

# IOSCO DEKLARASYONU VE MENKUL KIYMET BORSALARINDA IAS'IN UYGULANMASI SÜRECİ

Doç. Dr. Cemal İBİŞ  
M.Ü.-İ.İ.B.F.  
Araş. Gör. Ayça AKARÇAY  
M.Ü.-İ.İ.B.F.

## I. GİRİŞ

İçinde yaşadığımız bilgi çağında; küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda, ülke ekonomileri arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirine bağımlı hale gelmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuş ve işletmeler uluslararası sermaye piyasalarına menkul kıymet ihraç etmeye başlamışlardır.

Özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış<sup>1</sup> ve şirketler menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamıştır. Diğer taraftan, 100'den fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası alanda önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "Uluslararası Halka Arzlar" üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı mali raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan konulardan biri olduğu belirtilmiştir<sup>2</sup>. Konu ile ilgili bazı örnekler aşağıda verilmiştir:

Bilindiği üzere, hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. **Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon zarar** açıklayan Turkcell **New York Borsası'nda 157.8 trilyon TL kar** açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile SPK muhasebe standartlarının farklılığından kaynaklanmaktadır<sup>3</sup>.

Diğer bir örnek ise 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettiren ilk Alman şirketi olan Daimler-Benz ile ilgilidir. Daimler-Benz hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında 1993 yılında **Almanya muhasebe standartlarına göre 615 milyon Deutsche Mark (DM) net dönem karı** açıklamışken, **Amerika Birleşik Devletleri muhasebe standartlarına göre 1,839 milyon DM zarar** açıklamıştır. Bu iki değişik faaliyet sonucuda Almanya ve Amerikan muhasebe standartları arasındaki farklılıkları göstermektedir<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> ABD sermaye piyasalarına bakıldığında 1990 yılından bu yana; yabancı menkul kıymetlere yapılan ABD yatırımlarının 2,5 Trilyon \$'a ulaşması ve ABD menkul kıymetlerine yapılan yabancı yatırımların 4 Trilyon \$'a yaklaşması son yıllarda piyasalarda yaşanan dinamizmin ve değişikliğin birer göstergesi olarak dikkat çekmektedir. Üstündağ, S.: Global Muhasebe Standartlarına Doğru, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Yıl:5, Sayı:28, Ocak-Şubat 2003, s. 7-8.

<sup>2</sup> Üstündağ, S.: Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000, s. 52.

<sup>3</sup> Milliyet Gazetesi, 09 Kasım 2000.

<sup>4</sup> Roberts, C.-Weetman, P.-Gordon, P.: International Financial Accounting A Comparative Approach, Financial Times Pitman Publishing, Great Britain, 1998, s.82-83.

Konu ile ilgili verilebilecek bir başka örnek ise, Almanya'nın meşhur markası BMW otomobillerine ilişkindir: Avrupa'nın birçok büyük şirketi gibi **BMW de Almanya muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarını Amerikan muhasebe standartlarına göre değiştirmeyi ret etmiştir**. Böylelikle, dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması mümkün olmamıştır<sup>5</sup>.

Verilen örneklerden de anlaşılacağı gibi, değişik ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmektedir. Bu engelin aşılması ise, uluslararası kabul gören muhasebe standartları ile mümkün olabilecektir. Bu çerçevede, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) uluslararası kabul gören muhasebe standartları konusunu gündemine almış ve bu konuda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir<sup>6</sup>.

Bu bildiriye, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)'nün muhasebe standartları konusundaki deklarasyonu ve menkul kıymet borsalarında Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'nin uygulanması süreci ele alınmıştır.

## **II. ULUSLARARASI MENKUL KIYMETLER KOMİSYONLARI ÖRGÜTÜ (IOSCO)'NÜN DEKLARASYONU**

### **A. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Hakkında Genel Bilgi**

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu (the Securities and Exchange Commission), İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi (the Financial Services Authority), Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)<sup>7</sup> ve bunlara benzer toplam 177 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir.

IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alışverişini olanaklı kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği halinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliği taşımaktadır.

### ***IOSCO'nun organizasyon yapısı aşağıdaki gibidir:***

*a. Başkanlar Komitesi (Presidents' Committee):* Yılda bir kez Yıllık Konferans süresinde toplanır. Örgütün amaçlarının gerçekleştirilmesinde en üst düzey yetkilere sahiptir ve üye

---

<sup>5</sup>Yücel, G.: 'TMS-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması', I.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Tebliği, İzmir, 1996.

<sup>6</sup> Üstündağ, S.: Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, a.g.m., s. 51-52.

<sup>7</sup> Türkiye'den Sermaye Piyasası Kurulu 1988 yılında IOSCO'ya üye olmuştur.

kuruluşların başkanları ya da temsilcilerinden oluşmaktadır. IOSCO'nun esas ve ortak üyelerinden oluşur.

*b. Yürütme Komitesi (Executive Committee):* 19 üyeden oluşan Komite periyodik olarak toplanır ve Örgütün amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararları alarak Başkanlar Komitesinin gündemine getiren, icra organı niteliğindeki oluşumdur. Üye kompozisyonu aşağıdaki gibidir:

- “Teknik Komite” ve “Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi” Başkanları,
- IOSCO bünyesindeki 4 Bölgesel Komite'nin Başkanları,
- Bölgesel Komitelerin kendi içlerinden belirleyecekleri birer üye,
- IOSCO üyeleri (Presidents Committee members) tarafından seçilen 9 üye

*c. Teknik Komite (Technical Committee):* Büyük hacimli ve gelişmiş piyasaların düzenlenmesinden sorumlu üyelerden oluşur, uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve alınması gereken tedbirlere ilişkin çalışmalarda bulunur. 16 üyeden oluşan Komitenin başkanı ve başkan yardımcıları kendi üyeleri arasından, iki yıl süreyle seçilmektedir.

*d. Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi (Emerging Markets Committee):* Gelişen piyasaların etkinliğini artırıcı ilkelerin oluşturulması, üyeler arasında işbirliği ve bilgi akışınının sağlanmasını amaçlayan ve 75 üyeden oluşan Komite'nin başkanı ve başkan yardımcıları kendi üyeleri arasından, iki yıl süreyle seçilmektedir.

*e. Genel Sekreterlik (General Secretariat):* Örgütün kayıtlarının tutulması, İçtüzük, Karar ve Protokollerin güncelleştirilmesi, üyelerin İçtüzük ve Kararlara uyumunun izlenmesi ve çeşitli Komitelerin faaliyetlerine yardımcı olunması gibi işlevleri yerine getirir.

*f. Bölgesel Komiteler (Regional Standing Committees):* Üyelerin özel ilgi alanlarına giren bölgesel konularda tartışma ortamı oluşturur. Bölge Komiteleri aşağıda sıralanmaktadır:

- Afrika-Orta Doğu Bölge Komitesi
- Asya-Pasifik Bölge Komitesi
- Avrupa Bölge Komitesi
- Amerika Bölge Komitesi

*g. Danışma Komiteleri (Consultative Committees):* Gerektiğinde Yürütme Komitesi tarafından, borsalar gibi bazı düzenleyici kuruluşların temsilcilerinin katılımıyla oluşturulur ve Teknik Komite çalışma gruplarıyla bağlantı halinde faaliyet gösterir.

***IOSCO çalışma grupları aşağıdaki gibidir:***

IOSCO Teknik Komite ve Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi bünyesinde çeşitli çalışma grupları faaliyet göstermekte, bu gruplar tarafından ilgili oldukları spesifik alanlarda analiz ve önerilere yer veren raporlar hazırlanmaktadır. Şu anda Teknik Komite ve Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi bünyesinde ve aşağıdaki konularda faaliyet gösteren 5'er çalışma grubu bulunmaktadır:

- Kamuyu Aydınlatma ve Muhasebe (Disclosure and Accounting)
- İkincil Piyasaların Düzenlenmesi (Regulation of Secondary Markets)
- Aracı Kuruluşların Düzenlenmesi (Regulation of Market Intermediaries)

- Denetleme ve Bilgi Değişimi (Enforcement and Exchange of Information)
- Yatırım Yönetimi (Investment Management)

Ayrıca IOSCO'nun alanına giren çeşitli spesifik konularda özel komiteler veya çalışma/eylem grupları oluşturulabilmektedir. Bunlar arasında, menkul kıymetlere ilişkin düzenlemelerin amaç ve ilkeleri konulu IOSCO raporunda belirlenen ilkelerin hayata geçirilmesi, bu alanda üye ülkelerin durumlarının değerlendirilmesi ve Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlarla yapılabilecek işbirliği olanaklarının belirlenmesi amaçlarıyla oluşturulmuş olan Komite (Implementation Committee), IOSCO üyeleri arasında işbirliğini ve bilgi alışverişini öngören çok taraflı mutabakatın imzalanmasına ilişkin olarak belirlenen prosedür dahilinde üye kuruluşları yönlendirme ve başvuruları değerlendirme amacıyla oluşturulan İzleme Grubu (Screening Group) sayılabilir.

## **B. IOSCO Deklarasyonu<sup>8</sup>**

IOSCO uluslararası muhasebe standartlarının etkin olarak kullanılabilmesi için tek bir çerçeveye dayalı bir bütün oluşturması gereği, böyle bir projenin teknik uzmanlık ve kaynak gerektirmesi nedeniyle bu misyonu benimsemiş ve birçok ülkeden uzmanlarla çalışmakta olan IASB'nin daha etkin çalışacağı görüşü, bir özel sektör kuruluşu olan IASB'nin ilgili tüm çevrelerin sürece katılımını sağlayabilecek olmasından dolayı muhasebe standartlarını kendisi belirlemek yerine, IASB'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir<sup>9</sup>.

IOSCO ile IASB arasında yapılan işbirliğine bağlı olarak IOSCO üyelerinin uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanabilmesi için IASB tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları geliştirilmektedir. Bu işbirliği tarihsel olarak aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

### ***1993 yılında IOSCO – IASB Anlaşması***

1993 yılında IOSCO ve IASB ulusal ve uluslararası menkul kıymet ihraçlarında şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanacak asgari muhasebe standartlarının belirlendiği bir liste üzerinde anlaşmışlardır.

### ***1995 yılındaki IOSCO - IASB Kesin Kararları***

IOSCO ve IASB arasında 1993 yılındaki anlaşmayı takiben iki taraf arasında yapılan karşılıklı görüşmeler sonucunda, 1995 yılında IOSCO'nun konu ile ilgili Teknik Komitesi, IASB'nin belirlenmiş çalışma programının başarı ile tamamlanmasının ardından 1993 yılındaki anlaşmaya bağlı olarak temel muhasebe standartların oluşturulması konusunda görüş birliğine varmıştır.

IOSCO, Teknik Komite tarafından kabul edilecek temel standartların tamamlanmasının ardından Teknik Komiteye Uluslararası Muhasebe Standartlarını uluslararası menkul kıymet ihraçlarında tavsiye onayını verebileceğini belirtmiştir. Bu konu hakkında IASB 1999 yılında temel standartları bitirmeyi taahhüd etmiştir. İki sene sonra, IASB temel standartların 1998 yılında tamamlanacağını açıklamıştır.

<sup>8</sup> <http://www.iasplus.com/restruct/restiosc.htm>

<sup>9</sup> Üstündağ, S.: Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, a.g.m., s. 51-52.

## ***1998 yılında IASB'nin "Temel Muhasebe Standartları"nı Tamamlaması***

Aralık 1998'de, taraflar IAS 39 "Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme" standardının kabulü ile IAS 39'un bir bölümünün yerini alan IAS 25 "Gayrimenkul Yatırımları" standardı hakkında ayrı bir standart geliştirilmesi üzerinde anlaşmış ve 1993 yılında asgari muhasebe standartlarının belirlendiği listedeki kalemlerin hepsini tamamlamıştır. IAS 40 Gayrimenkul Yatırımları standardı mart 2000 yılında bitirilmiştir.

## ***2000 yılındaki IOSCO'nun "Onayı"***

1999 yılının başlarında IOSCO Teknik Komitesi'nin alt komitesi olan 1 numaralı Çalışma Grubu IASB standartlarını gözden geçirmeye başlamıştır. Mart 2000 tarihinde, 1 numaralı Çalışma Grubu çalışmalarını sonuçlandırarak IOSCO Teknik Komitesine, IOSCO'nun IASB Standartlarını uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılması amacıyla onaylaması yönünde tavsiye kararı almıştır. *Teknik Komite, Mayıs 2000'de bu tavsiye kararını onaylamış ve IOSCO Başkanlar Komitesine onaylaması için sunmuştur.* 17 Mayıs 2000 tarihinde IOSCO Başkanlar Komitesi aşağıda belirtilen kararı onaylamıştır:

## ***Uluslararası Menkul Kıymet İhraçlarını Kolaylaştırmak Amacıyla IASB Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Kararlar***

IOSCO'nun Başkanlar Komitesi tarafından Mayıs 2000 tarihinde aşağıdaki karar alınmıştır:

Uluslararası sermaye akışlarındaki önemli büyümeler nedeniyle Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) sınır ötesi satışı sunulan menkul kıymetler ve kayda alma işlemlerini kolaylaştırmalıdır. IOSCO, satışı sunulan menkul kıymetler ve kayda alma işlemlerini, hisse senetlerini uluslararası ihraç edecek şirketler tarafından kullanılabilir olan yüksek kaliteli, uluslararası kabul edilmiş muhasebe standartları sayesinde kolaylaşabileceğine inanmaktadır. Bunun için, IOSCO, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile birlikte bir muhasebe standartları serisi geliştirmeye çalışmaktadır.

IOSCO, uluslararası menkul kıymet ihracında kullanılabilirliğini de göz önünde bulundurarak Örgütün yorumlarını da içeren 30 adet IASB standardı<sup>10</sup> hakkında görüşe varmıştır. IOSCO, bu konudaki analizleri de içeren ve bunlara ilişkin her bir yargı ile uygulanması sonucu ortaya çıkabilecek ilave düzenlemeleri açıkça belirttiği son yayınlarında IASB 2000 standartlarını açıklamaktadır.

IASB bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalar sayesinde IASB standartlarının kalitesinde önemli gelişmelerin sağlanmasında başarılı olmuştur. Başkanlar Komitesinin almış olduğu tavsiye kararına göre IOSCO üyelerine, hisse senetlerini uluslararası arz edecek şirketlerin hazırlayacakları finansal tablolar için 30 adet IASB 2000 standardı ile bunlara ilave olarak bölgesel ve ulusal düzeylere göre aşağıda açıklanan gerekli düzenlemeleri de kullanma iznini vermiştir. İlave düzenlemeler şunlardır:

**Uyumlaştırma (Reconciliation):** IASB 2000 standartlarında belirtilen bir düzenlemenin ilgili ülkenin ulusal veya bölgesel muhasebe düzenlemesinden farklı olması durumunda bunların uyumlaştırılması gereklidir. Bu uyumlaştırmanın ne şekilde yapıldığı finansal tabloların

---

<sup>10</sup> Bu standartların listesi ek 1'de sunulmuştur.

dipnotlarında belirtilmeli ve kullanılan bu alternatif muhasebe düzenlemesinin etkisi açıklanmalıdır.

**Açıklama (Disclosure)** : finansal tabloların sunulmasında veya dipnotlarda gerekli hallerde ilave açıklamalara yer verilmelidir.

**Yorum (Interpretation)** : IASB standartlarında sağlanan belirli bir alternatife veya IASB standartlarının karışık ve açık olmadığı durumlarda yapılan yorum belirtilmelidir. IOSCO' a göre IASB standartları gibi temel muhasebe standartları, varolan ve ortaya çıkan konulara yönelerek geliştirilmelidir. Ayrıca IOSCO, IASB ile çalışmaya devam etmeyi planlamakta ve IASB tarafından temel muhasebe standartlarının geliştirilmesinin devamı yönünde görüş bildirmiştir.

### **III. MENKUL KIYMET BORSALARINDA ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (IAS)'NIN UYGULANMASI SÜRECİ**

#### **A. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) Hakkında Genel Bilgi**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu kurulmuştur<sup>11</sup>. Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız bir organizasyon niteliğindeki komiteye 100'den fazla ülkeden 2.000.000 aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesidir<sup>12</sup>.

IASC'nin amacı "Kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır".

Bu amaçla IASC tarafından bugüne kadar 34 tanesi yürürlükte olan 41 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır<sup>13</sup>. IASC, üyelerinin IAS'e uyumunu her ülkenin özel durumunu dikkate alarak zorunlu tutmamış ve ikna yolu ile yaklaşım sağlamayı ilke edinerek uluslararası yaklaşım sağlamayı ümit etmektedir. IASC üyelerinin Hükümetlere ve standart koyan kuruluşlara UMS'na uygun hareket etmeleri konusunda baskı yapmaları üyelik anlaşması gereği istenmiştir<sup>14</sup>. Bunun için muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu önemli yer ve saygınlık, ikna aracı olarak kullanılmaktadır.

IASC'nın, uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlerden biride IOSCO'dur.

---

<sup>11</sup> Preface to Statements of International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board, P-1.

<sup>12</sup> Akgül, B., A.-Akay, H.: Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, s.36.

<sup>13</sup> International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board

<sup>14</sup> Yeşiloğlu, H.: Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar Ve Getirdiği Güçlükler, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılından beri IASC üyesidirler.

IASC 1977 yılında amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan IAS'e yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle IASC'nin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Mart 2001'de kurulmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, *Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board -IASB)* olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Ayrıca, *Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu* da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın organlarıdır.

Mütevelli Heyetinin görevi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atamak, kontrol etmek ve gerektiğinde mali kaynak sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun sorumluluğu ise standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bu görevi 01 Nisan 2001 tarihinde devralmıştır. Kurul, 18-20 Nisan 2001 tarihleri arasında yaptığı toplantılarında daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları "Uluslararası Mali Raporlama Standartları"ni oluşturacaktır<sup>15</sup>.

## **B. Menkul Kıymet Borsalarında Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) nın Uygulanması Süreci**

### ***IOSCO'nun IAS Uygulamaları***<sup>16</sup>

IOSCO'nun 18-24 Mayıs 2002 tarihleri arasında gerçekleştirilen 27'nci yıllık konferansın sonuç bildirgesinde, IAS'in IOSCO üyeleri tarafından kabul edilerek kullanılması yönünde önemli bir yol alındığı açıklanmıştır.

Mayıs 2000'de IOSCO Başkanlar Komitesi tarafından benimsenen uluslararası halka açılmalar ile sınır ötesi kayda alma işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla IASB Standartlarının kullanılmasına ilişkin tavsiye kararlarında yaşanan gelişmelerin ve IASB standartlarının IOSCO üyeleri tarafından ne derece kullanıldığının tespiti amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, bir çok yerde IAS'ın kullanılmasına başlandığı tespit edilmiştir. Mayıs 2000'den beri IAS'in kullanılması yönünde, aşağıda sıralanan, destekleyici gelişmeler yaşanmıştır<sup>17</sup>.

- (i) IAS'in 2005 yılında kullanılması gerektiğine dair Avrupa Birliği Başkanlar Konseyinin (EU Council of Ministers-ECOFIN Council) almış olduğu karar,

<sup>15</sup> Deloitte Touche Tohmatsu, Uluslararası Muhasebe Standartları Cep Kitapçığı, Mayıs 2001, s.5.

<sup>16</sup> <http://www.iasplus.com/restruct/restiosc.htm>

<sup>17</sup> <http://www.iasplus.com/restruct/restiosc.htm>

- (ii) IASB'nin tam zamanlı çalışan bağımsız çalışanlar tarafından yeniden oluşturulmasının tamamlanması,
- (iii) Avrupa Menkul Kıymetler Düzenleyiciler Komitesi bünyesinde bu konular üzerinde çalışacak alt grupların oluşturulması.

### ***Avrupa Birliği IAS Uygulamaları***

Haziran 2000'de Avrupa Komisyonu halka açık şirketlerin 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarının IAS ile uyumlu hazırlanması yönünde karar almıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002'de düzenlemeyi yayınlamıştır. Avrupa Birliği üyesi ülkelerin tabi olacağı yeni düzenleme uyarınca en geç 2005 yılına kadar bu kapsamdaki şirketler konsolide mali tablolarının düzenlenmesinde IAS'i uygulamakla yükümlü olup, üye ülkelere bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır.

### ***Türkiye IAS Uygulamaları***

Türkiye'de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, IAS'e uygun mali raporların kullanılmasını ön plana çıkartmıştır. Bu nedenle, ülkemizdeki muhasebe standartlarının IAS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) muhasebe standartlarının IAS ile uyumlu hale gelmesi sürecinde SPK'nın 2001 yılında yürürlüğe koyduğu Seri:XI, No:20 sayılı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" ile Seri:XI, No:21 sayılı "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir<sup>18</sup>. Ancak, SPK muhasebe standartları ile IAS arasında daha birçok alanda önemli farklar vardır. Örnek vermek gerekirse leasing muhasebesi, ertelenmiş vergiler, inşaat ve taahhüt işlemleri, finansal varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi bu farklılıkların sadece birkaçını oluşturmaktadır<sup>19</sup>.

Diğer taraftan, Sermaye Piyasası Kurulu "SPK Finansal Raporlama Standartları'nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi"ni hayata geçirmiştir. Bu çerçevede IAS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve internet sitesinde yayımlamıştır. Bu projenin hayata geçirilmesi durumunda Türkiye'de bu konuda önemli bir adım atılmış olacaktır.

SPK'nın yanısıra, Türkiye'de "ulusal muhasebe standartları"nın oluşturulabilmesi amacıyla 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen EK-1'inci madde ile "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" (TMSK) kurulmuştur. Böylece Türkiye'de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Kurul'un kuruluş gerekçesi, "Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini

<sup>18</sup> Söz konusu Tebliğlerin yürürlüğü 01.01.2003 tarihinden sona eren yıllık ve bundan sonra gelecek ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

<sup>19</sup> Ayrıntılı bilgi için bakınız. Bağcı, H.: Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 10-12 Ekim 2002, s.30.



sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak”tır.

TMSK kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahiptir ve Başbakanlığın ilgili kuruluşudur. TMSK, 07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiştir. TMSK internet sitesinde<sup>20</sup> yayımlanan 11.12.2002 tarihli basın açıklamasında; “Kurul’un globalleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle aynı muhasebe standartlarını kullanma yönünde niyet belirtmiş olan Türkiye’nin bu çağdaş yaklaşımı doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu üstlenmiş olduğu” belirtilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, uluslararası alanda ortak muhasebe dili olan uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu standartların oluşturulması ve Türkiye genelinde uygulamaya geçirilmesi halinde Türkiye’nin bu konuda Avrupa ve dünya ile entegrasyonu sağlanabilir.

IAS’e geçiş basit bir işlem değildir. Yoğun çalışma gerektiren bir süreci kapsar. IAS uygulamasına geçiş etkin bir şekilde yönetilmesi gereken büyük bir projedir. Mali kaynak ve insan kaynağı gerektirir. Genel olarak ulusal standartlar ile IAS arasında önemli farklılıklar bulunabilmektedir ve bu geçiş dikkat ve konunun uzmanı kişilerin desteğini gerektirir. Bu değişim sürecini yaşayan şirketlerin en önem verdiği konunun iç yönetim raporlama sistemlerini, dış raporlama ile uyumlulaştırma çabaları olduğunu belirtmek gerekir. Henüz bu değişimi yapmamış olan şirketler, yeni raporlama sisteminin, analistlerin kendileri ile ilgili görüşlerini değiştireceğinden endişe etmektedirler<sup>21</sup>.

## VI. SONUÇ

Günümüzde, ulusal ve uluslararası alanlarda ortak muhasebe standartlarının kullanımı, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturacak ve gerek hazırlayanlar gerekse aynı veya farklı ülkelerde bulunan ve bu finansal tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca, farklı muhasebe standartları kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereği ortadan kalkacak ve maliyetler de düşecektir.

IOSCO Mayıs 2000’de teknik komitesi tarafından yapılan çalışmalar sonucunda üyelerine uluslararası menkul kıymet arzlarında 30 adet standarttan oluşan muhasebe standartlarını kullanılmasını tavsiye etme kararı almıştır. IOSCO, IASB’nin muhasebe standartlarının mevcut ve ortaya çıkabilecek sorunlara karşı geliştirilmesi gerektiğine dikkat çekmiş ve IASB ile gelecekte ortak çalışmalar yapmaya devam edeceğini açıklamıştır.

Bilindiği gibi, Türkiye IOSCO, IASB üyesi ve Avrupa Birliği’ne aday ülkedir. Diğer yandan birçok Türk şirketinin yurtdışı yatırımları bulunmakta ve çok sayıda Türk şirketinin yabancı yatırımcılar ya da kredi kurumları ile ilişkileri mevcuttur. Dolayısıyla Türkiye’de geçerli muhasebe standartlarının, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu standartlardan oluşturulması ve uygulamaya geçirilmesi halinde Türkiye’nin bu konuda dünya ile entegrasyonu sağlanacaktır. Bunun sonucunda yabancı sermayenin Türkiye’ye akışı hızlanacaktır.

Ek: IASB 2000 MUHASEBE STANDARTLARI

<sup>20</sup> <http://www.tmsk.org.tr/>

<sup>21</sup> Başaran, C.: Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru, <http://www.ismmmo.tr/docs/malicozum>

- IAS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Accounting Policies-revised 1997)*
- IAS 2 *Stoklar (Inventories-revised 1993)*
- IAS 4 *Amortismanların Muhasebeleştirilmesi (Depreciation Accounting-reformatted 1994)*
- IAS 7 *Nakit Akım Tablosu (Cash Flow Statements-revised 1992)*
- IAS 8 *Raporlama Döneminde Net Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies - revised 1993)*
- IAS 10 *Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After the Balance Sheet Date-revised 1993)*
- IAS 11 *İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts-revised 1993)*
- IAS 12 *Gelir Vergilerinin Muhasebesi (Income Taxes-revised 1996)*
- IAS 14 *Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (Segment Reporting-revised 1997)*
- IAS 16 *Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman (Property, Plant and Equipment-revised 1998)*
- IAS 17 *Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi (Leases-revised 1997)*
- IAS 18 *Gelirler (Revenue-revised 1993)*
- IAS 19 *Personele Sağlanan Haklar (Employee Benefits-revised 1998)*
- IAS 20 *Devlet Bağışlarının Muhasebesi ve Yardımlarının Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance-reformatted 1994)*
- IAS 21 *Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates-revised 1993)*
- IAS 22 *İşletme Birleşmeleri (Business Combinations-revised 1998)*
- IAS 23 *Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs-revised 1993)*
- IAS 24 *İlgili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures-reformatted 1994)*
- IAS 27 *Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi -Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries-revised 1994)*
- IAS 28 *İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments in Associates-revised 1998)*
- IAS 29 *Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies – revised 1994)*
- IAS 31 *İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlanması (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures-revised 1998)*
- IAS 32 *Finansal Enstrümanlar:Açıklamalar ve Sunuş (Financial Instruments: Disclosure and Presentation-revised 1998)*
- IAS 33 *Hisse Paşına Kar Payı ( Earnings Per Share-1997)*
- IAS 34 *Ara Dönemlerde Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting-1998)*
- IAS 35 *Durdurulan Faaliyetler ( Discontinuing Operations-1998)*
- IAS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets -1998)*
- IAS 37 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar ve Şarta Bağlı Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets -1998)*
- IAS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar ( Intangible Assets-1998)*

**YARARLANILAN KAYNAKLAR**

- Akgül, B., A.-Akay, H.: Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi.
- Bağcı, H.: *Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 10-12 Ekim 2002.*
- Başaran, C.: *Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru,* <http://www.ismmmo.tr/docs/malicozum>.
- *Deloitte Touche Tohmatsu, Uluslararası Muhasebe Standartları Cep Kitapçığı, Mayıs 2001.*
- <http://www.iasplus.com/restruct/restiosc.htm>
- <http://www.tmsk.org.tr/>
- International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board.
- Milliyet Gazetesi, 09 Kasım 2000.
- Roberts, C.-Weetman, P.-Gordon, P.: International Financial Accounting A Comparative Approach, Financial Times Pitman Publishing, Great Britain, 1998.
- Üstündağ, S.: Global Muhasebe Standartlarına Doğru, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Yıl:5, Sayı:28, Ocak-Şubat 2003.
- Üstündağ, S.: Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000.
- Yücel, G.: ‘TMS-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması’, I.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Tebliği, İzmir.
- Yeşiloğlu, H.: Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar Ve Getirdiği
- Güçlükler, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSM MMO, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.