.

* Öğr.Gör., Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Muhasebe Bölümü.

Bu çalışma Gaziantep Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalında, Yrd.Doç.Dr. Mehmet CİVAN danışmanlığında hazırlanan, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi AŞ Ytong Gaz Beton Üretimi" adlı Yüksek Lisans Tezin özetidir.

1. GİRİŞ

Ekonomik alanda dünyada meydana gelen gelişmeler, ülke ekonomilerini birbirine bağlayarak, finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ortak muhasebe ilkeleri paydasında buluşmasına ve finansal tabloların aynı kriterler baz alınarak hazırlanmasına yöneltmektedir. Bu gereksinim karşısında çalışmalar öncelikle ülke bazında başlamış, ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya bu çalışmalarda başı çeken ülkeler olmuştur. Bilginin uluslararası alanda paylaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması zorunluluğu standartlaşma çalışmalarını uluslararası boyutlara taşımaktadır.

Günümüzde sınır aşırı faaliyetlerde bulunan işletmelerin sayılarının artması, uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili gereksinimini hızlandırmaktadır. Yatırımcıların sermaye piyasasında yatırım kararı verirken sınır tanımazlıkları ülkeler arasında karşılaştırma yapma ihtiyacı duymalarına sebep olmuştur. Yatırımcılar bu karşılaştırmaları yaparlarken de uluslararası uyumlaştırılmış raporlama dilini kullanmaya ihtiyaç duymaktadırlar.

Ülkelerin kendilerine özgü muhasebe mevzuatları, küresel bağlamda anlaşılır olma ve çok uluslu firmaların ülke ekonomisine girmelerinde önemli zorluklar yaşatmıştır. Ülkelerin birbirinden farklı olan mevzuatları hem karmaşıktır hem de diğer ülkelerinkine karşılaştırıldığında çok fazla uygulama farklılıkları olduğu görülmektedir. Yabancı yatırımcılar sermayelerini değerlendirirken vergisel ve muhasebesel açıdan sorunlarla karşılaşmayacakları ülkelere yatırım yapmak istemektedirler. Karşılaştırılabilir, şeffaf ve anlaşılabilirliği olan uluslar arası muhasebe standartları serisinin oluşturulmasının gerekliliği ve önemi bu durumda kendini açıkça ortaya koymaktadır.

Zaman içerisinde hemen hemen her konuda globalleşme hareketlerinin etkisi ile ortak amaçlara hizmet için standartlaşma yoluna gidilmiştir. Standart kavramı olması gereken anlamına gelebileceği gibi, amaca uygunluk derecesi anlamına da gelmektedir. Uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşmış olması ile birlikte, benzer nitelikteki olayların aynı şekilde ifade edilmesi anlamlı, güvenilir, gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi, işletme ile ilgili bilgilerin tarafların ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılaması amacıyla muhasebe alanında, finansal raporlar ve finansal raporların oluşturulması, teori ve uygulamalar açısından uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gereğini ortaya koymuştur. Oluşturulacak yüksek kaliteli standartlarla muhasebe riskinin ortadan kaldırılarak daha fazla yatırım, ticaret ve büyümenin gerçekleştirilmesine olanak sağlamak hedeflenmiştir.

Genel anlamda muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır(Akgül ve Akay,2006:4). Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebesel bütünlük sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerlendirme bildirileri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür (Yazıcı,2003:35).

Uluslararası muhasebe standartları, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren, çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının değerlendirilmesinde belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metindir(Yazıcı,2003:36).

Uluslararası muhasebe standartları, finansal tabloların ve raporların temsil ettikleri organizasyonun varlıklarının ve yükümlülüklerinin en doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtılması esasına dayanmaktadır. İşletmeler bu standartlara uygun olarak raporlama yaptıkları taktirde varlık ve yükümlülüklerini küresel bir dilde göstermiş olacaklardır.

Karşılaştırılabilirliği sağlama, birden fazla rapor düzenleme yükümlülüklerini ve maliyetlerini ortadan kaldırma, sağlıklı değerlendirme gibi amaçlara yönelik olarak ilk

defa 1960'lı yıllarda çalışmalara başlanılmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü(IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar, muhasebe alanında uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla ilk olarak 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni(IASC) kurmuştur ve bu komite 2000 yılına kadar 39 adet IAS yayınlamıştır. Gelişmeler paralelinde yayınlanan bu standartlar revize edilmektedir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde standartlar 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak IASC yaptırım gücü olmaması nedeniyle eleştirilere maruz kalmıştır.

Uluslararası boyutta uygulanan IAS'lerin iş dünyasında ortak bir dil oluşturarak herkesin anlayabileceği, yalın, mukayese edilebilir ve şeffaf mali tablolar üretebilmesi ve farklı raporlamalardan doğan karmaşanın önüne geçilebilmesi için Türkiye'de, yakın zamanda, IAS'lerle tam uyumlu TMS/TFRS seti yürürlüğe konularak uygulama zorunluluğu getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu uygulamaların yasalaşmasına yönelik olarak hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı, TMS/TFRS'lerin olduğu gibi uygulanmasını benimsemektedir.

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİMİ

Ulusal muhasebe standartları, belirli bir ülke için konulan, bir ülkedeki kurum ve işletmelerinin muhasebe sistemi içerisinde ve mali tablolarında uygulama birliği sağlamak amacıyla, muhasebe evrensel terim, yasa, kural, ilke, yöntem ve kuramlarına uygun bir şekilde düzenlenen, tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri ile tekdüzen hesap çerçevesinde oluşan yasa hükümleri, kanun maddeleri ve bildirimleri ile bütünlüğüne ve uygulanması gereken bir sistemdir. İşletmeler ve kurumlar oluşturulan sisteme göre hesap tutmakta ve bu sistem uyarınca finansal tablolar düzenleyerek hesap vermektedirler(Yazıcı,2003:36).

Bir ülkeye ait muhasebe sistemi, o ülkede uygulanan ve ilke, kavram ve standartlardan oluşan muhasebe teorilerinden ve yasal düzenlemelerden etkilenmektedir. Ulusal muhasebe standartları ile ülke bazında ortak muhasebe uygulaması sağlanmaktadır(Şen,2006:34).

Muhasebe standartlarının taşınması gereken kriterler aşağıdadır;

- Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşınmalıdır.
- Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır.
- Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir. Alternatif muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep edilmelidir.
- Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu ve performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.
- Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır(Sağlam vd. 2008:6).

3. DÜNYADA VE TÜRKİYEDE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Dünya çapındaki global hareket ve küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımlar dünya genelinde hız kazanmıştır. Bu gelişmeler ve uluslararası ticaretin deniz aşırı hatta okyanus aşırı boyutlara ulaşması ile yatırımcıların ülke dışına yoğun olarak yönelmelerinin sonucunda finansal bilgilerin sunulması açısından, her yerde aynı anlamı ifade eden şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilmeyi sağlayan muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Gelişmeler dünya çapında muhasebe standartlarının oluşumunun önünü açmış, uyum ve uyumlaştırma süreçlerini de hızlandırmıştır.

Uluslararası arenada parasal işlemlerin artması, para transferlerinin hız kazanması, işletmelerin aynı anda birden çok ülkeye menkul kıymet ihraç edebilmesine olanak sağlamıştır. Ancak bu durum yatırımcılar açısından belli riskler doğurmaktadır. Yatırımcının, yatırım yaptığı ülkedeki uygulamaları kavrayabilmesi ve bu bilgilerle güvenmesi önem arz etmektedir. Yatırımcılar yatırım yaptıkları ülkelerin muhasebe standartlarını daha sıkı sorgulamakta ve de finansal tabloların gerçek durumu yansıtmadığından emin olmak istemektedirler(Akdoğan,2003:32).

IAS(TMS)'ler finansal tabloların doğruluğu ve tamlığı hakkında güvence sağlayabilmek amacıyla oluşturulmuşlardır. Bu standartlarla, mali tablo okuyucularına doğru bilgi verilmekte, mali tablolar karşılaştırılabilir boyutlara ulaştırılmaktadır. Hissedarlar, bankalar, kamu kurumları, diğer finansal kurumlar bu kapsamda yer alabilecek mali tablo okuyucularıdır. Küresel ekonomide karşılıklı bağımlılık ve büyük ölçekli işletmelerin var oluşu, bilgi transferi, mikro ve makro dataların değerlendirilmesi gerekliliğinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Muhasebenin uluslararasılaşmasından önce var olmayan bu anlayış, uluslararası muhasebeyi hedef almaktadır(Hanns and Schoenfeld,1981:93-100).

Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin ve verilerinin gerek elde edilme gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilmektedir(Erdoğan,2002:15). Bu standartlar içerik olarak, muhasebe ilke ve kavramlarının uygulanmasında esas alınacak kuralları, yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirlemektedir(Yalkın,2001:41).

Muhasebe standartları genel kabul görmüş ilkelere nazaran daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve bu standartlar kavram ve ilkelerin uygulamaya yansıtılmasını da sağlamaktadırlar(Sevilengül,2003:33). Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması ve gerçeği yansıtmaması amacıyla muhasebe standartları oluşturulmuştur(Tetik ve Demirel,2002:186).

Muhasebe standartları, işletmelerin finansal performansının doğru analizi ile geleceğe yönelik gerçekçi planların oluşturulmasını sağlamak, doğru amaç ve hedeflerin belirlenmesine yardımcı olmak, işletme yönetimine dönemler bazında analiz etme kolaylığı sağlamak, sektördeki mevcut diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmaların sağlıklı bir şekilde yorumlanmasına yardımcı olmak, işletmelerin denetimlerini kolaylaştırmak, işletmelerin performanslarını farklı dönemler bazında karşılaştırmalarına ve bu karşılaştırmalar sonucunda işletme için hayati denilebilecek öneme sahip hususlarda doğru kararlar alınmasına yardımcı olmak babında işletmeler için önem taşımaktadır(Akgül ve Akay,2003:35).

Sermaye piyasalarının uluslararası boyutlara ulaşması, borsalarda çok sayıda şirketin kote olmasına, sınır ötesi menkul kıymet satışlarının bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi hasılanın üzerine çıkmasına, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımların artmasına neden olmuştur(Üstündağ,2000:31). Sermaye piyasalarının uluslararası boyut kazanması, çok uluslu şirketlerin bir araya gelmesi, ülkeler arası yatırımların ve birleşmelerin artması, ekonomik birlik oluşturma çabaları, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve bunlara uyum sağlanması gerekliliğini ortaya koymaktadır(Özbek,2004:147).

Güvenilir, anlamlı, karşılaştırılabilir verilerin ve bilgilerin oluşturulması, ilgili tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından muhasebe alanında

uluslararası ortak bir dil ve kavram bütünlüğünün sağlanması için uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır(Türkot,2005).

İşletme ile ilgili bütün kişiler, organlar, işletmeler ve kuruluşlar karar alırken mali tablolarındaki bilgileri esas almaktadırlar. Karşılaştırılabilir ve zamanlı olma özelliklerine sahip muhasebe verileri finansal raporların anlamlı ve işler olmasını sağlamaktadır(Yalkın,2002:2). Aynı zamanda muhasebe standartları, mevzuatlara dayanan dağınık uygulamaları bir düzene oturtmak görevini de yerine getirmektedir. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan finansal tablolar, nitelik ve nicelik yönlerinden yetersiz kalacağından yanlış kararlar alınmasına ve yanlış değerlendirmeler yapılmasına neden olacaktır. Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek, işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirme yapmalarına engel olmak, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, uluslararası alanda finansal bilgi sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak, mali tabloların anlaşılabilir, tarafsız ve şeffaf, karşılaştırılabilir olmasını sağlamak gibi amaç ve nedenlerden dolayı muhasebe standartlarına önemli derecede ihtiyaç duyulmaktadır.

Muhasebe standartları finansal tablo kullanıcılarına dönemden döneme şeffaf, tutarlı ve tam bilgi sunmakta, muhasebecileri çalışmalarının kalitesini yükseltmeye zorlamakta, işletme yöneticilerinden gelebilecek ve bazı durumlarda şüphe doğurabilecek muhasebe politikalarına karşı muhasebecilerin direnme gücünü arttırmaktadır(Şensoy,2008:25). Muhasebe standartları, sadece finansal bilgilerin raporlanmasının başarılması amacını değil, aynı zamanda da standartların ait olduğu ülkelerin birbirleri arasında sistematik olarak uyumlaştırılması amacını da gütmektedir. Çok uluslu şirketlere bakıldığında, yatırım yaptıkları farklı ülkelerde farklı olan ve bazı durumları çelişen ulusal standartlarla karşılaştıkları görülmektedir. Yabancı sermaye olarak farklı ülkelerde yatırım yapan şirketler ve ülkeler arasında uluslararası standartların uyumunun sağlanması gerekmektedir (Ulus,2005:1). Yatırım yapılan ülkede; Finansal tablo raporlarının doğruluğunun sağlanması, Faaliyet sonuçlarının raporlanması, Ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarının yatırımlardaki karşılığının hesaplanması ve karşılaştırılması, pahalı ve zor bir süreç olmaktadır.

Ülkelerin ekonomik, siyasi, yasal vb. yapılarının farklı özellik taşımasından dolayı ekonomik gereksinimlerinin birbirinden farklı olması sonucunda farklı olarak ortaya çıkan ulusal muhasebe standartları arasında birlik sağlanabilmesi amacıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurularak çalışmaya başlamıştır(Weygandt vd.,2002:531). 1973 yılında kurulan IASC'nin(Epstein and Mirza,2002:11) merkezi Londra'dır ve IASC, IAS'leri yayınlamakta ve alternatif uygulamaları sınırlandırarak muhasebe uygulamaları arasındaki uyumu arttırmaya çalışmaktadır(Larson and Chiappetta,2007:28).

Çeşitli ülkelerde, çeşitli kuruluşlar tarafından muhasebe standartları alanında çalışmalar yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Amerika, Almanya, İngiltere, Avrupa Birliği(AB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC), Birleşmiş Milletler (BM), Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü(OECD) gibi kuruluşlar muhasebe standartları üzerine çalışmalar yapmışlar ve yapmaya devam etmektedirler(Sağlam vd,2008:3-4).

IASB tarafından çıkarılan IFRS'ler tüm dünyada yayılırken, ülkeler ulusal düzenlemelerini IFRS'lerle harmonize etmekte ve uyumlaştırma çalışmaları yapmaktadırlar(Uysal,2006:100). IFRS'ler uluslararası alanda ortak muhasebe ve finansal raporlama seti olarak kabul edilmektedir. Birçok ülke ya IFRS'leri çevirerek kullanmakta ya da bu standartlara paralel düzenlemeler hazırlanmaktadırlar(Sağlam vd,2008:4).

Muhasebe standartlarının uluslararası uyum çalışmalarına yönelik faaliyetler, özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve uluslararası organizasyonların girişimleri sayesinde yürütülmektedir. Uluslararası muhasebe standartları, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, mali tabloların açık, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amaçları doğrultusunda oluşturulmaktadır. Aynı zamanda işletmeyle ilgili kişi ve kurumların

yanlış değerlendirme yapmalarına ve yanlış karar vermelerine engel olmak amacıyla uluslararası alanda finansal bilgi üretilmesi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak amacı da güdülmektedir.

Muhasebe standartları birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumundadır. Muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği tartışma konusu olmasına rağmen standartlar üç şekilde oluşturulmaktadır:

- Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla (Türkiye’de AB Direktifleri, SPK Düzenlemeleri)

- Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

- Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi şeklindedir (Türkiye’de TMSK, Amerika’da FASB)(Epstein and Mirza,2002:11-12).

4. TÜRKİYE’DE MUHASEBENİN VE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımların hız kazanmasıyla uluslararası parasal işlemler artmıştır. Bu sayede işletmeler aynı anda birden fazla ülkede menkul kıymet ihraç edebilir hale gelmiştir. Farklı ülkelere yapılan para hareketleri yabancı yatırımcılar açısından belli riskler taşımaktadır. Yatırım yapılan ülkedeki muhasebe ilkeleri nelerdir? Yasal işleyiş nasıldır? gibi sorulara cevap verilmesi ve finansal raporlarının güvenilir olması önemli hale gelmiştir. Yatırımcılar mali tabloların gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığından emin olmak istemekte ve ülkelerin kendi uygulamalarını ve standartlarını sorgulamaktadırlar.

Türkiye’deki muhasebe düzenlemeleri incelendiğinde ekonomik ve siyasi ilişkiler paralelinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Başlangıçta muhasebenin gelişimi ağırlıklı olarak kamu sektöründe gerçekleşmiştir. Muhasebe düzenlemeleri, başlangıçta Fransız, sonra Alman daha sonra da Amerikan muhasebe sisteminden etkilenmiştir.

Türkiye’deki muhasebe sistemine bakıldığında, “Türk Muhasebe Hukuku”nun başta VUK ve TTK olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları vb. düzenlemelerden oluştuğu görülmektedir(Çiftçi,2007). Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalar incelendiğinde çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir.

Türkiye piyasalarına bakıldığında, bir işletme, vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilanço için, “1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” uyarınca belirlenen ilkeler ve Tekdüzen Hesap Planı’nı, bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu’na vereceği bilanço için “SPK Muhasebe Standartlarını”, bir banka olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’na vereceği bilanço için “BDDK Muhasebe Standartlarını” ve alacağı uluslararası kredi için ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için “Uluslararası Muhasebe Standartlarını” esas alarak mali tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktadır.

Türkiye şirketlerinin dünya piyasalarında kendini kabul ettirebilmeleri, finansal kaynaklara daha kolay erişebilmeleri, yabancı şirketlerin Türkiye’deki yatırımcılarının önünün açılabilmesi, Avrupa Birliği’ne girmeye hazırlanan Türk şirketlerinin rekabet gücüne sahip olabilmesi için Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kilit rol oynayacak niteliğe sahiptir.

Türkiye’de standart hazırlama konusunda karmaşanın sona erdirilebilmesi için TMSK kurulmuş ve tüm işletmeleri kapsayacak biçimde TMS’lerin yayınlanması hedeflenmiştir. Türkiye’de muhasebe standartları ile ilgili yapılan çalışmalar devlet öncülüğünde gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken ekonomik ve siyasi

anlamda ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerin yasaları ve uygulamaları örnek alınmaktadır. Standartların gelişim süreci Türkiye açısından incelendiğinde;

- 1930'lu yıllara kadar Fransız mevzuatının uygulandığı görülmektedir.

- 1930 - 1950 yılları arasında Alman mevzuatının ve yayınlarının etkisi görülmektedir.

- 1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun 1956 yılında revize edilmesi muhasebe uygulamaları açısından yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve günümüze kadar da etkisini sürdürülmüştür.

- Yaklaşık olarak 60 yıl önce düzenlenmiş olan Vergi Usul Kanunu, verginin yüksek hesaplanmasına yönelik çağdaş hükümlerdir. Buradaki değerlendirme hükümleri verginin hesaplanması ile ilgilidir ve ticari esaslara göre düzenlenen bilançoya müdahale edilmemektedir.

- 1950 yılında Vergi Usul Kanunu uygulamaya konulmuş ve işletmeler de sermaye piyasası henüz oluşmadığı için ve finansal tablolarını genel olarak vergi beyanında kullandıkları için vergi muhasebesi anlayışı egemen olmuştur.

- 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ilerlemesi neticesinde Amerikan sisteminin etkisinde kalındığı görülmektedir.

- 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiş, muhasebe açısından önem taşıyan bu gelişme özel sektörde uygulama imkanı bulamamış ve zaman içerisinde kendini yenileyememiştir.

- 1981 yılında Sermaye Piyasası oluşmuş ve SPK kurulmuştur. Türkiye'de piyasanın oluşmaya başlamasıyla birlikte yine defterler vergi bazı tutulmuş ve bununla birlikte, finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiş ve açıklanmıştır.

- SPK modern anlamda muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya sokan kamu kuruluşudur.

- 1987 yılından sonra Avrupa Birliği'ne tam üyelik için başvurulması sonucunda AB düzenlemeleri etkisinde kaldığı görülmektedir.

- 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur ve muhasebe mesleğinin sahiplenilmesi ve örgütlenmesi anlamında önemli bir gelişme niteliğindedir.

- 1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ akademisyenler tarafından hazırlanmıştır ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uygundur.

- 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve bu kurul 19 adet uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlanmıştır. Yasal yaptırım bulunmadığı için çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır.

- 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulması kabul edilmiştir ve 4487 nolu kanunla TMSK kurulmuş ve 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir ve 9 üyeden oluşmaktadır.

- TMSK'nın stratejisi, uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu standartlar yayınlamaktadır.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yapılan lisans anlaşmaları çerçevesinde TMSK tarafından, bir kavramsal çerçeve, 38 adet muhasebe standardı, 21 adet yorumdan oluşan uluslararası finansal raporlama standartları setinin çevirisi yapılarak resmi gazetede yayımlanmıştır.

- 2000 yılında Avrupa Birliği tarafından halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesi onaylanmış ve Avrupa'da yeni bir dönem başlamıştır.

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankalar için 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için 1 Ocak 2008, Sermaye Piyasası Kurulu, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için 9 Nisan 2009 tarihinde kendi alanları ile ilgili

olarak daha önce yayınlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak TMS'leri uygulamaya koymuşlardır.

- Son yıllarda ise Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalındığı görülmektedir.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları, vergi kanunları ve vergi mevzuatı çerçevesinde uygulanmaya devam edilmektedir ve yürürlükte halen bu uygulamalar bulunmaktadır (Çiftçi ve Erserim,y.y.).

1950-1981 yılları arası muhasebe uygulamaları açısından vergi muhasebesi dönemi olarak kabul edilmektedir. VUK'a yönelik olarak, vergi matrahı verginin yüksek hesaplanması esasına göre düzenlenmiştir. Bu özel değerlendirme hükümleri verginin hesabı ile ilgilidir ve VUK içerisinde yer almaktadır ve ticari esaslara göre düzenlenen bilançoya müdahale edilmek istenmediğini göstermektedir. Türkiye'de uzun yıllar Sermaye Piyasası oluşmadığı, işletmeler mali tablolarında ve genel olarak beyanlarında vergi kanunlarını kullandıklarından, uygulamada vergi muhasebesi anlayışı yaygınlaşmıştır(Üstünel,2008:6).

Vergi Usul Kanunu 1950 yılında 5432 sayıyla olarak yürürlüğe konulmuştur. 1961 yılında ise üzerinde çeşitli değişiklikler yapılarak 213 sayılı VUK oluşturulmuştur ve günümüze kadar kullanılagelen vergi kanunu da budur. VUK'da işletmelerin hazırlamaları gereken muhasebe kâğıt, belge ve mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve hükümlere uymayanlara cezai yaptırımların getirilmesi muhasebe uygulamalarının Türkiye'de vergi mevzuatı çerçevesinde yapılmasını zorunlu kılmıştır(Sayar,2002:77). Vergilendirme esaslı hükümler içeren VUK'a uygun olarak hazırlanan finansal bilgilerin, devlet hariç, işletme ile ilgili diğer gruplara yararlı olabilecek bilgileri yeterli düzeyde sunmayacağı aşikardır. Buna rağmen vergi mevzuatı Türkiye'de muhasebe uygulamalarını olumlu yönde etkilemiştir ve halen var olan muhasebe sistemiyle birlikte etkilemeye de devam etmektedir(Çiftçi ve Erserim,y.y.).

Türk Ticaret Kanunu, 1957 yılında ticari işleri düzenlemek amacıyla 6762 sayılı TTK olarak kabul edilmiştir. Kanunda ortaklıklar, ticari belgeler, kıymetli evrak vb. konulara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Düzenlemelerle ortakların ve alacaklıların haklarının korunması amaçlanmıştır(Çiftçi,2007). Dünyadaki muhasebe alanında ortak bir dilde ve ortak bir paydada buluşmasını sağlama ihtiyacı ve yatırımcıların yatırım yaptıkları ülkedeki veya işletmedeki durumu net olarak anlayabilme gereksinimlerinden doğan gelişmeler ülkeleri ticaret hukuku alanında da reform yaşamaya zorlamaktadır. Bu kapsamda mevcut TTK'nın yerine geçecek TTK tasarısı hazırlanmıştır. TTK Tasarısı'nda muhasebe uygulamalarında TMSK'nın yayımlayacağı standartların geçerli olması, kamuyu aydınlatmaya yönelik hükümler, sermaye şirketleri için denetim zorunluluğu gibi düzenlemeler yer almaktadır. Avrupa Birliği Mevzuatı'na ve dünya ekonomik düzeyinin gerekliliklerine uyum sağlamak, ulusal sanayinin ve ticaretin gelişmesine katkıda bulunmak gibi hedeflerle TTK Tasarısı hazırlanmıştır(Çiftçi ve Erserim,y.y.). Görüldüğü üzere Türkiye'de muhasebe uygulamalarına VUK ve TTK düzenlemelerinde yer verilmiş, söz konusu kanunlardaki mevcut hükümlerin yetersiz kaldığı durumlarda ise yasalarla kurulmuş kurumların düzenlemelerine başvurulmuştur.

Türkiye'de şirketlerin halka açılması ile birlikte hisse senetleri de dünya borsalarında işlem görmeye başlamış ve uluslararası ticari ilişkiler önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu gelişmeler, IAS'lere uygun mali raporların düzenlenerek kullanılmasının önemini vurgulamıştır. Bu sayede, Türkiye'deki muhasebe standartlarının da IAS/IFRS'lerle uyumunun sağlanması önem kazanmıştır (Sayar,2002:75-76).

Muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında bu gelişimin devletin yönlendirmesi ile gerçekleştiği, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin örnek alınması suretiyle aktarılan yasalar yoluyla bu ülkelerin uygulamalarının etkilerinde kalındığı bilinmektedir(Sayar,2002:77). Önemli ölçüde vergi mevzuatına dayandırılmış bu uygulamalar, belirli ölçülerde Sermaye Piyasası Kanunu'nun da etkisinde kalmaktadır(Lazol,2000:9-10).

Türkiye'de 1949 yılında gerçekleştirilen vergi reformundan sonra kâr ve zarar tablosuna ilişkin muhasebe kuralları vergi hukukundaki esaslara göre

geliştirilmekteyken, 1950 yılından sonra Amerikan sisteminin etkisinde kalmış ve 1957 yılında TTK'nın kabulü ile bu tarihten sonraki bilanço esaslarına ilişkin muhasebe kuralları ise TTK'daki ortaklık esaslarına dayandırılarak gerçekleştirilmiştir.

Ülkemizde vergi muhasebesi kavramının hakim olması nedeniyle, muhasebe standartlarının hükümlerinin vergi yasaları içerisinde yer almadığı bilinmektedir. Ayrıca muhasebe standartlarının tam olarak uygulama zorunluluğunun bulunmaması standartların uygulanabilirliğinin önemli ölçüde kısıtlanmış durumda olduğunu göstermektedir(Gücenme,2003:27).

Türkiye'de bazı işletmeler hem SPK mevzuatına hem de tekdüzen muhasebe sistemi mevzuatına uymak zorunda olduğundan finansal tablolarda yer alan bilgiler kendi standartları itibariyle doğru olsalar da mevzuatlar arasındaki bazı tekrarlar ve çelişkilerden dolayı karşılaştırılabilir olma özelliklerini kaybetmiş durumdadırlar (Kishali,2001:47).

İsviçre Borçlar Hukuku, İtalyan ve Alman mevzuatlarından etkilenilerek hazırlanmış olan TTK'da, muhasebe hesaplarına ilişkin olarak kullanılan terimlerde birlik olmadığı için muhasebe ile ilgili yazı ve raporlar ilgililerce kolayca anlaşılammaktaydı. Yasada, hem deyim birliği sağlanamamıştı, hem de işletme hesapları ve hesap planlarına ilişkin yasal düzenlemeler de yer almamaktaydı. Hesap planı hükümlerinin olmaması hem finansal tabloların açık ve kolay anlaşılır olmasını engellemekte, hem de finansal tablo örneklerinin verilmemesi sonucunu doğurmaktaydı(Şensoy,2008:180-181). Ticari işleri düzenlemek amacıyla oluşturulan TTK, hem ortakların hem de üçüncü kişilerin haklarını korumayı öngörmüş, kamuyu aydınlatma ilkesi ise yetersiz kalmıştır(Şensoy,2008:181-182).

Türkiye'nin 3 Ekim 2005 tarihi itibariyle Avrupa Birliği'ne tam üyelik için müzakerelere başlamasıyla tüm mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesi zorunluluğuyla birlikte Adalet Bakanlığı'na bağlı olarak 1999 yılında kurulmuş olan Ticaret Kanunu Komisyonu, 2007 yılında yeni TTK Taslağını hazırlamak üzere görevlendirilmiştir. Bu yeni TTK Taslağı büyük oranda Alman ve İsviçre bilanço hukuku kaynak alınarak hazırlanmıştır.

TTK Tasarısı'nın 88. maddesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yetkileri tanımlanmıştır. Gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerlerken, TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda tutulmuşlardır. Kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kuruluşların, TMS'lere uygun olmak ve TMSK'nın onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilecekleri, uygulamada TMS'lerde hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alanlar itibariyle belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanacağı gibi husular TTK Taslağı'nda ifade edilmiştir(Sayar,2002:75).

30.07.1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı yıl kabul edilip yürürlüğü giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu kanunla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan tebliğlerde, kamuoyu aydınlatma ilkesiyle hareket edilerek, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak, halkın iktisadi kalkınmaya etkin bir şekilde katılması sağlanarak, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korumasının sağlanması amaçlanmıştır(Sayar,2002:75). SPK, kanunla verilen yetkiye dayanarak kendine tabi durumdaki şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının kaydedilmesinde, muhasebe verilerinin kullanılmasında, finansal tabloların düzenlenmesinde ve denetiminde uyulması gereken kuralları ve ilkeleri yayınladığı tebliğlerde düzenlenmektedir. SPK, sermaye piyasasının düzenleyici otoritesi konumundadır. SPK'nın düzenlenmesindeki amaç, kanunun 16. maddesinde de belirtildiğüzere, "Tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın

katılımını sağlamak”tır(SPK,1981,16). Ayrıca SPK’nın 216. maddesi Sermaye Piyasası Kurulu’na “Kamunun aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, özellikle bilanço, kâr ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standart tespit etmek”(SPK,1981:216) yetkisini vermiştir. SPK muhasebe standartları ile sınırlı sayıdaki ortaklıkların mali tablolarında tekdüzelik sağlanabilmektedir (Sayar,2002:79).

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı, bunlar dışındaki SPK’ya tabi işletmeler için ise, yani borsada işlem görenler dışında kalanlar için, 29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan XI/I no’lu Sermaye Piyasası’nda Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ’i yayınlamıştır. Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16 ve 22-e maddeleri ile Sermaye Piyasası Kurulu’na verilen düzenleme yetkisine istinaden Kurul, bağlı işletmelerin uymak zorunda oldukları muhasebe kurallarını, ilke ve esasları yayınlamak suretiyle kamuoyuna tebliğ etmiştir ve bu sayede halka açık anonim ortaklıkların ve aracı kuruluşların muhasebe sistemlerine, finansal tablo şekilleri ve dipnotlar gibi önemli değişiklikler getirilmiştir(Üstünel,2005:18).

Sermaye Piyasası Kurulu, 01.03.1995, 23.11.1996 ve 19.02.1996 tarihlerinde tebliğler yayınlamış ve bu tebliğlerinde “Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ifadesini kullanmıştır. SPK’nın Sermaye Piyasası Mevzuatının 5. bölümünde, “Muhasebe Standartları” başlığı altında yer alan mali tablo ve raporların düzenlenmesine ilişkin ilke ve kurallarla ilgili olarak tebliğler oluşturulmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini tanımlarken, muhasebe standartlarını belirleme yetkisini kendisinde gördüğünü belirtmektedir. 15.11.2003 tarihli 25290 sayılı Resmi Gazete’de seri:XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ yayınlamıştır. Yayınlanan bu tebliğde, muhasebe standartlarının oluşturulmasında TMSK’nın görüşlerinin alınması gerekliliği vurgulanarak, o tarihe kadar çıkarılmış bütün standartlar belirtilmiştir(Uçma,2005).

Asgari formatları SPK tarafından belirlenecek olan muhasebe standartları 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ana mali tablolardan itibaren geçerli olmak üzere, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış bulunan tüm şirketler tarafından uygulanmak zorundadır(Uçma,2005). Sermaye Piyasası Kurulu, 2003 yılında yayınlanan bu tebliğ ile 33 adet IFRS ile uyumlu standartlar yayınlamıştır. Kurul, 11.03.2008 tarihinde 2003 yılından bu yana uyguladığı 25 Nolu Tebliği yürürlükten kaldırarak, IFRS ile uyumlu TMS’leri esas almak üzere tebliğ taslağı hazırlanmış ve bu taslağı da <http://www.spk.gov.tr> web adresinde yayınlamıştır.

Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni (MSUGT) ve Tekdüzen Hesap Planı’nı ve mali tabloların düzenlenme ilkelerini kapsayan 10 adet Genel Tebliğ’i, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı, güvenilir, mukayese edilebilir, denetlenebilir olması, tutarlı olarak muhasebeleştirilmesi, mali tablolara yansıtılması ve muhasebede dil birliğinin sağlanabilmesi amacıyla oluşturmuştur. Bu sistem, VUK’un 17 ve mükerrer 275. maddelerinin verdiği yetki ile 26.12.1992 tarihinde mükerrer 21447 sayılı resmi gazete ile yayınlamıştır. 2 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile finans sektörü dışındaki tüm işletmeler için 01.01.1994 tarihinden itibaren Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin uygulanması zorunlu kılınmıştır. Tebliğin düzenlenme amacı; “...Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır.”(Kışal,2001:46).

MSUGT’un kapsamında, muhasebe politikalarının açıklanması, muhasebenin temel kavramları, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, mali tabloların ilkeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konuları yer almaktadır(Gençoğlu,2007:5). Tebliğde, muhasebe bilgilerinin yeterli, güvenilir, doğru, tutarlı, zamanlı ve

karşılaştırılabilir, anlaşılabilir olması geriliği ve yerel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve temel kavramlarına göre hazırlanması gerektiği belirtilmiştir(Şensoy,2008:194).

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, vergi mevzuatı ve uygulamalarından bağımsız olarak hazırlanmış ve mali bilanço kârı yerine ticari bilanço kârı amaçlanmıştır. Bu açıdan bakıldığında Tebliğ ile vergi mevzuatı arasında farklı düzenlemeler olduğu görülmektedir. MSUGT tebliği ile belirlenmiş ilkelere göre düzenlenen finansal tablolarda öncelikle "Ticari Kâr" tespit edilmeli, vergiye tabi olan "Mali Kâr" ise daha sonra mali tablolar dışında ayrıca hesaplanmalıdır(Demirel,2003:20-21).

7129 sayılı Bankalar Kanunu, banka ve sigorta işlemlerindeki muhasebe uygulamalarının bir çatı altında toplanması ve finansal raporların standart olarak sunulması amacıyla ilk olarak gerçekleştirilen hukuki düzenlemedir. Bu kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapılmasıyla 1987 yılında yeni Bankalar Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 8. bölümünde bankaların muhasebe uygulamaları ile ilgili hükümler yer almaktadır.

1987 yılından itibaren yeni Bankalar Kanunu, Türkiye Bankalar Birliği'nce hazırlanmış Tekdüzen Hesap Planı, Bankalar Mevzuatı ve T.C. Merkez Bankası Düzenlemeleri içinde yer alan kurallar Türkiye'de faaliyet gösteren bankalar için muhasebe düzenlemelerine yön vermiştir(Şensoy,2008:184-185).

Bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek üzere 1999 yılında yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile BDDK kurulmuştur. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu bu kanun vasıtasıyla kendisine verilen yetkilerle bankacılık alanında çeşitli düzenlemeler yapmıştır. TCMB'nın Türkiye'de faaliyet gösteren bankaları denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarından talep ettiği bağımsız denetim çalışmalarında, AB düzenlemeleri ve uluslararası muhasebe standartlarının dikkate alınarak uyum sağlanmasının Türkiye'de standartlara uyum çalışmalarının ilk örneği olduğu görülmektedir. 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 13. maddesinde hesap ve kayıt düzeni ile ilgilidir ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

BDDK, Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tek düzeliğin sağlanması, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, işlemlerin kayıt dışı kalmasının engellenmesi, konsolide ve konsolide olmayan mali durumlar ve mali performanslar ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren, mali tabloların zamanında hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasında esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tekniğini 2002 yılında yayınlamıştır(Doğruer,2008). 2002 yılında yapılan düzenlemeler 01.11.2006 tarihinde yayınlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'le yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten itibaren bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS'lerin esas alınacağı kabul edilmiştir

Türkiye'de sigorta şirketlerinin kuruluşları ve faaliyetleri, Sigorta Şirketlerinin Muhasebesi Hakkında Kanun'la düzenlenmiştir. Bu kanunun 39.maddesi uyarınca sigorta ortaklıkları, her yıl genel kurullarına sunacakları bilançolarını, kar ve zarar hesaplarını, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşlerini almak suretiyle standartlara uygun bir şekilde düzenleyerek en az iki Remi Gazetede yayınlamak suretiyle ilan etmeye mecburdurlar. 31.12.2004 tarihli ve 25687 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği ile 01.01.2005 tarihinden itibaren sigortacılık muhasebe sisteminde de IAS/IFRS'lere uyum sağlanması amaçlanmıştır. Bu yönetmelik uyarınca, halka açık olan veya olmayan tüm sigorta şirketleri hazine müsteşarlığınca sigorta sektörüne yönelik standartlar yayınlanıncaya kadar SPK'nın standartlarla ilgili Seri:XI No:25 tebliğine uygun olarak mali tablolarını hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır.

Hazine Müsteşarlığı'nca 2007 yılında 26582 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları

Hakkında Yönetmelik uyarınca, 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere sigorta sektöründe TMSK tarafından belirlenen ve yayınlanan TMS/TFRS'lere uyum esaslı kabul edilmiştir

Türkiye'de muhasebe standartları açısından en önemli adımlardan biri 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun kurulması ile atılmıştır(Yalkın,2002:6).

1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB) bünyesinde kurulan TMSK'nin amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali, tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca Kurul, meslek mensuplarının finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamayı amaç edinmiştir. TMSK'nin temel amaçlarından biri de denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ile denetim faaliyetlerinin meslek mensuplarınca disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi için ulusal denetim standartlarını benimsemek ve yayınlamaktır(Başpınar,2004:50).

TMSK'nin muhasebe standartları ile ilgili amaçları: TMS'lerin IAS'lerle uyumlu olmasını sağlamak, Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayımlamak, TMS'lerin ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak, Türk ekonomisinin yapısını ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmak, Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak, Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktır.

TMSK yaptığı bütün çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kavramının ve ilkelerinin doğmasına ve gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır(Akgül ve Akay, 2003,22).

TMSK, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) üyesidir. Bu nedenle oluşum biçimi ve çalışma şekli IASB'nin oluşum biçimi ve çalışma şekline uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye, ulusal standartlarını belirlerken uluslararası standartların dikkate alınmasını sağlamak üzere benzer çalışmalar yapma yükümlülüğünü üzerine almıştır. Ulusal standartlar, uluslararası muhasebe standartları baz alınarak hazırlanmakla birlikte ülke ekonomisi, ülkedeki muhasebe mesleğinin gelişimi ve içinde bulunulan siyasi vb. koşullar dikkate alınarak ulusal kimlik taşıması sağlanmak suretiyle hazırlanmaktadır.

TMSK, 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan kanununun Ek 1. maddesi ile ulusal muhasebe standartlarını oluşturma konusunda yetkili olarak kurulmuştur, görev ve yetkileri tanımlanmıştır. Kurul ilk toplantısını 07.03.2002 tarihinde yapmış, bu tarih itibarıyla faaliyetlerine başlamıştır. Kurulun toplantıya ilişkin kararı 14.04.2002 tarihinde 24726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı genelge ile TMSK'nın teşkilatlanması tamamlanmaya kadar SPK'dan sekreteryaya hizmetlerinin talep edilmesi kararlaştırılmıştır.

TMSK öngörülen görevleri yerine getirmek üzere kanunla kurulmuş; idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişiliğidir. TMSK, Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmez, belirtilen kanun hükmünce Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.

TMSK'nın kuruluş amacı; finansal tabloların gerçek durumunu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan Ulusal Muhasebe Standartları'nı saptamak ve yayımlamaktır(Seviğ,2006:1).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakan'lığı, Sanayi ve Ticaret Bakan'lığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşar'lığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurum, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden

birer ve Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir, bir serbest muhasebeci ve mali müşavir olmak üzere dokuz (9) üyeden oluşmaktadır (www.tmsk.org.tr)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun görevleri; gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standardını oluşturmak, muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmalar yapmak, ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak, muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özgelgele yayınlamak, gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek, kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak, çalışma komisyonlarının yıllık yada belli süreli çalışma programlarının görüşüp kesinleştirmek, hazırlanan kurul, bütçe ve kesin hesabını kabul etmek ve Maliye Bakanlığı'na göndermektir(www.tmsk.org.tr).

TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren, IAS'ler ile tam uyumlu TMS'ler ve TFRS'lerini, 2007 yılı Mart ayından itibaren de TMSY ve TFRSY'leri Resmi Gazetede yayınlamaya başlamıştır. Kurul, 2009 yılı itibarıyla 10 adet TMS, 8 adet TFRS, 10 adet TMSY ve 17 adet TFRSY hazırlayıp yayınlamış ve Resmi Gazete'de ilan etmiştir.

TMSK, gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemlerine uyum sağlayabilmek amacıyla uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir(Üstünel,2005:18). Bu amaç doğrultusunda uluslararası muhasebe standartları komitesi ile bir telif anlaşması imzalanmıştır. Anlaşma ile IAS/IFRS'lerin TMSK tarafından resmi olarak Türkçe çevirisinin yapılması ve bunun da Türkiye mevzuatı içinde yer alması ön görülmüştür. TMSK, çeviri çalışmalarını gerçekleştirmek amacıyla IAS/IFRS'ler konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetçiler ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturmuştur ve bu komisyonlar, TMS'lerin oluşturulması için çeviri çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Standartların çevirisi yapılırken IASB tarafından kabul edilen ortak muhasebe terimlerine öncelik verilmiştir. Komisyon tarafından yapılan çeviriler ilgili kurum ve kuruluşlara ve kamuoyuna sunulmuş, gerekli olan düzenlemeler gerçekleştirilmiş ve standartların son hali hazırlanmıştır(Yalkın vd.,2006:59-60).

TMSK, IASB ile yapılan telif sözleşmesi kapsamında Türkçe'ye çevirdiği TMS'leri Resmi Gazete'de yayınlamıştır(Akdoğan,2006:6).

Muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından TMSK'nın örgütlenmesi ve faaliyete başlayıp bu faaliyetlerini devam ettirmesi ülkemiz açısından uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecinin önemli bir aşaması niteliğindedir. Türkiye'de hazırlanan finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla IAS/IFRS'ler paralelinde TMSK tarafından yayınlanacak TMS/TFRS'lere uyulmasına dair zorunluluk getirilmesi amacıyla TTK Taslağı hazırlanmıştır(Üstünel,2005:19).

TMSK tarafından IAS/IFRS'ler ile tam uyumlu TMS'lerin oluşturulması ve Türkiye genelinde uygulanmaya başlanması halinde Türkiye'nin bu konuda Avrupa ve dünya ile entegrasyonu sağlanabilecektir(İbiş ve Akarçay,2003:9). TMSK tarafından oluşturulan standartlar sistemli olan ve belirli prensipler içeren bir çalışma seti niteliğindedir.

Türkiye Muhasebe Standartları'nın hazırlanıp yayınlanmasıyla, muhasebe alanında ortak bir dil oluşturulması suretiyle finansal raporlamaların hazırlanması ve sunulmasında da birlik sağlanacaktır. Finansal tablolarda yer alan ve kendi standartları itibarıyla doğru olan Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta Mevzuatı gibi muhtelif mevzuatlar içerisinde yer alan, muhasebesel kayıt ve raporlamalara ilişkin farklı hükümler çerçevesinde ülke genelinde

işletmelerin farklı esaslara dayalı tablolar düzenlemelerine neden olan uygulamalarda bütünlük sağlanabilecektir.

5. SONUÇ

Ülke ekonomilerinin globalleşen dünyada birbirlerinden etkilenmesi sonucunda yeni yatırım sahaları ve fırsatları doğmaktadır. Sermaye hareketleri uluslararası anlamda finansal yapıların ve finansal işlemlerin de çok yönlü olarak yaygınlaşmasına öncülük etmektedir. Dünya çapındaki ticari gelişmeler, değişimler ve karşılıklı ilişkiler, para hareketleri, farklı ülkelerde yatırım sahaları aranması, sınır aşırı ve deniz aşırı finansal faaliyetlerin artması uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve finansal raporlama diline ihtiyaç duyulması sonucunu doğurtmuş ve bu bağlamda ülkeler ortak bir muhasebe dili oluşturulması gerekliliğine yönelmişlerdir.

Farklı ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olmaları, yabancı yatırımcıların yatırım yapmak istedikleri ülkelerin mali tablolarını ve muhasebe kayıtlarını inceleyerek karar vermelerine yardımcı olmamakta ve bu noktada ortak bir dil gerekliliğinin önemi de artmaktadır. Dünya çapında, bu amaca yönelik olarak, standartlar hususunda uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır ve uluslararası düzeyde, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Bu sayede de uluslararası anlamda entegrasyon çalışmaları da başlatılmaktadır.

Türkiye’de TMSK’nın yoğun çalışmaları ile IAS’lerle birebir uyumlu ve IAS/IFRS çevirileri niteliğinde olan TMS/TFRS’ler oluşturulmuştur. Bu standartlar IAS’ler ile tam uyum içerisinde olduklarından, yabancı yatırımcılara, güvenilir bir ortamda, şeffaf ve anlaşılır bilgiler sunarak yatırımlarını gerçekleştirme imkanı tanımaktadır. IAS’lerde revizyon ya da değişiklik yapılması durumlarında, bu değişiklikler TMS’lere hemen yansıtılmakta, ve mevcut standartlarda da revizyona gidilmektedir. Gerekli olması durumunda, mevcut standartlar kaldırılabilenkte ya da yeni standartlar oluşturulabilmektedir.

Türkiye’de muhasebe alanında, muhasebe uygulamalarına yön veren hukuki düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Güncel anlamda muhasebe uygulamaları vergi mevzuatı etkisi altındadır ve muhasebe alanında standardizasyon sağlanması amacıyla çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Bu çalışmalar işletmelerin birden fazla mali tablo düzenlemelerine neden olmaktadır ve finansal raporlama husunda yeknesaklık sağlanamamaktadır. TMS’lerin ortak ve tek bir dil sağlama konusundaki önemi bu noktada bir kez daha ortaya çıkmaktadır. TMS’ler sayesinde, mali tabloların hazırlanarak sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek bir dil oluşturulabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2003). AB'ye Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS'e Yakınlaştırma Çalışmaları, Prof.Dr.Yüksel Koç Yalkın'a Armağan. *SBF Yayın No:590, TÜRMOB Yayınları*, No: 221: 33-36.
- Akdoğan, N. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulanmasında Uygulanacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi. *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, Mart: 1-28.
- Akgül, B. Ataman ve Akay, H. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitapevi, 2. Baskı, İstanbul.
- Akgül, B. Ataman ve Akay, H. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, Sayı:146: 42-56.
- Çiftçi, Y., Erserim, A. (y.y.). Muhasebe Standartların Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. <http://www.bandirma.balikesir.edu.tr>, (20.04.2009)
- Çiftçi, Y. (2007). Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri. *II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri*, 28-29 Haziran, Giresun. <http://www.bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/kitap.doc>, (25.04.2009)
- Demirel, B. (2003). *Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Antalya yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Doğruer, U. (2008), AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003>, (19.05.2009)
- Epstein, B.J., Mirza, A.A. (2002). *IAS 2002-Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley and Sons, Inc., New Jersey(U.S.A.).
- Erdoğan, M. (2002). *Finansal Muhasebe*. Beta Yayınlar, İstanbul: 23-77.
- Hanns, M.W., Schoenfeld, M.F. (1981). International Accounting: Development, Issues and Future Directions. *Journal of International Business Studies*, Vol:12, No:2, Autumn, pp. 83-100.
- Gücenme, Ü. (2003). Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:19 ,Temmuz: 27-28.
- Gencoğlu, Ü. Gücenme. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. Türkmen Kitapevi, Bursa.
- Kışal, Y. (2001). SPK ve TMS Hedeflerindeki Farklılıkları ve Bunu Finansal Tablolara Yansıtması. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:10, Nisan, 46-48.
- Larson, K.D. and Chiappetta, B. (2007) *Fundamental Accounting Principles*. 18th Edition, Irwin(U.S.A.).
- Lazol, İ. (2000). SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:7, Temmuz, ss: 9-11.
- Özbek, S. (2004). *Avrupa Birliği Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci*. SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Sağlam, O., Sağlam, N. (2008). TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 557-582.
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı 7, Ekim: 75-78.
- Sermaye Piyasası Kanunu, 2499 Sayılı,17416 Sayılı Resmi Gazete,

- <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/551.html>
- Seviğ, V. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları.
[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-05-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-05-2006(1).htm), (07.02.2009).
- Şen, İ. K. (2006). *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Şensoy, H.B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Tetik N., Demirel B. (2002). Türkiye'de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı:119, Kasım.
- Türkot, M. (2005). Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 148, Nisan, ss: 40-46.
- Uçma, T. (2005). Türk Muhasebe Hukukunu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları. *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 8, Sayı:89, Mayıs.
<http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>, (15.03.2009)
- Uddin, S. (2005). Global Harmonization of Accounting Standards. *The Cost and Management*, May-June, pp.17-23.
- Ulusan, H. (2005). Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Mayıs: 9-30.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, TURMOB Yayınları, Sayı: 1, Nisan: 32-35.
- Üstünel, B. (2005). 2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:72, Temmuz- Ağustos- Eylül: 18-20.
- Üstünel, B.(2008). Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi, *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, 27-31 Temmuz, İstanbul: 5-8.
- Yalkın, Y. Koç. (2001), *Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Yalkın, Y. Koç. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, Haziran: 1-8.
- Yalkın, Y. Koç, Demir, V., Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. *17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi(Özel Sayı)*, Sayı:76, Kasım, ss: 291-307.
- Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standartlarının Tanımı. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:18, Nisan: 33-37.
- Weygandt, J.J., Kieso, D.E., Kimmel, P.D. (2002). *Principles of Financial Accounting*. 6th Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York(U.S.A.)
- www.tmsk.org.tr
www.iasb.org
www.spk.gov.tr