



# Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri

Yrd. Doç. Dr. Sinan Aslan  
Marmara Üniversitesi İİBF, İşletme Fakültesi

## Özet

Günümüzde global ekonomi koşullarında, yüksek kaliteli ve uluslararası boyutta karşılaştırılabilir finansal bilgi talebi oldukça önem kazanmıştır. Son zamanlarda birçok kuruluş finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırma yönünde önemli çaba harcamışlardır. 2005'de Avrupa Birliği'nde hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerin raporlarında uluslararası standartların zorunlu tutulmuş olması bu süreci hızlandırmıştır. IFRS'ler, ortak bir finansal raporlama dili oluşturmada yakınsama sürecinin en önemli düzenlemeleridir. Bu çalışma, global muhasebe sürecinde muhasebe yakınsamasını ve IFRS'leri incelemektedir.

**Anahtar kelimeler:** Muhasebede yakınsama, global muhasebe.

## (Abstract) Towards Convergence On The Global Accounting Process

The globalisation of economic activity has resulted in an increased demand for high quality, internationally comparable financial information. Over the past few decades numerous organizations have been actively participating in the efforts to improve the comparability of financial reporting. The worldwide acceptance of IAS has received a significant boost now that reporting in accordance with IAS is required for public companies within the EU by 2005. This development also has increased pressure for convergence between international and US accounting standards. IFRS moves the integration process forward by establishing a common financial reporting language that can make capital markets more efficient. This study investigated the accounting convergence and IFRS's on the global accounting process.

**Key Words:** Accounting convergence, global accounting.

## 1. Giriş

Ülkelerin sosyo-ekonomik ve politik yapıları, teknolojik gelişme düzeyleri, yasal düzenlemeleri, kültür ve gelenekleri kendilerine özgün muhasebe standartlarının ve kurallarının gelişimini etkilemiş, ülkeden ülkeye değişen farklı muhasebe standartlarının uygulanmasına yol açmıştır. Ancak uluslararası yatırımların artması, çok uluslu şirketlerin hızla yayılması ile muhasebe standartlarının karşılaştırılabilir nitelikte olması gereği öncelikli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle muhasebede uluslararası yakınsama sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla bir çok kurum

tarafından yoğun çalışmalar yürütülmektedir. Nihai hedef, global muhasebe yaklaşımı ile, ülkeler arasında ticaret ve yatırımı geliştirmek, işletmelerin dünya borsalarında daha düşük maliyetle ve daha nitelikli finansal bilgiler sunarak faaliyette bulunmalarını sağlamaktır.

## 2. Standart, Uyumlaştırma ve Yakınsama Kavramlarına Genel Bakış

Dünya çapında gözlenen muhasebe sistemleri globalleşme sürecinin daha iyi izlenebilmesi açısından öncelikle temel kavramların belirlenmesi gerekmektedir.

Muhasebe uygulamalarının, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standart-

larına dayanması gerekir<sup>1</sup>. Muhasebe ilkelere hareketle geliştirilen muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normları ifade etmektedir<sup>2</sup>. Muhasebe standartları, finansal tablolara yönelik ilkelerin uygulanmasını sağlayan esasları ve yöntemleri kapsamaktadır<sup>3</sup>. Muhasebe standartlarının uygulanması, işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılabilmesini, doğru analiz edilerek yorumlanmasını ve denetimlerin kolaylaştırılmasını sağlamaktadır<sup>4</sup>.

Doğal olarak her ülke, kendi ulusal muhasebe standartlarını belirleme eğiliminde olup, bu süreçte farklı aşamalar kaydetmiş ve farklı standartlar benimsemiştir. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ise, bu farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren çalışmalar<sup>5</sup>.

Uluslararası muhasebede uyumlaştırma; daha nitelikli standartlara ulaşmak amacıyla uluslararası kurumların belirlediği standartlar ile ulusal muhasebe standartlarının aralarındaki farklılıkları gidermeye yönelik çalışmaları kapsayan bir süreci ifade etmektedir<sup>6</sup>. Günümüzde "uluslararası standartlar" olarak, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

(US GAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) veya yeni adı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) kabul edilmektedir<sup>7</sup>.

Muhasebede uluslararası yakınsama (convergence) ise, dünya çapında kullanılmak üzere tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye katkıda bulunacak yeni veya revize edilmiş standartlar geliştirmek amacıyla ilgili kurumların birlikte çalışması anlamındadır<sup>8</sup>. Gerek uyumlaştırma gerekse yakınsama süreci, dünya çapında kullanım amacıyla tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye yardım etmeye yöneliktir.

### 3. Muhasebede Uluslararası Uyumlaştırma Süreci

Finansal raporlama düzenlemelerinin uluslararası uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapmış en önemli kuruluşlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)dir<sup>9</sup>. IASC 1973 yılında 71 ülkeden 97 muhasebe organizasyonunun katılımı ile kurulmuştur<sup>10</sup>. IASC tarihine bakıldığında, izlediği uyumlaştırma stratejisine göre üç farklı aşama tespit etmek mümkündür. 1973-1988 dönemini kapsayan birinci aşamada IASC, 26 adet genel standart yayınlamış, bu standartlarda işletmelerin tercihine bırakılan çoklu seçeneklere yer verilmiş ve finansal tablo sunum modeline fazla önem verilmemiştir. IASC'nin 1988 yılında finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve uluslararası muhasebe standartları ile ilgilenmeye başlaması ikinci dönemin başlangıcını belirlemektedir. 1989-1995 dönemini kapsayan bu ikinci aşamada IASC, cari standartları inceleyerek işletmelerin tercihine bırakı-

1. İbrahim Lazol; SPK Uygulamaları, Vergi Mev

yı:?, Temmuz 2000, s. 9.

2. Selçuk Uslu, Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni, Sayı: 9, Ocak 1998, s. 25.

3. Yüksel Koç Yalkın; Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, MÖDAV Muhasebe Bilim Dün yası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, Haziran 2002, s. 2.

4. Pınar Evrim, Hasan F. Baklacı, Süleyman Yükçü; Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (1-5 Ekim 1997 Belek/Antalya) Bildiriler Kitabı, s. 19-20.

5. Ümit Gücenme; Küreselleşmede Muhasebe Standartları, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 5, Ocak 2000, s. 7.

6. Ann B. Murphy; "The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices", The International Journal of Accounting, Vol: 35, 2000, s. 472.

7. Ann Tarca, "International Convergence of Accounting Practices: Choosing Between IAS and US GAAP", Journal of International Financial Management and Accounting, Vol:15, March 2004, s. 60.

8. Australian Accounting Standards Board, International Convergence and Harmonization Policy, Policy Statement, PS 4 April 2002, s. 6.

9. Göksel Yücel, Türkiye Muhasebe Standardı-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu (1) Bildiriler Kitabı, İzmir Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası Yayını, Ekim 1996, s. 59.

10. Ahmet Hayri Durmuş; Uluslararası Muhasebe Standartları, (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No: 7, İstanbul, 1992, s.V.

**Tablo 1: IASC'nin Standart Getirme Faaliyeti Kronolojisi**

Seçeneklerin çok fazla olduğu 1. dönem (1973-1988)	Finansal raporlarda karşılaştırılabilirliğin sağlandığı 2. dönem (1989-1995)	IOSC ve IASC'nin anlaşma sağladıkları 3. ve son dönem (1995 sonrası)
* IAS 1-26 getirildi.	*IAS2, 8, 9, 11, 16, 18, 19, 21, 22 ve 23 (1995'de geçerli oldu) revize edildi. * IAS 27, 28, 29 (1990'da geçerli oldular) 30 (1991'de geçerli oldu), 31 (1992'de geçerli oldu), 32 (1996'da geçerli oldu), standartları getirildi.	* IAS 1, 12, 14, 22 (1998'de geçerli oldu), 16, 17, 19, 28, 31 (1999'da geçerli oldu) 10 (2000'de geçerli oldu) ve 32 (2001'de geçerli oldu) revize edildi. * IAS 33-39 (esas olarak 1999'da geçerli oldu) getirildi.

**Kaynak:** Pascual Garrido, Angel Leon, and Ana Zorio, "Measurement of Formal Harmonization Progress: The IAS Experience", The International Journal of Accounting, Vol:37, 2002, s.6.

lan çoklu seçeneklerin çoğunu elimine etmiş ve standart (benchmark) işlemler yönünde tercihini belirlemiştir. Bu amaçla IASC, 1989'da "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi" çalışmasını, 1990'da "Karşılaştırılabilirlik / İyileştirme Projesi"ni (Comperability / Improvements Project) yayınlamıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda 10 standartta yer alan 21 seçeneqli uygulama elimine edilmiştir. Uyumlaştırma çalışmalarının üçüncü aşaması 1995'te Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (IOSCO) Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) onaylamayı kabul etmesi ile başlamıştır. Ancak IOSCO, IASC'ye 1999 yılı ortasına kadar bir çekirdek standartlar seti tamamlaması şartını getirmiştir<sup>11</sup>.

Çekirdek standartlar programı çerçevesinde IASC, daha önce izin verdiği seçenekleri oldukça azaltarak ve finansal tabloların düzenlenmesi koşullarını arttırmaya büyük çaba harcayarak ilave iyileştirmeler getirmiştir.

1995 yılında IASC ve IOSCO'nun tek bir muhasebe standartları seti oluşturma ve geliştirme konusunda anlaşmaları, büyük şirketlere, bir çok gelişmiş sermaye piyasalarında ulusal muhasebe standartlarına uyumlaşma sorunu yaşamadan finansal

11. Stephen A. Zeff, "The IASC Core Standards: What Will the SEC Do? 'The Journal of Financial Statement Analysis, Fall 1998, s. 67-72.

kaynak sağlama imkanı vermektedir. Böylece, yeniden yapılanma süreci kapsamında IASC'nin amaçları şu şekilde revize edilmiştir<sup>12</sup>:

- Daha nitelikli, şeffaf, karşılaştırılabilir bilgi gerektiren ve dünya sermaye piyasası iştirakçilerine yardım eden global muhasebe standartları geliştirmek,

- Bu standartların aynen uygulanmasını ve kullanılmasını sağlamak,

- Ulusal muhasebe standartları ile IAS'nin yüksek kaliteli çözümlerle yakın saması konusunda ilerleme sağlamak,

Bu çalışmalar çerçevesinde "resmi uyumlaştırma (de jure harmonization) ve fiili uyumlaştırma (de facto harmonization) ayırımı yapmak gerekmektedir. Resmi uyumlaştırma, yapılan düzenlemelerin getirdiği uyumlaştırmayı, fiili uyumlaştırma ise, düzenlemelerle desteklenip desteklenmediğine bakılmaksızın işletmelerin uygulamaları arasındaki uyumlaştırmayı ifade etmektedir. Ancak, fiili uyumlaştırmaya yol açan temel faktörlerden birinin resmi uyumlaştırma olduğunu kabul etmek gerekmektedir<sup>13</sup>.

12. Pascual Garrido, Angel Leon, and Ana Zorio, "Measurement of Formal Harmonization Progress: The IAS Experience", The International Journal of Accounting, Vol: 37, 2002, s.2.

13. a.g.e., s.3.

IASC, 1997 yılında her ülkedeki ulusal muhasebe standartlarının daha nitelikli olan uluslararası standartlara (IAS) yaklaştırılmasına yönelik çalışmalar yapılması gerektiği kararını almıştır. Bu nedenle IASC, Mart 2001'de yeniden yapılandırılarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'na dönüştürülmüştür. Vakıf, Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmuştur. IASB, 1 Nisan 2001'de standartları ve taslakları geliştirme, yayınlama ve Standart Yorumlama Komitesi'nin (SIC) yorumlarını onaylama görevini devralmış olup, daha önce çıkarılan tüm IAS'leri ve ilgili yorumları onaylamıştır<sup>14</sup>. Kurul, ayrıca çıkarılacak olan tüm muhasebe standartlarının "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı" (IFRS) oluşturacağını açıklamış ve en önemli bir öncelik olarak uluslararası muhasebede yakınsamayı başarma planını benimsemiştir<sup>15</sup>.

Öte yandan, uyumlaştırma konusuna Avrupa Birliği açısından bakıldığında, Birlik içerisinde muhasebe uygulaması farklılıklarının hala giderilemediği görülmektedir. Aslında Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları uyumlaştırma sürecinin temeli 1957 Roma Anlaşması hükümlerine dayanmaktadır. Uyumlaştırma süreci, üye ülkelerin yasalarında yer alan direktifler doğrultusunda yürütülmektedir. Birlik içerisinde finansal raporlama uygulamalarının uyumlaştırılması yönünde çok sayıda direktif çıkarılmıştır. Tam bir uyum sağlama konusunda yetersiz olsa da dördüncü (1978), yedinci (1983) ve sekizinci (1984) direktifler, bu konuda önemli gelişmeler olarak kabul edilmektedir<sup>16</sup>.

Bugün, Avrupa Birliği ve Euro alanı içerisinde muhasebe standartları farklılıklarını giderme ve uyumlu bir muhasebe çerçevesine sahip olma ihtiyacı daha da yoğunluk kazanmıştır. Bu nedenle 19 Tem-

muz 2002'de Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi, hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerin 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren IFRS ile uyumlu konsolide finansal tablo hazırlamalarını gerektiren düzenlemeyi (Regulation (EC) No:1606/2602) kabul etmiştir. 2007 yılına kadar bazı muafiyetlerle devam edecek olan bu süreçte, uluslararası standartlara göre finansal raporlama yapan işletme sayısının 300'den 7000 bine çıkması beklenmektedir. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ve konsolide finansal tablo hazırlamak durumunda olmayan işletmeler için bu düzenleme tercihe bırakılmıştır<sup>17</sup>.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS), yaklaşık 30 yıllık bir dönemde dünya çapında desteklenmesi, birçok ülkede IAS ile uyumu raporlama çalışmalarının artması ve nihayet 2005 yılında AB içinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) borsaya kayıtlı işletmeler için zorunlu tutulması, IFRS'ler ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin yakınsaması yönünde baskı yaratmıştır. Böylece genelde daha çok temel ilkelere dayanan uluslararası standartlar ile ayrıntılı kurallar içeren Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri arasında yakınsama sürecine geçilmiştir.

#### 4. Muhasebede Yakınsama Süreci

Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının yakınsamasını ortak bir amaç olarak benimseyen Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (Securities and Exchange Commission — SEC) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), yeni kurulan IASB'yi de onaylamıştır. ABD'de bir kamu kuruluşu olan SEC, FASB'in standartlar getirme sürecini düzenli olarak izleyip, tartışmalı standartlar geliştirmesini engellemektedir. FASB ve IASB'nin fikrinsel çerçevedeki benzerlikleri, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) hızla yakınsaması olasılığını arttır-

14. Deloitte Touche Tohmatsu, UMS, Mayıs 2001, s. 5.

15. Jane E. Campbell, Heather M. Hermanson, and John P. McAllister, "Obstacles to International Accounting Standards Convergence", The CPA Journal, 2002, s. 3-4.

16. Karel Van Hulle, "The EC Experience of Harmonization" Accountancy, October 1989, s. 96-99.

17. Yüksel Koç Yalkın; "AB ve ABD'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına Geçiş Çalışmaları, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:19, Temmuz 2003, s. 26.

mıştır. Bu doğrultuda IASB ile FASB, 18 Eylül 2002'de imzaladıkları Norwalk Mutabakatı ile IFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi ve daha nitelikli, uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi hususunda anlaşmaya vararak ortak bir yakınsama projesi üzerinde çalışmaya başlamışlardır<sup>18</sup>.

Bu projede ele alınan farklılıkların bazıları, IASB'nin son taslaklarında ortaya çıkan sonuçlardır. Bunlar, cari olan ve olmayan pasiflerin sınıflandırılmasını, aktif değişimlerini, gönüllü muhasebe politikası farklılıklarını, ve IAS 32 ile IAS 39'un revizyonlarını kapsamaktadır. IASB, taslaklarını yeniden değerlendirirken bu hususları dikkate almaktadır<sup>19</sup>.

Diğer farklılıklar ise, FASB'in son zamanlarda yayınladığı tablolarda ortaya çıkmaktadır. Bunlar; iskontolu aktiflerin tanımını ve sunumunu, elde bulundurma veya satma faaliyetleri ile ilişkili maliyetleri, satış amacıyla elde bulundurulmuş aktifleri ve hükümet bağışlarını kapsamaktadır<sup>20</sup>.

Bugün halen, IFRS ve US GAAP arasında, kısa vadede uzlaşmaya varılması ihtimali olan bazı farklılıklar devam etmektedir. Bunlar envanterlerin atıl kapasite ve hurda maliyetlerini, muhasebe politikalarını, tahmin değişmelerini ve hataları, satış amacıyla ya da atıl olarak elde bulundurulmuş aktiflerin değer kaybını, gelir vergilerine geçici fark yaklaşımı uygulamasını, inşaat sözleşmelerini, iş ortaklıkları yatırımlarını, ara dönem finansal raporlamayı ve araştırma-geliştirme maliyetlerini içermektedir<sup>21</sup>.

## **5. Yakınsamanın Önemi, Faydaları Ve Önündeki Engeller**

### **5.1. Yakınsamanın Önemi**

Dünya ekonomisinin ve uluslararası sermaye akımlarının globalizasyonu ile, muhasebe sisteminin uluslararası yakınsa-

ması, birçok ülkede giderek önem kazanmaktadır. Finansal raporlar, bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal koşullarının ilgililere iletilmesini sağlayan temel yoldur. Yabancı bir ülkede yatırım yapma veya uluslararası sermaye piyasalarında fonlarını arttırma kararı alan bir işletme, ortaklarının ve yatırımcıların\*, „anlayabileceği bir finansal rapor hazırlamak ve sunmak zorundadır. Finansal raporların sadece ulusal muhasebe standartları ile uyumlu olması durumunda, humarı incelemek, anlamak ve diğer yatırım fırsatları ile karşılaştırmak oldukça zor olacaktır. Bu nedenle sadece ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayalı finansal raporlama, işletmenin finansal yapısının uluslararası boyutta karşılaştırılmasını olumsuz etkileyecektir. Ancak, birçok ülke tarafından kabul edilen muhasebe standartları ile uyumlu finansal bilgi sağlanması durumunda bu sorundan kaçınmak mümkündür<sup>22</sup>.

### **5.2. Yakınsamanın Faydaları**

Muhasebe standartlarında sağlanacak uluslararası yakınsamanın temel faydalarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür<sup>23</sup>:

- Kredi ve yatırım kararlarına dayanak oluşturan daha kaliteli finansal bilginin uluslararası sermaye piyasaları iştirakçilerine sunulmasını sağlayarak ve farklı ülkelerde hazırlanan finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini arttırma. Ayrıca bu nitelikteki finansal tablolar, ortak bir temele göre bilginin yeniden düzenlenmesini gereksiz kılacağından, finansal analiz maliyetlerini de azaltmaktadır.

- Ulusal finansal raporların yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılmasını sağlayarak ve uluslararası sermaye piyasalarında iştirakçilerin finansal bilgi ihtiyaçlarını azaltarak uluslararası sermaye akımlarına yönelik engelleri azaltma.

- Ülkede faaliyet gösteren yabancı şirketlerin ve ülkenin çok uluslu şirketlerinin finansal raporlama maliyetlerini azaltma.

18. Mario Draghi, "US-EU Regulatory Conver-

19. <http://www.iasplus.com/usa/ifrsus.htm> erişim:21.01.2004.

20. <http://www.iasplus.com/agenda/timetable.htm> erişim:25.01.2004.

21. a.g.e.

22. Feng Shuping, "Strengthen Co-operation to Promote International Convergence of Accounting Standards". IASB National Standards Setters Meeting. November 2002, Hong Kong, s. 2-3.

23. Australian Accounting Standards Board, a.g.e., s. 7-8.

- Yerli ve yabancı kamu kurumlarının finansal pozisyonlarının ve performanslarının daha anlamlı karşılaştırılabilirliğini sağlama.

- En iyi uluslararası uygulamaya ulaşmak amacıyla ülkede finansal raporlama kalitesini iyileştirme.

Görüldüğü gibi yakınsama sadece kaynak dağılımının etkinliğini arttırmakla kalmamakta, ayrıca finansal tablo hazırlama sürecini basitleştirerek, finansal raporlamanın yükünü de azaltmaktadır.

### 5.3. Yakınsama Sürecinin Önündeki Engeller

Yakınsama sürecinin işleyişinde bazı engel ve güçlüklerle karşılaşılması da kaçınılmazdır. Bu güçlüklerden en önemlisi, ülkeler arasında aktif, pasif, gelir ve gider kalemlerinin karşılaştırılmasında bazı farklılıklar ile karşılaşılmasıdır. Çünkü muhasebe, özünde, belirli iş çevrelerinin ihtiyaçlarını yansıtan yargısal ve sosyal bir disiplindir. Ülkeler aralarında sosyo ekonomik ve politik yapıların, ekonomik ve teknolojik gelişme aşamalarının, kültür ve geleneklerin farklılığı, muhasebe standartlarında farklılıklara yol açmıştır<sup>24</sup>. Bu nedenle muhasebe kalemlerinin farklı kriterlere göre sınıflandırılmaları, ölçümlenmeleri ve finansal tablolarda gösterilmeleri yakınsama sürecinde en önemli sorun olarak kabul edilmektedir.

Yakınsama sürecinin önündeki engelleri tespit etmek üzere 2002 yılında 59 ülkede yapılan bir araştırmada önemli sonuçlara ulaşılmıştır<sup>25</sup>. Buna göre bir çok ülke tarafından IFRS'lerde yer alan bazı standartların karmaşık bulunması yakınsama sürecine bir engel olarak görülmektedir. Özellikle finansal ürün standartlarının çok komplike olduğu, makul değer tespitinin karmaşık bulunduğu ileri sürülmektedir.

24. Donna L. Street, Kimberley A. Shaughnessy, "The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agendas of the IASC, US, UK, Canada and Australia, 1973-1997". The International Journal of Accounting, Vol:39, 1988, s.180.

25. Donna L. Street, GAAP Convergence 2002, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, December 2002, s.9-12.

Ülkelerin ulusal muhasebe sistemlerinin vergi yapısı da yakınsamaya bir engel olarak görülmektedir. Geleneksel muhasebe standartlarının temel amaçlarından biri, ülkede vergilendirilebilir geliri belirlemektir. IFRS'lere göre hazırlanan finansal tabloların, daha çok sermaye piyasası ihtiyaçlarına cevap verecek yapıda olması vergisel boyutun büyük ölçüde ihmal edileceğini düşündürmektedir. Bu açıdan vergi muhasebesi ve finansal raporlamanın farklı rolleri yakınsamaya önemli bir engel oluşturmaktadır<sup>26</sup>.

Ayrıca bazı IFRS'ler ile ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının uyumsuzluğu, ülkelerin sermaye piyasalarının sınırlı olması, finansal tablo kullanıcılarının ulusal muhasebe standartlarından hoşnut olmaları, IFRS'lerin ulusal dillere tercüme edilmesi güçlükleri de yakınsama sürecinde yaşanan önemli engeller olarak görülmektedir<sup>27</sup>.

Ancak ülkeler bilmelidirler ki, sadece ulusal çıkarlarına uyan veya cari uygulamalarını yansıtan uluslararası standartları seçerek benimsemeleri durumunda; global muhasebe standartlarına ulaşılması hiçbir zaman başarılabilir.

### 6. Muhasebede Yakınsama Sürecinde Türkiye'nin Yeri

Türkiye'de ulusal muhasebe standartlarının saptanması ve denetlenmesi, 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulmuş olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDES) tarafından yürütülmektedir<sup>28</sup>. TMUDES'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları, IASC'nin amaçlarından farklı olmamıştır<sup>29</sup>.

Avrupa Birliği'nin, hisse senetleri borsada işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarının en geç 01.01.2005 tarihinden itibaren IFRS ile uyumlu olarak

26. a.g.e., s. 10.

27. a.g.e., s. 11-12.

28. Haluk Sümer, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) Bülteni, Sayı: 7, Temmuz 1997, s. 21.

29. Yüksel Koç Yalkın, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDES) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Sayı: 5, Ekim 2001, s. 3.

hazırlanmasını zorunlu tutmuş olması ve Türkiye'nin de Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunması nedeniyle muhasebe standartlarının IFRS ile uyumunun sağlanmasına yönelik çalışmalara hız verilmiştir<sup>30</sup>. Bu kapsamda IFRS ile uyumlu olarak hazırlanan Seri: XI, No: 19 sayılı "Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ", Seri: XI, No: 20 sayılı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltmesine 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" yürürlüğe girmiştir.

. Türk Muhasebe Standartları ile IFRS arasında tam uyumun sağlanması amacıyla 2002 yılında başlatılan çalışma sonucunda Seri XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı", 33 adet IFRS'yi kapsayacak şekilde hazırlanmıştır.

Ancak Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ile IFRS arasında yine de farklılıklar bulunmakta; kiralama işlemleri, borçlanma maliyetleri, varlıklarda değer düşüklüğü, çalışanlara sağlanan faydalar, finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması, durdurulan faaliyetler, ilişkili taraflarla ilgili açıklamalar, finansal araçlar, öz sermaye değişim tablosu, kur değişiminin etkileri, emeklilik planları, hisse başına kazancın hesaplanması, inşaat sözleşmeleri, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler hususlarında uyum sağlanamamaktadır.

Tebliğ taslağı, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girecektir. Ancak işletmeler, 31.12.2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık hesap döneminden başlamak üzere bu tebliğ taslağı hükümlerini uygulama serbestisine sahiptirler.

Tebliğ Taslağı uyarınca raporlama yapmakla yükümlü tutulan işletmeler; hisse

30. Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş, Yayın No: 2003/7-356, Temmuz 2003, s. 79.

senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yukarıda belirtilen işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketlerdir.

Sonuç olarak, IFRS'ye uyumlu Tebliğ sayesinde borsada hisse senetleri işlem gören işletmelerin hisse senetlerine iç ve dış piyasadan gelen talebin artacağı ve böylece sermaye piyasasına daha fazla yabancı sermaye girişi sağlanacağı, ayrıca Türk şirketlerinin de uluslararası borsalara kote olabilecekleri, böylece Türk sermaye piyasasının globalizasyon sürecinde yerini alacağı beklenmektedir.

## 7. Sonuç

Günümüzde yeni uyumlaştırma sürecinin teşviki ile muhasebe literatüründe yaratılan uluslararası yakınsama tartışmasının ihmal edilmemesi gerekmektedir. Aslında bu tartışma, IASB ve SEC arasındaki güç oyununu yansıtmaktadır. Her iki kurum da, dünya çapında muhasebe standartları getirme sürecinde kendi nüfuzlarını kaybetmeme çabasıdadırlar.

Temel sorun, böyle bir yakınsamanın gerçekleşme ihtimali olup olmadığıdır. US GAAP ile IFRS arasındaki benzerlikler incelendiğinde, sıkı bir yakınsamanın nasıl olacağına ilişkin bir gösterge elde edilebilir. Ancak IASB ve FASB standartları arasındaki mevcut farklılıkları anlamak için ve bu standartların dayandığı kavramsal çerçeveleri değerlendirmek gerekir.

Ulusal muhasebe standartlarının yakınsama sürecinde yerini alabilmesi için şu hususlara önem verilmesi önerilebilir:

- Standartlar, gelişmekte olan ülkelerin ve piyasa ekonomisine geçiş yaşayan ülkelerin ayırt edici özelliklerini dikkate alarak hazırlanmalıdır.

- Standartlar özel durumlarda alternatif işlemlere izin vermelidir. Örneğin IASB'nin, gerçek değerlerin güvenilir olarak belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda tarihi maliyetin kullanılmasını onaylaması gibi. Ancak alternatif işlemlerin gereksiz kullanımını önlemek amacıyla da standartların, finansal tabloların dipnotlarını ve ayrıntılı gösterimini kapsaması gerekmektedir.

- Ayrıca, her standardın temel bilgisi ve tamamlayıcı rehberi olan açıklayıcı notların genişletilmesi faydalıdır. Bu durum, standart benimsenirken işletmenin karşılaşacağı güçlükleri azaltacaktır.

- Mesleki eğitim sağlamak amacıyla IASB eğitim materyallerinin yayınlanması da, standartların daha iyi anlaşılabilmesini sağlayacaktır.

Sonuç olarak bilinmelidir ki, global muhasebe sürecinde başarılı olmak, global çözümlerle mümkündür. Global çözüme ise, uluslararası standartları benimsemeye dayanmaktadır.

### Kaynakça

- Australian Accounting Standards Board, International Convergence and Harmonization Policy, Policy Statement, PS 4 April 2002.
- CAMPBELL, Jane E, HERMANSON Heather M., and McALLISTER John P., "Obstacles to International Accounting Standards Convergence", The CPA Journal, 2002.
- Deloitte Touche Tohmatsu, UMS, Mayıs 2001.
- DRAGHI, Mario, "US-EU Regulatory Convergence Capital Markets Issues", Transatlantic Strategy Groups Bulletin, Miami, February 2003.
- DURMUŞ, Ahmet Hayri, Uluslararası Muhasebe Standartları, (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No: 7, İstanbul, 1992.
- EVRİM, Pınar, BAKLACI Hasan F., YÜKÇÜ Süleyman; Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (1-5 Ekim 1997 Belek/Antalya) Bildiriler Kitabı.
- GARRIDO, Pascual, LEON Angel, and ZORIO Ana, "Measurement of Formal Harmonization Progress: The IAS Experience", The International Journal of Accounting, Vol: 37, 2002.
- GÜCENME, Ümit; Küreselleşmede Muhasebe Standartları, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 5, Ocak 2000.  
<http://www.iasplus.com/agenda/timetable.htm>.  
<http://www.iasplus.com/usa/ifrsus.htm>.
- HULLE, Karel Van, "The EC Experience of Harmonization" Accountancy, October 1989.
- LAZOL, İbrahim; SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 7, Temmuz 2000.
- MURPHY, Ann B.; "The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices", The International Journal of Accounting, Vol: 35, 2000.
- SHUPING, Feng, "Strengthen Co-operation to Promote International Convergence of Accounting Standards". IASB National Standards Setters Meeting. November 2002, Hong Kong.
- SPK. Seri XI, No: 25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği.
- STREET, Donna L., GAAP Convergence 2002, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, December 2002.
- STREET, Donna L., SHAUGHNESSY Kimberley A., "The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agendas of the IASC, US, UK, Canada and Australia, 1973-1997". The International Journal of Accounting, Vol: 39, 1988.
- SÜMER, Haluk, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) Bülteni, Sayı: 7, Temmuz 1997.
- TARCA, Ann, "International Convergence of Accounting Practices: Choosing Between IAS and US GAAP", Journal of International Financial Management and Accounting, Vol: 15, March 2004.
- TÜRK SANAYİCİLERİ VE İŞADAMLARI DERNEĞİ (TÜSİAD) Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş, Yayın No: 2003/7-356, Temmuz 2003.
- USLU, Selçuk, Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni, Sayı: 9, Ocak 1998.
- YALKIN, Yüksel Koç; "AB ve ABD'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 19, Temmuz 2003.
- YALKIN, Yüksel Koç; Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, Haziran 2002.
- YALKIN, Yüksel Koç, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMU-DESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Sayı: 5, Ekim 2001.
- YÜCEL, Göksel, Türkiye Muhasebe Standartları Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu (1) Bildiriler Kitabı, İzmir Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası Yayını, Ekim 1996.
- ZEFF, Stephen A.; The IASC Core Standards: What Will the SEC Do? "The Journal of Financial Statement Analysis, Fall 1998.