

FİNANSAL MUHASEBE VE RAPORLAMA STANDARTLARINDA UYUMLAŞTIRMA VE UMS/UFRS BAZINDA KÜRESEL MUHASEBE STANDARTLARI SETİNE YÖNELİŞ EĞİLİMİ

Dr. Tamer AKSOY

ÖZET: *Bu çalışmada, finansal muhasebe ve raporlama standartlarında uyumlaştırma ve küresel muhasebe standartlarına yönelik eğilimi bağlamında buna paralel gelişmeler kısaca ele alınmaktadır. Dünyada muhasebe konusunda tek muhasebe standardına doğru bir yönelim gözlenmektedir. Ülkemiz dahil dünya çapında birçok ülkedeki yetkili organlarla çok çeşitli düzenleyici kurum ve kuruluşun UMS/UFRS'nin uygulanmasına yönelik attığı ve atmakta olduğu ciddi adımlar ile ulusal ve uluslararası yasal düzenleme çerçevelerindeki gelişmeler göz önüne alındığında, UMS/UFRS'nin, günümüz küresel muhasebe standartları seti anlamında genel kabul görür hale geldiği anlaşılmaktadır.*

Anahtar Kavramlar: *Uyumlaştırma, Küresel Muhasebe standartları seti, UMS, UFRS*

GİRİŞ

Finansal tabloların temelinde yer alan finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, günümüz sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap vermesi açısından bir gerekliliktir. Dünya ekonomisi, artan küreselleşme sonucu, sınırlar arası nakit akışlarının daha da artacağı bir gelecekle karşı karşıyadır. Muhasebe ve finansal raporlama, bu gelişen küresel pazarların önemli bir unsurudur ve pazarların etkinliğini zayıflatma veya güçlendirme gücüne sahiptir.

Günümüzde raporlanan finansal bilgiler internet üzerinden hızla yayılmakta ve yatırımcıların yerleşik olduğu yer neresi olursa olsun, şirketlerin finansal bilgilerine erişim olanaklı hale gelmektedir. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, internet, telekomünikasyon ve yönetim anlayışında ortaya çıkan değişim ve gelişim, finansal raporlama sisteminde de doğal olarak bir değişimi gerekli kılmaktadır.

Küreselleşme sonucu finansal piyasaların evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan

usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi ve uluslararası ortak muhasebe dili haline gelmesini gerekli kılmıştır. Buna paralel olarak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve küreselleşmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.¹

Bu çalışmada, muhasebe düzenlemelerinin uyumlaştırılması ve küresel muhasebe standartlarına yönelme eğilimi UMS/UFRS bağlamında ana hatlarıyla ele alınmaktadır. Çalışma sonuç ve kaynakça ile sona ermektedir.

1. UMS/UFRS DÖNÜŞÜMÜ VE YENİ UFRS'LER

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 18-20 Nisan 2001 tarihinde yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılmış olan tüm uluslararası muhasebe Standartları (UMS-IAS) ve yorumlarını onaylamış ve bu tarihten sonra kendisince çıkarılacak tüm Muhasebe standartlarının UFRS olarak isimlendirileceğini hükme bağlamıştır.²

Bu karara göre, sözkonusu tarihten önce çıkarılmış standartlar eski isimleriyle (örneğin UMS-IAS 17

gibi), sonrasında yayınlanacak tüm standartlar ise yeni isimleriyle UFRS olarak (örneğin UFRS-IFRS 42 gibi) anılacaktır. Muhasebe Standartlarının tümü ise Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) olarak adlandırılacaktır.

UFRS literatürüne bakıldığında; özetle; toplam 41 adet muhasebe standardı IFRS (IAS) bulunmaktadır. Standartlara ilave olarak “Standart Yorumlama Komitesi-SYK” (Standard Interpretation Committee-SIC) tarafından, UFRS’lerin uygulanmasında karşılaşılan zorlukları gidermek ve onları daha açıklayıcı hale getirmek için bizdeki tebliğler benzeri toplam 33 adet çıkarılmış yorum (SKYT) bulunmaktadır.

Ayrıca, bunların yanında, bir standartın “Standard” haline gelmeden önce Draft olarak kamuoyuna sunularak çeşitli kesimlerin görüşlerinin alındığı “taslak”lar (ED-Exposure Draft) da bulunmaktadır.

Nisan 2001’den bugüne kadar UFRS ismiyle toplam beş adet yeni UFRS çıkarılmıştır.

Bu yeni UFRS’ler şunlardan oluşmaktadır.³

¹ SPK, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Gerekçesi (Seri:XI, no:25) (çevrim-içi), <http://spk.gov.tr/> , 29.03.2004

² AKSOY, Tamer, “AB İle Uyum Süreci ve Uluslararası Gelişmeler Işığında UFRS’nin İlk kez Uygulanışına İlişkin 1 no.lu UFRS Standardı (first time adoption Standard) Üzerine Birkaç Söz”, Bülten Dergisi, Ankara SMMM Odası, Yıl:14, Sayı:158, Ocak-Şubat 2005, s.17-20

³ UFRS 1-5 hakkında ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. MUĞAN, Can Şımga, Nazlı Hoşal AKMAN, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:Yakınsama Eğilimleri!, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim:Eğilim ve Etkileşimler, Belek/Antalya, 21-25 Mayıs 2003, ve ASLAN, S.“UFRS İle Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5”, Muhasebe ve Denetim Bakış, Eylül 2004, s.45-61, ve ERNST&YOUNG, “International Financial Reporting Standards”, <http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Taking+a+closelookIAS+May03.pdf>sites, (erişim 23.3.2004)

Tablo 1- Yeni Çıkarılan UFRS'ler

- UFRS-1 UFRS'nin ilk kez uygulanması (*first time adoption*)⁴,
- UFRS-2 Hisseye Dayalı Ödeme (*Share-based payment*)⁵,
- UFRS-3 İşletme Birleşmeleri (*Business Combinations*)⁶,
- UFRS-4 Sigorta Kontratları⁷ (*Insurance Contracts*) ve
- UFRS-5 Satış İçin Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (*Non-Current Assets Held For Sale and Discontinued Operations*)⁸

Kaynak:ERNST&YOUNG, “International Financial Reporting Standards”, [http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Taking a closerlookIAS May03.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Taking+a+closerlookIASMay03.pdf) sites, (erişim 23.3.2004)DELOITTE; <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm> (erişim 23.03.2004) ASLAN, S. “UFRS İle Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5”, Muhasebe ve Denetim Bakış, Eylül 2004, s.45-61 UFRS'ye ilişkin diğer önemli bir husus da,UFRS'nin ilke bazlı (principle-based) olmalarıdır. USGAAP ise kural bazlı (rule-based) bir yapı göstermesidir. Bu nedenle, UFRS'nin yaşanan skandallar nedeniyle bu yaklaşımın yeni durumlara cevap verme açısından daha ideal bir yöntem olduğu görülmektedir⁹.

AB'ülkeleri yaptığı düzenlemelerde, USGAAP benzeri katı kurallara dayalı, esnekliği fazla olmayan düzenlemelere pek taraftar olmamaktadır. Uygulamada UFRS'lerin ülkeler bazında ve şirket uygulamalarında zorunluluk olmasa bile yaygınlık kazandığı gözlenmektedir.

-
- ⁴ DELOITTE, Standards:IFRS 1 First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm> (erişim 23.03.2004), s.1, ve AKSOY, a.g.m. s.17-20, IFRS 1, pratik nedenlerle veya uyumun gerektirdiği maliyetlerin mali bilgi kullanıcıların yararından daha önemli olacağı durumlarda belli alanlardaki gereksinimden sınırlı muafiyet vermektedir. IFRS 1, 2005 yılı başında düzenlenmiş bir piyasada kote edilmiş yaklaşık 7.000 AB şirketinin IFRS'i ilk uygulama dönemi bağlamında özellikle önemlidir
- ⁵ DELOITTE, Standards:IFRS 2 Share-Based Payment, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs02.htm> (erişim 23.03.2004),
- ⁶ DELOITTE, Standards:IFRS 3 Business Combinations, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm> (erişim 23.03.2004),
- ⁷ DELOITTE, Standards:IFRS 4 Insurance Contracts, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs04.htm> (erişim 23.03.2004),
- ⁸ DELOITTE, Standards:IFRS 5 Non-Current Assets Held For Sale and Discontinued Operations” <http://www.iasplus.com/standard/ifrs05.htm> (erişim 23.03.2004)
- ⁹ UZAY, Ş. “21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler, Mali Çözüm, İSMMMO, No:67, Nisan-Mayıs 2004,s.231

2. KÜRESEL STANDARTLAR SETİNE YÖNELME EĞİLİMİ VE UFRS

2.1.Küreselleşme, Skandallar ve Kurumsal Yönetimin Etkisi

Uyumlaştırma (harmonisation), farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak tanımlanabilir.¹⁰ Finansal raporlar arasında uyum derecesinin yükselmesi, finansal tablo kullanıcılarının sağladığı faydayı artırır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu ise, standartların oluşturulmasından geçer. Standartlar finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunur.

Buna karşın, standartlar sadece finansal raporlama amaçlarının başarılması aracı değildir. Aynı zamanda, standartların ait olduğu ülkelerin de bir

uyumlaştırma aracıdır. Başta çokuluslu şirketler olmak üzere şirketler, farklı olan ve zaman zaman birbirleriyle çelişen ulusal standartlarla karşılaşmaktadır. Bu nedenle, diğer birimler yanında bilhassa şirketler açısından standartların uyumlaştırılması büyük önem taşımaktadır.¹¹

Ayrıca, zikradilen gelişmeler, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak ulusal düzenlemelerin bu standartlarla uyumlaştırılması ihtiyacını da had safhaya çıkarmıştır.

Enron vb.küresel skandallar sonrası ABD’de uygulayıcı kurul durumdaki Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC-Securities and Exchange Commission) tarafından gündeme getirilen, yasayı hazırlayan senatörün adıyla anılan ve etkisi tüm dünyaya yayılan Sarbanes-Oxley Yasası¹² ile bu yasayı takiben dikkatlerin üzerinde yoğunlaştığı kurumsal yönetim (corporate governance¹³), şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, hesap

¹⁰ GARRIDO, P., A.LEON ve A.ZORIO, “Measurement of Formal Harmonization Progress: The IASC Experience”, The International Journal of Accounting, Vo.35, No.4, 2000, s.475

¹¹ VAN DER TAS, Leo, “Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice”, Accounting and Business Research, Spring 1988, Vol.18, No.70,s.157,

¹² SEC, U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, The Sarbanes- Oxley Act of 2002, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>)

¹³ Halka açık şirketler açısından etkin bir kurumsal yönetimin unsurları şunlardır: Etkin ve bağımsız bir yönetim kurulu, proaktif bir denetim komitesi, yönetici ücretlerini hissedar değeri ile bağdaştıracak bir ücret komitesi, etkin bir iç kontrol yapısı, uygun etik davranış kuralları, şeffaflık, hesap verilebilirlik, sorumluluk, dürüstlük, net ve yaptırım gücü olan politika ve prosedürler, etkin risk yönetimi, objektif, ehil ve yeterli iç denetim fonksiyonu, bağımsız ve etkin dış denetim. Kurumsal yönetim için ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. RAAIJMAKERS, T. ve VERMEULEN, E., Edited by. Joseph McCahery, The Corporate Governance of Close Corporations and Partnerships, Oxford University Press, May 2004,

AKSOY, Tamer, “Global Etkili Skandallar Sonrası Gündeme Gelen OECD Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) İlkeleri’nden AB İle Uyum Sürecindeki Türkiye İçin Çıkarılacak Dersler”, Bülten Dergisi, Ankara SMMM Odası, yıl:14, sayı:154, Ankara, Mayıs-Haziran 2004

verilebilirlik ve rekabet edilebilirlik gibi ilkelerin etkisi ve sermaye artırma vb. amaçlarla, global finansal piyasalar; küresel standartlara göre hazırlanan finansal tablolara daha fazla muhtaç hale gelmiştir. ¹⁴

Küresel muhasebe standartlarına yönelişin¹⁵, sağladığı çeşitli faydalar sözkonusudur. Bunlar özetle, şunlardır; Çokuluslu şirketlerde artan maliyet tasarrufu sağlaması, sınır ötesi finansal raporların kapsamlılığının ve karşılaştırılabilirliğinin artırılması, yüksek kaliteli muhasebe standartları ve uygulamalarının geniş alana yayılması, ülkelere sınırlı kaynaklarla düşük maliyetli finansal muhasebe standartlarının temin edilmesi, sınır ötesi finansman ve ticaret ile menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirket sayısındaki artış, işletmelerin, çokuluslu şirketlerin yabancı piyasalara girişini artırma,, bu piyasalarda tüketicilerce tanınma oranının yükselmesi, yabancı sermaye temini, yurtdışında iş yapılmasının siyasi maliyetlerinin azaltılması vb.¹⁶

2.2. ORTAK KÜRESEL MUHASEBE STANDARTLARINA YÖNELME EĞİLİMİ

18-21 Kasım 2002 tarihleri arasında Hong Kong’da XVI. Dünya Muhasebe Kongresi yapıldı. Kongrenin ana konularından birisi, muhasebenin her yönü ile küreselleşmesi bir diğeri de muhasebenin gelişen ve değişen ekonomik koşulların ihtiyacını karşılayabilmesi olmuştur.

Kongreden çıkan ana tema, muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörüsüdür. ¹⁷

2.2.1.Standart Yapıcı Kurumların Ortak Muhasebe Standartları Konusunda Uzlaşmaları (IASB/FASB)

Muhasebe standartları açısından sözkonusu gidişatta, yani, uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumunun artırılması konusunda, iki önemli kuruluş diğerlerine nazaran daha etkin rol oynamıştır.¹⁸ Bunlardan birincisi 1973 yılında Uluslararası

¹⁴ FEE, “IASC Foundation Constitution Review” February 2004, (Çevrimiçi), <http://www.fee.be/29.03.2004>

¹⁵ ÜSTÜNDAĞ, S. “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Şubat 2003, (çevrimiçi), <http://www.makalem.com/17.5.2005>

¹⁶ GAZZAR, S., P.FINN, R.JACOB, “An Empirical Investigation of Multinational Firms’ Compliance with International Accounting Standards”, The International Journal of Accounting, Vol.34, No:2, 1999,s.239-240

¹⁷ GÜVEMLİ, Oktay, “Muhasebe Mesleğinin Küreselleşmesi: Tek Muhasebe Standardına, Tek Denetim Standardına, Tek Meslek Ünvanına Doğru, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MÜFAD, sayı:17, Ocak 2003, s.118-119

¹⁸ UYSAL ÖZMEN, Özgür, “Farklı Perspektiflerin Işığında Uluslararası Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonu”, 1.Uluslararası Muhasebe Konferansı, Yakınsama Yolunda,, Dedeman Hotel, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adıyla kurulan ve 1 Nisan 2001 tarihinde dönüşüm geçirerek isim değiştiren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), diğeri de Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO) dır.¹⁹ Dönüşümden sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASB) temel amacı, finansal tablolarla karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgi gerektiren, anlaşılabilir ve uygulanabilir, kamu menfaatini gözeterek yüksek kalitede küresel bir muhasebe standartları seti oluşturmak olarak düzelmiştir.²⁰

Tek muhasebe standardına gidiş trendi doğrultusunda, muhasebe standartları anlamında, daha önce birbirinden ayrı standart hazırlayan ABD ve İngiltere'deki Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ile ABD'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (International Accounting Standards Board-IASB)¹⁸ Eylül 2002 tarihinde Amerikan Standartları (USGAAP) ile uluslararası muhasebe standartlarını (UMS/UFRS) yakınlaştırma taahhütlerini açık ve kesin olarak

belirtmeleri ve bu yönde bir Norwalk Mutabakatı imzalamaları önemli bir gelişme olmuştur.²¹

Norwalk Mutabakatı ile, UMS/UFRS ve USGAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi, mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebeyle ilgili meselelere yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler üretme ve uluslar arası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhüt altına alınmıştır.²² Bu anlaşma, küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir 'dönüm noktası' nı oluşturmaktadır.

Ayrıca, son dönemde dünyada yaşanan süreçte, finansal tablolarla ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının (ve buna bağlı denetim standartlarının) uyumlaştırılması konusu, evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verilebilmesi ve şeffaflık ve kurumsal yönetim gereklerinin sağlanabilmesi açısından bir zorunluluk halini almıştır. IASB uluslararası muhasebe standartlarının- UMS (International Accounting Standards-IAS) veya uluslararası finansal raporlama

¹⁹ HORA, J., TONDKAR, R. Ve ADHIKARI, A., "International Accounting Standards in Capital Markets", Journal of International Accounting, Auditing&Taxation, Vol.6, No.2, 1997, s.178

²⁰ NOBES, C.W., A Survey of National Accounting Rules Benchmarked Against International Accounting Standards, GAAP, 2001, s.3

²¹ İAKDOĞAN, Nalan,"Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulaması Vergi İlişkisi", Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, ASMMMO, Patalya Thermal Resort, Kızılcahamam, Ankara, 01-05 Mart 2004, s.11

²² IASB&IASC FOUNDATION NEWS, "International Accounting Standards Board Welcomes US Move to Converge with IFRSs", (Çevrimiçi), <http://www.iasb.org/11.04.2004>

standartlarının (UFRS-IFRS) uluslararası kabul görmesine yönelik çabalarını sürdürmektedir.²³ IASB'nin çalışmalarının, dünyada ortak muhasebe standartları geliştirilmesi konusunda önemli bir etkiye sahip olduğu gözlenmektedir.Çünkü, ülkeler giderek artan oranda kendi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yokluğunda IAS/UFRS'ye başvurmaktadır.

Ayrıca, pek çok ülke de sınır ötesi borsalara kayıtlı şirketlere ve hatta bazı ülkeler kendi borsalarına kayıtlı şirketlerinde de UMS-UFRS'nin kullanılmasına izin vermektedir.

2.2.2.IFAC'ın UMS/UFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi

24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburgh'da yapılan toplantıda IASC/IASB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'tan ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiştir.²⁴ Ancak, önceden de olduğu gibi IFAC'ın üyeleri, IASC/IASB'nin de üyesi olarak kabul edilmektedir.

UFRS'nin küresel standart seti olma eğilimine katkı sağlayan bir gelişmede IFAC'da olmuştur. IFAC, 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimleri'ni onaylamış ve bu bildirim 7.maddesinde; üye kuruluşlardan

finansal tablolarını UMS/UFRS ile tam uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiştir.²⁵

2.2.3. IOSCO'nun UMS/UFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO), IACC/IASB tarafından yürütülen çalışmalara destek olacak şekilde bir temel politika izlemektedir. Bu doğrultuda, Mayıs 2000 tarihinde uluslar arası menkul kıymet ihraç işlemlerine uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren UMS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır.

UFRS, karşılaştırılabilir ulusal ve sınır ötesi finansal raporlama için temel oluşturma potansiyeline daha fazla sahiptir. Bu nedenle, IOSCO'nun sermaye piyasası düzenleyicilerine, sınırötesi kote edilen halka arzlarda çok uluslu şirketlerin UFRS'yi kullanmalarına izin vermesini yönündeki tavsiyesi, UFRS'nin artan öneminin ve küresel standart seti olma yolunda şansının arttığına göstergelerinden birisidir.

²³ PARKER, R. ve R.MORRIS, "The Influence of US GAAP on the Harmony of Accounting Measurement Policies of Large Companies in the UK and Australia" Abacus, Vol.37, No:3, 2001, s.298

²⁴ ULUSAN, H., "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", Muhasebe ve Denetime Bakış, Türmob yayını, Mayıs 2005, s.10

²⁵ NTMUD, "IFAC'dan Haberler", 11 Nolu Bülten , <http://www.tnud.org.tr/12.05.2004>

2.2.4. SEC'in UMS/UFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi

Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC-SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION), FASB ile IASB/IASC arasında varılan Norwalk Mutabakatı doğrultusunda UMS/UFRS ve USGAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi ve ulusal ve global düzeyde finansal raporlamada kullanılacak kalitesi yüksek ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi yönündeki çalışmaları yakından takip etmiştir. Ayrıca bu doğrultuda, Mayıs 2001'de üyelerine uluslararası menkul kıymet ihraç ve halka arz işlemlerinde "UMS/UFRS Standartları'nın kullanılmasını tavsiye yönünde karar almıştır.

2.2.5. ABD ve G4 Grubu'nun UMS/UFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi

21. Yüzyıla girerken dünyada zaten alternatif bir muhasebe sistemi uygulaması arayışı ve bu yönde bir çerçeve oluşturma çabası vardı. Enron şirketinin iflasına kadar ABD Genel kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP)'in kendi kendine yeten bir yapıda olduğu düşünülmekteydi.

Ancak, Enron, Worldcom vb. şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları akabinde bu düşünceye duyulan güven ciddi

ölçüde sarsılmış ve bu standartların da UFRS ile uyumlaştırılması ihtiyacı ve kabulü ortaya çıkmıştır. Bu gelişme de, Enron öncesi kendi muhasebe standartlarının en iyisi olduğunu düşünen ABD'nin UFRS'ye yönelmesine ve UFRS'nin küresel muhasebe standartları setine dönüşmesine önemli katkıda bulunmasına yol açmıştır.

Bu doğrultuda, İngiltere, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda ve ABD'den oluşan G4 Grubu²⁶, kendi aralarında muhasebe standartlarının uyumlaştırılması çalışmalarına son verip, IASB tarafından yürütülmekte olan çalışmalara destek olma yönünde ortak karar almıştır.

2.2.6. Basel Komitesi, Dünya Bankası ve IMF'nin UMS/UFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi

Bankacılık sektörüne ilişkin çeşitli sakıncaları nedeniyle, tamamı uygulanmasa da, Basel Komitesi, UMS/UFRS'lerden 15 adedinin üzerinde durmuş ve uygulanmasını önermiştir.

Dünya Bankası ve IMF'de, kendisinden borç talebinde bulunan ülkelerin finansal raporlamalarının UMS/UFRS ile uygunluğunu arayacağını beyan etmiştir.²⁷

²⁶ TMUD, 6 no.lu Bülten, "G4+1 Grubu", (çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr>, 30.5.2003

²⁷ CHAMISA, E. "The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe", The International Journal of Accounting, Vol.35, No.1, 2000, s.273-274

2.2.7. SPK ve yeni TTK tasarısı'nın UMS/UFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi

Ülkemizde de IOSCO'nun üyesi olan SPK, IOSCO'nun önerisini ve AB ile uyum sürecini dikkate alarak (seri XI,No:25 tebliği) UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamış ve uygulamaya koymuştur.

Son olarak, yeni TTK tasarısında²⁸ da TMSK ve UFRS'nin referans alınması ve uyum zorunluluğu getirilmesi, uyum anlamında uygun, yerinde ve isabetli bir adım olmuştur.

Bu doğrultuda bakıldığında, içinde bulunduğumuz son dönemde gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde, finansal raporlamada; farklılıkların azaltılması, şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğin artırılması yönünde önemli bir süreç yaşanmakta olduğu söylenebilir.²⁹

2.2.8. AB Bünyesinde Muhasebenin Uluslararasılaşması ve UMS/UFRS'nin Kabulü Süreci

Genişleme, bütünleşme ve uyum süreci içerisinde bulunan Avrupa Birliği (AB)'nde, uyum ve küresel standartlara yönelik sürecinin en temel bileşenlerinden birisi, 1985 yılını

takiben getirilen ve yeni yaklaşım olarak isimlendirilen “yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılması” (*harmonization of the regulatory framework*) politikasıdır.

Topluluk bünyesinde hukuki düzenlemelerin ve yasaların uyumlaştırılması önem arzeden konular durumundadır. Bu doğrultuda, bilhassa muhasebe ve denetime ilişkin yasal düzenlemeler, topluluk bünyesinde en öncelikli gündeme gelen konular arasındadır³⁰. Dünya genelinde gözlenen küresel muhasebe standartları setine gidiş ve yakınsama eğilimine paralel düzenlemeler AB bünyesinde de gözlenmektedir.

UFRS'nin küresel standartlar seti olma yolunda mesafe katettiği görülen gelişmeler dikkate alındığında, AB yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılmasına yönelik atılan adımlar, hem AB'ye üye ülkeler hem de üyelik sürecindeki ülkemiz açısından önem arz etmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları finansal raporlama ve muhasebe standartları konusunda uyumlaştırmanın ve UMS/UFRS ile uyumlu olmasına yönelik tercihin temelleri, AB Konseyince çıkarılan (78/660/EEC)

²⁸ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, T.C.Adalet Bakanlığı, Ankara 2005

²⁹ İBİŞ, C. ve A.AKARÇAY, “IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'in Uygulanması Süreci”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO yayını, no:49, İstanbul, 2004,s.251

³⁰ GIELEN,F., CRISTINA,A., BARROS,H, “Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire”, Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation, WB,REPARIS, 31 May 2005, s.5

nolu AB 4.Direktif.³¹ ile (2001/65/EC) nolu 7.Direktifte ³² atılmıştır. ³³

Dördüncü ve Yedinci AB Direktifi; uyumlaştırma ile beraber borsada işlem gören şirketler için şeffaflığa da büyük önem vermiş ve bu nedenle borsada işlem gören şirketlerin hesaplarının UMS/UFRS'lerle uyumunu zorunlu kılmıştır.³⁴. AB konseyinin çıkardığı 7.ve 8. direktifleri takiben, uyumlaştırma ve ortak küresel standartlara gidişi hızlandıran ve pekiştiren bir dizi yasal düzenleme getirilmiştir.

Zikredilen doğrultuda getirilen 1995 Tarihli 'Muhasebe Uyum: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni bir Strateji' (COM/95/508) Başlıklı Tebliğ ³⁵ AB standartları ile (UMS/UFRS) uyumunu amaçlayan ve Üye Devlet-lerin, küresel oyunculara UMS/UFRS ile

uyumlu konsolide hesaplar hazırlamalarına izin vermelerini tavsiye eden bir düzenleme olmuştur.

“AB'nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek” Başlıklı AB Tebliği : AB Komisyonu Haziran 2000 tarihinde “AB'nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek” başlıklı bir Tebliğ ³⁶ i kabul etti Bu tebliğ ile de, 2005 yılından itibaren, banka ve sigorta şirketleri de dahil hisse senedi borsalar ve teşkilatlı piyasalarda işlem gören halka açık şirketlerin (olmak üzere) konsolide mali tablolarının (UMS/UFRS) ile uyumlu hazırlanması ve muhasebe standartlarının bütün Üye Devletlerde aynı biçimde uygulanması yönünde karar alındı.

AB Komisyonu Şubat 2001'de tüm üye ülkelerin borsalarına kote edilmiş şirketlerin (banka ve sigorta şirketleri

³¹ Daha fazla bilgi için bkz.: http://europa.eu.int/comrn/internal_market_en.htm news

³² CEC, Directive 2001/65/EC Of The European Parliament And Of The Council Of 27 September 2001 Amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC And 86/635/EEC As Regards The Valuation Rules For The Annual And Consolidated Accounts Of Certain Types Of Companies As Well As Of Banks And Other Financial Institutions, http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=32001L0065&model=guichett

³³ EUROPEAN COUNCIL Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty On The Annual Accounts Of Certain Types Of Companies, Official Journal L 222 , 14/08/1978 P. 0011 – 0031, http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1978/en_1978L0660_do_001.pdf detaylı bilgi için ayrıca bkz.

AKDOĞAN, Nalan ve Yüksel KOÇ YALKIN, “Avrupa Topluluğu; Dördüncü Yönerge, Yedinci ve Sekizinci Yönerge”, AÜ.SBF. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991, http://europa.eu.int/comrn/internal_market_en.htm news

³⁴ TIEDJE, Jurgen, Introduction to Accounting and Auditing in the Acquis Communautaire”, Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation,WB, 31.5.2005, s.2

³⁵ CEC, Communication, Accounting Harmonization:A New Strategy Vis-a-Vis International Harmonization, http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf (erişim 21.4.2005)

³⁶ CEC, EU Financial Reporting Strategy:The Way Forward, http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2000/com2000_0359en01.pdf

de dahil) konsolide mali tablolarının 2005 yılından itibaren UMS/UFRS'ye uygun şekilde düzenlenmesi konusunda bir düzenleme tasarısı hazırlamıştır. AB'de UMS/UFRS'nin AB ülkelerini de kapsar şekilde uluslararası geniş kabul göreceği ve uygulama alanı bulacağı hususu, daha önceden, bu tasarıyla AB bünyesinde oluşturulan Avrupa Finansal Danışma Grubu (EFRAG-European Financial Reporting Advisory Group) EFRAG tarafından da öngörülmüş idi.³⁷

EFRAG tarafından 2002 yılı Haziran ayında, ilke bazlı (principle-ruled) olması ve avantajları nedeniyle, UMS/UFRS'nin tüm dünyada yaygınlaşacağı, daha geniş bir kitle tarafından kullanılacağı ve Amerikan Muhasebe Standartları (USGAAP) gibi aynı yüksek standardı vereceği öngörülmüş ve bir bütün olarak UMS/UFRS'lerin kabulünü önermiştir. EFRAG'a göre UMS/UFRS'nin avantajı, Amerikan Standartları gibi sadece Amerika'ya özel olmamasıdır. AB Konseyince çıkarılan 1606/2002

Sayılı Tüzük³⁸ ile de 2005 yılından itibaren, bankalar ve sigorta şirketleri dahil borsada kote edilmiş şirket konsolide hesaplarının UMS/UFRS'ye uygun hazırlanması gereğinin ve sadece onaylanmış UFRS'lerin kabul edileceğinin hüküm altına alınması ve bir kez daha teyit edilmesi, uyumlaştırma ve küresel standartlara uyum anlamında önemli bir adım olmuştur.

1606/2002 Sayılı Tüzüğü (EC) 'nü şu paralel düzenlemeler takip etmiş ve bu düzenlemeler AB yasal düzenleme çerçevesi, küresel ortak standartlara yönelik ve uyumlaştırma anlamında önemli bir mesafe katetmiştir. Bu düzenlemeler şunlardır: 18.6.2003 tarih ve 2003/51/EC sayılı Direktif³⁹, 29.9.2003 tarih ve 1725/2003 Sayılı Komisyon Tüzüğü⁴⁰, 6.4.2004 tarih ve 707/2004 sayılı Komisyon Tüzüğü ile 12.12. 2004 tarih ve 2086/2004 sayılı Komisyon Tüzüğü.

Sonuç olarak, bir dizi halinde getirilen bu düzenlemeler neticesinde UMS/UFRS, AB bünyesinde uygulanan ortak

³⁷ www.iasplus.com/efrag/efrag.htm.

³⁸ CEC, Commission Recommendation of 16 May 2002 — Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002H0590:EN:HTML>

³⁹ CEC, Modernisation And Updating Of Accounting Rules Directive 2003/51/EC Of The European Parliament And Of The Council Of 18.6.2003 Amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC And 91/674/EEC On The Annual And Consolidated Accounts Of Certain Types Of Companies, Banks And Other Financial Institutions And Insurance Undertakings, tam metni için bkz. CEC, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0051:EN:HTML>

⁴⁰ Tam metin için bkz. CEC, Commission Regulation (EC) No 1725/2003 Of 29 September 2003 Adopting Certain International Accounting Standards In Accordance With Regulation (EC) No 1606/2002 Of The European Parliament And Of The Council, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1725:EN:HTML> (erişim.29.4.2005)

muhasebe standartları seti olarak genel kabul görmüştür. AB, bu yönde 2005 yılı başında UMS'yi uygulama kararı almış ve AB'de kayıtlı şirketlerin, 2005'ten itibaren UFRS'ye göre konsolide finansal tablo hazırlamaları gerekeceğini belirten bir düzenleme önermiştir. Bu doğrultuda borsaya kayıtlı olan işletmeler, 1.1.2005 tarihinden itibaren IASB'ce getirilen UFRS'leri⁴¹ uygulamak zorundadır. G4+1 kararına ilaveten, UFRS ile beraber, İngiliz Muhasebe ilkeleri de (UKGAAP) gündemden düşmüştür.⁴² Dolayısıyla geriye, AB'nin de uygulama mada karar kıldığı UFRS küresel standartlar olarak kalmaktadır.

AB Bünyesinde UFRS'nin uygulanışını deklare eden diğer bir düzenleme de, yasal denetimi (statutory audit) düzenleyen, 2005 yılı Temmuz-Ağustos aylarında AB Bakanlarınca onaylanması öngörülen 16.3.2004 tarihli yeni AB 8.Direktif Tasarısıdır⁴³. Bu direktif tasarısında da, üye ülkelerce UFRS'nin uygulanacağını hüküm altına alınması, Haziran 200

tarihli Tebliğ dahil, direktifler ve 2002 tarihli tüzük hükümlerini teyit edici önemli bir gelişme olmuştur.

Küresel ölçekte, esas alınacak ortak standart seti konusunda (UMS/UFRS, US GAAP, UKGAAP, SAGAAP vb) sonucu gittikçe belirginleşen mücadeledede, AB'nin yeni 8.Direktif Tasarısı'nda⁴⁴.topluluk bünyesinde UFRS'nin baz alınacağını hüküm altına almasıyla UFRS'nin şansı daha da artmıştır.

3. SONUÇ

Sonuç olarak, gerek ülkemiz gerekse tüm dünya ölçeğinde bahsedilen tüm bu gelişmeler, alınan kararlar ve gözlenen uyumlaştırma eğilimi, ortak küresel standart setinin, UMS/UFRS yönünde gelişmekte olduğunu açıkça gösterir niteliktedir.

Küresel standartlar seti olarak UFRS ile çalışmak, çok çeşitli avantajları da beraberinde getirmektedir. Bunlardan birkaçını şöyle sıralamak mümkündür. Finansal tablolara, muhasebe ve finansal raporlamaya duyulan inanç ve güvenin artması, finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırıla-

⁴¹ YALKIN, Yüksel Koç, "AB ve ABD'de UFRS'nin Uygulamasına Geçiş Çalışmaları", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2003, s.19,

AKDOĞAN, Nalan, "SPK Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi", TÜSİAD, Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş, İstanbul, 2003, s.21-29

⁴² BOHREND, O., HAUG, J ve MICHALSEN, D."Compliance with Flexible Accounting Standards", The International Journal of Accounting, Volume 39, Issue 1, 2004, s.2

⁴³ COMMISSION OF EUROPEAN COMMUNITIES, CEC, Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004

⁴⁴ CEC, Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004

bilirliğinin artması, saydam, açık, güvenilir ve küresel bir ekonominin yaratılması, şeffaflık ve işletmelerin yerli ve yabancı yatırımcılar nezdinde güvenilirliğinin artması, Yatırımcılar için çekicilik artışı vb.,

Bu avantajlarına karşın, küresel standartlar anlamında UFRS'ye geçişin, dikkate alınması gereken çeşitli zorlukları da bulunmaktadır. UFRS, bu standartları kullanacak ülkelerde, muhasebeci ve denetçi niteliklerinin de (profesyonel olarak AB müktesebatına tüm boyutlarıyla uyum gösterebilecek şekilde) yükseltilmesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca, kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş zorlukları, vergi mevzuatında net ayırım gereği, vergi odaklılıktan kurtulma, müktesebata ilişkin çeviri güçlükleri, eğitim ihtiyacı, UFRS'nin karmaşıklığı vb gibi hususların da gözönünde tutulması yararlı olacaktır.

Dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak, uluslararası finans piyasalarıyla aynı ortak dili kullanmak, finansal piyasaların bilgi taleplerini etkin olarak karşılamak ve şeffaflık başta olmak üzere kurumsal yönetim ilkelerine ve AB'ye uyum sağlamak vb.bakımından; UFRS'ye geçilmesi önemlidir.

Son olarak, ülkemizde SPK'nın UFRS ile birebir tam uyumlu, BDDK'nın ise kısmen uyumlu muhasebe standartlarını uygulaması, olumlu ve isabetli adımlar olarak değerlendirilmektedir. Buna karşın, (Yeni TTK tasarısında

muhasebe standartları konusunda yetkili otorite olarak zikredilmesi önemli bir gelişme olarak değerlendirilen) TMSK tarafından, ülke genelinde bütün işletmeleri kapsayacak ve UFRS ile tam uyumlu olacak ulusal standartların en kısa sürede yayınlanması da büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve Yüksel KOÇ YALKIN, **Avrupa Topluluğu; Dördüncü Direktif, Yedinci ve Sekizinci Direktif**, A.Ü.S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991
- AKDOĞAN, Nalan, "SPK Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi", TÜSİAD, **Finansal Raporlama Uygulamaları rında Uluslararası Standartlara Geçiş**, İstanbul, 2003
- AKDOĞAN, Nalan, "Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulaması Vergi İlişkisi", **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri**, ASMMMO, Patalya Thermal Resort, Kızılcahamam, Ankara, 01-05 Mart 2004
- AKSOY, Tamer, "Global Etkili Skandallar Sonrası Gündeme Gelen OECD Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) İlkeleri'nden AB İle Uyum Sürecindeki Türkiye İçin Çıkarılacak Dersler", **Bülten Dergisi**, Ankara SMMM Odası, yıl:14, sayı:154, Ankara, Mayıs-Haziran 2004
- AKSOY, Tamer, "AB İle Uyum Süreci ve Uluslararası Gelişmeler Işığında UFRS'nin İlk kez Uygulanışına İlişkin 1 Nolu UFRS

Standartı (First Time Adoption Standard) Üzerine Birkaç Söz”, **Bülten Dergisi**, Ankara SMMM Odası, Yıl:14, Sayı:158, Ocak-Şubat 2005

- ASLAN, S. “IFRS İle Getirilen Yeni Düzenlemeler:IFRS1-5”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Eylül 2004,

- BOHREND, O., HAUG, J ve MICHALSEN, D.”Compliance with Flexible Accounting Standards”, **The International Journal of Accounting**, Volume 39, Issue 1, 2004

- CEC, **Modernisation And Updating Of Accounting Rules Directive 2003/51/EC Of The European Parliament And Of The Council Of 18.6.2003 Amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC And 91/674/EEC On The Annual And Consolidated Accounts Of Certain Types Of Companies, Banks And Other Financial Institutions And Insurance Undertakings**, tam metni için bkz. CEC, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0051:EN:HTML>

- CEC Communication, **Accounting Harmonization:A New Strategy Vis-a-Vis International Harmonization**, http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf (erişim 21.4.2005)

- CEC, <http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/negotiationsguide.pdf>

- CEC, **Commission Regulation (EC) No 1725/2003 Of 29 September 2003 Adopting Certain International Accounting Standards In Accordance With Regulation**

(EC) No 1606/2002 Of The European Parliament And Of The Council, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1725:EN:HTML> (erişim.29.4.2005)

- CEC,http://europa.eu.int/comm/internal_market/securiteis/transparency/index_en.htm.

- CEC, http://europa.eu.int/comm/internal_market/en.htm news

- CEC, **Eleventh Council Directive 89/666/EEC Of 21 December 1989 Concerning Disclosure Requirements In Respect Of Branches Opened In A Member State By Certain Types Of Company Governed By The Law Of Another State**, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31989L0666:EN:HTML> (erişim.1.5.2005)

- CEC, <http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/1998/c016/c01619980120en00050012.pdf>

- CEC, <http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/negotiationsguide.pdf>

- CEC, **Council Directive 89/117/EEC Of 13 February 1989 On The Obligations Of Branches Established In A Member State Of Credit Institutions And Financial Institutions Having Their Head Offices Outside That Member State Regarding The Publication Of Annual Accounting Documents** <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31989L0117:EN:HTML>

-CEC,http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1978/en_1978L0660_do_001.pdf

- CEC, http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1983/en_1983L0349_do_001.pdf

- CEC, http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/committees/en.htm

- CEC, **Commission Recommendation of 16 May 2002 - Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles,**

<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002H0590:EN:HTML>

- CEC, http://europa.eu.int/comm/internal_market/company/auditlcommitt/index.htm

- CEC, <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/o4/340&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=>

- CEC, **Commission Recommendation Of 30 May 2001 On The Recognition, Measurement And Disclosure Of Environmental Issues In The Annual Accounts And Annual Reports Of Companies,**

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=32001H0453&model=guichett (erişim.21.6.2005)

- CEC, <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/04/60&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>

- CEC, **EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward,** http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2000/com2000_0359en01.pdf

- CEC, http://europa.eu.int/comm/internal_market/company/company/modern/index.htm communication

-CEC, http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/en.htm

- COMMISSION OF EUROPEAN COMMUNITIES, CEC, **Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004**

- CHALMERS, Damian **European Union Law and EU Government.** Dartmouth Publishing: Aldershot, UK, 1998

- CHAMISA, E. "The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe", **The International Journal of Accounting**, Vol.35, No.1, 2000

- DELOITTE, **Standards:IFRS 1 First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards,** <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm> (erişim 23.03.2004)

- DELOITTE, **Standards:IFRS 2 Share-Based Payment,** <http://www.iasplus.com/standard/ifrs02.htm> (erişim 23.03.2004),

- DELOITTE, **Standards:IFRS 3 Business Combinations,** <http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm> (erişim 23.03.2004),

- DELOITTE, **Standards:IFRS 4 Insurance Contracts,** <http://www.iasplus.com/standard/ifrs04.htm> (erişim 23.03.2004)

- DELOITTE, **Standards:IFRS 5 Non-Current Assets Held For Sale and Discontinued Operations"** <http://www.iasplus.com/standard/ifrs05.htm> (erişim 23.03.2004)

- EL-GAZZAR, S., P.FINN, R.JACOB, "An Empirical Investigation of Multinational Firms' Compliance with International Accounting Standards", **The International Journal of Accounting**, Vol.34, No:2, 1999
- ERNST&YOUNG, "International Financial reporting Standards", http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Taking_a_closerlookIAS_May03.pdfsites, (erişim 23.3.2004)
- EUROPEAN COUNCIL, **Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty On The Annual Accounts Of Certain Types Of Companies**, Official Journal L 222, 14/08/1978 P. 0011 - 0031
- EUROPEAN COUNCIL DIRECTIVE of 8 December 1986 On The Annual Accounts And Consolidated Accounts Of Banks And Other Financial Institutions (86/635/EEC) http://bodurtha.georgetown.edu/IAS_39/FAS-IAS/EU_COUNCIL%20DIRECTIVE%20of%208%20December%201986.htm (erişim 12.5.2005)
- EUROPEAN COUNCIL Directive **91/674/EEC of 19 December 1991 on the annual accounts and consolidated accounts of insurance undertakings**[Official Journal L 374 of 31.12.1991]. <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l24022a.htm> (erişim 12.5.2005)
- FEE, "IASC Foundation Constitution Review" February 2004, (Çevrimiçi), <http://www.fee.be/>,29.03.2004
- GARRIDO, P., A.LEON ve A.ZORIO, "Measurement of Formal Harmonization Progress: The IASC Experience", **The International Journal of Accounting**, Vo.35, No.4, 2000
- GDANSKI, Jacek, "Adopting, Implementing and Enforcing the Acquis Communautaire Relating to Accounting", **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, REPARIS, May 2005
- GIELEN, F. CRISTINA,A., BARROS,H. "Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire", **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, Reparis, May 2005
- GIELEN, Frederic, "Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire", (presentation hand-out)) **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, 31 May 2005
- GÜVEMLİ, Oktay, "Muhasebe Mesleğinin Küreselleşmesi: Tek Muhasebe Standardına, Tek Denetim Standardına, Tek Meslek Ünvanına Doğru, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MÜFAD, sayı:17, Ocak 2003
- HORA, J., TONDKAR, R. Ve ADHIKARI, A., "International Accounting Standards in Capital Markets", **Journal of International Accounting, Auditing&Taxation**, Vol.6, No.2, 1997
- <http://www.iasplus.com/Vresource/euroeriv.pdf>
- IASB, "Use of IFRS for Reporting by Domestic Listed Companies, By Country", Jan 2004, (çevrimiçi), <http://www.iasplus.com/> (erişim 17.5.2004)
- IASB&IASC FOUNDATION NEWS, **"International Accounting Standards Board Welcomes US Move to Converge with IFRSs"**, (Çevrimiçi), <http://www.iasb.org/11.04.2004>

- IFAC, “International Auditing and Assurance Standards”, **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, 2003
- İBİŞ, C. ve A.AKARÇAY, “IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanması Süreci”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO yayını, no:49, İstanbul, 2004
- LEBRUN, Benoit, “Accounting Directives”, **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, 7.6.2005
- MUĞAN, Can Şınga, Nazlı Hoşal AKMAN, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri!”, **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek/Antalya, 21-25 Mayıs 2003
- NOBES, C.W., **A Survey of National Accounting Rules Benchmarked Against International Accounting Standards**, GAAP, 2001
- PARKER, R. ve R.MORRIS, “The Influence of US GAAP on the Harmony of Accounting Measurement Policies of Large Companies in the UK and Australia” **Abacus**, Vol.37, No:3, 2001
- RAAIJMAKERS, T. ve VERMEULEN, E., Edited by. Joseph McCahery, **The Corporate Governance of Close Corporations and Partnerships**, Oxford University Pres, May 2004
- PRIEBE, Reinhard, “EU Enlargement- A Historic Opportunity”, **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, Reparıs, May 2005
- SEC, U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, **The Sarbanes- Oxley Act of 2002**, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>)
- SNYDER, F. “**The Effectiveness of European Community Law: Institutions, Processes, Tools and Techniques.**” 56 MLR No:19, (32); 1993
- SYNDER, F. **Soft Law and Institutional Practice in the European Community**, EUI Working Paper Law No.93/5, Florence, 1993
- SPK, **Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Gerekçesi** (Seri:XI, no:25) (çevrimiçi), <http://spk.gov.tr/>, 29.03.2004
- TIEDJE, Jürgen, Introduction to Accounting and Auditing in the Acquis Communautaire”, **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, 31.5.2005
- TMUD, “IFAC’dan Haberler”, **11.nolu Bülten**, <http://www.tmud.org.tr/12.05.2004>
- TMUD, 6 no.lu Bülten, “G4+1 Grubu”, (çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr>, 30.5.2003
- **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**, T.C.Adalet Bakanlığı, Ankara 2005
- ULUSAN, H., “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’nin Kabulü veya IAS/IFRS’ye Uyum”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Türmob yayını, Mayıs 2005
- UYSAL ÖZMEN, Özgür, “Farklı Perspektiflerin Işığında Uluslararası Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonu”, **1.Uluslararası Muhasebe Konferansı, Yakınsama Yolunda**, Dedeman Hotel, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

- UZAY, Ş. “21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler, **Mali Çözüm**, İSMMMO, No:67, Nisan-Mayıs 2004
- ÜSTÜNDAĞ, S. “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Şubat 2003, (çevrimiçi), <http://www.makalem.com/>. 17.5.2005
- VAN DER TAS, Leo, “Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice”, **Accounting and Business Research**, Spring, Vol.18, No.70, 1988
- VEIKO, T., “Adopting, Implementing and Enforcing the Acquis Communautaire Relating to Auditing: Lessons Learned”, **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, 14 June 2005
- (www.accountingnet.ie/content/).
- (www.iasplus.com/efrag/efrag.htm).
- (www.fee.be/secretariat/Pressreleases.htm).
- YALKIN, Yüksel Koç, “AB ve ABD’de UFRS’nin Uygulamasına Geçiş Çalışmaları”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2003