

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve FİNANSMAN BİLİM DALI

**MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU
ve UYGULANMA ALANI
(BİR BÖLGESEL ÇALIŞMA KONYA ÖRNEĞİ)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

110621

Danışman:
Doç. Dr. N. Ata ATABEY

T110621

Hazırlayan:
Baki YILMAZ

KONYA - 2001

İÇİNDEKİLER

TABLolar	i
ŞEKİLLER VE GRAFİKLER	ii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ MUHASEBE KURAMINDAKİ YERİ VE OLUŞTURULMASI SÜRECİ

1.1. Muhasebenin Tanımı ve İşlevleri	4
1.2. Muhasebe Kuramı	7
1.2.1. Muhasebenin Kuramsal Yapısı	10
1.2.2. Muhasebe Kuramında Muhasebe Standartları	13
1.3. Muhasebe Standartlarının Nitelikleri	14
1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci	15
1.4.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Sürecinde Kamu Sektörü ve Özel Sektörün Rolü	16
1.4.1.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi	17
1.4.1.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi	17
1.4.1.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi	18
1.4.2. Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Standartlarının Oluşumu İle İlgili Çalışmalar	19
1.4.2.1. A.B.D 'de Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak İlgili Yapılan Çalışmalar	20
1.4.2.2. İngiltere'de Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar	22

1.4.2.3. Almanya 'da Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar.....	22
1.4.3. Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar	23
1.4.4. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar	24
1.5. Kaliteli Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci	26
1.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Sürecinde Eğitimin Önemi	28

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları	30
2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Kurum ve Kuruluşlar	32
2.3. Standartların Dökümü	35
2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Kapsadığı Konular.....	41
2.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Amacı.....	45
2.6. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumun Gerekliliği ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumun Sağlayacağı Yararlar	46
2.7. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Başarısı İçin Gerekli Şartlar	48
2.8. Türkiye'deki Muhasebe Uygulamaları.....	50
2.8.1. Türkiye Muhasebe Uygulamalarını Düzenleyen Mevzuatlar	52
2.8.1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Uygulamaları	53
2.8.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Muhasebe Uygulamaları	54
2.8.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'nde Muhasebe Uygulamaları	54

2.8.1.4.Bankalar Kanunu ,Muhasebe Düzeni ve Uygulamaları	56
2.8.1.5.Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle İlgili Muhasebe Uygulamaları	56
2.8.1.6.Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki Muhasebe Uygulamaları	57
2.9.Türkiye Muhasebe Standartları	58
2.10.Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Doğuşu ve İşlevleri	63
2.11.Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu'nun Oluşumu, Amacı ve Çalışma Yöntemi	64
2.12.Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği İçin Gerekli Koşullar	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONYA BÖLGESİNDE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASINA YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

3.1. Araştırmanın Amacı	72
3.2. Araştırmada Kullanılan Yöntem ve Araştırmanın Uygulanma Biçimi	73
3.3. Araştırma Bulgularının Yorumlanması ve Öneriler.....	74
SONUÇ	90
EKLER	92
YARARLANILAN KAYNAKLAR	97

TABLolar DİZİNİ**Sayfa No**

Tablo-1 : Uluslararası Muhasebe Standartları - Uluslararası Muhasebe Standartlarının Güncel (Mevcut) Listesi ve Yürürlük Tarihi	36
Tablo-2 : Ankete Katılanların Meslek Grubu Olarak (uzmanlık alanı) Dağılımı	74
Tablo-3 : Ankete Katılanların Öğrenim Durumu	75
Tablo-4 : Meslek Elemanlarının Ünvanlara Göre Öğrenim Durumu Dağılımı	76
Tablo- 5: Ankete Katılanların Yaş Grubu Olarak Dağılımı	77
Tablo-6: Muhasebe Standartlarının Tanımlanması	78
Tablo-7 : Türkiye’de Yayınlanmış Muhasebe Standartları	79
Tablo-8: Muhasebe Standartlarının Uygulanması	80
Tablo-9 : Muhasebe Standartlarını Uygulayan Meslek Elemanlarının Standartları Uygulayabilmek İçin Aldıkları Eğitimin Kaynağı	81
Tablo-10: Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Dikkate Alınan Faktörlerin Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi	82
Tablo-11: Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Temel Sorunların Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi	84
Tablo-12: Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği İçin Gerekli Koşulların Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi	86
Tablo-13: Türkiye Muhasebe Standartlarının Mesleği İcra Edenlerce Uygulanabilmesi Amacıyla Kimler Eğitim Vermelidir	88

ŞEKİLLER ve GRAFİKLER DİZİNİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil-1 : Muhasebe Süreci	7
Şekil-2 : Finansal Muhasebenin Kuramsal Yapısının Çerçevesini Oluşturan Unsurların Hiyerarşisi	12
Grafik-1 : Ankete Katılanların Meslek Grubu Olarak (uzmanlık alanı) Dağılımı.....	74
Grafik-2 : Ankete Katılanların Öğrenim Durumu	75
Grafik-3: Meslek Elemanlarının Ünvanlara Göre Öğrenim Durumu Dağılımı	76
Grafik-4 : Ankete Katılanların Yaş Grubu Olarak Dağılımı.....	77
Grafik-5: Muhasebe Standartlarının Tanımlanması	78
Grafik-6 : Türkiye’de Yayınlanmış Muhasebe Standartları	79
Grafik-7 : Muhasebe Standartlarının Uygulanması	80
Grafik-8 :Muhasebe Standartlarını Uygulayan Meslek Elemanlarının Standartları Uygulayabilmek İçin Aldıkları Eğitimin Kaynağı	81
Grafik-9: Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Dikkate Alınan Faktörlerin Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi	83
Grafik-10 : Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Temel Sorunların Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi	84
Grafik-11: Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği İçin Gerekli Koşulların Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi	86
Grafik-12: Türkiye Muhasebe Standartlarının Mesleği İcra Edenlerce Uygulanabilmesi Amacıyla Kimler Eğitim Vermelidir	88

GİRİŞ

Günümüzde muhasebe anlayışı; muhasebenin bir hizmet faaliyeti, çözüme ulaştırıcı bir disiplin ve bir bilgi sistemi olarak ele alınmasını gerektirmektedir. Muhasebe ilgili taraflara, kaynakların tahsisi ve kullanımı konusunda, karar alırken yardımcı olacak bilgileri ulaştırdığı için bir hizmeti yerine getirmekte, çok sayıdaki ekonomik olay ve işlemler arasından finansal nitelikli olanları belirleyici bir rol oynadığı için, çözüme ulaştırıcı bir disiplin olmakta, işletmeler hakkında ekonomik bilgileri toplayıp, tüm faaliyetlerin sistemsal akışını işleyerek bilgiye dönüştürdüğü ve simgelediği için bir bilgi sistemi olarak ele alınmaktadır.

İşletmelerin en önemli ve aynı zamanda mali niteliğe sahip bir bilgi sistemi olan muhasebe bilimi, işletmeler arası rekabet, toplum zevk ve tercihlerindeki değişimler ve de uluslararası piyasaların gelişmesi karşısında işletmelerin yönetiminde, mali ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verecek verileri sağlayan çok önemli bir işletme fonksiyonu haline gelmiştir. Ekonomik ve sosyal alanda yaşanan gelişmeler sonucu muhasebe bilimi de bu gelişmelerden büyük ölçüde etkilenmiştir. Gelişen ekonomik yapı içerisinde sosyal ve ekonomik koşulların değişikliğe uğraması, yeni finansal araçların ortaya çıkmasına, işletmelerin finansal olaylarının çok boyutlu olarak gelişmesine neden olmuş bu da muhasebeye ilişkin konuların sürekli olarak değişmesini ve yenilenmesini gerekli kılmıştır. Bu gelişmeler beraberinde işletmelerde ve buna bağlı olarak muhasebe biliminde ortaya çıkan sorunları daha belirgin hale getirmiştir. Yalnız

son yıllarda yaşanan gelişmeler, ortaya çıkan sorunların çözümünde kolaylaştırıcı formülleri de kendi dinamikleri içerisinde ortaya koymuştur.

Ülkeler bazında ve evrensel bazda, sürekli olarak bir değişime uğrayan muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklar, bilgiyi kullananlar açısından anlamlı karşılaştırmalara imkan vermemesinin bir sonucu olarak , muhasebe alanında standardizasyona gidilmesi gerektiğini ortaya çıkarmıştır.

İşletmelerin ihtiyaçları olan finansal bilgilerin; gerçekleri yansıtması, anlaşılabilir olması, işletmenin ekonomik değerleri ile sorumluluklarını açıkça ortaya koyabilmesi ve faaliyet sonuçlarını açıklayabilmesi gerekir. Finansal bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması için tüm dünyadaki muhasebe meslek mensupları, genel olarak kabul edilen , evrensel olarak kullanılmaya başlanan ve muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen muhasebe standartlarını geliştirmişlerdir.

Yukarıdaki düşünceler üzerine birleşen Türkiye'deki meslek mensupları da faaliyette bulunan işletmelerin, finansal raporlarının düzenlenmesinde ve meslek mensuplarının finansal raporları bağımsız olarak denetiminde esas olacak şekilde standartları saptayabilmek ve muhasebe ilkeleri açısından tekdüzeni sağlayabilmek için Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaya geçirmek üzere hazırlamışlardır.

Kuramsal ve ampirik olarak hazırlanan çalışmam, muhasebe standartlarının oluşumunu ve uygulanabilirliğini incelemektedir. Çalışmanın hazırlanması sürecinde, kuramsal olarak öncelikle literatür taraması yapılmıştır. Bu bağlamda bilimsel kitaplar, uluslararası ve ulusal süreli yayınlar, temel

ansiklopediler ve internet dökümanları değerlendirilmiştir. Sözü edilen kurumsal tekniklerin yanı sıra, saha araştırması için örneklem olarak seçilen Konya bölgesinde muhasebe mesleğini farklı düzeylerde icra eden meslek mensuplarının muhasebe standartlarının uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini almak için anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Çalışmam hizmet kalitesi ve kurumsal etkinlik ile beraber muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarını en iyi şekilde tanımlarını ve ampirik çalışma ile ulaşılacak verileri bilgi çağına hazırlanmakta olan tüm meslek elemanları için yararlı ve aydınlatıcı bulgulara dönüştürmeyi amaçlamaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ MUHASEBE KURAMINDAKİ YERİ VE OLUŞTURULMASI SÜRECİ

Hızla globalleşen dünya ekonomisinde; ekonomik, sosyal ve teknolojik değişimler bütün alanlarda olduğu gibi muhasebe uygulamalarında da önemli değişikliklere ve gelişmelere sebep olmuştur. Globalleşmeyle beraber muhasebe uygulamalarının, ulusal sınırları aşarak uluslararası bir boyut kazanması, finansal bilgilerin raporlanmasında, açıklanmasında ve muhasebe uygulamalarında uyum sorununu beraberinde getirmiştir. Bu sorunun giderilebilmesi için muhasebe alanında standardizasyona gidilmesi gereği ortaya çıkmış ve muhasebe uygulamalarının yöntemini belirlemek ve finansal bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olabilmesi için uluslararası alanda genel kabul görecektir muhasebe standartları oluşturma çabaları başlamıştır.

1.1. Muhasebenin Tanımı ve İşlevleri

Muhasebe bakış açısının doğal bir sonucu olarak türlü biçimlerde tanımlanmıştır. Muhasebe mali nitelikteki olay ve işlemleri para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek sınıflandırma, rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır¹. Muhasebe işletmelerdeki ekonomik

¹ Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe , Ankara: Gazi Basımevi, 1999, s. 10.

olaylara ait kayıtlama, rapor düzenleme ve düzenlen raporları yorumluyarak ilgililere mali açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten ve teknik yönü daha ağır basan bir bilim dalı olarak da tanımlanabilir². Bugünkü anlayışa göre muhasebe; işletmelerarası karşılıklı ilişkiler ve işletmeiçi olaylar nedeniyle işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve özetleyerek, sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilimdir. Bir bilim olarak ilgi görmesinin sebebi; kanun, kural, kuram, yöntem ve ilkeleri içinde barındırmasından kaynaklanmaktadır.

Muhasebe, işletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gösteren bilgileri tanımlar, ölçer, oluşturur ve bunları analiz edip yorumlayarak ilgili taraflara, kararlarında kullanabilecekleri bilgiler halinde iletir³.

İşletmelerin hayatında, çeşitli faktörleri harekete geçirme, arz ve talep durumuna ilişkin pazar şartlarını düzenleme yönünden etkili karar alma, giderleri ve maliyetleri düşürüp, hasılatı artırma gibi hususlarda işletmelerde cereyan eden faaliyet ve olayların aynası, muhasebedir. Muhasebe, bir taraftan işletmeler için bir zaruret halini alırken , diğer taraftan yeni ihtiyaçlara bağlı olarak devamlı farklılaşmalara maruz kalmıştır. İşletmeler için bu derece önemli bir yere sahip olan muhasebe bir disiplin ve bilgi sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

² Remzi Örtün, Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sitemi Uygulama Örnekleri, Ankara: Gazi Basımevi, 2000, s. 2.

³ Özgül Cemalcılar , Saime Önce, Muhasebenin Kuramsal Yapısı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1999, s. 1.

Muhasebe bir bilim olarak; bir hizmet faaliyeti olabildiği gibi, bir disiplin ve bir bilgi sistemi olarak da tanımlanabilmektedir. Bir hizmet faaliyetidir; işletme ile ilgili taraflara karar verebilmelerinde yardımcı olur. Bir disiplindir; sınıflandırma, kayıtlama, ve yorumlama fonksiyonlarını icra ederek işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını ortaya koyar. Bir bilgi sistemidir; işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olan çok sayıda kişiye, işletmeler hakkındaki ekonomik bilgileri bir süreç içinde toplayarak iletir⁴.

Muhasebe bir bilim olarak bir süreci takip etmektedir. Muhasebe sürecini, ekonomik etkinliklerin ölçülmesi ve iletilmesi olarak iki temel işleve ayırabilmek mümkündür⁵:

Ölçme işlevi; İşletme ile ilgili olarak ekonomik faaliyetlerin tespit edilmesi, ekonomik faaliyetlerin para ile ifade edilebilmesi, para ile ifade edilebilen sonuçların sistematik bir şekilde kayıtlanmasını kapsar⁶.

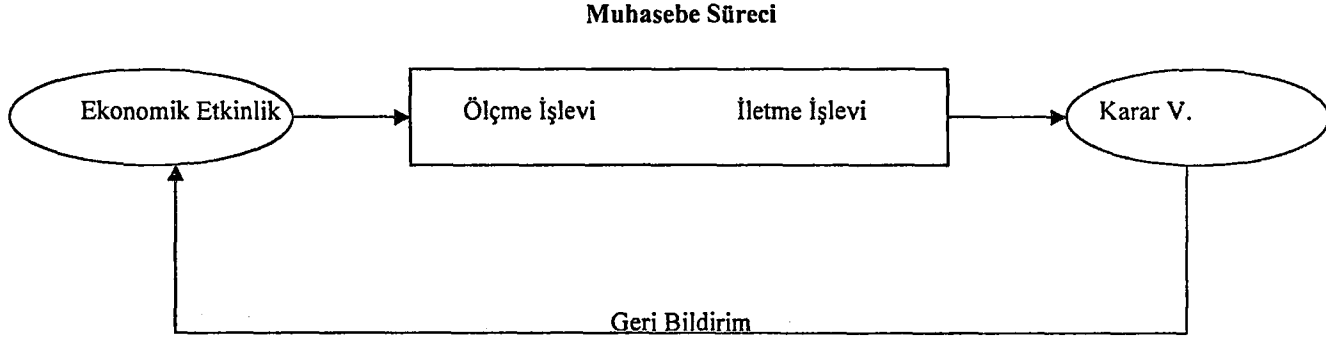
İletme işlevinde ise ; ölçme işlevinin sonuçlarına bağlı olarak elde edilen bilgilerin bir araya getirilerek analiz edilmesi, yorumlanması ve bunların sonuçlarının finansal raporlara yansıtılarak ilgililere iletilmesi sürecidir.

⁴ Donald E. Kieso , Jerry J. Weygandt, *Intermediate Accounting*, Eight Edition, John Wiley and Sons Inc., 1995, s. 5.

⁵ Ö. Cemalcılar ve S.Önce, *a.g.e.* , s. 3.

⁶ Ernest I. Hanon , James C. Hamre, *Financial Accounting*, International Edition, Eighth Edition, The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers, 1996, s. 2.

Muhasebe sürecini aşağıdaki şekilde olduğu gibi özetleyebiliriz.



Şekil 1: Muhasebe Süreci

Kaynak: Özgül Cemalcılar ve Saime Önce, *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*, 1999, s. 3.

Muhasebe sürecinde işletme ile ilgili finansal nitelikli işlemlerin tanımlanması, kaydedilmesi ve sınıflandırılması ve bunların özetlenmesi en önemli işlevi sürecinin sonunda elde edilen çıktılar, muhasebe bilgisinin özetlendiği temel finansal tablolarda sunulurlar.

1.2. Muhasebe Kuramı

Muhasebenin mevcut ve gelecekteki konumunun tam olarak görülebilmesi, sadece muhasebe uygulamalarının değil, aynı zamanda uygulamaların dayanağı olan muhasebe kuramının yapısının da bilinmesine

bağlıdır. Ekonomik verilerin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, ve raporlanması muhasebe kuramı ile anlam kazanır, dayanağını ondan alır ve onunla açıklanır⁷.

Hayatımızda oldukça sık olarak kullanılan kuram sözcüğünün tam olarak anlaşılabilmesi için bir tanımının yapılabilmesi, oldukça zordur. Bu sözcüğün kendi içerisinde karmaşık bir yapı içermesi, muhasebe kuramı ile ilgili olarak da geçerlidir. Muhasebe kuramından bahsetmeden önce kuram sözcüğünün tanımlamasını yapalım.

Kuram, bir fenomeni açıklama ve öngörme amacı ile, değişkenler arasındaki ilişkileri özellikleriyle belirleyerek fenomenin sistematik bir görüntüsünü sağlayan birbiri ile ilgili kavramlar, tanımlar ve önermeler seti olarak tanımlanabilir⁸. Kuramın oluşturulmasındaki amaç konuyu açıklamaktır. Kuram temel varsayımlar etrafında oluşturulmakta ve bu varsayımların bazıları kendiliğinden bir kanıt oluşturabilirken, bazıları da bu varsayımları kullanan kullanıcılar tarafından oluşturulmaktadır.

Muhasebenin şimdiki ve ilerideki yerinin tam olarak tayin edilebilmesi muhasebe kuramının yapısının bilinmesine bağlıdır. Muhasebenin temel fonksiyonları olan kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama, muhasebe kuramı ile anlam kazanır. Muhasebe kuramı, kural koyma yetkisine sahip taraflarca belirlenen muhasebe kurallarını, finansal raporlama ve finansal

⁷ Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, 1997, s. 227.

⁸ Ö. Cemalcılar, S Önce, a.g.e. , s. 21.

bilgilerin dayanağı olan temel varsayımları, tanımları, ilkeleri ve kavramları kapsar⁹.

Muhasebe kuramını, işletme ile ilgili tarafların mevcut uygulamaların daha iyi anlaşılmasını sağlayan, uygulamaların değerlendirilebilmesi için uygulayıcı olan, yeni muhasebe uygulamalarının gelişimine zemin hazırlayan ve sunan bir yapı olarak da görebiliriz.

Muhasebe kuramı, muhasebe uygulamalarının değerlendirilebileceği genel çerçeveyi belirleyen, yeni uygulama ve yöntemlerin gelişmesine rehberlik eden geniş bir ilkeler bütünü, ussal bir inceleme çerçevesidir¹⁰. Muhasebe kuramı, halen var olan uygulamaların daha iyi anlaşılabilmesi, açıklanabilmesi ve savunulabilmesi amacını gütmektedir. Muhasebe kuramının bundan daha çok önemli bir amacı da, güvenilir muhasebe uygulamalarının değerlendirilebilmesi ve gelişimi için tutarlı, akılcı ilkeleri sağlamak olmalıdır.

Bu bağlamda muhasebe kuramı, kendi bilimsel yapısına göre gerekli ve anlamlı bilgileri çeşitli gruplara sağlamaya yarayan yaygın bir haberleşme sistemi olarak da kabul edilmektedir¹¹.

Bir muhasebe kuramı, muhasebenin amacının ne olduğunu, muhasebenin çevresi ile ilgili önermeleri, muhasebede ölçme ve değerlendirme ile ilgili esasları ve sınırlamaları açıkça ifade etmelidir¹². Fakat muhasebede kuram oluşturulması ve gerçekleşmesi konusunda karşılaşılan güçlük, farklı muhasebe kuramlarının

⁹ Harry I. Wolk and Michael G. Tearny, *Accounting Theory*, Forth Edition, International Publishing, 1997. s. 32.

¹⁰ Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, 3rd Edition 1977

¹¹ Latif Çakıcı, *Muhasebe Teorileri*, Ankara, 1979, s. 13.

¹² Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, *Muhasebe Teorileri*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1987, s. 114.

farklı konular hakkında olmasındandır. Bu duruma göre muhasebe kuramlarının birbirlerinden ayrıldıkları noktaları; muhasebe verilerini kullananların kimler olduğu ve muhasebe verilerini hazırlayanların ve kullananların davranışlarının ortaya koydukları ortamın niteliğidir.

Muhasebe kuramları arasındaki farklılıkların ve muhasebe uygulamalarındaki farklı, zaman zaman birbirleriyle çelişen uygulamaların açıkça gösterdiği üzere, bir bilim olarak muhasebe henüz tek bir kuram oluşturamamıştır. Son yıllardaki eğilim, genel bir muhasebe kuramı oluşturmak yerine, belirli muhasebe konularının bilimsel yöntemlerle araştırılması olmuştur.

Muhasebe kuramlarında farklılıkların ortaya çıkması sonucu, başlangıçta muhasebe ilkeleri geliştirilmeye çalışılırken, daha sonraları daha dar kapsamlı ve pratiğe yakın bir terim olan muhasebe standartlarından söz edilmeye başlanmış ve bu başlangıç gelişmiş ülkelerde muhasebe standartları teriminin yaygın bir şekilde kullanılmasına zemin hazırlamıştır.

1.2.1. Muhasebenin Kuramsal Yapısı

İşletmeler için bir bilgi üretim merkezi olan muhasebeden işletmelerin finansal bilgilerine ulaşılmasında yararlanır. Muhasebe kuramı finansal bilgilerin derlenip, işlenip ilgili gruplara sunulmasının şeklini belirler.

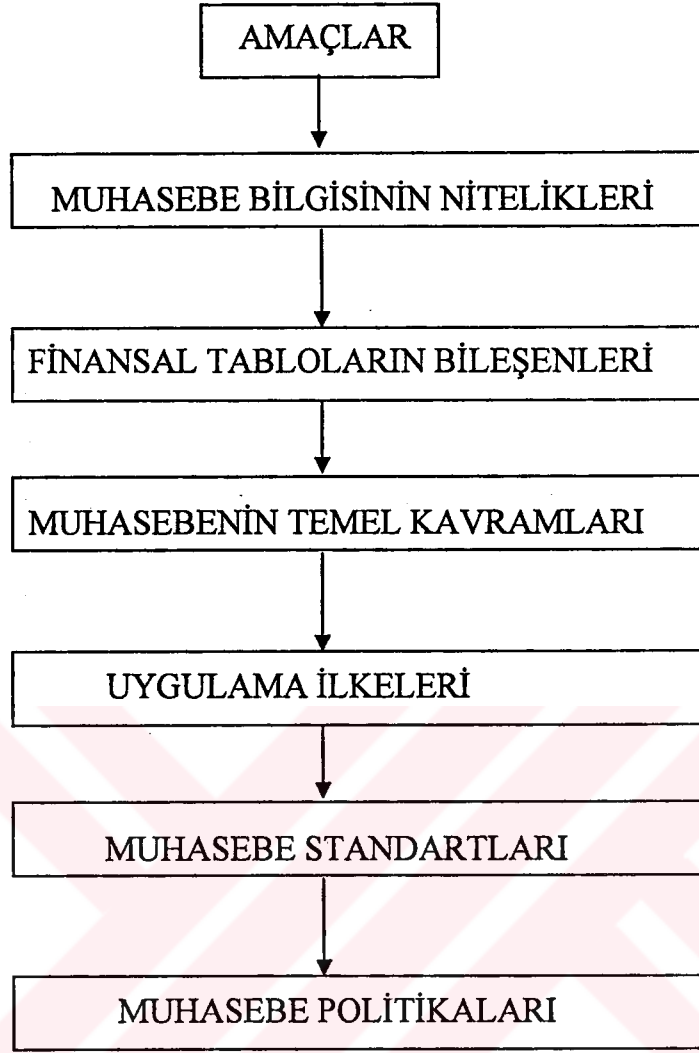
Günümüzde ekonomik faaliyetlerin çeşitli yönleriyle değişikliğe uğraması, işletmeler arası rekabet, toplum zevk ve tercihlerindeki değişmeler, işletmelerin

büyümleri, finansal piyasaların gelişmesi, yeni finansal araçların ortaya çıkması ve bu araçların çok boyutlu olarak gelişmesi, muhasebeye ilişkin konuların da sürekli olarak değişimini gerektirmiştir.

Muhasebeye ilişkin konuların sürekli olarak değişmesine bağlı olarak muhasebe kuramı da mevcut uygulamaların değerlendirilmesinde ölçü, bu uygulamaların geliştirilmesinde yol gösterici olma fonksiyonunun üstlenmiştir. Bu fonksiyonun en önemli kavramlarını ise ilkeler, standartlar ve bilimsel görüşler oluşturmaktadır¹³.

Muhasebenin kuramsal yapısının farklı düzeylerde açıklanabilecek bir yapı içerisinde ele alabiliriz. Bu yapıyı finansal muhasebenin amaçlarını, bilgilerin niteliklerini, finansal tabloların bileşenlerini, kayda alma ve ölçme ilgili olan muhasebenin temel kavramlarını, uygulama ilkelerini, muhasebe standartlarını ve muhasebe politikalarını kapsayacak şekilde belirleyebiliriz.

¹³ Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, a.g.e. , s. 228.



Şekil 2: Finansal Muhasebenin Kuramsal Yapısının Çerçevesini Oluşturan Unsurların Hiyerarşisi

Kaynak: Özgül Cemalcılar ve Saim Önce, Muhasebenin Kuramsal Yapısı, 1999, s. 26.

Şeklin üst düzeylerinden alt düzeylerine gidildikçe genel amaçlarından daha spesifik ilkelere doğru bir akış söz konusudur.

Bu yapının temel öğelerinden biri olan muhasebe standartları, muhasebe veri ve bilgilerinin üretilmesi ve kullanılması sürecinde uyulması gereken kurallar bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe standartları, uygulamaya yönelik kuralları ifade etmesi nedeniyle, muhasebe veri ve bilgilerinin üretilmesinde, değişimlerin izlenebilmesi açısından daha fazla esnekliğe sahiptir.

1.2.2. Muhasebe Kuramında Muhasebe Standartları

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, günümüzde giderek büyüyen ve bünyeleri karmaşık hale gelen işletmelerin yönetiminde, mali ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verecek verileri sağlayan çok önemli bir işletme fonksiyonu haline gelmiştir¹⁴.

İşletmeler için finansal bilgilerin kaynağı muhasebedir. Muhasebe kuramı finansal bilgilerin derlenip, işlenip ilgili gruplara sunulması şeklini belirlemektedir. Günümüzde sosyal ve ekonomik koşulların sürekli değişiklik göstermesinin bir sonucu olarak, işletmelerin finansal bilgiye olan gereksinimleride bu bağlamda değişiklik göstermekte ve bu durum muhasebe için yeni kuralların oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır.

Muhasebe kuramı, mevcut muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesinde ölçü, bu uygulamaların geliştirilmesinde ise yol gösterici

¹⁴ N. Akdoğan, H. Aydın, a.g.e., s. 221.

olma fonksiyonunu üstlenerek, finansal bilgilerin değişikliğe ayak uydurması sürecini başlatmıştır.

Muhasebe kuramını oluşturan öğeler; kavramlar, ilkeler, bilimsel görüşler ve standartlardır. Bu öğelerden biri olan muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen bir kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.

Muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değer üzerinden kaydedebileceğini, sınıflandırılacağını, hangi raporla sunulacağını belirler¹⁵.

1.3. Muhasebe Standartlarının Nitelikleri

Muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlem ve olayları, hangi değer üzerinden kaydedebileceğini, sınıflandıracağını, hangi raporlarla sunulacağını belirler¹⁶. Muhasebe kuramını oluşturan öğelerden biri olan standartların oluşumuna kaynak teşkil eden muhasebe bilgileridir. Muhasebe bilgilerinin niteliklerinin belirlenmesi muhasebe standartlarının niteliklerinin belirlenmesinde de önemli rol oynar. Bu nedenle standartların niteliklerinin belirlenmesi sürecinde bilgi kullanıcıların ihtiyacı olan nitelikli bilgilerin üretilmesi önem taşır. Bilgi kullanıcılarının finansal kararlarda muhasebe bilgilerinden yararlanma derecesi, muhasebe bilgilerinin karar almadaki etkinliğini ortaya koymaktadır.

¹⁵ Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, a.g.e. , s. 229.

¹⁶ Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, a.g.e. , s. 229.

Muhasebe standartlarının, karar alma sürecinde ilgili çevrelerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek düzeyde olması ve her geçen gün gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesi, muhasebe bilgilerinin kanıtlanır, tarafsız ve güvenilir olması yanında ihtiyaca uygun ve finansal kararlarla ilgili olmasını gerektirir.

Muhasebe bilgi ve verilerinin üretiminde ve kullanımında yol gösterici olan muhasebe standartlarının kullanıcıları, kullanım amaçlarına göre dolaylı ve dolaysız olarak sınıflandırılabilir.

Dolaysız kullanıcılar, muhasebeciler ve denetçilerdir. Muhasebe standartlarını doğrudan kullanmamakla beraber bu standartlar çerçevesinde hazırlanmış bilgileri kullanan, devlet, sendikalar, ortaklıklar ve kredi kuruluşları dolaylı olarak muhasebe standartları ile ilgilidir.

1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci

Muhasebe, genel olarak, işletmelerin finansal nitelikli faaliyetlerinin saptanması, sınıflandırılması, kayıtlanması, raporlanması ve yorumlanması olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili olarak ortaklara, potansiyel yatırımcılara, alacaklılara, işletme yöneticilerine, kredi kuruluşlarına ve devlete bilgi sağlama fonksiyonu üstlenen muhasebe; sermaye piyasası açısından da kamuyu aydınlatma sisteminin çok önemli bir bölümünü oluşturmaktadır¹⁷.

¹⁷ İbrahim Kurban, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ülkemizde Ulusal Muhasebe Sistemi Oluşturma Sorunu, *Bilanço*, Eylül 1993, s. 24.

Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcılar için beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiler aktarabilmesi; benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formdaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması ile mümkündür¹⁸. Kullanıcıların tam olarak bilgilendirilmesi ise muhasebe standartlarını oluşturulması ve uygulanması ile sağlanacaktır.

1.4.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Sürecinde Kamu Sektörü ve Özel Sektörün Rolü

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler aşağıda; kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla, ve kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla olmak üzere incelenmiştir¹⁹.

¹⁸ Saim Üstündağ, Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2000, s. 31.

¹⁹ S. Üstündağ, a.g.m, s .32.

1.4.1.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla kanunlar vb. düzenlemelerle yönlendirilmesi kendi içerisinde birtakım yararlar ve sakıncalar ihtiva etmektedir. Bazı gruplara belli maliyetler yüklerken bazı gruplara da fayda sağlayan muhasebe standartları, ekonomik sonuçları olan ve sosyal tercih gerektiren bir konudur²⁰.

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi birtakım avantajlar ihtiva etmektedir. Bunun en önemli avantajı yapılacak düzenlemelerin ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olacağı beklentisidir. Bu yöntemde karşılaşılabilecek en önemli sorun ise, iktidardaki partinin politik görüşleri doğrultusunda karar verebilmesidir.

1.4.1.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi yoluyla yasama tarafından yapılan düzenlemelerde karşılaşılan sorunların önüne geçileceği, muhasebe standartları ile ilgili tüm grupların sürece katılımının daha etkin olarak sağlanabileceği ve bu kuruluşların yöneticileri

²⁰ S. Üstündağ, a.g.m, s. 32.

tarafından çıkar gruplarının baskı gruplarının kamu personeline kıyasla daha kolayca gözardı edebileceği ileri sürülmektedir²¹.

Özel sektör düzenleyici kuruluşlarının belirledikleri standartların kabul edilmesini sağlamak üzere , isterlerse bu standartları uygulayabilecek olan ve hatta düzenleyici kuruluşun varlığını tehlikeye sokabilecek olan çıkar gruplarıyla uzlaşmaya varma zorunluluğu bir çok probleme yol açacaktır. Bu durum ise standart oluşum sürecinin toplumun bazı kesimlerince adaletsiz olarak değerlendirilmeye başlanılacaktır. Özel kesimce oluşturulacak muhasebe standartlarının en önemli avantajı yasama yoluyla muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde ortaya çıkacak birçok bürokratik işlemlerin geri plana itilebilmesidir.

1.4.1.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe içinde faaliyet gösterdiği sosyal, ekonomik, ve politik faktörlerin etkisiyle değişen ve gelişen bir disiplindir. Yasaların değişen çevresel değişikliklere ayak uydurması yavaş olmaktadır. Yasalara bağlanan muhasebe standartları muhasebe uygulamalarının yeni ortaya çıkan gereksinimlere karşılık verememesi sonucunu doğurur²².

²¹ S. Üstündağ, a.g.m. , s. 33.

²² Ünal Tekinalp, Hukuki Açıdan Genel Kabul Gören Muhasebe İlkeleri, İktisat ve Maliye Dergisi, Nisan, 1984.

Kamu sektörünün muhasebe standartlarını düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesinin bir sonucunda kamu yararı kendiliğinden üst düzeyde bir baskı unsuru olmaksızın gerçekleşecektir.

Muhasebe standartlarını belirlemek üzere yasama tarafından yetkilerin devredildiği kuruluş gücünü yasamadan alacak olup, açık ve kesin bir yasal desteğe sahip olacaktır. Böylece bu kuruluşlar yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak muhasebe standartlarını gerçekleştirebileceklerdir.

Muhasebe standartlarını belirleme yetkisi yasama tarafından kendine devredilmiş kuruluşlar daha bağımsız olarak görülebilecek ve özel sektör düzenleyici kuruluşlarından daha düzenleyici olarak değerlendirilebilecektir²³.

Sonuç olarak standartlara uyumun sağlanabilmesi için belli bir yasal kontrolün oluşması gerektiği esastır.

1.4.2. Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Standartlarının Oluşumu İle İlgili Çalışmalar

Muhasebe standartları ülke bazında her ülkenin, sosyal, ekonomik ve kültürel koşullarına göre değişkenlik göstermektedir. Değişik ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmalarda bazı farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıklar; hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortak yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi

²³ S. Üstündağ, a.g.m., s. 34.

faktörlerden kaynaklanmaktadır²⁴. Finansal raporlama ve vergi kanunları arasındaki ilişki de ülkeden ülkeye değişim göstermekte olup, düzenleme sistemleri arasında önemli rol oynamaktadır.

Seçilen muhasebe düzenleme sistemi, işletmeleri korumaya yönelik ise, gelecekteki muhtemel risklere uygun karşılık ve yedeklerin ayrılmasına yönelik standartlar geliştirilmektedir. Vergi yasalarına dönük bir sistem ise, devletin en yüksek vergiyi almasına yönelik standartlar oluşturulmaktadır. Bireysel yatırımcıyı korumaya yönelik ise cari ve potansiyel yatırımcıların haklarını korumaya yönelik standartlar geliştirmektedir²⁵.

Gelişmiş ülkelerde muhasebe standartlarının hazırlanması görevini meslek örgütleri yapmaktadır. Meslek örgütleri kendi yapılarında oluşturmuş oldukları komitelerle muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan problemlere çözüm getirmek, ulusal boyutta birliği sağlamak amacıyla standartlar oluşturmuşlardır²⁶.

1.4.2.1. A.B.D 'de Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar

Standartlarla ilgili yapılan çalışmaların en önemlisi A.B.D de yapılmıştır. A.B.D' de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki

²⁴ Stewe Lawrence, *International Accounting*, International Thomson Business Press, London, 1996, s. 5-11.

²⁵ Nejat Akıncı ve Semra Öncü, *Türkiye de Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Geçirilmesi ile İlgili Kurumlaşma, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi*, Ekim 1987, s. 36.

²⁶ Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, a.g.e., s. 230.

olarak çıkarılan “ Menkul Kıymetler Yasası” ve “Menkul Kıymetler Borsası Yasası” nda yer almaktadır. A.B.D’de muhasebe standartlarının saptanması yetki ve görevi Menkul Kıymetler Borsası Kurulu’na (SEC) yasa ile verilmiş ancak bu kurul muhasebe standartlarını bizzat belirlemeyip, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarını belirlemede bir dereceye kadar serbest bırakmıştır²⁷.

Muhasebe meslek mensuplarının örgütü olan AICPA’nın bünyesinde oluşturulan komite muhasebe ilke ve yöntemleri üzerinde çalışmalar yapmış ve bunları bültenler halinde yayınlamıştır. 1973 yılında ortaya çıkan yetersizliklere çözüm getirme amacıyla FASB kurulmuş ve bu çalışmalara FASB tarafından yürütülmeye başlanmıştır²⁸.

FASB muhasebe standartlarını oluştururken tüm ilgili çevrelerin sürece katılımının sağlanmasına ve getirilen düzenlemeler hakkında bilgilendirilmesine yönelik bir yöntem izlemekte, toplantılarını da halka açık olarak gerçekleştirmektedir. FASB finansal muhasebe ve raporlamaya ilişkin olarak çok çeşitli konularda birçok kaynaktan öneriler almaktadır. Standart oluşturulmasına karar verilmeden önce FASB tarafından konunun önemi ve kalıcılığı, alternatif çözüm önerilerinin bulunup bulunmadığı, getirilmesi önerilen standardın diğer düzenlemelerle uyumlu ve uygulanabilir olup olmadığı gibi konularda değerlendirmeye tabi tutulmaktadır²⁹.

²⁷ Yılmaz Ulusoy, Sermaye ve Para Piyasası Mevzuatı, Cilt I, Ankara: Seçkin Yayınları, 1984, s. 9.

²⁸ Liesel Knorr, In FASB’s Footsteps, Accounting International, July 1998, s. 62.

²⁹ L. Knorr, a.g.e., s. 68.

1.4.2.2. İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar

İngiltere’de de muhasebe standartları konusundaki çalışmalar muhasebe meslek örgütleri tarafından yürütülmektedir. 1970 yılında İngiltere’de muhasebe uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla, muhasebe mesleği mensupları tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi kurulmuştur. Bu komitenin amacı standartları kamunun aydınlatılması amacıyla kullanmaktır. 1990 yılına doğru komitenin muhasebe meslek örgütlerinin elinde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle yeni düzenlemelere gidilmiş ve standart oluşturma sürecinde sadece meslek örgütlerinin değil, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılımını sağlamaya yönelik bir yapılmaya gidilmiştir.

1.4.2.3. Almanya ‘da Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar

Almanya’da muhasebe standartları düzenlenmesi sisteminde belirleyici olan husus yasal düzenlemelerin finansal raporlamayla ilgili esasları yönlendirmesidir. Almanya’da resmi olarak muhasebe düzenlemeleri 1998 yılında yürürlüğe giren kanunla Almanya Muhasebe Standartları Komitesi tarafından çalışmalar yapılmıştır³⁰.

³⁰ S. Üstündağ, a.g.m., s. 43.

Almanya'da standart oluşturma sürecinde kamuya açık toplantılar yapılması, standartların taslak halinde yayınlanarak ilgililerden görüşler alınması, standartların başarısında önemli rol oynamıştır. Ayrıca Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında bağımsız bir kuruluşun gündeme gelmesi dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimin anlaşılması bakımından son derece önemlidir.

1.4.3. Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar

Avrupa Topluluğu ülkeleri de doğrudan muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak 1978 yılında iki önemli direktif kabul etmiştir. Bu direktiflerden ilki mali tablolarda bulunması gereken unsurlar ile firmalar tarafından kamuya açıklanmasında geçerli olan temel esasları belirlemiştir. İkincisin de ise mali tabloları hazırlayanlar şirketlerin mali durumunu ve gelirlerini doğruluk ve tarafsızlık ilkesine bağlı olarak hazırlayacaklardır³¹.

Avrupa Topluluğu ülkelerinde standartlar ile ilgili yapılan çalışmalar direktifler aracılığıyla yasallaştırılmıştır. Buna bağlı olarak muhasebe ilke ve yöntemlerindeki birliği sağlamak amacıyla teknik bir araştırma komitesi oluşturulmuş ve yönergeler yayınlanmıştır. Yalnız bu yönergelerin etki alanı Avrupa Topluluğu ülkeler ile sınırlıdır³².

³¹ Servet Özkök, Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2000, s. 91.

³² Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, a.g.e. , s. 231.

Avrupa Birliği, adaletli ve etkin bir rekabet ortamının hakim olduğu bir ekonomik alandan Birlik üyesi ülkeleri geliştirmeyi amaçlamaktadır. Sermaye piyasasında etkin bir rekabetin oluşması, ancak karşılaştırılabilir muhasebe standartlarının uygulanması ile mümkündür. Bu durum ise aynı muhasebe standartlarının kullanılması ile gerçekteşebilir.

1.4.4. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreciyle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekteşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür³³.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren çeşitli düzenlemeler vardır. Bunlar; Türk Ticaret Kanunu, vergi mevzuatları, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve 26 Aralık 1992’den itibaren Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmaya başlayan tebliğlerdir³⁴. Muhasebe uygulamaları yukarıdaki uygulamalarla yönlendirilmeye çalışılmıştır.

1950 yılında yürürlüğe giren Vergi Usül Kanunu ile 1957 yılında revize edilen Türk Ticaret Kanunu’nun bilanço hukukunu düzenleyen muhasebeye ilişkin hükümleri muhasebe dilinin yerleşmesine ve gelişmesine yasal bir zemin sağlamıştır. 1960 sonrasında uluslararası muhasebenin Türkiye’de uygulama

³³ Yusuf Sürmen , E. Dinç, Türkiye’de Genel Muhasebe’nin Dünü, Bugünü ve Eleştirisi, Ankara :SPK Yayınları No:54, 1996, s. 42.

³⁴ Abitter Özulucan , Zeki Doğan, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukuku’na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması, Vergi Dünyası, Temmuz 1998, s. 115.

alanı bulması, Türk Muhasebe sisteminin ve prensiplerinin yasal taleplerle uyuşması sürecini etkilemiş ve farklılaşma belirgin hale gelmiştir.

Kanunlardaki hükümlerin yetersizliği nedeniyle çeşitli kurum ve kuruluşlar muhasebe standartlarının oluşturma yönünde çalışmalar yapmışlardır. Bu kuruluşlar İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan çeşitli komisyonlardır³⁵.

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu; KİT ler için zorunlu olan Tek Düzen Muhasebe Sistemini 1972 yılı başından itibaren uygulamaya koymuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu kendine tabi ortaklıklar ve aracı kurumların düzenleme zorunda oldukları mali tabloların formlarını bir tebliğ ile yayınlamıştır. Bu tebliğler tabi ortaklıkların uygulayacakları hesap planlarını belirlemeye yöneliktir.

1987 yılında kurulan Türk Standartları Enstitüsü Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır³⁶.

Maliye Bakanlığı, Türkiye’de tek düzen bir muhasebe sisteminin oluşturulması bakımından çok önemli bir adım atmış ve 1994 yılı başından itibaren Muhasebe Sistemi Genel Tebliğini yayınlamıştır. Tebliğde, muhasebenin

³⁵ Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu’na Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Gime: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları,1991, s. 115.

³⁶ Ümit Gökdeniz, Muhasebe Standartları, İstanbul: Alfa Basım Yayınevi,1996, s. 31.

temel kavramları, finansal tablo ilkeleri, tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı, bilanço, gelir tablosu ve ek mali tablolara yer verilmiştir.

1989 yılında, 3568 sayılı yasa ile muhasebe mesleği özel bir statüye kavuşmuş ve mesleğin en üst kurumu olan TÜRMOB muhasebe kurallarının saptanması amacıyla Maliye Bakanlığıyla bir grup çalışma başlatmıştır. 1994 yılında TURMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. Kurulun amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir³⁷.

1.5. Kaliteli Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci

Kaliteli bir muhasebe standartlarının kesin bir tanımı bulunmamakla birlikte; yatırım kararlarında finansal bilgilerin kullanıcılarının ihtiyaçlarına tam olarak cevap verebilmeleri, belli bir kavramsal çerçeve içerisinde birbirleriyle tutarlı olmaları, muhasebeye konu olan işlemlerin hukuksal şeklinden çok ekonomik önemini yansıtmaları, açık ve anlaşılır olmaları, uluslar arası kabul görmüş ilkelerle uyumlu olmaları, kaliteli bir muhasebe standardının temel özellikleridir.

Kaliteli muhasebe standartlarının üretilmesi için , standart oluşturma fonksiyonunu üstlenecek kuruluşun, yaptırım gücünü sağlayacak yasal desteği bulunması, uzman bir kadroya sahip olması, uluslararası gelişmelere uyumu sağlamaya yönelik olarak çalışması gerekmektedir. Bu durum yatırım kararlarında yatırımcının ,ihtiyacı olan bilgiye doğru ve güvenilir bir şekilde

³⁷ Yüksel Koç Yalkın, Türkiye Muhasebe Standartları, Ankara 1997.

ulaşmasını sağlamış olacaktır. Yatırım kararları verecek olanların gerçek silahı bilgidir. Bu bilgi ancak eğitimle elde edilebilir. Yatırımcıların eğitimi ile kaliteli muhasebe standartları birbirleriyle ilgisiz konular gibi görünse de; gerçekte bu iki konu birbiri ile içi içedir. Eğitimli yatırımcılar, yatırım kararları verirken sadece doğru, gerçek ve işe yarar bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu bilginin temelinde de kaliteli muhasebe standartları vardır³⁸.

Kaliteli muhasebe standardı oluşturabilmenin temelinde standartların doğru bir içeriğe sahip olması kadar, doğru bir yöntemle geliştirilmiş olması gereklidir. Bu yüzden standartları yapacak olan kuruluşun iyi bir örgütlenme içine girmesi kaçınılmazdır. Kurul öncelikle oluşturacağı muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatmak adına bilgi kullanıcılarına yol gösterici olmalıdır. Bunun içinde, kurul finansal raporlamayı geliştirmeye özen göstermeli, raporlamada karşılaşılan önemli finansal sorunları belirlemeli, muhasebe standartlarını uluslararası düzeyde karşılaştırabilir olması konusunda çalışmalar yapmalı, ve kamuoyuna duyurmalıdır³⁹.

Kaliteli muhasebe standartları, düzenleyiciler ve özel sektör kuruluşları arasında bir güven ortamı yaratacak, sonuçta işletmelerin nakit akışları iyileşecek, sermaye maliyetleri azalacaktır. Yatırımcılar bir yandan kendilerini korurken diğer yandan da yaptıkları yatırımlarla işletmelerin büyümesine, yeni iş imkanları yaratılmasına ve ülke ekonomisinin istikrarına katkıda bulunmuş olacaklardır.

³⁸ Ömer Lalik, Sermaye Piyasasının Başarısı İçin Kaliteli Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu III, İzmir, 1998, s. 22.

³⁹ Ö. Lalik, a.g.e., s. 28.

1.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Sürecinde Eğitimin Önemi

Eğitim, her alanda olduğu gibi muhasebe standartları konusunda da oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir. Muhasebe standartlarının oluşum sürecinde, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarını nasıl uygulayacakları konusunda bilgilendirilmeleri ve gerekli eğitimi almaları hem muhasebe mesleğinin hem de ülke ekonomisinin gelişimi açısından son derece önemlidir.

Muhasebe standartlarında eğitim önemi, özellikle işletmeler açısından ve buna bağlı olarak ülke ekonomisi açısından önemlidir. Muhasebe standartları işletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamasının yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanılarak yapılan karşılaştırmalarda verimli ve sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur. Bu nedenle standartların doğru bir biçimde uygulanabilmesi etkin bir eğitim şarttır.

Türkiye’de muhasebe standartlarının yayınlanması uygulamaya yönelik olarak büyük bir adımdır yalnız, bu standartlar uygulamada kullanılmadıkça pek bir anlam ifade etmesi düşünülemez. Bu nedenle, muhasebe standartlarının ilgililerce doğru ve sağlıklı bir biçimde uygulanabilmesi için kaliteli bir eğitim almaları gerekmektedir. Bu eğitim muhasebe standartları oluşumunun başında verilmeye başlanmalı ve uygulama safhasında da eğitime devam edilmelidir.

Muhasebe standartlarının oluşumunda ve uygulamasında verilecek eğitim, muhasebe mesleği ve tekniğinin gelişiminde büyük katkı sağlayacaktır ve bu durum muhasebe mesleğinde ortaya çıkabilecek sorunların çözümünde, muhasebe uygulamalarının daha kolay bir şekilde iyileşmesinde önemli bir rol oynayacaktır.

Ayrıca muhasebe eğitiminde sağlanacak verimlilik, muhasebe standartlarının muhasebe mesleğini seçenlerin eğitimlerini yönlendirerek, deneyim ve birikimlerinin hızla kazanmalarını ve mesleki yeterliliklerinin kaliteli olmasını sağlayacaktır.



İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Dünya'daki ekonomik ve politik değişiklikler son yıllarda yeni yatırım fırsatları ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucunda sermaye, ulusal sınırları aşarak uluslararası piyasalarda yeni yatırım imkanı bulmuştur. Bu süreç devam ederken, uluslararası sermaye piyasalarındaki yatırımlar için gereksinim duyulan finansal bilgilerin raporlanması ve açıklanmasında uyum sorunu ortaya çıkmıştır. Bu sorunun giderilebilmesi için yatırımcıları korumaya yönelik uluslararası alanda genel kabul görecektir muhasebe standartları oluşturma çabaları başlamıştır.

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Günümüzde teknoloji her alanda hızlı bir şekilde gelişmektedir. Özellikle iletişim alanında yaşanan teknolojik gelişmelerin etkisiyle halkın ve ilgi gruplarının finansal tablolara ilgisi ulusal sınırları aşarak uluslararası boyuta ulaşmıştır.

Gerek işletme içi gerekse işletme dışı çıkar grupları günümüzde finansal tablolardan bir bilgi kaynağı olarak yararlanmaktadırlar. Bu nedenle, bu tabloların ilgili bütün grupların ihtiyacını karşılayacak nitelikte düzenlenmesi gereklidir. Başka bir ifadeyle finansal tablolar bütün ilgi gruplarınca aynı anlamlı ifade etmelidir. Finansal tabloların ilgi gruplarınca aynı anlamı ifade etmesi

uluslararası sınırların kalktığı, uluslararası ticari ilişkilerin yoğunlaştığı dolayısıyla uluslararası pazarlarda yatırım yapan yatırımcıların arttığı günümüzde daha fazla önem taşır olmuştur.

Uluslararası pazarlarda yatırım yapan yatırımcılar değerlendirmelerini yaparken, bu değerlendirmeye esas aldıkları bilgilerin, o ülkenin muhasebe ilkelerinin kullanılmış olmasıyla değerlendirilmiş olduğundan ve menşe ülkere bakılmaksızın diğerleriyle karşılaştırılabilir olduğundan emin olmalıdırlar. Bu da finansal raporlama düzenlemesinin ancak uluslararası düzeyde uyumlaştırılması ile sağlanabilir.

Finansal tabloların uluslararası düzeyde uyumlaştırılması konusunda çalışma yapan kuruluşların başında IASC (International Accounting Standarts Committee) gelmektedir. 1973 yılında kurulmuş olan IASC, 1975 yılından itibaren tüm dünya ülkelerinde uygulanması amacıyla uluslararası muhasebe standartlarını (IAS- International Accounting Standards) saptayarak yayımlamaktadır.

Ülkeler arasında uyulması zorunluluğu bulunmaması nedeniyle başlangıçta fazla önem taşımayan uluslararası muhasebe standartları (UMS), özellikle 1980'lerin ikinci yarısından itibaren ülke sınırlarının eski katılığını yitirmesi ve uluslararası düzeyde finansal raporlama ihtiyacının artmasının doğal sonucu olarak daha fazla önem kazanmaya başlamıştır.

2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Kurum ve Kuruluşlar

Finansal tabloların farklı ülkelerde aynı bilgileri verebilmesi amacı ile, muhasebenin uluslararası bir niteliğe kavuşturulması ve dolayısıyla “dünya muhasebesi” kurulması çabaları 1970’lerden bu yana devam etmektedir. Söz konusu uluslararası standardizasyona ilk hareketi veren ve bu konuda çaba gösteren muhasebe meslek örgütleridir. Bunların en önemlisi, merkezi Londra’da olan ve 1973 yılında kurularak dünyaca yaygın örgütlenen Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC)’dir. Bugün 80 ülkeden 100 dolayında meslek kuruluşunu bünyesinde toplayan kurulun başlıca amaçları kuruluş sözleşmesinde şöyle belirlenmiştir⁴⁰:

- Finansal tabloların sunulmasında gerekli yönetmelik, yöntem ve muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak;
- Finansal tabloların sunulmasında dikkate alınması gerekli muhasebe standartlarını belirleyip, kamuya açık bir şekilde yayımlamak ve böylece bunların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmak.

Kurul, kuruluşundan bu yana 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı yayımlamıştır. Bir muhasebe standardının oluşturulabilmesi için, finansal tabloların hazırlayıcılarının, denetçilerin ve kullanıcıların görüşlerinin alınması esası benimsenmiştir. Bu esas çerçevesinde, bir standardın oluşumunda sırasıyla; IASC’nin seçeceği belirli konular, önce özel uzmanlık kurulunda incelenir,

⁴⁰ Fahir Bilginoğlu, Uluslararası Muhasebe, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 1, Nisan 1993, s. 81.

gerekli çalışmalar yapılır, öneri hazırlanır. Bu öneri, ön taslak halinde IASC genel kuruluna, görüşülmek ve oylanmak üzere sunulur. 2/3 çoğunlukla kabul edilirse taslak haline gelmiş olur ve bu taslak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC, International Federation of Accountants Committee)'na üye kuruluşlara gönderilir. Bu kuruluşlar, bu taslakları kendi üyelerine iletirler. Üyeler kuruluşları aracılığı ile, belirlenen tarihe kadar, eleştiri, yorum ve önerilerini yaparlar. Bunlar genel kurulda yeniden görüşülür. 3/4 çoğunlukla kabul edilen şekil, uluslararası muhasebe standardı haline gelir. Yürürlük tarihi belirlenir. Uluslararası muhasebe standardı, İngilizce olarak yayımlanır. Üye kuruluşlar, bu standardı aynen veya tercüme ederek kendi üyelerine iletirler⁴¹.

IASC, bu standartların dünyada etkin olarak uygulanabilecek basitlik ve anlaşılabilirlikte yapmaya çalışmaktadır. Ancak, standartların uygulanması sırasında, bazı sorunlar uygulanmaya başladıktan sonra ortaya çıkabilmektedir. Uygulamada ortaya çıkan sorunlar karşısında güncelleşme ihtiyacı çıkınca bunlar zamanla yeni standartların oluşturulması yoluyla düzeltilmekte ve giderilmektedir. IASC, bu yollarla değişik ülkelerin farklı muhasebe standartları ve muhasebe politikalarını mümkün olduğu ölçüde uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır. Bu çabalar sonucu uluslararası muhasebe standartlarını kullanan ve bunlara uyan ülke sayısı süratle artmaktadır. Ancak, bütün bu çabalara rağmen, bir çok ülkede ulusal muhasebe standartları vardır. Bunlar o ülkenin

⁴¹ TMUD, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1 - 31)**, Derleyen: A. Hayri Durmuş, İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No.: 7, 1992, s. 6.

mevzuat koyan birimleri ve profesyonel muhasebe örgütleri tarafından konulmuştur⁴².

IASC tarafından yayımlanmış uluslararası muhasebe standartları, bir ülkenin ulusal muhasebe standartlarını ve muhasebe düzenlemelerini çığnemez, bunları önemsiz görmez. Başka bir ifadeyle, IASC tarafından yayımlanmış uluslararası muhasebe standartlarının üye kuruluşlar üzerinde yaptırım gücü yoktur. IASC'nin başarısı, onun kendi yetki sınırları içerisinde hareket eden, değişik ilgi gruplarınca tanınması ve desteklenmesine dayanmaktadır⁴³.

IASC'nin çalışması aşağıdaki gruplarca tanınmaktadır.

- Danışma grubuyla ilişkisi olan finansal kuruluşlar, finansal yöneticiler, ticaret birlikleri, işverenler, menkul kıymet borsacıları ve finansal analizcilerdir.

- Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler

IASC'nin çalışmaları aşağıdaki gruplarca desteklenmektedir.

- Profesyonel muhasebe meslek örgütlerini temsil eden Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu . Bu örgüt, IASC tarafından kabul edilmiş uluslararası muhasebe standartlarını yayımlayarak, bunların uygulanması konusunda hükümetleri ve ilgili gruplarını ikna ederek bunların her bakımdan geçerli olduğu konusunda denetçileri ikna etmek için gayret göstererek destekler.

- Ulusal menkul kıymet borsacıları, birçok önemli iş merkezinde IASC'nin çalışmalarını uzun süredir desteklemektedir.

⁴² A. Hayri Durmuş, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu, Türkiye Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, Silivri 6-8 Nisan 1995, s. 94.

⁴³ A.H. Durmuş, a.g.s., s. 95.

- Asya ve Pasifik Muhasebeciler Federasyonu, Avrupa Muhasebeciler Birliği ve Amerikan Muhasebe Kurumu

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) mevcut standartları gözden geçirip, uluslararası platformda karşılaştırılabilirliği olan finansal tabloların üretimi için uluslararası muhasebe standartlarının geliştirme çabası içindedir. Bu çalışmalar, birbirinden farklı hukuk düzeni olan ülkelerin sermaye piyasalarının entegrasyonunu amaçlayan Uluslararası Sermaye Piyasaları Kurulu Örgütü (IOSCO) tarafından da desteklenmektedir⁴⁴.

2.3. Standartların Dökümü :

Yukarıda açıklandığı gibi üzerinde standart geliştirilmesi gereken bir konu öncelikle IASC'nin Standart Hazırlama Komitesi tarafından standart taslağı haline getirilmek ve üyelere görüş alındıktan sonra taslaklar standartlara dönüştürülmektedir. Bazı durumlarda, bu taslakların standart haline dönüştürülmesi mümkün olmamaktadır. Aşağıda IASC tarafından 1975 yılından itibaren başlayarak saptanan uluslararası muhasebe standartları ile bu standartların sonradan güncelleştirilmiş listesi ve yürürlük tarihleri sunulmuştur⁴⁵. Standartların yayım dili İngilizce olduğu için listede orijinal isimlere de yer verilmiştir.

⁴⁴ Geoff Black, Accounting and Financial Reporting Standards, Pearson Edition, Seven Edition, 2000, s.12.

⁴⁵ A.H. Durmuş, a.g.s., s. 98-100

Uluslararası Muhasebe Standartları - UMS International Accounting Standards (IAS)	
Standart No	Uluslararası Muhasebe Standardının Adı
IAS 1	Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması (Disclosure of Accounting Policies)
IAS 2	Tarihi Maliyet Sistemi İçindeki Stokların Değerlenmesi ve Sunulması (Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System)
IAS 3	Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolar (Consolidated Financial Statements)
IAS 4	Amortismanların Muhasebeleştirilmesi (Depreciation Accounting)
IAS 5	Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler (Information to be Disclosed in Financial Statements)
IAS 6	Değişen Fiyatlar Karşısında Muhasebe Uygulamaları (Accounting Responses to Changing Prices)
IAS 7	Finansal Durumdaki Değişmeler Tablosu
IAS 8	Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler (Unusual and Prior Period Items and Changes in Accounting Policies)
IAS 9	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Research and Development Activities)
IAS 10	Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar (Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date)
IAS 11	İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Construction Contracts)
IAS 12	Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Taxes on Income)
IAS 13	Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu (Presentation of Current Assets and Current Liabilities)
IAS 14	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (Reporting Financial Information by Segment)

IAS 15	Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler (Information Reflecting the Effects of Changing Prices)
IAS 16	Duran varlıklar, Tesis ve Donanımın Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Property, Plant and Equipment)
IAS 17	Kira Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Leases)
IAS 18	Hasılatın Tanınması (Revenue Recognition)
IAS 19	Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Açıklanması (Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers)
IAS 20	Devlet Sübvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanmasıyla İlgili Muhasebe (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)
IAS 21	Kur Değişmelerinin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)
IAS 22	İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Business Combinations)
IAS 23	Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for financial Cost)
IAS 24	İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması (Related Party Disclosures)
IAS 25	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments)
IAS 26	Emeklilik Yardım Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)
IAS 27	Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolar ve Bağlı Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)
IAS 28	İlgili Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments in Associates)
IAS 29	Hiperenfasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)
IAS 30	Banka ve Benzeri Finans Kurumlarının Finansal Tablolarının Açıklanması (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)
IAS 31	Ortak Girişimlerdeki İlişkilerin Finansal Raporlara Yansıtılması (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)

**Uluslararası Muhasebe Standartlarının
Güncel (Mevcut) Listesi ve Yürürlük Tarihi**

Standart No	Uluslararası Muhasebe Standardının Adı	Açıklama
IAS 1	Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması (Disclosure of Accounting Policies)	Yeniden Formatlandı
IAS 2	Stoklar (Inventories)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 3	Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolar (Consolidated Financial Statements) <u>(IAS 27 ve 28 ile yürürlükten kalkmıştır.)</u>	İptal Edildi
IAS 4	Amortismanların Muhasebeleştirilmesi (Depreciation Accounting)	Yeniden Formatlandı
IAS 5	Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler (Information to be Disclosed in Financial Statements)	Yeniden Formatlandı
IAS 6	Değişen Fiyatlar Karşısında Muhasebe Uygulamaları 1977 (Accounting Responses to Changing Prices)	İptal Edildi
IAS 7	Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statements)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 8	Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 9	Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri (Research and Development Cost)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 10	Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar (Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date)	Yeniden Formatlandı
IAS 11	İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 12	Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi	Yeniden Formatlandı

	(Accounting for Taxes on Income)	
IAS 13	Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu (Presentation of Current Assets and Current Liabilities)	Yeniden Formatlandı
IAS 14	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması 1981 (Reporting Financial Information by Segment)	Yeniden Formatlandı
IAS 15	Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler (Information Reflecting the Effects of Changing Prices)	6 nolu standardın yerine konuldu.
IAS 16	Duran Varlıklar, Tesis ve Donanım (Property, Plant and Equipment)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 17	Kiralama Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Leases)	Yeniden Formatlandı
IAS 18	Hasılatın (Revenue)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 19	Emeklilik Hakkı Maliyetleri (Retirement Benefit Costs)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 20	Devlet Sübvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanması İle İlgili (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)	Yeniden Formatlandı
IAS 21	Kur Değişmelerin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 22	İşletme Birleşmeleri (Business Combinations)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 23	Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)	Revize Edilmiş Şeklidir
IAS 24	İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması (Related Party Disclosures)	Yeniden Formatlandı
IAS 25	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments)	Yeniden Formatlandı

IAS 26	Emeklilik Yardım Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)	Yeniden Formatlandı
IAS 27	Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)	3 nolu standardın yerine konuldu
IAS 28	İlgili Şirketlere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments in Associates)	3 nolu standardın yerine konuldu ve ayrıca yeniden formatlandı
IAS 29	Hiperenfasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)	Yeniden Formatlandı
IAS 30	Banka ve Benzeri Finansal Kurumlarının Finansal Tablolarının Açıklanması (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)	Yeniden Formatlandı
IAS 31	Ortak Girişimlerdeki Ticari İlişkilerin Mali Raporlanması 1991 (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)	Yeniden Formatlandı

Tablo 1 : Uluslararası Muhasebe Standartları - Uluslararası Muhasebe Standartlarının Güncel (Mevcut) Listesi ve Yürürlük Tarihi

Kaynak : A. Hayri Durmuş, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu, 1995, s.99.

- IAS 32: Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunuş (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)
- IAS 33: Hisse Başına Kazanç (Earnings per Share)
- IAS 34: Arafinansal Tabloların Raporlanması (Interim Financial Reporting)
- IAS 35: Durdurulan Faaliyetler (Discontinuing Operations)
- IAS 36: Varlıklardaki Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets)
- IAS 37: Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar ve Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
- IAS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)
- IAS 39: Finansal Araçlar: Kayıt ve Değerleme (Financial Instruments: Recognition and Measurement)
- IAS 40: Duran Varlıklara Yatırım (Investment Property)
- IAS 41: Zirai İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi (Agriculture)

2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Kapsadığı Konular :

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kapsadığı konular aşağıdaki gibidir⁴⁵:

- Muhasebe yöntemleri açıklanmalıdır. Temel muhasebe varsayımlarının dışında varsayımlarda bulunuyorsa, bu durum gerekçeleriyle birlikte açıklanmalıdır.
- Stoklar, tarihi maliyet veya net nakit değerinden hangisi düşüğe onunla değerlendirilmelidir. Tarihi maliyet ve net nakit değerinin nasıl hesaplanacağı bilgisi yine ilgili standartta verilir. Bu değerlendirme esaslarının finansal tablolardaki sunumunun nasıl olması gerektiği burada belirtilir.

⁴⁵ Fatih Yılmaz, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1994), ss. 11-14.

- Amortismanına tabi varlıkların nasıl amortismanına tabi tutulacağı belirtilir. Ayrıca aşağıdaki konuların finansal tablolarda açıklanmasını gerektirir :

. kullanılan amortisman yöntemi,

. kullanılabilir ömürler veya amortisman oranları,

. dönemin toplam amortisman miktarı,

. amortismanına tabi varlıkların amortisman düşülmezden evvelki değerleri

ve bu varlıklarla ilgili birikmiş amortismanlar.

- Finansal tabloları açık ve anlaşılır bir duruma getirebilmek için gerekli tüm önemli bilgiler açıklanmalıdır.

- İşletmenin bir muhasebe dönemi sonunda yayımlanması gerekli tablolardan biri de Nakit Akış Tablosudur. Bir dönemde elde edilen nakitlerin kaynakları ve kullanımları düzenli bir şekilde bu tabloda sunulmalıdır.

- Araştırma ve Geliştirme maliyetlerinin neleri içerdiği ve bunların nasıl muhasebeleştirileceği belirtilir.

- Koşullu belirsizliklerin ve bilanço tarihinden sonra meydana gelecek olayların neler olduğu ve bunlar hakkında yapılması gereken muhasebe kayıtları ve finansal tablo açıklamaları belirtilmektedir.

- Finansal tablolarda inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ya tamamlanma yüzdesi yöntemi ya da tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanılır.

Bu yöntemlerin nasıl uygulanacağı ve yapılması gereken açıklamalar belirtilmektedir.

- Gelir üzerinden alınan verginin hangi yöntemlere göre hesaplanıp muhasebeleştirileceği ve yapılması gerekli açıklama konuları belirtilmektedir.

- Dönen varlıklara ve kısa vadeli borçlara hangi kalemlerin dahil olduğu ve bunların sınıflama ilkeleri belirtilmektedir.
- Menkul kıymetleri halka arz edilmiş ve ekonomik öneme sahip işletmeler kendileri için önemli olan endüstriyel ve coğrafi bölümleri uluslararası muhasebe standardında belirtilen özelliklere göre raporlamalıdır.
- İşletmelerin enflasyonun etkilerini yansıtan bir muhasebe yöntemi kullandıkları zaman açıklamaları gereken bilgiler belirtilmektedir.
- Duran varlık, tesis ve teçhizatın kapsadığı varlıklar ve muhasebeleştirilmesi belirtilmektedir. Tarihi maliyet üzerinden duran varlık kalemlerinin inşa edilmesi veya üretilmesi, takas edilmesi ve elden çıkarılması durumunda yapılması gerekli kayıtlara değinilmektedir. Ayrıca, duran varlık, tesis ve teçhizatın yeniden değerlendirilmesi sonucunda yapılması gereken muhasebe kayıtları ve açıklamalarının neler olduğu belirtilmektedir.
- Uzun süreli kiralama ve finansman muhasebeleştirilmesi, faaliyet ve finans tipi kiralamalarda yapılması gereken muhasebe işlemleri belirtilmektedir. Varlıkların satışı ve geriye kiralanmasının muhasebeleştirilmesi de belirtilmektedir.
- Mal ve hizmet satışından elde edilen hasılatın hangi durumlarda tanınacağı belirtilmektedir.
- Emeklilik haklarının hangi yöntemlere göre muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda nasıl açıklanacağı belirtilmektedir.
- Devlet subvansiyonları ve diğer şekillerdeki devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve açıklanması belirtilmektedir.

- Yabancı para cinsinden işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, yabancı bir şirketin finansal tablolarının çevriminde, bağlı şirket konumundaki yabancı şirketin finansal tablolarının çevriminde ve işlemlerin açıklanmasında kullanılacak ilke ve esaslar burada belirtilmektedir.
- İşletme birleşmelerinde kullanılacak yöntemler ve bu işlemlerin gerektirdiği açıklamalar belirtilmektedir.
- Finansman giderlerinin hangi türlerinin, ne kadar süre ile ve nasıl muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.
- İlgili taraflar arasında gerçekleşen işlemler ve etkilerinin kamuya açıklanması belirtilmektedir.
- Yatırımların sınıflanması, muhasebeleştirilmesi, defter değerinin tespiti, değerlerindeki değişmelerin etkileri, elden çıkarılmaları, transferleri, gelirleri ve bunlara ilişkin istenen açıklamalar belirtilmektedir.
- Emeklilik yardımlarının muhasebeleştirilme şekilleri ve raporlanmasında uyulacak esaslar belirtilmektedir.
- Ana şirketin konsolidasyonunun (birleşmeyi) nasıl yapacağı, bağlı şirketlerin yatırımlarının nasıl muhasebeleştirileceği ve nelerin açıklanması gerektiği bu standartta belirtilmektedir.
- Konsolide (birleşik) finansal tablolar hazırlayan bir şirketin ilgili şirketlerindeki yatırımlarının nasıl muhasebeleştirileceği, hangi yöntemlerin kullanılacağı ve hangi konuların açıklanması gerektiği belirtilmektedir.
- Hiperenflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan bir işletmenin nasıl bir teknik kullanacağı ve neleri açıklayacağı belirtilmektedir.

- Banka ve benzeri finansal kuruluşların finansal tablolarını hazırlama ve sunma esasları ile açıklanması istenen konular belirtilmektedir.
- Ortak girişimli işletmelerle ana şirketin ticari ilişkilerinde uygulanacak muhasebe yöntemleri, ana şirketin mali raporlarını hazırlama şekli ve açıklanması istenen konular belirtilmektedir.

2.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Amacı

Bütün ülkelerin kendi finansal bünyelerine uygun muhasebe standartları bulunmaktadır. Günümüzde globalleşmenin bir sonucu olarak uluslararası şirketlerin oluşumu ve bu şirketlerin birden fazla ülkenin kanununa tabi olmaları, çıkar gruplarının muhasebe bilgilerine olan ihtiyaçlarını artırmıştır.

Finansal tabloların düzenlenmesinde uluslararası farklılıkların ortaya çıkması muhasebe bilgilerinin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta ve işletme dışı çıkar gruplarının- finansör, pay sahibi, yatırımcı gibi bilgi sahibi olmaları zorlaşmaktadır⁴⁶.

İşte uluslararası alanda çıkar gruplarının haklarını koruyabilmek ve onlara objektif ve tarafsız bir biçimde rapor sunabilmek ve böylelikle finansal tabloların dünya çapında kabul edilme ve gözlenme olanağını artırmak amacıyla uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası tüm ülkelerin ekonomik faaliyet sonuçlarının doğru olarak ortaya konulması ve

⁴⁶ F.Bilginoğlu, a.g.e., s. 5.

değerlendirilmesi Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (U.M.S.) oluşumu ile mümkündür⁴⁷.

U.M.S.' nin oluşturulma nedenlerinden biri de, çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmesi ve ticari ilişkilerin sorunlarını, muhasebe uygulamaları aracılığı ile elde edilmesidir.

2.6. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumun Gerekliliği ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumun Sağlayacağı Yararlar

Muhasebenin uluslararası uyumlaştırılmasında standartlar çok önemli fonksiyonlara sahiptirler. Standartlar muhasebenin araçlarıdır. Dünya ülkelerinin ticari ilişkilerinin gelişmesi ve giderek ekonomik blokların ortaya çıkması, çıkar gruplarının muhasebe bilgilerini değerlendirmeleri ve sonuçlarına göre hareket etmek istemeleri doğaldır. İşte bu nedenle muhasebenin ülkeler bazındaki standartları uluslararası standartlara entegre olma gerekliliğini ortaya koymaktadır⁴⁸.

Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu (USPK), Uluslararası Muhasebe Komitesi (UMSK) ile birlikte birçok ülkede uygulanabilecek finansal raporlamayı mümkün kılacak temel uluslararası muhasebe standartlarını geliştirecek bir proje üzerinde işbirliğine başlamışlardır⁴⁹.

⁴⁷ A. Özulucan , Z. Doğan, a.g.m. , s.117.

⁴⁸ Ü. Gökdeniz, a.g.e. , s. 1.

⁴⁹ Ufuk Mısırlıoğlu, Cemal İbiş, Muhasebe Standartlarında Küreselleşme, Vergi Dünyası, Sayı 215, Temmuz, 1999. s. 170.

Globalleşmeyle beraber dünyadaki tüm ülkeler hızlı bir kalkınma çabası içine girmişlerdir. Kalkınma hareketlerinin sonucu olarak da uluslararası bazda sermaye hareketleri de artmıştır. Uluslararası yatırımcıların yatırımda bulunabilmesi için U.M.S.'ye uyumlu, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gereği vardır. Ülkelerarası ekonomik ilişkilerin hızla gelişmesi, belirli muhasebe kurallarına uyma zorunluluğu ve bu ilişkilerde tarafların elde edilen bilgilerden aynı yoruma ve sonuca ulaşabilmeleri, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumu ile mümkündür⁵⁰.

Uluslararası muhasebe standartlarının en önemli yararını, muhasebede uluslararası düzeyde ortak bir dilin kullanımı, fon akımlarına yönelik kararların kolaylaşması ve bu nedenle de sermaye maliyetinin azalması biçiminde özetlemek mümkündür⁵¹. Bunların dışında uluslararası muhasebe standartları piyasada yatırımcılar açısından şeffaflığı artırmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının yararları şu şekilde sıralanabilir⁵²:

- U.M.S.'na uyumlu bir muhasebe bilgilerinden elde edilen sonuçlar, finansal tabloların en doğru ve en açık bir şekilde hazırlanmasının sağlayacaktır.

⁵⁰ A. Özulucan , Z. Doğan, a.g.m. , s.118.

⁵¹ Ö. Lalik, a.g.e., s. 31.

⁵² A. Özulucan , Z. Doğan, a.g.m. , s.118-119.

- Muhasebenin, kamuyu aydınlatması işlevini sağlıklı bir şekilde yerine getirmesi ile özellikle ekonomik alanda olmak üzere, siyasi, sosyal ve kültürel alanda ülkeler arası bütünleşmeler sağlanacaktır.
- Ülkeler arasında tüm ekonomik faaliyetlerin sonuçları daha sağlıklı bir şekilde tespit edilebilecektir.
- U.M.S.'na uyum, çok uluslu işletmelerin farklı muhasebe standartlarından doğan sorunlarının ortadan kalkmasına yardımcı olacaktır.
- U.M.S'I denetçilerin daha sağlıklı ve daha kolay denetim faaliyetlerinde bulunmalarına katkıda bulunur.

2.7. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Başarısı İçin Gerekli Şartlar

Ekonomik büyüme ve başarıda muhasebenin önemli bir rolü bulunmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelere yatırım finansmanı sağlayan kurumlar, verimli sermaye piyasalarının gelişmesini o ülkelere yatırım finansmanı sağlayan kurumlar, verimli sermaye piyasalarının gelişmesini o ülkelerdeki doğru ve güvenilir muhasebe uygulamalarına bağlamaktadırlar. Belirtilen bu durum gelişmiş ülkelerin mevcut durumlarını devam ettirmeleri ve gelişmelerini sürdürebilmeleri için de geçerlidir. Güvenli ve doğru muhasebe uygulamalarını uluslararası boyutta belli bir yere getirebilmek amacıyla hazırlanan muhasebe standartlarının başarılı olabilmesi ancak bazı şartların yerine getirilebilmesi ile mümkündür.

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Dünya'da genel kabul görmesi ve Bu nedenle yapılam uyum çalışmalarının başarılı olabilmesi için gerekli şartları şöyle özetleyebiliriz⁵³:

- Finansal bilgiler karşılaştırılabilir, şeffaf ve objektif olmalıdır.
- Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kullanıcıya sağlayacağı yararlar açıkça ortaya konulmalıdır.
- Kullanıcının bu standartların uygulanmasında katlanacağı maliyet ne olacağı açıklanmalıdır.
- Standartlar oluşturulurken muhasebne standartlarını oluşturan kurumlardan görüş alınmalı ve bu konuda ortak tartışmalar yapılmalıdır.
- Denetim standartlarının kalitesi mutlak surette yüksek tutulmalıdır.
- Finansal bilgiler mali analize imkan verebilecek açıklıkta olmalıdır.

Sonuç olarak dünyada yaşanan globalleşme döneminin bir sonucu olarak uluslararası ticari ilişkiler her geçen gün süratle gelişmekte ve bunun belirgin bir sonucu olarak da bir çok alanda olduğu gibi muhasebede de uluslararası entegrasyonun önemi ortaya çıkmış ve bu entegrasyonun bir parçası olan uluslararası muhasebe standartları ortaya çıkmıştır.

⁵³ Ufuk Mısırlıoğlu, 2. Uluslararası Muhasebe Standartları Konferansından İzlenimler, Vergi Sorunları, Sayı 116, Temmuz, 1998 s. 55.

2.8. Türkiye'deki Muhasebe Uygulamaları

Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının önce Fransa'nın sonra Almanya'nın ve daha sonra ise ABD'nin etkisi altında kaldığı gözlenmektedir.

Türkiye'de muhasebe daha çok devlet güdümünde olmuştur. Muhasebe meslek örgütleri 1989 yılına kadar etkin olamamışlardır. Meslek örgütleri ülke çapında kullanılacak muhasebe ilkeleri geliştirememişlerdir. Ülke ekonomisinin gelişiminde Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile nasıl öncülük ettiyse muhasebe konusunda da yine devlet öncülük etmiştir. Nitekim Türkiye'de sistemli, belirli bir hesap planına dayalı ilk muhasebe uygulaması Sümerbank tarafından 1930'lu yıllarda gerçekleştirilmiştir⁵⁴.

1992 yılında yayımlanan Maliye Bakanlığı Tebliği dışında ülkemizde finansal tabloların anlaşılabilirliği açısından büyük önemi olan bu muhasebe ilke ve standartlarına yönelik olarak yapılmış olan düzenlemeler sınırlı bir işletmeler grubunu kapsamaktadır. Bunların başlıcaları; 1972 yılında uygulamaya konan "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Hesap Sistemi" bünyesinde yer alan ilkeler, yine KİT'ler için 1977 yılında yürürlüğe giren maliyet muhasebesi ilkeleri, 1987 yılından itibaren Türkiye'de faaliyet gösteren bankalar için Türkiye Bankalar Birliği'nce hazırlanmış Tek Düzen Hesap Planı ve ayrıca Bankalar Mevzuatı ve T.C. Merkez Bankası düzenlemeleri içerisinde yer alan kurallar, Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın Sigorta ve Reasürans

⁵⁴ Erdoğan Arslan, "İlkelerine Kavuşan Muhasebe Uygulamalarına Doğru", Türkiye 13. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme, 1993.

Şirketleri için yayımladığı Tek Düzen Hesap Planı ve Sermaye Piyasası Kanuna tabi olan şirketler için 1989 yılı başında yayımlanan Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'dir. Bu sınırlı işletmeler grubu dışında kalan işletmeler için uyulması gereken muhasebe ilkelerine ilişkin bir düzenlemenin 1992 yılına kadar yapılmamış olması Vergi Usul Kanunu'nun muhasebeye ilişkin hükümlerinin uzun yıllar muhasebe ilkelerinin yerine ikame edilmesine neden olmuştur. Asıl amacı vergilendirme yöntemlerini belirlemek olan ve muhasebe ilkeleri belirlemek gibi bir amacı olmayan Vergi Usul Kanunu'nun kullanılması sonucunda hazırlanan finansal tablolar bilgi vermek yerine vergilendirmeye yönelik olmuştur⁵⁵.

Önemli bir gelişme de, 11.06.1990 tarihli Resmi Gazete'de Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne ilişkin yönetmeliğin yayımlanmasıyla meydana gelmiştir. 3568 Sayılı Kanun'un 33, 50 ve Geçici 4'üncü maddeleri hükümlerine dayanılarak hazırlanan bu yönetmeliğin 1'inci maddesinde de belirtildiği gibi muhasebe denetim alanında ilke ve standartlar belirleme yetkisi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) verilmiştir. 1994 yılında TÜRMOB bu yetkiye dayanarak, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu (TMUDESK) kurmuştur. TMUDESK'in kuruluş amacı; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, dengeli ve karşılaştırılabilir nitelikte olmaları için

⁵⁵ Göksel Yücel, Globalleşen Dünyada Türk İşletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 2, 1993, s. 16.

ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için denetim standartlarını saptamak ve yayımlamaktır. TMMOB'un genel kurulu 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 muhasebe standardına ilişkin taslakların "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)" olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Standartların kabul edildiği ve ülkemizin il etapta 11 standarda kavuştuğu 14 Nisan 1996 günü muhasebe mesleği için tarihi bir gündür. Bu standartlar 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu standartların saptanmasında, saptanan standartların Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması ve Türk ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ile ilgili gereksinimleri gözönünde bulundurulmuştur⁵⁶.

2.8.1. Türkiye Muhasebe Uygulamalarını Düzenleyen Mevzuatlar

Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını düzenleyen mevzuatları başlıklar altında şöyle toplamak mümkündür.

- Türk Ticaret Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği (Seri: XI:1)
- Bankalar Kanunu ve Muhasebe Düzeni
- Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle İlgili Muhasebe Düzeni

⁵⁶ TMMOB, Türkiye Muhasebe Standartları 1997, Ankara: TÜRMOB Yayın No.: 32,

- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

2.8.1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Uygulamaları

Amacı ekonomik faaliyetlerde düzeni sağlamak ve bu amaçla üçüncü kişilerin haklarını korumak olan 29 Haziran 1956 tarihinde kabul edilen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin muhasebe düzeninden ziyade işletmeler arasındaki ticaret hukukunu düzenlemiştir. Bu kanunda işletmelerin tutmaları gereken kayıtlar ve defterler ticaret hukukuna temel teşkil edecek şekilde belirtilmiştir. Belgelerin tevsiki ve saklanması gibi hususlar ele alınmıştır. Ayrıca işletme türleri ve düzenlemeleri yine bu kanunla belirlenmiştir. Muhasebede kullanılacak defterler, amortisman ayırma ve değerlendirme gibi bir kaç yöntemden bahsetse de genel olarak ortaya standartlar koymamıştır⁵⁷.

Kanunda yer alan ticari işletmelerin hesaplarına ilişkin özel hükümlerin anonim ortaklık hesapları Maliye Bakanlığı Tek Düzen Hesap Sistemi ile hükümsüz kılınmıştır⁵⁸.

⁵⁷ N. Akdoğan, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Türkiye'deki Mali Tablo Düzenlemelerine Etkileri, Türkiye 13. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1993.

⁵⁸ Fahir Bilginolu, Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslararası Muhasebe, Yönetim, Yıl: 7, Sayı:24, Haziran 1996, s. 5.

2.8.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Muhasebe Uygulamaları

Amacı devletin hakkını korumak olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (V.U.K.), işletmelerin gelirlerini vergilendirmeye yönelik hazırlanmıştır. Bu sebeple V.U.K., vergi matrahının devletin ekonomi politikalarına uygun şekilde belirlenmesini sağlayacak hükümler getirmiştir. Tutulması gereken defterler, kayıt şekilleri, şüpheli alacaklar, amortisman, değerlendirme gibi konular V.U.K.'da ele alınmıştır. 1992 yılında yayımlanan Maliye Bakanlığı Tebliği'ne kadar Türkiye'de muhasebe ilkeleri düzenlenmediği için V.U.K. hükümleri muhasebe ilkeleri yerine kullanılmıştır. Bu hükümlerin kullanılması sonucunda hazırlanan finansal tablolar, sadece devlet açısından vergi almak amacıyla kullanılabilen diğer işletme ilgililerine bilgi vermekten uzak bir hale gelmiştir. Ancak, şunu da belirtmek gerekir ki; Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği de yine V.U.K. içinden doğmuştur. Çünkü Maliye Bakanlığı adı geçen tebliği, 213 sayılı V.U.K.'nın 175 ve Mükerrer 257. maddelerinin Bakanlık'na verdiği yetkiye dayanarak hazırlamıştır.

2.8.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'nde Muhasebe Uygulamaları

1981 yılında yürürlüğe giren ve 1992 yılında 52 maddesinden 37'si revize edilen Sermaye Piyasası Kanunu, öncelikle halka açık anonim ortaklıklarla

ilintili olarak Ticaret Kanununu tamamlamaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu, kanuna tabi anonim ortaklıkları “menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklık” şeklinde tanımlayarak, bunlara özel hükümler getirmiştir. Söz konusu yasa ile kamuyu aydınlatma konusunda Amerikan modeli benimsenerek yatırımcıların korunması temel amaç kabul edilmiştir⁵⁹.

Yasada yer alan hükümlerin muhasebeyle ilişkili hale getirilmesi 1989 ve 1990 yıllarında yayımlanan Tebliğler ile sağlanmıştır. Bu yolla, Tek Düzen Muhasebe Sistemi yürürlüğe girmeden önce, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi anonim ortaklıklar için çağdaş bir muhasebe hukuku oluşturulmuş ve vergi yasalarının muhasebe üzerindeki etkisi sınırlandırılmıştır. Şöyleki; Sermaye Piyasası Kurulu’nca belirlenen uygulama standartları Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarıdır. Bu standartların vergi mevzuatında yer alan değerlendirme ilke ve kurallarıyla direkt olarak ilgisi bulunmamaktadır. Çünkü, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları, yönetim muhasebesi ve vergi muhasebesinin değil finansal muhasebenin standartlarıdır. Genel muhasebenin konusu ise kamuyu aydınlatma amacıyla hazırlanacak mali tablo ve raporlardır. Dolayısıyla, kamuyu aydınlatma bir anlamda Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının da amacını oluşturmaktadır⁶⁰.

Mali tabloların Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve en az diğer iki gazetede ilan edilmesi öngörülmüştür. Ayrıca kâr dağıtımında özel bir hüküm konularak asgari kâr payı belirlenmiştir.

⁵⁹ F.Bilginoğlu, a.g.e., s. 5.

⁶⁰ Fatih Dural, Türkiye Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Unsurlar (Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Sorunları, Türkiye Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, Silivri 6-8 Nisan 1995, s. 67.

2.8.1.4. Bankalar Kanunu ,Muhasebe Düzeni ve Uygulamaları

1987 yılından itibaren Türkiye’de faaliyet gösteren bankalar için Türkiye Bankalar Birliği’nce hazırlanmış Tek Düzen Hesap Planı ve ayrıca Bankalar Mevzuatı ve T.C. Merkez Bankası Düzenlemeleri içerisinde yer alan kurallar, bankaların muhasebe düzenine yön vermektedir. T.C. Merkez Bankası’nın Türkiye’de faaliyet gösteren bankaları denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarından talep ettiği bağımsız denetim çalışmalarının Uluslararası Muhasebe Standartları’nın dikkate alınarak yapılması isteği ise, bu standartların ülkemizdeki resmi nitelikteki kullanımına ilk örneği teşkil etmektedir.

2.8.1.5. Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle İlgili Muhasebe Uygulamaları

Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Sigorta Murakabe Kanunu’na tabidirler. Ayrıca, Türk Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği de çeşitli düzenlemeler getirmiştir. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin, 510 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik Sigorta Murakabe Kanunu’nun 39’ncü maddesinin a fıkrası uyarınca düzenlemek zorunda oldukları bilanço ve kar/zarar cetvellerinde yeknesaklığın sağlanması amacıyla T.C. Başbakanlık Hazine ve Dış Müsteşarlığı 31.12.1993 tarihi itibarıyla düzenlenerek kullanılmaya başlanan tip bilanço ve kar/zarar cetvelleri vardır.

2.8.1.6. Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki Muhasebe Uygulamaları

Maliye Bakanlığı, V.U.K'nun 175'inci ve Mükerrer 257'inci maddelerinin kendisine verdiği yetkilere dayanarak 1992 yılının son günlerinde Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği, Sıra No:1'i yayımlayarak, tüm ülkeyi kapsayan bir tek düzen muhasebe uygulaması başlatmıştır⁶¹.

Yeni muhasebe sisteminin uygulama esaslarını düzenleyen ve yürürlüğe koyan Tebliğ'de muhasebe usul ve esasları beş bölümde toplanmıştır⁶²;

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve hesap planı açıklamaları.

Görüldüğü gibi, yayımlanan Tebliğ, kullanılacak hesapların adlarını, işleyişini, mali tabloların sayısını ve maddi içeriklerini ve bunlarla ilgili ilke ve kuralları kapsadığından, muhasebe sürecinin hukuki alt yapısını oluşturmuştur.

Öngörülen sistemle kapsanan, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerdir, "birinci sınıf tüccar" diye de anılan bu grup V.U.K.'nun 117.

⁶¹ Resmi Gazete, 26.12.1992 - Mük: 21447.

⁶² Fahir Bilginoğlu, Tek Düzen Muhasebe Sistemi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 1-2, 1991, s. 6.

maddesinde belirtilmiştir. Ancak, bilanço esasına göre defter tutmakla beraber, faaliyet konuları, itibariyle farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda olan;

- Banka ve sigorta şirketleri,
- Özel finans kurumları,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları,

yalnızca “muhasebenin temel kavramları”na, “muhasebe politikalarının açıklanması”na ve “mali tablolar ilkeleri”ne uymakla yükümlü tutulmuştur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise Tebliğ’in kapsamına girmemekle birlikte “muhasebenin temel kavramları”na uymakla yükümlü tutulmuştur⁶³.

2.9. Türkiye Muhasebe Standartları

Muhasebe standartlarının saptamak amacıyla ülkemizde 1994 yılında TMMOB kurulmuştur. TMMOB’in amacı, tüm ülkede, faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tabloların düzenlenmesine esas olan muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca TMMOB’in diğer önemli bir görevi ise meslek mensuplarının, mali tablolarının bağımsız denetimine esas alacakları denetim standartlarının saptamaktır⁶⁴.

⁶³ F. Bilginoğlu , a.g.e.s 6.

⁶⁴ Nejat Tenker, Finansal Muhasebe, Gazi Basımevi, Ankara,1999, s. 5.

TMUDESK kurulduğundan bugüne kadar Türkiye Muhasebe Standartları adı altında aşağıda yer alan 15 adet standardı yayınlamıştır.

- TMS-1 : Finansal Tabloların Sunuluğu
- TMS-2 : Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- TMS-3 : Nakit Akış Tabloları
- TMS-4 : Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
- TMS-5 : Konsolide Finansal Tablolar
- TMS-6 : İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS-7 : Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS-8 : Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- TMS-9 : Amortisman Muhasebesi
- TMS-10 : Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
- TMS-11 : Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- TMS-12 : Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS-13 : Stoklar
- TMS-14 : Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS-15 : Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasında, IASC gibi TMUDESK’inde yaptırım gücü yoktur. Bu durum ise standartların uygulanma şansını azaltmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları temel alınarak TMMOB tarafından hazırlanan muhasebe standartlarından ilk 11 adedi 1.1.1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra yapılan çalışmalara bu sayı 15'e ulaşmıştır.

Halen yayınlanmış Türkiye Muhasebe Standartları :

TMS- 1: Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu standart, finansal tabloların düzenlenmesinde ve incelenmesinde temel finansal tabloların açıklanma esaslarını belirler.

TMS- 2 : Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

Bu standart, son üç yıllık enflasyon oranı %100'e yakın ya da bu oranın üstünde ise yüksek enflasyonun var olduğunu kabul eder. Bu durumda, finansal tablolar dönem sonundaki liranın satın alma gücüne göre düzeltilir. Düzeltme işleminde Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Türkiye geneli için yayımlamış olduğu toptan eşya ve fiyat endeksleri esas alınır.

TMS- 3 : Nakit Akış Tabloları

Bu standart, dönemle ilgili nakit akışlarının işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olmak üzere üç grupta raporlanmasını öngörür.

TMS- 4 : Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler

Standart, brüt satışlar (mal ve hizmet satışları) ile diğer olağan gelir ve karlardan doğan gelirin muhasebeleştirme esaslarını belirler. Gelirlerin ne zaman tahakkuk ettirileceği ile gerçeğe uygun değer kavramına açıklık getirir.

TMS- 5 : Konsolide Finansal Tablolar

Standart, bir şirketler topluluğuna dahil ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların ve kontrol gücüne sahip olunan iştiraklerin ve diğer ortaklıkların varlık, borç, sermaye, gelir ve giderlerinin bir ortaklık şeklinde gösterilerek finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi verilmesini sağlar.

TMS- 6 : İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

Bu standarda göre, yatırımlar özkaynak ve maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilir. Önemli etkinliğin olduğu iştirakler özkaynak yöntemine ve konsolidasyon ile özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilme yöntemi kapsamı dışında şirket yatırımları maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilir.

- **Özkaynak Yöntemi:** Yöntemde, iştirak önce maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Daha sonra bu tutar, yatırım yapılan ortaklığın özkaynağından yatırımcının payına düşen kısmı gösterecek şekilde düzeltilir.
- **Maliyet Yöntemi:** Yöntemde, yatırımlar maliyet değeri ile muhasebeleştirilir. Yatırımcıya ait kar payları ise gelir tablolarında gösterilir.

TMS- 7 : Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

Bu standart geçici yatırımlar ile uzun vadeli yatırımlara ilişkin muhasebeleştirilme ilkelerini kapsar.

TMS- 8 : Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Bu standart, maddi, maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kriterleri ortaya koyar.

TMS- 9 : Amortisman Muhasebesi

Bu standart, maddi, maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlıklara ilişkin amortismanların muhasebeleştirilmesi ilkelerini ve yöntemlerini içerir.

TMS-10 : Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar Ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Bu standardın içerdiği ilkeler ve esaslar, gelir tablosu ve olağan faaliyetlerden doğan kalemlerin gösterilmesine, temel hatalara, muhasebe tahminlerindeki ve politikalarındaki değişikliklere uygulanır.

TMS-11 : Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

Bu standart, farklı endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerin finansal bölümlere göre raporlanması esaslarını içerir. Bu standart, net kar veya zararı etkileyen bazı kalemler ile durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalarla ilgilidir.

TMS-12 : Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu standart, yabancı işletmelerdeki net yatırımın finansal korunmasına karşılık yüklenilen ve yabancı paraya dayalı borçlardan kaynaklanan, kur farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir.

TMS-13 : Stoklar

Bu standart, tarihi maliyet sistemi içinde stoklara ilişkin muhasebe işlemlerini açıklar. Standart işletmenin olağan faaliyetleri gereği elde bulundurulan ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar ve diğer stokların tarihi maliyet esasına göre muhasebeleştirilmesini ve değerlemesini kapsar.

TMS-14 : Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu standart, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamaları açıklar. Bu standart sadece borçlanma maliyetlerine uygulanmakta olup, öz kaynak maliyetlerini kapsamamaktadır.

TMS-15 : Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

Bu standart, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında ne zaman aktif olarak ne zaman gider olarak raporlanacağı konusundaki esasları belirler.

2.10. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Doğuşu ve İşlevleri

TMUDESK uluslararası standartlara uyum içinde Türkiye Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere, TURMOB tarafından 09.02.1994 tarihinde kurulmuştur. TMUDESK'in amacı tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe uygulamalarında tek düzeni gerçekleştirmektir. Kurul bir diğer amacı ise meslek

mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır⁶⁵.

TMUDESK, Türkiye’de muhasebe ve denetim faaliyetleri ile ilgili kuruluşlardan oluşmaktadır. TMUDESK’in oluşum biçimi ve çalışma yöntemleri uluslar arası muhasebe standartları komitesinin oluşum biçimi ve çalışma yöntemine uygundur⁶⁶.

2.11. Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu’nun Oluşumu, Amacı ve Çalışma Yöntemi

Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi, yüzyıllara dayanır. Önceleri devlet hesaplarına yönelmiş olan muhasebe ticaretin gelişmesi ile özel ve kamuya ait işletmelerin ekonomik faaliyetlerini kavramaya başlamış ve ağırlıklı olarak bu alanda gelişmiştir⁶⁷.

Türkiye’de 19.YY sonlarına doğru muhasebeye ilişkin yapıtlar ortaya çıkmış ve muhasebe dilinin gelişmesinde Fransa muhasebe sistemi ile Alman muhasebe sistemi etkili olmuştur.

1950 ‘li yıllarda Vergi Usul Kanunu ve revize edilmiş Türk Ticaret Kanunu muhasebeye ilişkin hükümleri, muhasebe dilinin yerleşmesine ve gelişmesine yasal bir zemin hazırlamıştır. Yalnız ekonomik faaliyetlerin gerekleri

⁶⁵ TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TURMOB Yayınları, Ankara, 2000.

⁶⁶ Masum Türker, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun Doğuşu ve İşlevleri, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir, 1996, s. 1.

⁶⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, a.g.e.s. 2.

Vergi Hukuku'ndaki anlayıştan farklı olduğundan muhasebe dilinde farklılaşmalar ortaya çıkmıştır.

1942 yılında bu farklılığı ortadan kaldırabilmek amacıyla Türkiye Muhasebe Uzmanları (TMUD) kurulmuştur. TMUD özel sektörün hızla gelişimine bağlı olarak gerek ülke içinde gerekse de ülke dışında muhasebe kurallarının oluşması ve standartların oluşumu için yoğun çaba sarfetmiştir. Ülke dışında yapmış olduğu çalışmalarda 1973 yılında kurulan “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na “ kurulun ortak üyesi olarak katılmıştır. TMUD Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlandıkça Türkçe metinlerin İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayınlanmasını sağlamıştır⁶⁸.

1989 yılında 3568 sayılı yasa ile özel bir statüye kavuşan muhasebe mesleğinin en üst kurumu olan TÜRMOB tarafından TMUDESK 09.02.1994 tarihinde kurulmuştur. Kurul üyelerinin sayısını 60'la sınırlandırmıştır. Bu üyeler, TÜRMOB ile ilgili kuruluşların temsilciliklerinden oluşmaktadır. TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyetle bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir⁶⁹.

TMUDESK'in kuruluşu ve amacı, yönergenin birinci maddesinde yer aldığı gibi “ denetlenmiş mali tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal

⁶⁸ Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1992.

⁶⁹ TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TURMOB Yayınları, Ankara, 2000.

muhasabe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasabe standartları ile muhasabe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

TMUDESK'in muhasabe standartlarını saptama ile ilgili amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir⁷⁰.

- a) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına esas alınacak muhasabe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak,
- b) Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslar arası Muhasebe Standartları arasında uyum sağlamak,
- c) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimleri göz önünde bulundurmak,
- d) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasabe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonu ile ilgili çalışmalar yapmak,
- e) Ülke Muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasabe kavram ve terimlerinden muhasabe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktır.

TMUDESK'in 09.02.1994-17.08.1999 tarihleri arasında yapmış olduğu birinci dönem çalışmalarının sonucunda 14.04.1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağının " Türkiye Muhasebe Standardı" olarak kabulüne oybirliği ile karar verilmiştir. Bu standartlar 01.01.1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kurul 17.06.1999 tarihinde yapmış olduğu toplantı sonucunda

⁷⁰ Yüksel Koç Yalkın, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Sempozyumu II, İzmir, 1997.

01.01.2000 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe Standartlarını 15 adete çıkarmıştır.

TMUDESK'in çalışma yöntemine baktığımız zaman, TMUDESK kurul üyelerinin salt çoğunluğu ile toplanır. Kurul'da oylama yazılı veya el kaldırma şeklinde gerçekleşmektedir. Kararlar basit çoğunlukla alınmaktadır. Hazırlanacak olan Muhasebe Standartları listesi Kurul tarafından belirlendikten sonra, Kurul'da her standart için en az üç kurul üyesinden oluşan " Standart Komisyonu" belirlenerek ön taslakların hazırlanması için uygun bir süre verilir. Hazırlanan ön taslaklar TÜRMOB yönetim kuruluna gönderilir. TÜRMOB yönetim kurulu en geç bir ay içinde ön taslakları kendi görüşleri ile birlikte kurul üyelerine dağıtır. Tartışmalardan sonra ön taslak aynen veya karşı önerisi ile oylanır. Beşte üç çoğunlukla kabul edilen taslaklar TÜRMOB üyelerine ve bağlı odalara dağıtılır. Yayınlanan standart taslaklar üzerinde ilgililerin görüş bildirmesi için son görüş bildiri tarihi saptanır. Bu süre içerisinde yorum ve öneriler üyelerin en az üçte ikisi tarafından onaylanırsa yayınlanır ve standartta belirtilen günden itibaren yürürlüğe girer⁷¹.

Standartlar, muhasebenin temel kavramları, mevcut uygulamalar ve uluslar arası standartlar gözetilerek hazırlanırlar.

TMUDESK kurulduğu gün yaptığı seçimle kurul üyeleri arasından başkan, sekreter ve iki sekreter yardımcısı olmak üzere 4 kişilik bir yürütme kurulu oluşturmuştur. Bunun dışında bir denetim standartları komitesi ile

⁷¹ Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, s.5.

aşağıdaki muhasebe standartları ile ilgili 30 adet muhasebe standartları komitesi kurulmuş olup bunlar aşağıda verilmiştir⁷².

1-Muhasebe yöntemlerinin açıklanması standardı

2-Tarihi maliyet sistemi içinde stokların değerlendirilmesi ve sunulması standardı

3-Konsolide finansal tablolar standardı

4-Amortismanların muhasebeleştirilmesi standardı

5-Finansal tablolarda açıklanması gerekli bilgiler standardı

6-Değişen fiyatlar karşısında muhasebe uygulaması standardı

7-Finansal durumda değişmeler tablosu standardı

8-Olağanüstü ve önceki dönem kalemleri ve muhasebe yöntemlerindeki değişiklikler standardı

9-Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi standardı

10-Bilanço kalemlerindeki koşullu belirsizlikler ve bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar standardı

11-İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi standardı

12-Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi standardı

13-Dönen varlıkların ve kısa vadeli borçların sunulduğu standardı

14-Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması standardı

15-Değişen fiyat seviyelerinin etkisini yansıtan bilgiler standardı

16-Duran varlıklar tesis ve donanımının muhasebeleştirilmesi standardı

17-Kira sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi standardı

⁷² T.M.U.D.E.S.K., a.g.e., s. iii.

18-Hasılatın tanımı standardı

19-Emeklilik haklarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda açıklanması standardı

20-Devlet sübvansiyonları ve devlet yardımının açıklanmasıyla ilgili muhasebe standardı

21-Kur değışmelerinin etkilerinin muhasebesi standardı

22-Finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi standardı

23-Yatırımların muhasebeleştirilmesi standardı

24-Emeklilik ve yatırım planlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması standardı

25-Konsolide finansal tablolar ve bağı şirket yatırımlarının muhasebeleştirilmesi standardı

26-İlgili şirketlerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi standardı

27-Hiperenfasyonlu ekonomilerde mali raporlama standardı

28-Banka ve benzeri finansal kurumların finansal tablolarını açıklamaları standardı

29-Ticari kardan vergi matrahına geçilmesi standardı

30-İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi standardı.

Ayrıca yürürlükte olan Uluslar arası Muhasebe Standartları ile Türkiye’de uygulama alanı en geniş olan Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki muhasebe uygulamaları karşılaştırılmıştır⁷³.

⁷³ A. Özulucan , Z. Doğan, a.g.m. , s.11.

2.12. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği İçin Gerekli Koşullar

TMS'nin Türkiye'de yaygın olarak benimsenmesi ve tüm finansal bilgi kullanıcıları için geçerli olabilmesi için bazı sorunların çözümlenmesi gerekir. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz⁷⁴.

1. TMS'nin bağımsız bir kurul olarak tüzel kişiliği hukuken sağlanmalı ve standartların uygulamaya konmasında yaptırım gücü olmalıdır, standartları hazırlayıp yayınlama yetkisi sadece bu kurulun olmalıdır. Maliye bakanlığı, SPK, Hazine, Bankalar Birliği farklı farklı muhasebe standartları yayınlamamalıdır. Söz konusu kuruluşların ihtiyaçları TMS tarafından çıkarılacak muhasebe standartları ile sağlanmalıdır.
2. Mevzuattan kaynaklanan sorunlar giderilmelidir, muhasebe olaylarının kayıtlara alınmasında, yapılan değerlendirme işlemlerinde çeşitli mevzuatlarda hükümler bulunmaktadır. Söz konusu hükümler Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslardan farklılıklar göstermektedir. Bu yüzden bu farklılıkların biran önce giderilmesi gerekmektedir.
3. Finansal bilgi kullanıcıları TMS'yi benimsemeli ve bu standartlara göre hazırlanacak finansal tablolara rağbet etmelidirler, tüm Türkiye'deki kişi ve kurumlar TMS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları kullanmalıdırlar.

⁷⁴ Nalan Akdoğan, Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Sorunları, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir.

4. Muhasebeciler TMS'nin nasıl uygulanacağı hususunda bilgilendirilmeli ve eğitimden geçirilmelidirler.
5. Mali müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler, Denetçiler, Teftiş Kurulları, Muhasebe uygulamalarının TMS esaslarına göre yapılıp yapılmadığını denetlemelidirler.

Sonuç olarak ülkemizde muhasebe uygulamaları alanında yetkiye sahip olan Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Bankalar Birliği gibi kuruluşların TÜRMOB ve TİMÜDESK tarafından oluşturulan çalışmalara destek vermeleri ikibinli yıllarda aynı finansal dilin kullanılacağı bir ortamda atılmış olan en büyük adım olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONYA BÖLGESİNDE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASINA YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Araştırmamızda SM, SMMM, YMM'lerin muhasebe standartlarının uygulanabilirliği konusundaki görüşlerine yer verilmiş ve alınan görüşler analiz edilip yorumlanmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı, muhasebe kuramında çok önemli bir yere sahip olan muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini analiz etmek ve ampirik araştırma ile ulaşılabilecek verileri yararlı ve aydınlatıcı bulgulara dönüştürmektir. Ayrıca muhasebe standartlarının uygulanabilmesi için eğitim konusuna yeterince önem verilmesi gerekliliğini ortaya koymak, uygulamada yanlışlık ve aksaklıklarla karşılaşmamak için nelerin yapılması gerekliliğini saptamak, eksik yönlerin belirlenmesine ve buna göre alınabilecek önlemlerin neler olması gerektiğine değinilmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırmada Kullanılan Yöntem ve Araştırmanın Uygulanma Biçimi

Araştırmada, öncelikle literatür taraması yapılmıştır. Bu bağlamda, bilimsel kitaplar, uluslararası ve ulusal süreli yayınlar, temel ansiklopediler ve İnternet dokümanları değerlendirilmiştir.

Araştırmada yöntem olarak “ Anket “ yöntemi seçilmiştir. Buna dayanılarak 18 sorudan oluşan bir anket formu hazırlanmıştır. Hazırlanan taslak anket formu, araştırmanın danışmanı, konunun uzmanı akademisyenler, ve muhasebe mesleğini icra edenler tarafından gözden geçirilip değerlendirilmiş, eleştiriler ve öneriler doğrultusunda anket formuna son hali verilmiştir. Anket Konya ilinin merkez ilçeleri olan Meram, Karatay, Selçuklu ilçelerinde faaliyette bulunan SM, SMMM ,YMM’ler arsında “iradi seçim “ yöntemi ile yapılmıştır.

Muhasebe meslek elemanları için ortalama 90 anket formu hazırlanmıştır. Ancak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından alınan merkezdeki işyerleri adreslerinde bazen meslek elemanı olarak çalışan ve ankete cevap vermesi gereken kişiler yerinde bulunmadığından yada bulunsa bile bu kişilerin anketi cevaplamamayı tercih etmelerinden dolayı sadece 61 anket cevaplandırılmıştır. 16 ankete cevap verilmemiş ayrıca 8 anket verilen cevaplardaki tutarsızlık nedeniyle ilgisiz kişilerce cevaplandırıldığı sonucuna varılarak değerlendirme dışında tutulmuştur. Buna göre anketi cevaplandırma oranı yaklaşık % 67.7 olup bu oran anket çalışması için oldukça iyi kabul

edilebilecek bir orandır. Bu sonuç Konya bölgesinde muhasebe mesleğini icra edenlerin, muhasebe standartlarının uygulanması konusundaki hassasiyet ve özenin açık bir ifadesidir.

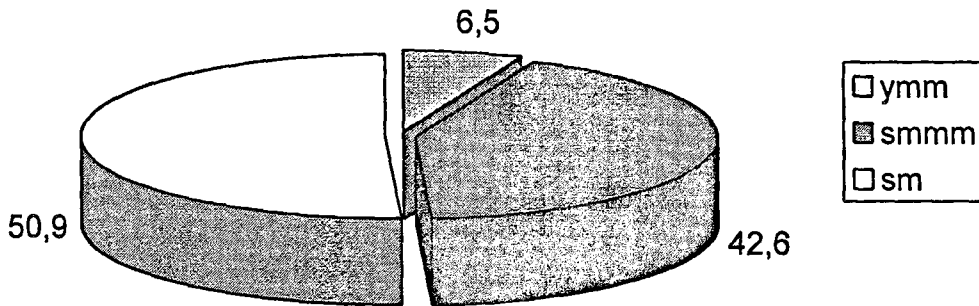
Anketler daha sonra toplu bilgiler haline getirilerek bilgisayara yüklenmiş ve bir istatistiksel değerlendirme yöntemi olan SPSS ile değerlemeye tabi tutulmuştur. Daha sonra bu yolla elde edilen sonuçlar arasında çeşitli korelasyonlar kurularak bir takım yorumlar çıkarılmaya çalışılmıştır.

3.3. Araştırma Bulgularının Yorumlanması

Tablo-2 : Ankete Katılanların Meslek Grubu Olarak (uzmanlık alanı)

Dağılımı

Meslek	Katılanların Sayısı (n)	Yüzdesi (%)
YMM	4	6.5
SMMM	26	42.6
SM	31	50.9
TOPLAM	61	100



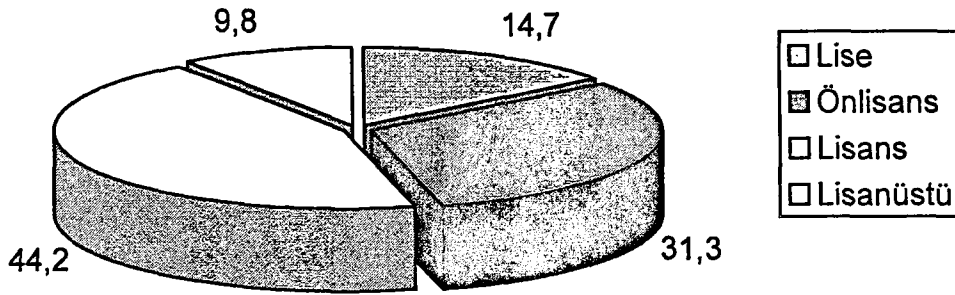
Grafik-1 : Ankete Katılanların Meslek Grubu Olarak (uzmanlık alanı)

Dağılımı

Yorum : Buna göre, yapılan anketlere cevap veren 61 kişiden 4'ü YMM, 26'sı SMMM, 31'i ise SM'dir. Bu ise ankete cevap verenlerin ağırlığının SM ve SMMM'ler olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo-3 : Ankete Katılanların Öğrenim Durumu

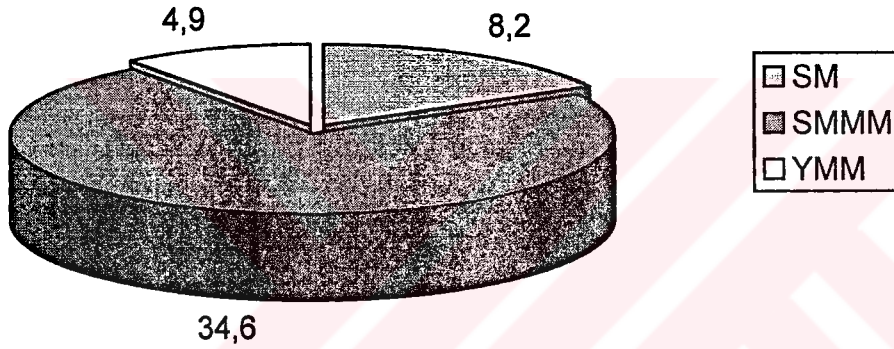
	Lise	Önlisans	Lisans	Lisansüstü	Toplam
YMM+SMMM+S M	9	19	27	6	61
Yüzde (%)	14,7	31,3	44,2	9,8	100



Grafik-2 : Ankete Katılanların Öğrenim Durumu

Tablo-4 : Meslek Elemanlarının Ünvanlara Göre Öğrenim Durumu Dağılımı

Unvan/Öğr.Dur.	Lise	Önlisans	Lisans	Lisansüstü
SM	12 % 19.7	14 % 22.9	5 % 8.2	----
SMMM	----	----	21 % 34.6	5 % 8.1
YMM			3 % 4.9	1 % 3.6

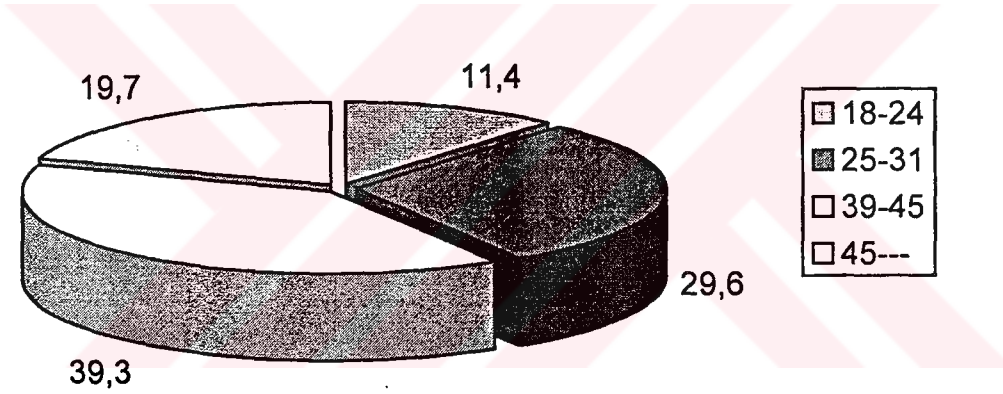
**Grafik – 3: Meslek Elemanlarının Ünvanlara Göre Öğrenim Durumu Dağılımı**

Yorum : Buna göre SM'lerin çoğu önlisans ve lise mezunu iken SMMM'lerin hepsi lisans mezunudur. Ankete cevap verenlerin içinde sadece 6 kişi yüksek lisans yapmıştır. Yukarıdaki tabloda SM'lerin yeterli düzeyde eğitime sahip olmadıkları ve bu yüzden de muhasebe biliminde ortaya çıkan yeni gelişmelere ayak uyduramadıkları göstermektedir. Bu durum Üniversite- Odalar işbirliği ile meslek elemanlarına yeterli bir eğitim öğretim programı uygulanmak suretiyle giderilebilir. Ayrıca SMMM'ler ve YMM'ler muhasebe konusunda lisansüstü

çalışma yaparak kendi alanlarında uzmanlaşmaya gitmelidirler. Böylece ufuklarının açılmasını ve eskiyen teorik bilgilerinin yenilenmesini sağlayabilirler.

Tablo- 5: Ankete Katılanların Yaş Grubu Olarak Dağılımı

Yaş	Katılanların Sayısı(n)	Yüzde (%)
18-24	7	11.4
25-31	18	29.6
39-45	24	39.3
45- -	12	19.7
Toplam	61	100

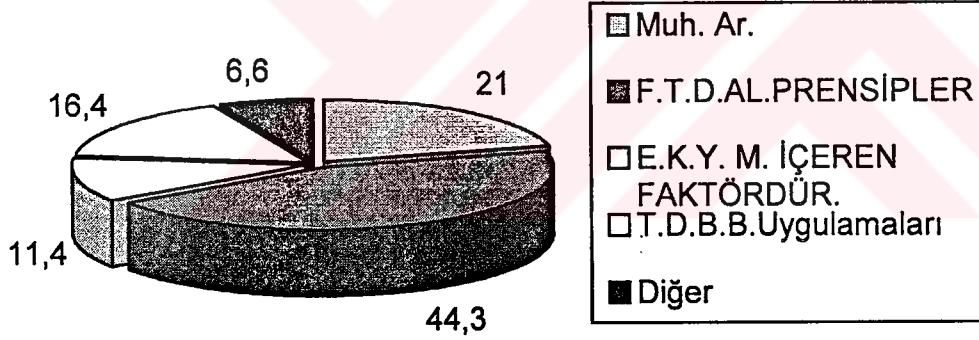


Grafik- 4 : Ankete Katılanların Yaş Grubu Olarak Dağılımı

Yorum : Buna göre; gönderilen anketlere cevap veren 61 kişiden meslek elemanlarının yaş profiline bakıldığında yaş dağılımı ağırlıklı olarak 25-45 aralığındadır. (42 kişi ve toplamın yaklaşık %69'unu temsil etmektedir.) Bunun anlamı; meslek elemanlarının genellikle orta yaş grubunda olduğu şeklindedir. Bu grup eğitilebilir bir yaş grubu olup, muhasebe alanındaki yeni gelişmelere ve değişikliklere uygulanabilir durumdadır.

Tablo-6: Muhasebe Standartlarının Tanımlanması

Tanımlar	Katılanların Sayısı (n)	Yüzde (%)
Muhasebenin Araçlarıdır.	13	21
Finansal Tabloların Düzenlenmesi Ve Sunulmasında Temel Alınacak Prensiplerdir.	27	44,3
Edinilmesi, Kullanılması Ve Yönetilmesi Maliyet İçeren Bir Faktördür.	7	11,4
Ticari Bir Değer Elde Etmek İçin Gerçekleştirilen Bilimsel Bakış Ve Uygulamalarıdır.	10	16,4
Diğer...	4	6,6
Toplam	61	100

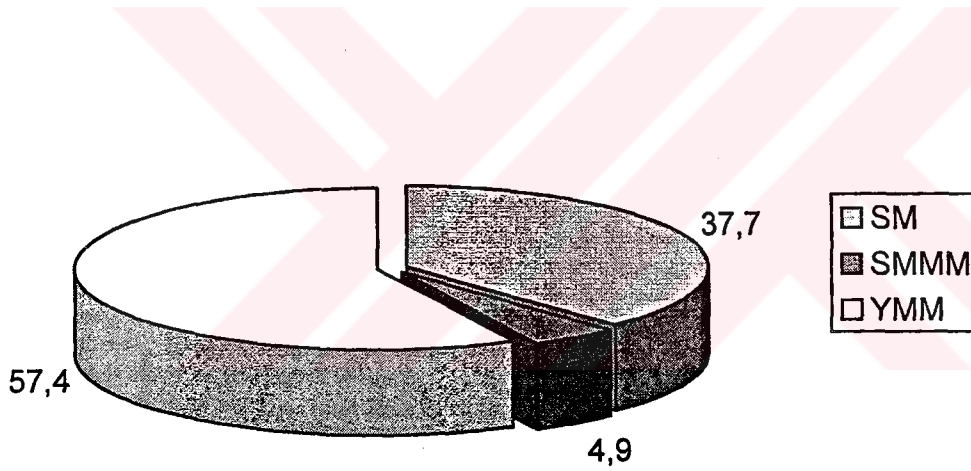
**Grafik - 5: Muhasebe Standartlarının Tanımlanması**

Yorum: Buna göre muhasebe standartlarını, muhasebenin aracı olarak ve finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında temel alınacak prensipler olarak görenlerin yüzdesi %65.6 olup bu durum muhasebe mesleğini icra edenlerin muhasebe standartlarını tanıdığını göstermektedir. Yalnız bu oranın

daha yüksek olması gerekmez. Bunun içinde muhasebe standartlarının bu mesleği icra edenlere tanıtılabilmesi amacıyla çalışmalar yapılmalıdır.

Tablo-7 : Türkiye’de Yayınlanmış Muhasebe Standartları

	Hiç Bilmiyorum / Yüzde	BirKısmını Biliyorum / Yüzde	Hepsini Biliyorum/ Yüzde
SM	18 - % 29.5	3 - % 4.9	10 - %16.4
SMMM	5 - % 8.2	—	21 - % 34.4
YMM	—	—	4 - % 6.6
Topla m	23 - % 37.7	3 - % 4.9	35 - % 57.4



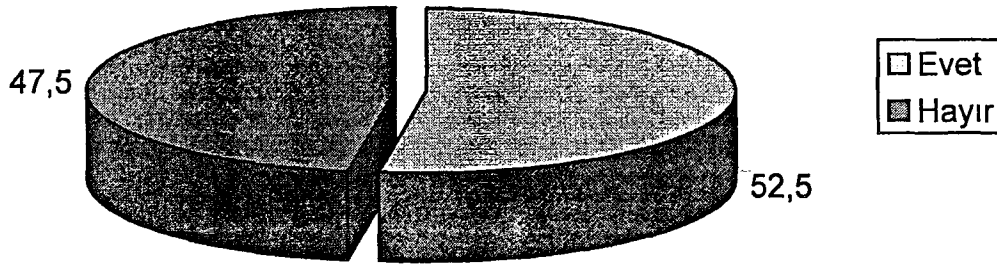
Grafik - 6 : Türkiye’de Yayınlanmış Muhasebe Standartları

Yorum: Buna göre Türkiye’de yayınlanmış olan muhasebe standartlarını tam olarak bilen meslek elemanlarının toplam içerisindeki yüzde payı % 57.4’tür. Hiç bilmeyenlerin yüzde olarak oranı ise % 37.4’tür. Bu durum şunu

gösteriyor ki halen muhasebe standartlarını bilmeyen, bilmediği içinde uygulamayan meslek elemanlarının olduğudur. Kanaatimize göre bazı meslek elemanlarının (özellikle SM) halen muhasebe standartlarını bilmemesi bu konuda eğitim almamış olmasından kaynaklanmaktadır. Bu durumda yapılması gereken şey muhasebe standartları ile ilgili olarak gerek kuramsal gerekse uygulama bazında eğitim verilmesidir.

Tablo-8: Muhasebe Standartlarının Uygulanması

Evet/ Hayır	n (kişi)	Yüzde (%)
Evet	32	52.5
Hayır	29	47.5



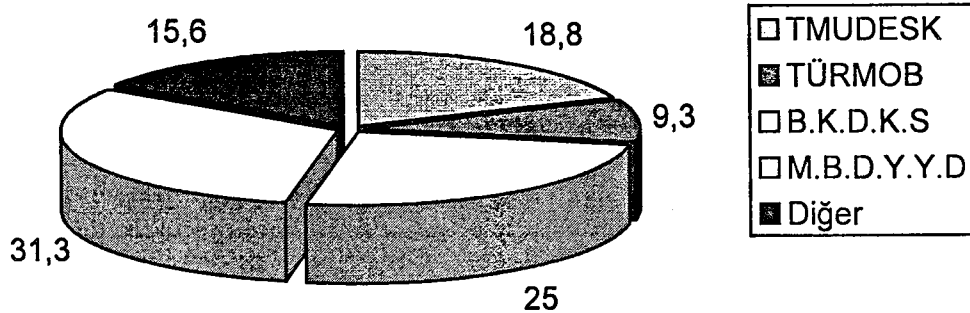
Grafik-7: Muhasebe Standartlarının Uygulanması

Yorum: Bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına ilişkin soruda anketi cevaplandıran meslek elemanlarının % 52.5'i muhasebe

standartlarını uyguladıklarını belirtirken, % 47.5'nun ise uygulamadıklarını belirtmişlerdir. Bu sorudan elde edilen veriler bir önceki sorulardan elde edilen verilerle karşılaştırıldığında (bakınız Tablo:6) Türkiye Muhasebe Standartlarını bilip de uygulamayan % 11.4 'lük bir durumda ortaya çıktığını görüyoruz. Bu bağlamda bazı meslek elemanlarının muhasebe standartlarını uygulayamadıklarını görmekteyiz. Bu durumu ortadan kaldırmak için bir önceki soruda ortaya atmış olduğumuz bulguyu doğrulayıcı olarak acilen kuramsal ve uygulama bazında eğitim verilmelidir.

Tablo-9 : Muhasebe Standartlarını Uygulayan Meslek Elemanlarının Standartları Uygulayabilmek İçin Aldıkları Eğitimin Kaynağı

Eğitim Kaynağı	n (kişi)	Yüzde (%)
TMUDESK	6	18.8
TÜRMOB	3	9.3
Bu konuda düzenlenen konferans ve seminerler	8	25
Muhasebe bilim dünyasında yayın yapan dergiler	10	31.3
Diğer	5	15.6
Toplam	32	100



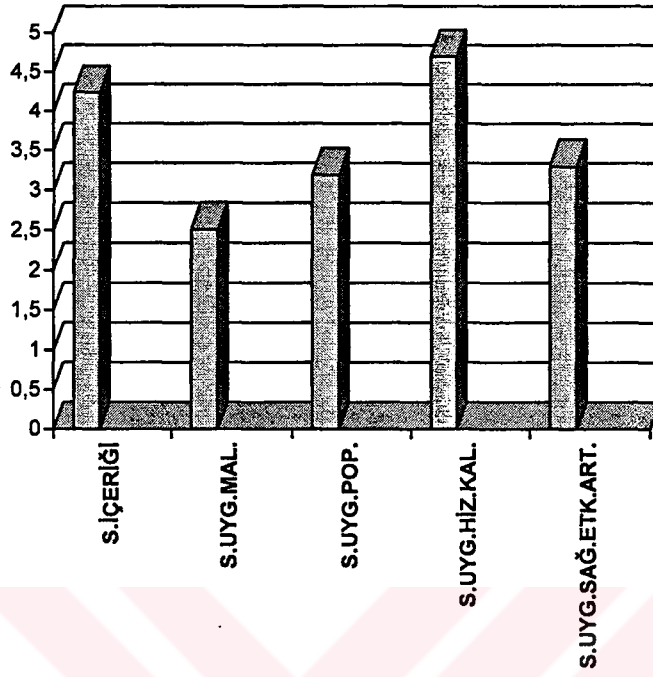
Grafik - 8 : Muhasebe Standartlarını Uygulayan Meslek Elemanlarının Standartları Uygulayabilmek İçin Aldıkları Eğitimin Kaynağı

Yorum: Tablo 8'e bakıldığında muhasebe standartlarını uygulayan meslek elemanlarının eğitimle ilgili bilgiye; (1) TİMÜDESK %25 , (2) TÜRMOB % 31.3, (3) Bu konuda düzenlenen konferans ve seminerler % 18.8, (4) Muhasebe bilim dünyasında yayın yapan dergiler % 9.3, diğer %15.6 şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu sonuç, yeterli sürenin geçmediği ve muhasebe meslek elemanlarının eğitimle ilgili bilgiye TİMÜDESK'ten ve TÜRMOB'dan çok muhasebe bilim dünyasında yayın yapan dergilerden ulaşmış olmaları TİMÜDESK ve TÜRMOB'un muhasebe standartlarının yaygınlaştırılması için gerekli eğitimi verecek süreyi bulamadıklarını göstermekte beraber, standartların halen oluşturulması şamasında olması da bu sonucun ortaya çıkmasında önemli bir faktör olarak göz önüne alınabilir.

Tablo-10 : Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Dikkate Alınan Faktörlerin Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi

Faktörler	Ortalama
Standartların içeriği	4.24
Standartların uygulanmasının maliyeti	2.51
Standartların uygulanmasının popülaritesi	3.19
Standartların uygulanmasının sağlayacağı hizmet kalitesi	4.70
Standartların uygulanmasının sağlayacağı kurumsal etkinlik artışı	3.30

Not: (i) n=32; (ii) ölçekte 1= Hiç önemi yok, 5= Çok önemli.



Grafik - 9 : Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Dikkate Alınan Faktörlerin Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi.

Yorum : Tablo 10' a göre, muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin faktörlerin önem dereceleri; (1) Standartların uygulanmasının sağlayacağı hizmet kalitesi 4.70 , (2)Standartların içeriği 4.24 , (3) Standartların uygulanmasının sağlayacağı kurumsal etkinlik artışı 3.30, (4) Standartların uygulanmasının popüleritesi 3.19, (5) Standartların uygulanmasının maliyeti 2.51 biçimindedir.

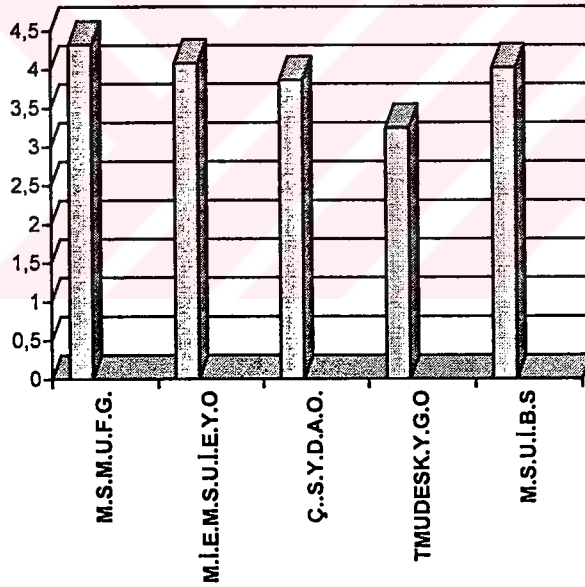
Standartların uygulanmasının sağlayacağı hizmet kalitesi ve standardın içeriği meslek elemanlarının standartları uygularken dikkate aldığı faktörler arasında yer almaktadır. Standartların uygulanmasının popüleritesi ve

standartların uygulanmasının maliyeti meslek elemanlarının henüz çok önemli olduklarına inanmadıkları gelişmeler arasında sayılmaktadır.

Tablo-11: Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Temel Sorunların Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi

Temel Sorunlar	Ortalama
Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi	4.32
Mesleği icra edenlerin muhasebe standartlarının uygulanmasıyla ilgili eğitiminin yetersiz olması	4.08
Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması	3.86
TMUDESK 'in yaptırım gücünün olmaması	3.24
Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile ilgili bilgilerin somutlaştırılmaması	4.02

Not: (i) n=32; (ii) ölçekte 1= Hiç önemi yok, 5= Çok önemli.



Grafik - 10 : Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Temel Sorunların Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi

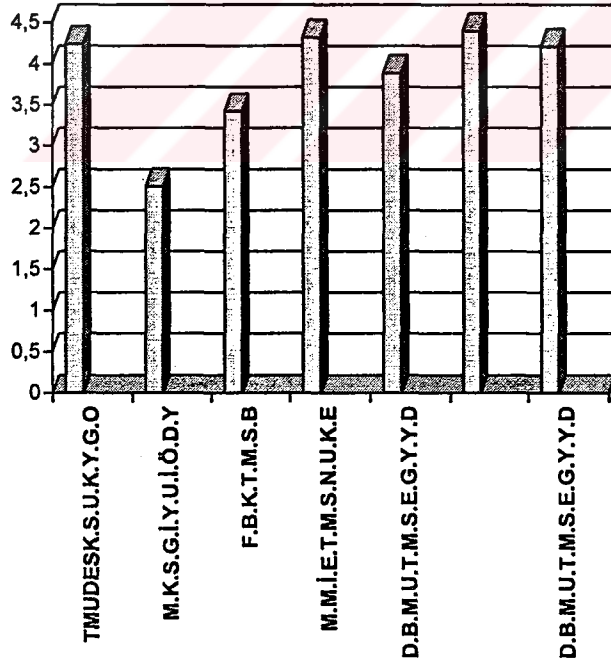
Yorum : Tablo 10' a göre, muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan temel sorunlar; (1) Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi 4.32, (2) Mesleği icra edenlerin muhasebe standartlarının uygulanmasıyla ilgili eğitiminin yetersiz olması 4.08, (3) Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile ilgili bilgilerin somutlaştırılmaması (4) Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması, (5) TMMOB 'in yaptırım gücünün olmaması biçiminde karşımıza çıkmaktadır.

Meslek elemanlarının uygulamada karşılaştıkları sorunların başında gelen standartların uygulamalarla farklılık göstermesi sonucu bize göre doğru değildir. Çünkü muhasebe standartları hazırlanmadan önce mevcut uygulamalarla karşılaştırılması yapılmaktadır ancak eğitim konusu ve standartların uygulanabilirliğinin somutlaştırılmaması sorunları , daha önce söylediğimiz gibi ancak verilecek etkin bir eğitim sonucunda aydınlığa kavuşacaktır.

Tablo-12 : Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği İçin Gerekli Koşulların Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi

Uygulanabilirlik İçin Koşullar	Ortalama
TMUDESK'in standartların uygulamaya konmasında yaptırım gücü olmalıdır	3.42
Mevzuatta kaynaklanan sorunlar giderilmelidir, ilgili yasalarla uyumu için öngörülen düzenlemeler yapılmalıdır	4.32
Finansal bilgi kullanıcıları Türkiye Muhasebe Standartlarını benimsemelidir	3.89
Muhasebe mesleğini icra edenler Türkiye Muhasebe Standartlarının nasıl uygulanacağı konusunda eğitilmelidirler	4.40
Denetim bazında muhasebe uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartları esaslarına göre yapılıp yapılmadığı denetlenmelidir.	4.21

Not: (i) n=32; (ii) ölçekte 1= Hiç önemi yok, 5= Çok önemli.



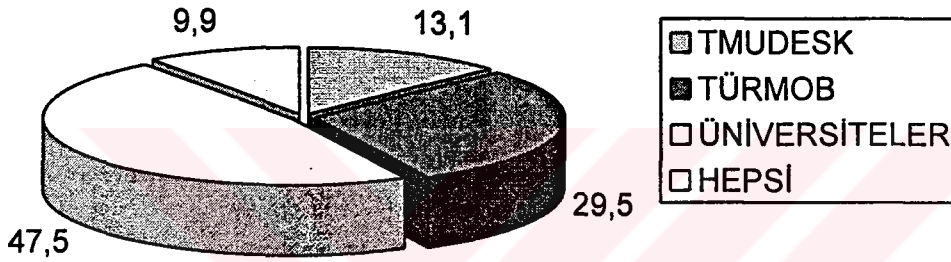
Grafik - 11 : Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği İçin Gerekli Koşulların Önem Derecelerinin Değerlendirilmesi

Yorum: Tablo 14 incelendiğinde, muhasebe standartlarının mesleği icra edenlerce uygulanabilirliği için gerekli koşullar önem derecelerine göre; (1) Muhasebe mesleğini icra edenler Türkiye Muhasebe Standartlarının nasıl uygulanacağı konusunda eğitilmelidirler, (2) Mevzuatta kaynaklanan sorunlar giderilmelidir, ilgili yasalarla uyumu için öngörülen düzenlemeler yapılmalıdır , (3) Denetim bazında muhasebe uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartları esaslarına göre yapılıp yapılmadığı denetlenmelidir, (4) Finansal bilgi kullanıcıları Türkiye Muhasebe Standartlarını benimsemelidir, (5) TMMOB'un standartların uygulamaya konmasında yaptırım gücü olmalıdır, şeklinde sıralandıkları görülmüştür.

Daha önceki sorularımızda olduğu gibi muhasebe standartlarının uygulanabilirliği için eğitim şarttır. Genellikle uygulamaya verilen değer, uygulamacıların muhasebe meslek eğitiminde kalite arayışları bu konudaki hassasiyetin açıkça ifadesidir. Eğitimin sonucunda muhasebe standartlarının uygulanabilirliği için yapılacak yasal değişikliklerle muhasebe standartlarının uygulanabilirliği tatmin edilebilecek bir düzeye ulaşacaktır.

Tablo- 13: Türkiye Muhasebe Standartlarının Mesleği İcra Edenlerce Uygulanabilmesi Amacıyla Kimler Eğitim Vermelidir.

Mesleği İcra Edenler	TMUDESK	TÜRMOB	Üniversiteler	Hepsi	Toplam
SM+SMMM+YMM	8	18	29	6	61
Yüzde (%)	13.1	29.5	47.5	9.9	100



Grafik - 12 : Türkiye Muhasebe Standartlarının Mesleği İcra Edenlerce Uygulanabilmesi Amacıyla Kimler Eğitim Vermelidir.

Yorum: Tablo 12 incelendiğinde, standartlar konusunda kimlerin eğitim vermesi gerekliliği sırasıyla; (1) Üniversiteler, (2) TÜRMOB, (3) TMUDESK, (4) Hepsini, şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Bu durumda muhasebe standartlarının uygulanabilirliği için üniversitelere büyük görevler düşmektedir. Muhasebe eğitim görevini üstlenen öğretim üyeleri eğitimci olarak muhasebe meslek elemanlarını eğiterek muhasebe standartlarının

uygulanmasında karşılaşılan yeni yaklaşımları ve sorunları tartışacaklardır. Burada muhasebe meslek elemanının eğitiminde yardımcı olacak eğiticinin de nitelikli olması üzerinde önemle durulmalıdır.



SONUÇ

Dünyadaki politik ve ekonomik değişiklikler yeni yatırım fırsatlarını ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucunda sermaye, ulusal sınırları aşarak uluslararası piyasalarda yeni yatırım imkanları bulmuştur. Bu süreç devam ederken, uluslararası sermaye piyasalarındaki yatırımlar için gereksinim duyulan finansal bilgilerin raporlanması ve açıklanmasında uyum sorunu ortaya çıkmıştır. Bu sorunun giderilebilmesi için yatırımcıları korumaya yönelik uluslararası alanda ve ulusal alanda genel kabul görecektir muhasebe standartları oluşturma çalışmaları başlamıştır.

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

Muhasebe standartları ekonomik fayda sağlar. Ancak, bu faydanın evrensel ölçüde sağlanabilmesi muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile sağlanabilir. Uygulanabilirliğin sağlanması ise standartlarının genel kabul görmesi, standartların kalitesi ve başarısına bağlı olacaktır.

Dünyanın ortak bir pazar haline geldiği, işletme birleşmelerinin yoğun bir şekilde gerçekleştiği, yurtdışı iştirakler, şubeler ve çok uluslu işletmelerin arttığı günümüzde mali tabloların uluslararası alanda karşılaştırılabilir bir özelliğe sahip olması önem arz etmektedir. Türk işletmelerinin de değişen çevre koşulları içerisinde yerini alabilmesi için, Türk işletmeleri tarafından sunulan mali tabloların uluslararası alanda karşılaştırılabilir bir özelliğe sahip olması gerekir.

Bu da, muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmesi ile sağlanacaktır.

Uluslararası alanda muhasebe standartlarının oluşturulması ve uyum çalışmalarının yapıldığı bu süreçte, Türkiye konunun gerisinde kalmamalıdır. Özellikle kendi yoremizi baz olarak yapmış olduğumuz bu çalışmamızda muhasebe standartlarının oluşumu ve uygulanabilirliği için yapılması gereken çalışmalardan bahsedilmiştir. Çalışmamızın son bölümünde yapılan amprik çalışma, yoremizde, muhasebe standartlarının, muhasebe mesleğini çeşitli düzeylerde icra edenlerce ne ölçüde uygulanabildiğini ve uygulanabilirliğini için neler yapılması gerekliliğine de değinilmiştir. Çalışmamızdaki bulgulardan hareketle, muhasebe standartlarının uygulanabilirliği için eğitim şarttır. Genellikle uygulamaya verilen değer, uygulamacıların muhasebe meslek eğitiminde kalite arayışları bu konudaki hassasiyetin açıkça ifadesidir. Eğitimin sonucunda muhasebe standartlarının uygulanabilirliği için yapılacak yasal değişikliklerle muhasebe standartlarının uygulanabilirliği tatmin edilebilecek bir düzeye ulaşacaktır.

Bazı eksiklikleri bulunabileceğini peşin olarak kabul ettiğimiz çalışmamız, bu konudaki bilgi alıcılarına yardımcı olabildiği ölçüde başarılı sayılacaktır.

Sayın Yetkili :

Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Anabilim dalında yapmakta olduğum yüksek lisans çalışmam için Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması konusunda hazırladığım Tez'e veri toplamak gayesiyle ekte bir anket formu sunulmaktadır. Bu formda Konya bölgesinde farklı düzeylerde muhasebe mesleğini icra eden Serbest Muhasebecilerin (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMM) ve Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması konusundaki görüşlerine başvurulmaktadır. Çalışmada, kişinin vereceği bilgiler tek başına baz alınmayacaktır. Verilecek bilgilerden ortalama eğilimler belirlenecektir. Araştırma bulguları kurum adı verilerek kesinlikle yayınlanmayacaktır.

Bir bilimsel çalışmanın temelini oluşturması bakımından anketimizdeki her soruya, en uygun cevabın verilmesi gerekmektedir.

Bu bilimsel çalışmanın kısa bir sürede tamamlanabilmesi ve ülkemize katkısı bakımından yardımlarınızı bekler, saygılarımı sunarım.

Arş.Grv. Baki YILMAZ

Adres: Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kampus / KONYA

Tel: 0.332.241 00 41 / 3115

E.mail: byilmaz@selcuk.edu.tr

ANKET SORULARI

1. Kurumunuzun Adı :

2. Uzmanlık Alanınız :

- a) YMM
- b) SMMM
- c) SM
- d) Stajyer
- e) Diğer (Belirtiniz)

3. Öğrenim durumunuz ?

- a) Lise
- b) Önlisans
- c) Lisans
- d) Yüksek Lisans
- e) Doktora

4. Yaş Grubunuz :

- a) 18-24
- b) 25-31
- c) 32-38
- d) 39-45
- e) 45- (Belirtiniz)

5. Muhasebe Standartları denilince aklınıza ne geliyor? Muhasebe Standartları

- a) Muhasebenin araçlarıdır
- b) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında temel alınacak prensiplerdir
- c) Edinilmesi, kullanılması ve yönetilmesi, maliyet içeren bir faktördür
- d) Ticari bir değer elde etmek için gerçekleştirilen bilimsel buluş ve uygulamalardır.
- e) Diğer (Belirtiniz)

6. Türkiye’de yayınlanmış olan Muhasebe Standartlarını biliyor musunuz ?

- a) Hiç bilmiyorum
 - b) Bir kısmını biliyorum
 - c) Hepsini biliyorum
- (Cevabınız hiç bilmiyorum ise lütfen 14. soruya geçiniz.)

7. Kayıtlarda ve mali tabloların hazırlanmasında muhasebe standartlarını uyguluyor musunuz?

a) Evet

b) Hayır

(Cevabınız hayır ise lütfen 14. soruya geçiniz.)

8. Muhasebe standartlarını uygulayabilmek için herhangi bir eğitim aldınız mı?

a) Evet

b) Hayır

9. 8. soruda cevabınız evet ise eğitimle ilgili bilgiye hangi kanallardan ulaştınız.

a) TİMÜDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu)

b) TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)

c) Bu konuda düzenlenen konferans ve seminerler

d) Muhasebe bilim dünyasında yayın yapan dergiler

e) Diğer (Belirtiniz)

10. Türkiye Muhasebe Standartlarını ne kadar süredir (yıl) uygulamaktasınız?

a) 1'den az

b) 1-2

c) 2-3

d) 3-4

e) 4'ten çok

11. Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasında dikkate aldığınız faktörler ve önem dereceleri nelerdir?

(1)Hiç Önemi Yok (2) Kısmen Önemli (3) Oldukça Önemli (4) Büyük Ölçüde Önemli (5) Çok Önemli

Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Dikkate Aldığınız Faktörler / Önem Dereceleri	1	2	3	4	5
• Standartların içeriği					
• Standartların uygulanmasının maliyeti					
• Standartların uygulanmasının popülaritesi					
• Standartların uygulanmasının sağlayacağı hizmet kalitesi					
• Standartların uygulanmasının sağlayacağı kurumsal etkinlik artışı					

12. Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasında karşılaştığınız temel sorunlar ve önem dereceleri nelerdir?

(1)Hiç Önemi Yok (2) Kısmen Önemli (3) Oldukça Önemli (4) Büyük Ölçüde Önemli (5) Çok Önemli

Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaştığınız Temel Sorunlar / Önem Dereceleri	1	2	3	4	5
• Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi					
• Mesleği icra edenlerin muhasebe standartlarının uygulanmasıyla ilgili eğitiminin yetersiz olması					
• Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması					
• TMMOB 'in yaptırım gücünün olmaması					
• Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile ilgili bilgilerin somutlaştırılmaması					

13. Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanılmasından sonra, kullanılmadan önce planlanan amaçlarınıza ne ölçüde ulaştığınızı ölçek üzerindeki ilgili rakamları işaretleyerek belirtiniz.

(1)Hiç Önemi Yok (2) Kısmen Önemli (3) Oldukça Önemli (4) Büyük Ölçüde Önemli (5) Çok Önemli

Amaçlara Ne Ölçüde Ulaşıldığının Tespiti	1	2	3	4	5
• Kurumun güvenilirlik ve saygınlık düzeyinin yükseltilmesi					
• Kurumun dışsal çevre ile iletişiminin geliştirilmesi					
• Kurumun teknik ve rekabetçi üstünlük kazanması					
• Hizmetin müşterilere güvenli bir süreç içinde, düzenli biçimde sunulması					
• İlgili kuruluşlara nitelikli dökümantasyon sunulması					

14. Türkiye muhasebe standartlarının mesleği icra edenlerce uygulanabilirliği için gerekli koşullar ve önem dereceleri nelerdir?

(1)Hiç Önemi Yok (2) Kısmen Önemli (3) Oldukça Önemli (4) Büyük Ölçüde Önemli (5) Çok Önemli

Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği İçin Gerekli Koşullar / Önem Dereceleri	1	2	3	4	5
• TMMOB 'in standartların uygulamaya konmasında yaptırım gücü olmalıdır					
• Mevzuatta kaynaklanan sorunlar giderilmelidir, ilgili yasalarla uyumu için öngörülen düzenlemeler yapılmalıdır.					
• Finansal bilgi kullanıcıları Türkiye Muhasebe Standartlarını benimsemelidir					
• Muhasebe mesleğini icra edenler Türkiye Muhasebe Standartlarının nasıl uygulanacağı konusunda eğitilmelidirler					
• Denetim bazında muhasebe uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartları esaslarına göre yapılıp yapılmadığı denetlenmelidir.					

15. Türkiye muhasebe standartlarının mesleği icra edenlerce uygulanabilmesi amacıyla kimler eğitim vermelidir?

- a) TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu)
- b) TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)
- c) Üniversiteler
- d) Hepsi
- e) Diğer (Belirtiniz)

16. Sizce kaliteli bir muhasebe standardı mesleği icra edenlerce anlaşılabilmesi için nasıl olmalıdır?

(1 Kesinlikle katılmıyorum (2) Kısmen katılmıyorum (3) Fikrim yok (4) Kısmen katılıyorum (5) Tümüyle katılıyorum

Kaliteli Bir Muhasebe Standardı Mesleği İcra Edenlerce Anlaşılabilmesi İçin Nasıl Olmalıdır	1	2	3	4	5
• Bu standartlar finansal bilgilerin güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasına imkan tanımalı ve finansal tablo kullanıcılarının yatırım kararlarına yön verici olmalıdır.					
• Finansal raporlamada karşılaşılmakta olan önemli sorunları çözebilmeli ve bu konudaki boşlukları doldurmalıdır.					
• Kaynak dağılımına yön verebilmeli ve karar verici birimlerin değerlendirdikleri firmaların performansları hakkında en doğru kararı verebilmelerine olanak sağlamalıdır.					
• Standardın amacı ve konusu hiçbir kuşkuya yer vermeyecek biçimde doğrudan, açık, anlaşılır ve yalın olmalıdır.					
• Muhasebe standartları belirli derecede esnek olmalıdır.					

17. Türkiye Muhasebe Standartlarının yapılan çalışmalar sonucunda çok iyi bir düzeye geleceğine inanıyor musunuz?

- a) Hiç inanmıyorum
- b) İnanyorum
- c) Çok inanıyorum

18. Türkiye’de özellikle kendi yöremizde Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanabilmesi için önerileriniz nelerdir?

.....

.....

.....

.....

.....

Teşekkür ederim.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi. **Muhasebe Teorileri**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987.
- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül Orhan. **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları., İstanbul, 1996.
- Black, Geoff. **Accounting and Financial Reporting Standards**, Pearson Edition, Seven Edition, 2000.
- Cemalcılar, Özgül ve Önce Saime. **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1999.
- Çakıcı, Latif. **Muhasebe Teorileri**, Ankara, 1979.
- Gökdeniz, Ümit. **Muhasebe Standartları**, Alfa Basım Yayınevi, İstanbul, 1996.
- Hendriksen, S.Eldon. **Accounting Theory**, 3 rd Edition 1977.
- Kiesho, E. Donald and Weygandt J.Jerry. **Intermediate Accounting**, Eight Edition, John Wiley and Sons Inc., 1995.
- Kotar Erhan, **Genel Muhasebe**, Ekin Basımevi, Bursa ,1996.

- Knorr, Liesel. **In FASB's Footsteps**, Accounting International, July 1998.
- Kishalı Yunus, Işıklılar Sadi, **Genel Muhasebe**, Beta Basımevi, İstanbul, 1998.
- Lawrence, Stewe. **International Accounting**, International Thomson Business Press, London, 1996.
- Örten, Remzi. **Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri**, Gazi Basımevi, Ankara, 2000.
- Örten, Remzi. **TMS Uygulama Rehberi Cilt 1**, Ankara, 1993.
- Sürmen, Yusuf. **Muhasebe I**, İber Basımevi, Trabzon, 1998.
- Sürmen, Yusuf ve Dinç E. **Türkiye'de Genel Muhasebe'nin Dünü, Bugünü ve Eleştirisi**, SPK Yayınları No:54, Ankara, 1996.
- Tenker, Nejat. **Finansal Muhasebe**, Gazi Basımevi, Ankara, 1999.
- Ulusoy, Yılmaz. **Sermaye ve Para Piyasası Mevzuatı**, Cilt I, Seçkin Yayınları, Ankara, 1984.
- Wolk, I. Harry and G. Tearny, Michael. **Accounting Theory**, Forth Edition, International Publishing, 1997.
- Yalkın, Yüksel Koç. **Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara, 1997.

MAKALELER

- Akıncı, Nejat
ve Öncü, Semra. Türkiye de Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Geçirilmesi ile İlgili Kurumlaşma, **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Ekim 1987.
- Bilginoğlu, Fahir. Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslararası Muhasebe, **Yönetim**, Yıl: 7, Sayı:24, Haziran 1996.
- Bilginoğlu, Fahir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi, İstanbul: **İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1-2, 1991.
- Bilginoğlu, Fahir. Uluslararası Muhasebe, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 1, Nisan 1993.
- Durmuş, A. Hayri. Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Son Durum, **Denge Dergisi**, Sayı:22, 1995.
- Durmuş, A. Hayri. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu, **M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, C:10, S: 1-2.
- Hanon, Ernest I. ,
Hamre James. **Financial Accounting**, International Edition, Eighth Edition, The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers, 1996.
- Kurban, İbrahim. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ülkemizde Ulusal Muhasebe Sistemi Oluşturma Sorunu, **Bilanço**, Eylül 1993.

Mısırlıoğlu, Ufuk ve
İbiş, Cemal.

Muhasebe Standartlarında Küreselleşme, **Vergi Dünyası**, Sayı 215, Temmuz, 1999.

Mısırlıoğlu, Ufuk.

2. Uluslararası Muhasebe Standartları Konferansından İzlenimler, **Vergi Sorunları**, Sayı 116, Temmuz, 1998 .

Özkök, Servet.

Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim 2000.

Özulucan, Abitter
ve Doğan, Zeki.

Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukuku'na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması, **Vergi Dünyası**, Temmuz 1998.

Tekinalp, Ünal.

Hukuki Açıdan Genel Kabul Gören Muhasebe İlkeleri, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Nisan, 1984.

Üstündağ, Saim.

Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan 2000.

Yücel, Göksel.

Globalleşen Dünyada Türk İşletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 1993.

DİĞER KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Sorunları, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir.
- Akdoğan, Nalan. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Türkiye'deki Mali Tablo Düzenlemelerine Etkileri, Türkiye 13. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1993.
- Arslan,Erdoğan. “İlkelerine Kavuşan Muhasebe Uygulamalarına Doğru”, Türkiye 13. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme, 1993.
- Durmuş, A. Hayri. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu, Türkiye Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, Silivri 6-8 Nisan 1995.
- Dural, Fatih. Türkiye Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Unsurlar (Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Sorunları, Türkiye Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği,I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, Silivri 6-8 Nisan 1995.
- Lalik, Ömer. Sermaye Piyasasının Başarısı İçin Kaliteli Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu III, İzmir, 1998.

Türker, Masum. **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I ,** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Doğuşu ve İşlevleri, , İzmir, 1996. Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1992.

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

Yılmaz, Fatih. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması,** (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1994).

Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, 1997.

Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Girne: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, 1991.

TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartları (1 - 31), Derleyen: A. Hayri Durmuş, İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No.: 7, 1992.

TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TURMOB Yayınları, Ankara, 2000.