



AVRUPA BİRLİĞİ'NDE FİNANSAL RAPORLAMA: İNGİLTERE, FRANSA VE ALMANYA ÖRNEKLERİ *FINANCIAL REPORTING IN EUROPEAN UNION: ENGLAND, FRANCE AND GERMANY SAMPLES*

Prof. Dr. Mehmet ÖZKAN*
Dr. Serkan TERZİ

Öz

Avrupa Birliği (AB), yönergeler vasıtasıyla Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ile uyumlaştırmayı başarmış, bunu özellikle dördüncü ve yedinci Avrupa Komisyonu (EC) yönergelerinin uygulanmasıyla gerçekleştirmiştir. Dördüncü ve Yedinci yönergeler, AB içinde muhasebenin uluslararası boyutlara taşınması ve uyumlaştırmasında kullanılan en önemli araçlardır.

Bu çalışmanın amacı ise, UMS/UFRS'lerin Avrupa Birliği'nde (özellikle İngiltere, Almanya ve Fransa) uygulanma sürecini incelemek ve finansal raporlamaya etkisini genel olarak göstermektir.

Anahtar Sözcükler: Avrupa Komisyonu Yönergeleri, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Abstract

The European Union (EU) achieves the objectives of harmonization of International Accounting and Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) through the Directives, mainly the Fourth and the Seventh The European Commission (EC) Directives. The Fourth and the Seventh Directives were the most important instruments used to promote accounting internationalization and harmonization within the EU.

The purpose of this study, the IAS/IFRS's in European Union (especially

* Marmara Üniversitesi, İşletme Ana Bilim Dalı-Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Öğretim Üyesi



the UK, Germany and France) to examine the implementation process and financial reporting in general is to show the effect.

Keywords: European Commission Directives, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards

1. GİRİŞ

Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi AB üyesi Ülkelerin muhasebe uygulamaları ve raporlama sistemleri arasında çok sayıda ve önemli farklılıklar mevcut bulunmakta ve bu farklılıklar ülkelerin ekonomik, politik, sosyal ve kültürel yapılarından kaynaklanmaktadır. Ülkeler arasındaki bu farklılıklar, dört ana başlıkta toplanabilmekte olup, bunlar: (Karapınar, Zaif Ayıkoğlu ve Bayırlı, 2008, s.4)

- Yasal düzenlemeler veya mesleki kuruluşlar tarafından muhasebe uygulamalarının belirlenmesi,
- Tek düze ve esnek muhasebe uygulamaları,
- Değerlemede ihtiyatlılık ve iyimserlik,
- Bilgilerin kamuya açıklanmasında şeffaflık ve gizlilik.

Ülkelerin muhasebe ve raporlama sistemleri arasındaki mevcut bu farklılıklar, son birkaç yılda, finansal raporlamada uluslararası yakınsamaya gidilmesinde önemli rol oynamış ve öncelikli olarak UMS/UFRS'leri hazırlayıp yayınlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından ele alınmış olup, AB tarafından da ciddi bir biçimde desteklenmiştir. Bu yakınsama hareketinin temel nedeni ise, dünya genelinde finansal raporlamada şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanabilmesinin amaçlanmış olmasıdır. (Mirza, Holt ve Orrell, 2006, s.1)

IASB, küresel muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla UFRS'ler ile daha önceden Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) iken UMS'lerini yayınlamış olup, IASB tarafından oluşturulan bu standartlar, dünya üzerinde çok sayıda ülkede uyumlaştırılmıştır. Örneğin; Avrupa Birliği'ne üye olan 27 ülkede borsaya kote olan şirketler, yerel (ulusal) uygulamaların yerine UMS/UFRS'lere uygun konsolide finansal tablolar hazırlamaktadır. Afrika, Asya, Avustralya ve Amerika'daki çoğu ülkede de ulusal



muhasebe standartları, UMS/UFRS'ler ile uyumlaştırılmaktadır. (Mirza, Holt ve Orrell, 2006, s.1)

Avrupa Birliği Komisyonu, Haziran 2002'de yaptığı düzenleme ile listede kayıtlı (borsaya kote) olan tüm şirketlerin, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, konsolide finansal tablolarını UMS/UFRS'lere uygun olarak hazırlanması gerektiğini duyurmuş olup, AB'de bu hususla ilgili gelişmelerin özellikle Almanya, İngiltere ve Fransa en başta olmak üzere hızlandırılması amaçlanmıştır.

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE FİNANSAL RAPORLAMA

2.1. Avrupa Birliği'nin Gelişimi

Avrupa Birliğinin kökeni, 1951 yılında kurulan Avrupa Çelik ve Kömür Topluluğu (European Coal and Steel Community-ESCS)'na dayanmaktadır. Bu topluluk 1957 yılında altı ülkenin imzasını taşıyan Roma Antlaşması ile biçim değiştirerek Avrupa Ekonomik Topluluğu (European Economic Community-EEC) haline dönüştürülmüş ve bu topluluğu oluşturan ülkelerin ekonomilerindeki diğer sektörleri de içine alacak şekilde genişlemiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğu, 1973 yılında 9 üyeye, 1981 yılında 10 üyeye ve 1986 yılında ise 12 üyeye ulaşmıştır. 1995 yılında ise Avrupa Ekonomik Topluluğu üyeleri Maastricht Anlaşmasını imzalayarak Avrupa Birliği'ni kurmuş ve üye sayısını 15 ülkeye çıkarmıştır. Mayıs 2004'te de Avrupa Birliği üye ülke sayısı 25 iken, (Brackney ve Witmer, 2005, paragraf 5) günümüzde üye ülke sayısı 27 ülkeye yükselmiştir.

AB'de önemli etkiye sahip olan kurumlar, Avrupa Parlamentosu, Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Komisyonu'dur. Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Komisyonu, AB'nin yasama yetkisine sahip kurumları olup, Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliğinin idari yönü ile ilgilenmesinin yanı sıra, AB'de ortaya çıkan muhasebe ihtiyaçları da bu kurumun faaliyet konusunu oluşturmaktadır. (Brackney ve Witmer, 2005, paragraf 6)



2.2. Muhasebe Yönergeleri

AB, muhasebe yönergeleri aracılığıyla uyumlaştırma hedeflerine, özellikle dördüncü ve yedinci yönergeleri uygulamaya geçirmekle ulaşmıştır. Bu yönergeler, üye ülkelerin yasalarında yer almıştır. (Bebbington ve Esther Song, 2008, s.8)

AB içinde değişik finansal raporlama ortamları ve yönergelerin ihtiyari olmasının sonucunda, üye ülkelerin finansal raporlama standartları ve uygulamaları çok çeşitli şekillerde olmuştur. Güçlü sermaye yapısına sahip ülkelerde finansal raporlama çok önemli ve şeffaf olarak gelişim göstermişken, güçlü olmayan finansal yapıya sahip olan ülkelerde ise, şeffaflık ve gelişim daha az öneme haiz olmuştur. (Brackney ve Witmer, 2005, paragraf 9)

Bu hususta aşağıda verilen tabloda; Avrupa Parlamentosu, Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Komisyonu tarafından uyumlaştırılmış ve Şirketler Hukuku'nda hükme bağlanmış muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili yönergeler verilmiştir.

Tablo 1: Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri

Yönergeler	Tarih	Uyumlaştırılan Konular
Birinci	1968	Şirket tescilleri; şirketlerin ve yöneticilerin yetkileri
İkinci	1976	Kamu ve özel şirketler arasındaki fark; dağıtılabilir karın dağıtımı
Üçüncü	1978	Şirket birleşmeleri
Dördüncü	1978	Muhasebe formatları, kuralları ve limited şirketlerin dipnot açıklamaları
Altıncı	1982	Şirket tasfiyeleri
Yedinci	1983	Konsolidasyon kuralları
Sekizinci	1984	Denetçilerin nitelikleri, terfi ve azil kuralları
On birinci	1989	Avrupa Birliği şirketleri olmayanlarla ilgili açıklamalar
On üçüncü	1989	Devralmalar

Yukarıdaki yönergelerden; dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler, muhasebe ve denetim mesleğine yön vermektedir. Uluslararası muhasebe standartları ise, dördüncü ve yedinci yönergelerle uygulamaya sokulmuştur.



2.3. Uyumlaştırma Süreci ve Avrupa Birliği Onaylama Mekanizması

Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu, Avrupa’da borsaya kote olan şirketlerin finansal tablolarının UFRS’lere göre hazırlanması ile ilgili karar almış ve bu karar, 1 Ocak 2005 yılından itibaren uygulamaya konulmuş olup, Avrupa Borsasında kayıtlı olan şirketler, bu karardan etkilenmiştir. (Armstorg ve diğerleri, 2006, s.4-5)

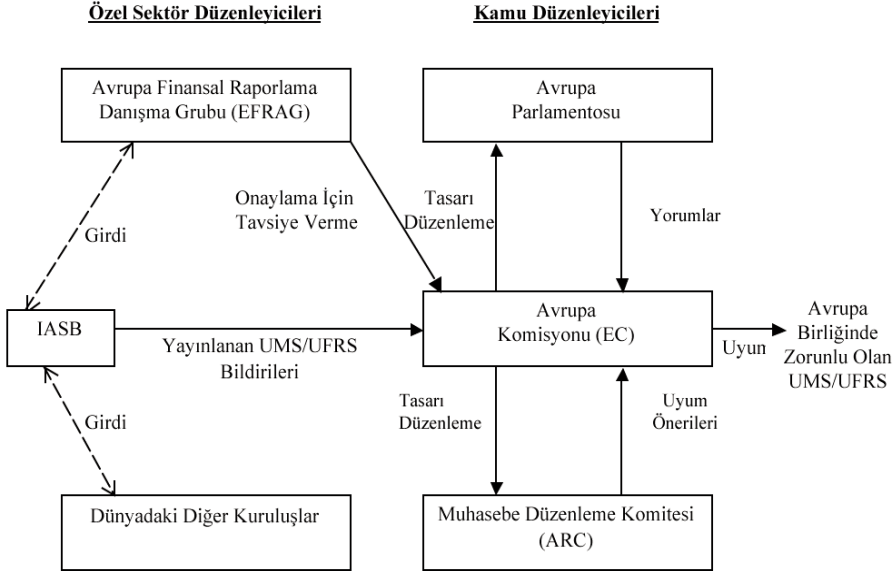
Avrupa Parlamentosu’da alınan kararlarda, şirketlerin IASB tarafından yayınlanan UMS/UFRS’leri uygulamalarının gerekli olduğu belirtilmesine rağmen, kamu sektörü standart yapıcısı olan Avrupa Komisyonu, Avrupa’da standartlarının kullanımı için onay vermesi gerekmektedir. Böylece, Avrupa Komisyonu, herhangi bir standardın onaylama için gerekli şartları taşımaması halinde, iptal etme yetkisini de elinde bulundurmaktadır. Bu amaçla öncelikli üç şart bulunmakta olup, bunlar şunlardır: (Armstorg ve diğerleri, 2006, s.5)

- Standart, doğru ve gerçeğe uygun sunum (true and fair view) ilkesine aykırı olmamalıdır.
- Standart; anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ilgili olmalıdır.
- Standardın uyumlaştırılması, Avrupa’da kamu yararına olmalıdır.

Aşağıdaki şekilde UMS/UFRS’lerin AB’de uyumlaştırılmasında önemli role sahip olan kurumlarının ve özellikle de Avrupa Komisyonunun UMS/UFRS’leri onaylama süreci gösterilmektedir. (Armstorg ve diğerleri, 2006, s.35)



Şekil 1: Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Uyumlaştırma Süreci



Yukarıdaki şekil 1’de gösterilen süreci şöyle özetleyebiliriz:

- Uluslararası muhasebe standartları kurulu tarafından bir bildiri yayınlanır.
 - Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) bildiriye gözden geçirir ve Avrupa Komisyonuna onay için sunar.
 - Bildiri Avrupa Komisyonu tarafından tasarı olarak hazırlanır ve Muhasebe Düzenleme Komitesine (ARC) gönderilir.
 - ARC, Avrupa Komisyonuna uyumlaştırma veya iptal kararı için öneri sunar.
 - Eğer ARC uyumlaştırma önerisinde bulunursa, EC’nce uyumlaştırma ile ilgili düzenleme yayınlanır.
 - Eğer ARC iptal ederse, EC daha fazla incelenmesi için, EFRAG’a bu konuyu götürebilir.
 - EC, nihai karar için Avrupa Konseyi’ne konuyu gönderir.
- EFRAG, 2001 yılında muhasebe mesleği, sayısı 10’a ulaşan kullanıcılar ve düzenleyicilerin oluşturduğu Avrupa organizasyonu tarafından kurulmuş-



tur. EFRAG'ın hedefleri, IASB'ye standartların oluşturulması sürecinde girdi sağlama ve Avrupa Komisyonu'na UMS/UFRS'lerin onaylanması konusunda öneri sunmaktır. (www.efrag.org)

ARC'nin uyumlaştırma sürecindeki rolü ise, bir kamu sektör kuruluşu olarak, bildiri üzerine resmi bir onay görüşü vermektir. ARC, AB Hukuku, süreci ve gözetim sınırları içinde faaliyette bulunmakta ve onay kararları, salt çoğunlukla alınmaktadır. EFRAG'a karşı, ARC, üye ülkelerde bir IASB bildirisinin uyumlaştırılmasını ve ekonomi üzerinde olası potansiyel etkisini düşünmektedir. (Brackney ve Witmer, 2005, paragraf 19) Eğer ARC, amaçlanan düzenlemenin onaylanmasını tavsiye ederse, Avrupa Komisyonu, IASB bildirisinin uyumlaştırılması için nihai bir düzenleme (tüzük) yayımlayabilir. Buna karşın eğer ARC, bu bildirisinin reddi yönünde tavsiye de bulunursa, Avrupa Komisyonu iki seçeneğe sahip olur. İlk seçenek, tartışmalı konuyu EFRAG'a daha fazla düşünülmesi ve tavsiyede bulunulması için geri gönderilmesi olup, ikinci seçenek ise; ARC'nin tavsiyesi reddedilerek Avrupa Birliği Konseyi'ne nihai uyumlaştırma kararı için gönderilmesidir. (Brackney ve Witmer, 2005, paragraf 20)

3. İNGİLTERE, FRANSA VE ALMANYA'DA FİNANSAL RAPORLAMA

Bu bölümde, AB'nin en önemli kurucuları olmasının yanı sıra, gerek Avrupa gerek gelişmekte olan ülkelerin muhasebe sistemlerinin kurulması ve uygulamalarının geliştirilmesinde büyük öneme haiz bulunan ve uygulamaları teşvik eden bu ülkeler aynı zamanda, Türkiye'de muhasebe sisteminin oluşumu, uygulanması ve geliştirilmesinde de oldukça etkili olarak yön veren ülkeler olması nedeniyle Almanya, İngiltere ve Fransa'daki finansal raporlama uygulamaları ile bu ülkelerde UMS/UFRS'lerin uyumlaştırılması süreci ve uygulanma biçimleri incelenecektir.

Öte yandan bu ülkeler AB ülkeleri içinde ekonomik ve sosyal yönlerden de lider ülke pozisyonunda olmaları nedeniyle incelenmelerinin büyük katkı sağlaması söz konusu olacaktır.



AB üye ülkeleri, Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan yönergelerle (direktiflere) göre, finansal raporlama yapmak zorundadır. Diğer bir ifadeyle, üye ülkelerin yürürlükteki ulusal muhasebe standartlarını, yönergelerle uyumlaştırmaları gerekmekte ve İngiltere, Fransa ve özellikle Almanya bu hususta öncü durumunda olup; AB’de Finansal Raporlamanın yönü Almanya, İngiltere ve Fransa’dan diğer ülkelere doğrudur.

3.1. İngiltere’de Finansal Raporlama

İngiltere’de finansal raporlamayı etkileyen ana faktörler, Şirketler Kanunu ile profesyonel yöneticilerdir. Bu faktörlerin her ikisi de içsel ve dışsal etkenlerden daha fazla etkilenmiş olup, bu iki faktörün dışında kalan menkul kıymetler borsası ve ülkenin mevcut vergi sistemi finansal raporlamayı daha az etkilemiştir. (Nobes ve Parker, 2000, s.105) Diğer bir ifadeyle, finansal raporlamayı vergi kanunları değil, daha çok mesleki yasa ve kuruluşların ihtiyaçları belirlemekte ve buna göre finansal raporlama yapılmaktadır.

İngiltere’de muhasebeyle ilgili ilk düzenleme, 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış ve 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenerek 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir. 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of

Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir. 1970 yılında ise; muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili olarak, **Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC)** kurulmuş ve 1990 yılında, Muhasebe Standartları Komitesi (**Accounting Standards Committee-ASC**) olarak isimlendirilmiştir. Yine 1990 yılında, bu kurum Muhasebe Standartları Kurulu (**Accounting Standards Board-ASB**) adını almıştır. (Başpınar, 2004, s.44)

ASC, 1990 yılına kadar **Statements of Standard Accounting Practice (SSAP)** adı altında muhasebe standartları ve **Statements of Recommended Practice (SORP)** adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Ancak, bu dönemde ASC tarafından muhasebe stan-



dartlarının oluşturulması, standartların uygulanması için yasal yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşı-maması, ASC'nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır. (Başpınar, 2004, s.44)

Yeni standart oluşturma süreci, 1989 yılında çıkartılan Şirketler Kanunu ile başlamış olup, bu kanun ile hükümet, muhasebe standartlarını çıkarma, denetleme ve gözetiminden sorumlu olmuştur. Ayrıca bu kanun ile standartların oluşturulma sürecinin gözetim ve etkin işleyişinden Finansal Raporlama Konseyi (**Financial Reporting Council-FRC**) sorumlu tutulmuş olup, bu konseyin bünyesinde yer alan kuruluşlar şunlardır: (Üstündağ, 2000, s.41; Nobes ve Parker, 2000, s.112-113)

- Muhasebe Standartları Kurulu (**Accounting Standards Board-ASB**),
- Acil Konular Görev Grubu (**Urgent Issue Task Force-UITF**),
- Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (**Financial Reporting Review Panel-FRRP**) ve
- Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (**Public Sector Liaison Committee-PSLC**)
- Denetim Uygulamaları Kurulu (**Auditing Practices Board- APB**),
- Muhasebe Mesleği Gözetim Kurulu (**Professional Oversight Board for Accountancy- POBA**) ve
- Muhasebe Tahkikat ve Disiplin Kurulu (**Accountancy Investigation and Discipline Board- AIDB**).

([http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/RegulatoryStrategy\(final\).pdf](http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/RegulatoryStrategy(final).pdf), s.9) faaliyette bulunmaktadır.

İngiltere'de ASC'nin (yeni ismi ASB) muhasebe uygulama standartları üzerine yaptığı düzenlemeler **Standart Muhasebe Uygulamaları Bildirisi (SSAP)** olarak ifade edilmekte olup, SSAP'lar ise muhasebe alanındaki ilke-lerle ilgilenmektedir. (Jones ve Fauchon, 2001, s.8)

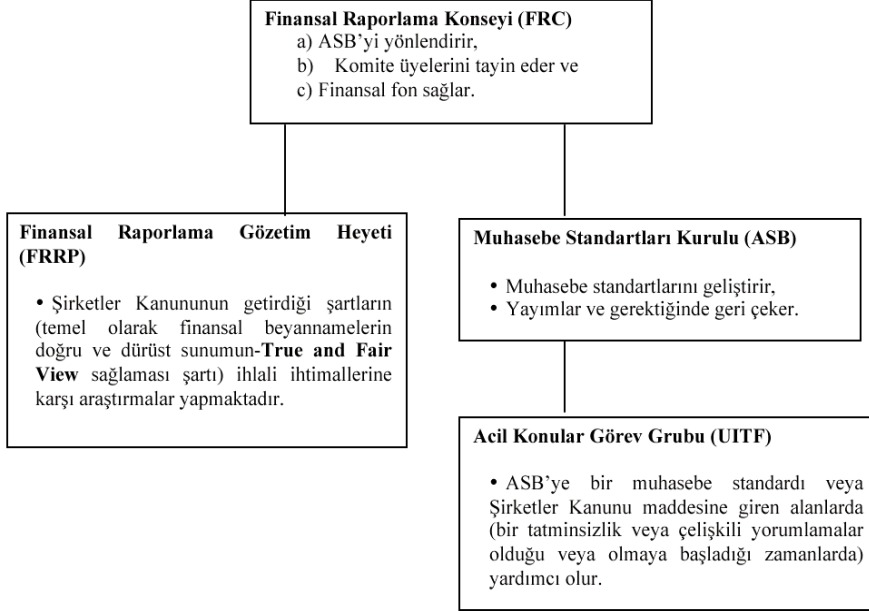
İngiltere'de Muhasebe Standartları Kurulu'nun çıkarmış olduğu standartlar, Finansal Raporlama Standartları (**Financial Reporting Standards-FRS**) olarak ifade edilmektedir. Hem SSAP, hem de FRS'ler açıklayıcı ve ölçüm



kurallarını içermekte olup; standartların bazıları birbiriyle bağlantılı olmaktadır. (Nobes ve Parker, 2000, s.112)

İngiltere’de finansal raporlamanın SSAP ve FRS’lere uygun olarak yapılması gerekmekte ve finansal raporlamada, bilanço, kar-zarar tablosu¹ (profit and loss statement) ve nakit akım tabloları ile açıklayıcı dipnotlar kullanılmaktadır. İngiltere’de muhasebe meslek kuruluşlarının muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki yerleri ve görevleri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir. (Jones ve Fauchon, 2001, s.9)

Şekil 2:İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci



Finansal raporlamada kullanılan bilanço ile ilgili olarak 1985 yılında yayınlanan Şirketler Kanunu’nda (1985 Şirketler Kanunu) iki format söz konusudur. (Jones ve Fauchon, 2001, s.18)

¹ Bazı ülkelerde Gelir Tablosu (Income Statement) kavramı kullanılırken, bazı ülkeler de ise Kar-Zarar Tablosu (Profit and Loss Statement) kavramı kullanılmaktadır. Bunun nedeni Gelir tablosunun daha ayrıntılı bir biçimde faaliyet sonuçlarını yansıtmaya ve dışa dönük olması buna karşılık Kar/Zarar tablosunun daha dar kapsamlı olması sadece faaliyet sonuçlarını gelir ve gider olarak dikkate alması ve içe dönük olmasıdır. Çünkü amaç farklılığı söz konusudur.



• **Birincisi**, dikey şekilde olup, mevcut net varlık ve yükümlülüklerle ulaşmak için mevcut varlıklardan mevcut yükümlülüklerin eksiltilmesini öngörür. Bu format, İngiltere’de en çok kullanılan biçimdir.

• **İkincisi** ise, iki yönlü bilanço yöntemi olup, toplam varlıkları sayfanın solunda veya üzerinde; toplam sermaye, yedekler ve yükümlülükleri ise, sayfanın altında veya sağında gösterilmesini kapsar.

Kar-Zarar Tablosu olarak ise, 1985 Şirketler Kanunu’nda dört biçime yer verilmiş olup, bunlardan iki adeti, dikey şekildedir ve birincisi; satış maliyetleri ve yönetim harcamaları şeklinde sınıflandırılıp brüt karı gösterirken, diğeri ise daha fazla detaya yer vermektedir. Örneğin stok değişimleri, hammadde, diğer gider değişimleri, personel maliyetleri gibi. En yaygın olanı, birinci formattır. Diğer iki adeti ise, yatay şekilde olup, bir yanda harcamaları diğer yanda ise gelirleri gösterir. (Jones ve Fauchon, 2001, s.19)

Nakit akımları aşağıdaki başlıklar altında düzenlenmiştir: (Jones ve Fauchon, 2001, s.21)

- İşletme faaliyetleri; iştirak ve bağlı ortaklıklardan alınan temettüleri,
- Yatırımların geri dönüşleri ve finans hizmetleri,
- Vergi ödemeleri, sermaye harcamaları, finansman ve yatırım maliyetleri,
- Satın alımlar ve satışlar ile ödenen eşit temettüleri,
- Likit kaynakların yönetimi,
- Finansman.

Kasım 2006 yılında Şirketler Kanunu (2006 Şirketler Kanunu) geliştirilmiş olup, bazı bölümleri daha sonraki tarihlerde uygulamaya girmiştir. Yeni Şirketler Kanunu ile mevcut kurallar sadeleştirilmiş ve modernize edilmiştir. Fakat borsaya kote şirketler için çok sayıda ilave gerekleri ve değişiklikler getirmiştir. (Freshfields Bruckhaus Deringer, 2006, s.1)

2006 Şirketler Kanunu borsaya kote olan ve olmayan şirketler için ayrı ayrı düzenlemeler içermektedir. 382. maddenin 3.fıkrasında hangi şirketlerin küçük ölçekli olacağına ilişkin sayısal açıklamalar yer almaktadır. 383. maddede ise ana ortaklıklar için genel açıklamalar yer almakta olup, belirli kriterleri sağlayan bu şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama yapmaları gerektiğini açıklamaktadır. 390. maddede ise şirketlerin finansal raporlama dönemleri hakkında bilgi vermektedir.



2006 Şirketler Kanununun 393. maddesine göre yıllık raporların doğru ve dürüst bilgi sunması gerekmektedir. 397. maddeye göre UMS/UFRS'lere göre raporlama yapılması halinde standartların gerektirdiği açıklamaların yapılması ve finansal tabloların bu gereklere göre hazırlanması istenmektedir.

3.2. Fransa'da Finansal Raporlama

Fransız muhasebe ve finansal raporlama sisteminin esas dayanağı, **Genel Hesap Planı (Plan Comptable Général-PCG)**'dir. 1940-45 yıllarında Alman işgali sırasında Alman hesap planını temel alan ve geliştirilen bu hesap planının ilk versiyonu, Fransız hükümetince yetkili kılınan "**Muhasebe Normalizasyon Komisyonu**"nun çalışmaları sonucunda, ilk defa 1947 yılında, yayınlanmıştır. (Lee ve Gray, 2002, s.60)

1957 yılında Maliye Bakanlığı'na bağlı, resmi bir kuruluş olan "**Ulusal Muhasebe Konseyi**" (**Conseil National de la Comptabilité-CNC**)² tarafından incelenen 1947 hesap planı, revizyona tabi tutularak 1957 hesap planı adı altında bir kararname ile yürürlüğe girmiştir. 1957 hesap planında, daha çok maliyet muhasebesi alanında revizyon yapılmıştır. Her iki hesap planı da öncelikli olarak kamu sektörü için zorunlu, özel sektör için isteğe bağlı olarak uygulanmakta ve özel sektör, mesleki hesap planlarını kendi istekleri doğrultusunda oluşturmaktaydı. Ancak 1965 yılından itibaren vergi kanunu ile işletmelere genel hesap planına uygun yıllık bilanço ve sonuçları göstermeleri zorunluluğu getirilmiştir. Öte yandan hesap planının muhasebe eğitiminde yer alması, Ulusal Muhasebe Konseyi tarafından çeşitli sektörler için mesleki muhasebe kılavuzları adı altında yayınlanması ve uygulanması 1957 Hesap Planının uygulama alanını genişletmiştir. (Ataman Akgül, 2000, s.49)

1957 yılından itibaren, işletme yönetim analizleri değişmiş ve yeni finansal ve ekonomik kavramlar ortaya çıkmıştır. Bu arada gelişen zaman içerisinde Avrupa Ekonomik Topluluğu çerçevesinde uluslararası uyum ihtiyacı doğ-

² Bazı kaynaklarda "Conseil National de la Comptabilité", "Muhasebe Milli Konseyi", "Milli Muhasebe Konseyi", "Ulusal Muhasebe Konseyi" biçiminde çevrilmiş olmakla birlikte, bu çalışmada "Ulusal Muhasebe Konseyi" ifadesi kullanılmıştır.



muş olup, (Nobes ve Parker, 2000, s.183) bu amaçla Avrupa Birliği Konseyi, 1978 yılında IV. yönergeyi yayınlamıştır. Bu yönergenin başlığı “**Bilanço ve Hesaplar**” olup, üye ülkelere; (Ataman Akgül, 2000, s.49)

- Üç tip rapor düzeni “bilanço, kar-zarar hesabı ve dipnotlar”,
- Bilanço ve kar-zarar hesabı düzenleme,
- Belgelere şeffaflık ve süreklilik sağlayan kurallar (önceki faaliyet dönemlerine ilişkin tutarlarla karşılaştırma imkanı),
- Değerleme kuralları, getirmiştir.

Bu kapsamda Fransız Genel Hesap Planı, Avrupa Birliği Konseyi’nce yayınlanan IV. yönergeye uygun bir biçimde revize edilerek 27 Nisan 1982 tarihinde, Maliye Bakanlığı tarafından bir kararname ile yeniden yayınlanmış (Nobes ve Parker, 2000, s.183) ve 1 Ocak 1984 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 1984 yılından itibaren de tüm ticaret ve sanayi işletmelerine, genel muhasebe planına ve planla ilgili düzenlemelere uyma zorunluluğu getirilmiştir. (Kotar, 1998, s.30) **1982 Genel Hesap Planı**’nda maliyet muhasebesi ve genel muhasebe ayrımı yapılmış, giderlerin türlerine göre analiz yapılması sağlanmış ve işletmenin faaliyet sonucunu oluşturan giderler ve gelirler türlerine göre bölümlendirilmiştir. Bu hesap planına göre, işletmeler mesleki hesap planlarını, genel hesap planı ile uyumlu olmak şartıyla uygulayabilmektedir. (Ataman Akgül, 2000, s.50) 1982 Hesap Planı, 1986 ve 1999 yıllarında revize edilmiştir.

Fransa’da muhasebe standartlarının gelişimi, CNC kurumunun sorumluluğundadır. Fransız muhasebe standartlarının asıl tanımını Genel Hesap Planı sunarken, doğası ve yapısı gereği her türde ekonomik yapı ve mali faaliyetleri idare etmesi beklenmeyen bir genel muhasebe kanunu sunmuştur. Bundan dolayı CNC, asıl gayretini belirli faaliyet sektörlerine veya bölümlere uygulanabilmesi için yardımcı standartların geliştirilmesine ayırmıştır. (Nobes ve Parker, 2000, s.194) CNC’nin görevi, tüm ekonomik sektörlerde muhasebe konuları üzerinde karar ve tavsiyeler de bulunmak olup, özellikle de; (Nobes ve Parker, 2000, s.194)

- İster ulusal, ister Avrupa Birliği kökenli olsun, muhasebeyle ilgili tüm gereksinimler üzerine önceden planlanmış kararlar vermek,



- Uluslararası veya yabancı muhasebe standartlarını belirleyen gruplar tarafından geliştirilen standartlar üzerine kararlar vermek,
- İster işletmelerin ve işletmelerin sektör gruplarının ilgi alanları, ister ulusal istatistik, bütçeleme ve ekonomik hesaplar olsun, hesapların kullanımıyla ilgili tüm tedbirleri önermek, önem taşımaktadır.

Muhasebe konularında karar vermek için yetkili bir devlet temsilcisi olarak egemenliğini yansıtan CNC'nin, görevini yürütme konusunda diğer devlet temsilcileri ile istişare etmesi gerekmektedir. CNC'nin düzenleme ve zorlama gücü yoktur, ancak uygulamaları düzenleme gerektirenler tarafından, muhasebe standardizasyonu ile ilgili tüm konularda danışılması gereklidir. (Nobes ve Parker, 2000, s.195)

Fransa'da mevcut finansal tablo formatları, Avrupa Birliği Konseyi'nin IV. ve VII. yönergeleri ile büyük ölçüde uyumludur. Almanya ve Fransa'da uzun bir süredir tek tip hesap planı ve standart finansal tablo formatları uygulanmaktadır.

Bilançoda, varlıklar sol tarafta, borçlar ve öz kaynaklar sağ tarafta gösterilmekte olup, sıralama, az likiditeden daha fazla likiditeye göre yapılmıştır. Yani bilanço öncelikli olarak duran varlıklardan başlamakta ve dönen varlıklar, duran varlıkların altında yer almaktadır. Yükümlülükler ise, önce sermaye ile başlamakta ve yabancı kaynaklara sermayenin altında yer verilmektedir.

Fransız Genel Hesap Planı kapsamında isteğe bağlı olarak rapor tipi gelir tablosu veya hesap tipi (çift taraflı hesaplarda giderler, sol tarafta gelirler sağ tarafta) gelir tablosu kullanılabilir. Genel hesap planındaki gelir ve gider hesapları dönem sonlarında gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Gelir tablosu, tahsil ve ödeme tarihleri dikkate alınmadan, tahakkuk esasına göre dönemin hasılat ve masrafları özetlendiği için sonuç hesabı olarak adlandırılmaktadır. (Arat, 2005, s.34-35)

Yönetmel Ara Bakiyeler Tablosu, işletmenin etkinlik ve karlılık analizinde kullanılan önemli bir araç olup,

- İşletmenin performansı ve etkinliği sonucu oluşan karı ortaya koyar,
- İşletmenin faaliyet sonucu sağladığı kar; devlet, ortaklar, çalışanlar ve işletmenin kendisi ile bölüşülür.



- Karın oluşumu ile ilgili ayrıntılı bilgi verir. (Arat, 2005, s.38)
Avrupa Birliği Konseyi'nin VII. yönerge kapsamında konsolide finansal tablolar, bu yönergede belirtilen esaslara göre yapılmaktadır.

3.3. Almanya'da Finansal Raporlama

Almanya'da kamu tarafından muhasebe alanı ile ilgili düzenlemeler, 18. yüzyılda başlamış olup, ilk muhasebe düzenlemesi, 1794 tarihinde yasalaşan Prusya ile ilgili Medeni Kanundan kalmıştır. Bu kanun, ağırlıklı olarak Fransız “**Ordonnance du Commerce**”den esinlenmiş olup, muhasebe uygulamaları da uzun dönem bundan etkilenmiştir. Bu kanun, stokların değerlendirilmesi ile ilgili bazı temel kuralları ve tasfiye halinde bir bilançonun düzenlenmesi gerektiği vb. hususları içermektedir. (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006, s.106)

Almanya'da yıllık bilanço, 19. yüzyılda geliştirilmiş olup, işletmelerin ara dönemleri kapsayacak şekilde, durumlarını göstermek ve karşılaştırma yapmak amacıyla kullanılmıştır. Almanya'da (Genel=Çıkartılmalı) Ticaret Kanunu 1861 yılında revize edilmiş ve bu kanun ile stoklar ve bilançolar ile ilgili kurallar, değerlendirme kuralları ile birçok düzenleme yapılmıştır. (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006, s.107)

1874 tarihinde iki Alman eyaleti, Saxony ve Bremen, vergilendirme amacıyla finansal hesapları içeren kanunları ortaya koymuştur. (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006, s.107)

10 Mayıs 1897 tarihli yeni Alman Ticaret Kanununda (Deutsches Handelsgesetzbuch 5 August 2009 tarihinde gözden geçirilmiş baskı) yer alan hükümlerde, muhasebe defterlerinin tutulması ile ilgili ilkelere ilk kez atıf yapılmıştır. Bu kanun, bazı temel muhasebeleştirme kuralları ve defter tutma ile ilgili ilkeleri içermektedir. (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006, s.108)

1937 yılında Şirketler Kanununda yapılan revizyonla birlikte bağlı ortaklığı olan şirketlerin, konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu tutulmuş-



tur. Son olarak 1980’li yıllarda Avrupa Birliğinin uyumlaştırma çabalarıyla kapsamlı bir reform çalışmasının yapılması gerekmiş ve buna bağlı olarak da Alman kanunlarında yer alan finansal raporlama ile ilgili hususlar buyk ölçüde etkilenmiştir. Nitekim 1985 yılında AB tarafından yayınlanan muhasebe ve denetimle ilgili dört, yedi ve sekizinci yönergeler, 1985 yılında Alman Hukuku içine girerek yasalalaştırılmıştır. (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006, s.109)

Günümüzde ise; finansal raporlama ve dipnot açıklamaları, Alman Ticaret Kanunu’nun bir parçası olarak düzenlenmektedir. Yakın zamanda özel sektör muhasebe düzenleyici kurumu olarak Alman Muhasebe Standartları Komitesi (**Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee-DRSC**) kurulmuş ve Alman Ticaret Kanunu’nda tanımlanmıştır. (D.H.G.B./342/a/b/c/d/e) (<http://www.drsc.de> ve Deutsches Handelsgesetzbuch 5 August 2009)

58 teşebbüs (tüzel kişilik) 66 personel (gerçek kişilik) ve 1 ortak ye olmak üzere toplam 125 üyeden oluşan DRSC ([http:// www.standardsetter.de/drsc](http://www.standardsetter.de/drsc)) standart düzenleyicisi olarak yedi bağımsız üyeden oluşan Alman Muhasebe Standartları Kurulu’nu (Der Deutsche Standardisierungsrat-DSR) kurmuştur. DSR’nin organizasyon yapısı Amerika’da standart düzenleyicisi olan FASB ile benzeşmekte olup; kendi yeleri veya diğer kişi ve işletmeler tarafından finanse edilen, bağımsız bir kuruluştur. Kanun ile DSR’ye verilen görevler şunlardır: (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006, s.112)

- Konsolide finansal tablolar için ilkelerin uygulanmasına yönelik standartların geliştirilmesi,
- Muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerde Adalet Bakanlığı ile mzakerre yapma,
- Uluslararası muhasebe düzenleyici kurumlarında Almanya’yı temsil etmek.

DRSC ’nin başlıca amaçları kendi kuruluş sözleşmesinde; (DHGB: 342 Abs./1 satır / 2, 5 August 2009)

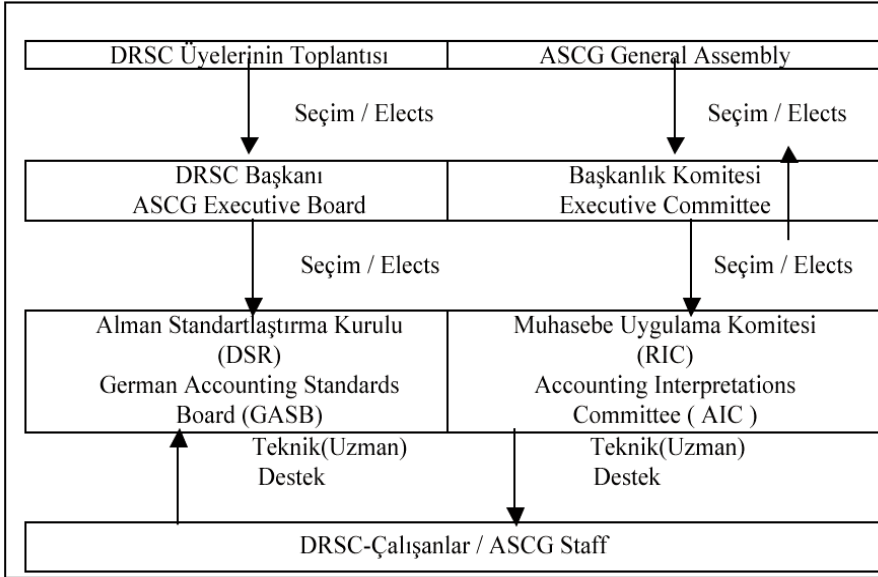
- Muhasebe düzenlemelerinin kalitesini yükseltmek, kamuoyunun çıkarlarının korumak ve uluslararası muhasebe standartları ile ulusal muhasebe düzenlemelerini uyumlaştırmak,



- Konsolidasyon ilkelerinin uygulanmasında ve geliştirilmesinde önerilerde bulunmak,
- IASB ve diğer kuruluşlar ve diğer standart düzenleyicilerinin muhasebe uygulamaları düşüncelerini uyumlaştırmak (birlikte uygulamak),
- Federal Almanya Cumhuriyeti'nin IASB ve uluslararası kuruluşlar ve izleyen organizasyonları destekleyen uyumlaştırmaları yapmak,
- Ulusal ve Avrupa Birliği'nin tüm muhasebe düzenleme-uygulama sorunlarına yasal olarak danışmanlık hizmeti vermek,
- Uluslararası muhasebe standartlarının Alman Ticaret Kanunu'nda tanımlanan anlamını geliştirmek,
- Bu alanda eğitim öğretim ve araştırmaları desteklemek olup,

DRSC'nin organ ve kurullarını şematik olarak şöyle gösterebiliriz: (<http://www.drsc.de/DRSC/OrganizationundZickdesDeutsche>)

Şema 1: DRSC'nin Organ ve Kurulları



DSR 'nin yasal düzenleme yapma yetkisi yoktur. DSR tarafından mevcut yasalarla uyumlu olarak **Alman Muhasebe Standartları (Deutsche Rechnungslegungs Standarts-DRS)** yayınlanmaktadır. Bunun yanından



yasama organı için konsolide ve bireysel finansal tablolara yönelik kurallar için öneriler yayınlayabilir.

Alman Muhasebe Standartları daha muhafazakâr ve öz sermayeyi koruyucu bir yapıya sahip olup, muhasebe uygulamaları yasalarla düzenlenmiş, geliştirilmiş ve korunmuştur. 1 Mayıs 1988’de yürürlüğe giren bir kanunla 03 Eylül 1988’de kurulan DRSC kuruluşundan hemen sonra Adalet Bakanlığı ile bir sözleşme imzalamış ve bu sözleşme ile DRSC Almanya’da Muhasebe Standartlarını Düzenleme Kurulu olarak faaliyete geçmiş ve UMS’lerin Almancaya ilk resmi çevirisini yapmıştır. (<http://www.drsc.de>)

Öte yandan Alman yasaları ile UMS/UFRS’ler arasında önemli farklılıklar bulunmakta ve özellikle mali tabloların hazırlanmasında, finansal durum ve performans belirlenmesinde, nakit akışları, raporlama ve değişimleri hususlarında yatırımcıların öncelikleri olmalıdır. UMS/UFRS’lerin amaçları Alman Ticaret Kanununun önünde olup, bilgi vermek, bilgiyi kullanarak, örneğin; yatırımcıların belirlenmesi, risk sermayesinin şirketlerce kullanılabilmesi, mali tabloların ve muhasebe uygulamalarının UMS/UFRS’lere göre yapılan muhasebe ve vergi ilişkilerinin düzenlenmesinde olduğu gibi, büyük önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra genel kabul görmüş muhasebe ilkele-ri ile UMS/UFRS uyumlaştırılmakta; ticari ve mali karın hesaplanmasında öncelikler belirlenmektedir. Bu durum özellikle küçük ve orta işletmelerde henüz yeterince örgütlenme olmaması nedeniyle ile büyük işletmelere göre farklılık gösterir. (<http://www.iasifrs.eu>)

Alman Ticaret Kanunu ve UMS/UFRS arasındaki önemli farklılıklardan bazılarını tablo üzerinde şöyle gösterebiliriz. (<http://www.iasifrs.eu>)



Tablo 2: DHGB-Alman Ticaret Kanunu ve UMS/UFRS Arasındaki Önemli Farklılıklar

ESASLAR	Alman Ticaret Kanunu (HGB)	UMS/UFRS
- Düzenleme Yetkisi	Kanun koyucu(ulusal)	IASB ve ilgili kamuoyunun katılımı
- Muhasebe Politika ve İlkeleri	İhtiyatlılık	Gerçeğe uygun sunum
- Bilanço Politikası	Bilanço ve değerlendirme ile ilgili sayısız seçim hakkı	(Objektif) seçim hakkı
- İhtiyatlılık	Yükümlü	Sadece tali (ikincil) anlamda
- Vergi Bilançosu İlişkileri	Yetkinlik İlkeleri	Hiç bir düzenleme yok
- Şeffaflık (Açıklık) İşlemleri	Sınırlı	Çok kapsamlı
- KOBİ'ler İçin Sadeleştirmeler	Yasal forma ve teşebbüs büyüklüğüne bağlı	KOBİ muhasebe standartları yayımlanmıştır.
- Teklik İlkeleri	Kabul edilemez	
GAYRİ MADDİ VARLIKLAR (DEĞERLER)		
- İç Bünyede Doğal Olarak Oluşan Değerler (Geliştirme Maliyetleri Gibi.)	Aktifleştirme yasağı	Belirli koşullar yerine getirildiğinde aktifleştirme sorumluluğu var
- Şerefiye- Dönem Sonu Değerleriyle	Aktifleştirmede seçim hakkı	Aktifleştirme sorumluluğu
YATIRIM DEĞERLERİ (DURAN VARLIKLAR)		
- Amortisman	İzin Verilen Vergisel Amortismanlar	Faydalı ömre göre, (HGB hükmüne göre daha düzenli uzun ve doğrusal)
- Yeniden Değerleme	(İlk) Konsolidasyon hariç yasak	Uygulanmaktadır
- Finansal Kiralama	Kiralayan ve kiraya veren arasında yasal sınırlamalar	Kiralayan nezdinde hesaplama yapılır.
- Satış ve Kira Geri Ödemeleri	Gerçekleştirilen hesapsal kazanç	Hesapsal kazancın sınırlandırılması
-Katılımlar	Tedarik maliyetleri veya kısmi değer	Kapanış düzenlendiğindeözsermaye hariç gerçeğe uygun değer
DÖNEN VARLIKLAR		
- İnşaat (Bitim İşleri) Sözleşmeleri	Kesin hesap-gelirin gerçekleştirilmesi v.b. kabul.	Belirli koşullar yerine getirildiği takdirde, performans oluşum yükümlülüğüne göre gelirin gerçekleşmesi.
- Üretim Maliyetleri	Direkt ya da tam maliyet	Tam maliyet veya normal maliyet
- Menkul Kıymetler (Vade süresince elde tutulan)	Tedarik maliyetleri ya da daha düşük belirlenen değer	Gerçeğe uygun değer ve itfa edilmiş maliyet
YABANCI PARALI İŞLEMLER		
- Yabancı Para Cinsinden Alacaklar/Borçlar	En düşük ve en yüksek değer ilkeleri esastır	İşlem günündeki kurla değerlendirme
KONSOLİDASYON		
- Bağlı Şirketlerin İlk Konsolidasyonu	İktisap ya da kapanışı zamanında	İktisap zamanında
- Sadeleştirmeler/Kısıtlamalar (Konsolidasyona Bağlı Olarak Sonuç Elenmesi v.s.)	Sınırlı ölçüde izin verilir	Çok sınırlı ölçüde izin verilir.
SERMAYE AKIŞLARININ SAPTANMASI		
- Sermaye Akımları	Sermaye piyasalarında yer alan teşebbüslerde yükümlü	Yükümlülük
KAR ZARAR HESABI		
- Olağanüstü Gelir ve Giderlerin Kar/Zarar Hesabında Gösterilmesi	Kabul edilir	Kabul edilmez
- (K/Z)'in Düzenlenme Türleri	Tercihen toplam maliyet yöntemi	Tercihen satış maliyeti yöntemi



Almanya’da halka açık şirketler, Avrupa Birliği direktifleri doğrultusunda Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UMS/UFRS’lere uygun konsolide finansal tablo düzenlemektedirler. Ancak halka açık olmayan, diğer bir ifadeyle borsada işlem görmeyen şirketler ise, nakit akım tablosu hazırlamak zorunda değildir ve sadece sınırlı bölümlere göre raporlama yapmaları gerekmektedir. Bu tür şirketlerin Alman genel kabul görmüş standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamaları gerekmektedir. (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006, s. 119)

Halka açık şirketlerin finansal tabloları ve yönetim raporları, bireysel ve konsolide finansal tablolar da dahil olmak üzere, bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi zorunludur. (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006, s.124)

4. SONUÇ

Avrupa Komisyonu, Haziran 2002’de borsa da kote edilen-listede kayıtlı olan tüm şirketlerin, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, konsolide finansal tablolarını UMS/UFRS’lere uygun olarak hazırlanması gerektiğini duyurmuş olup, bu uygulamayı dördüncü ve yedinci yönergeler ile başarmıştır.

AB üye ülkeleri, finansal raporlamalarını yayımlanan dördüncü ve yedinci yönergeler göre düzenlemeleri gerekmektedir. Diğer bir ifade ile, ulusal muhasebe standartlarını, yönergelere uyumlaştırmaları gerekmektedir. Bu uyumlaştırma çalışmaları ise, her ülkenin yetkili kıldığı kuruluşları vasıtasıyla yapılmaktadır. İngiltere, Fransa ve Almanya’da muhasebe standartlarını yapan ve uyumlaştırma görevini yerine getiren kuruluşlar şunlardır:

Tablo 3: İngiltere, Fransa ve Almanya’da Muhasebe Standartlarını Yapan Ve Uyumlaştırma Görevini Yerine Getiren Kuruluşlar

Ülkeler	Muhasebe Standardı Yapan Kurumlar
İngiltere	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)
Fransa	Ulusal Muhasebe Konseyi (Conseil National de la Comptabilité-CNC)
Almanya	Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee-DRSC)



AB üye ülkelerinde borsada işlem gören KOBİ'ler, borsada işlem gören diğer şirketler gibi konsolide finansal tablolarını UMS/UFRS'ye uygun olarak hazırlamak zorundadır. Ancak Avrupa Birliği'nde birçok KOBİ, borsada işlem görmemektedir. Halka açık olmayan şirketler ve KOBİ'lerin faaliyette bulunulan AB üyesi ülke tarafından UMS/UFRS'lerin kullanımına izin verilmemesi veya söz konusu işletmenin böyle bir uygulamayı tercih etmemesi halinde, UMS/UFRS'ye uygun finansal tablo hazırlama yükümlülüğü yoktur.

Türkiye de, gerek AB'ye giriş sürecinden, gerekse de SPK ve BDDK'nın IMF, IOSCO ve Dünya Bankası üyesi olmasından dolayı ve uluslararası sermaye piyasasına entegrasyon sağlamak amacıyla 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren halka açık şirketlerde UMS/UFRS'lere göre finansal tabloların hazırlanması SPK tarafından zorunlu tutulmuştur.

Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısının yasalaşması halinde, Türkiye'de muhasebe standardı yapma yetkisi, **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na** verilmiştir. Halka açık şirketlerde denetim ve gözetim yetkisine sahip olan SPK, UMS/UFRS'lerle uyumu sağlamak için Seri XI, 29 nolu tebliği yayınlanmış olup, halka açık şirketlerin AB tarafından kabul edilen Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamaları gerektiğini belirtmiştir.

SPK'nın Seri XI, 29 nolu tebliği ile BDDK'nın muhasebe uygulama yönetmeliği, Türkiye'deki finansal raporlamaya yön veren önemli bir uygulamadır. SPK'nın 2008 yılında yayınladığı 29 nolu tebliği ile standartların IASB tarafından yayınlanan şekli ile değil, AB tarafından yayınlanan şekli ile uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Nitekim AB tarafından tüm standartlar aynen kabul edilmemiştir. Örneğin IAS 39'da hedge ile ilgili bazı hususlar, Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanmamıştır. Bundan dolayı Türkiye'deki finansal raporlama, Türkiye'nin AB'ye üye olma amacı ve incelenen ülkeler ile hem ticari hem mali hem de hukuksal ilişkiler içinde bulunması nedenlerine bağlı olarak AB'deki uygulamalardan etkilenmektedir.



KAYNAKÇA

Alman Ticaret Kanunu-Deutsches Handelsgesetzbuch (DHGB/HGB), 5 Ağustos 2009

Arat, Mehmet Emin(2005). “Fransız (Ulusal) Muhasebe Sisteminde İşletme Faaliyet Sonuçlarının Yönetmelik Ara Bakıyeleri Tablosu Aracılığıyla Sunumu ve Analizi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 7, 1 (Mart 2005)

Armstrong, Christopher...[ve öte.] (2006). **Market Reaction to Events Surrounding the Adoption of IFRS in Europe**. www.hbs.edu/units/am/pdf/Riedl.pdf (Erişim Tarihi: 15 Temmuz 2008)

Ataman Akgül, Başak(2005). **Fransız Genel Hesap Planı ile Türk Tekdüzen Hesap Planı'nın Karşılaştırılması ve Uygulamaları**. İstanbul: Türkmen Kitabevi

Ataman Akgül, Başak, “Fransız Hesap Çerçevesi ile Türk Tekdüzen Hesap Çerçevesine Genel Bakış”, **T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Öneri Dergisi**, 3, 13(Ocak 2000)

Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi** 46 (2004)

Bebbington, Joseph ve Song, Esther **The Adoption of IFRS in the EU and New Zealand**. www.europe.canterbury.ac.nz/research/pdf/finance_nz_prelim_report.pdf (Erişim Tarihi: 14 Temmuz 2008)

Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E.(2006). **Worldwide Financial Reporting : The Development and Future of Accounting Standards.**, USA : Oxford University Press

Brackney, K. ve Witmer, P.(2005). “The European Union’s Role in International Standards Setting” **The CPA Journal**, (Kasım 2005) www.cpa-journal.com (Erişim Tarihi: 06 Ağustos 2008)

<http://www.bddk.org.tr>

<http://www.drsc.de>

<http://www.efrag.org>

<http://www.frc.org.uk>

<http://www.iasb.org>



- <http://www.iasifrs.eu> (Erişim Tarihi: 23 Mart 2010)
- <http://www.spk.gov.tr>
- <http://www.standardsetter.de/drsc>
- <http://www.tmsk.org.tr>
- <http://www.freshfields.com/publications/pdfs/2006/CompaniesAct2006.pdf> (Erişim:29 Temmuz 2010)
- Karapınar, Aydın, Zaif Ayıkoğlu, Figen ve Bayırlı, Rıdvan. **Convergence And Harmonization With International Financial Reporting Standards: A Perspective Of Turkey** http://www.mufad.org/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=33&Itemid=100 (Erişim Tarihi: 08 Ağustos 2008)
- Kotar, Erhan(1998). “Fransız Genel Muhasebe Planı ve Muhasebe Milli Konseyi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. (1998)
- Lee, H. Radebaugh ve Gray, Sidney J.(2002). **International Accounting & Multinational Enterprise**. USA : John Wiley & Sons , Inc.
- Mirza Abbas Ali, Holt, Graham J. ve Orrel, Magnus (2006). **IFRS: Workbook and Guide**. USA : John Wiley & Son Inc.
- Nobes, Christopher ve Parker, Robert(2000). **Comparative International Accounting**. England : Prentice Hall
- Roberts, Clare, Weetman, Pauline ve Gordon, Paul(1998). **International Financial Accounting A Comparative Approach**. London: Financial Times, Pitman Publishing
- Terzi, Serkan(2009). “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Dayanışma Dergisi**. (Nisan 2009)
- Üstündağ, Saim(2000). “**Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci**”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. 1,1 (Nisan 2000) : 31-57

