

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

Kafedra “İqtisadiyyat və İşlətmə

TƏSDİQ EDİRƏM

“ ____ ” _____ 2017

BURAXILIŞ İŞİ ÜZRƏ VERİLMİŞ TAPŞIRIQ

“Türk Dünyası İşlətmə” fakültəsinin Biznesin İdarəedilməsi (İşletmə)
ixtisası üzrə

təhsil alan tələbəsi

Rəhimli Aytac Zeynalabdi

(adı, soyadı, atasının adı)

Diplom işinin rəhbəri

Öğr.Gör. Turan Ələkbər Əhmədov

(adı, soyadı, atasının adı, elmi adı və dərəcəsi)

1. İşin mövzusu Uluslararası Muhasebe Uygulamalarında Harmonizasyon
Çalışmaları

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti tərəfindən təsdiqlənsin

“ ____ ” _____ 2017 il

No

2. Tələbənin sona yetirdiyi işin kafedraya təhvil müddəti: 8 ay

3. İşin məzmunu və həcmi (izahı, hesabı və eksperimental hissəsi, yeni təhlilə ehtiyacı olan müəssisələr) Özet, Giriş, Birinci bölüm, İkinci bölüm, Üçüncü bölüm, Sonuç, Kaynakça

4. Buraxılış işi üçün lazımi materiallar

1. AĞCA, A. “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, Sayı:8, 2003

2. ASLAN, S. (2004), “Global muhasebe sürecinde yakınsama eğilimleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi,

3. AYÇİÇEK, F. (2009). “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

4. AYDOĞAN, E. (2007). “Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon

5. CHOİ. F., FROST C. A., MEEK G.K, (1999), International Accounting, New Jersey:Prentice Hall Inc

6. ÇANKAYA, F. “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Türkiye ve Çin Karşılaştırması”, ZKÜ, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 6, 2007

7. ÇANKAYA, F. AYDOĞAN, E., “Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uymu”

8. ÇELİK, S. (2013). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma”.(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi. Niğde

9. ÇİFTÇİ, Y. ve ERSERİM, A. “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”,

10. USUL. H, KIYMIK. H. (2010). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları”. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12.

5. Qrafik materiallarının siyahısı dəqiq göstəricilərlə (vacib cədvəl, certyojlar, yaxud qrafiklər, nümunələr və s.) İstifadə edilməyib

6. Buraxılış işi üzrə məsləhətçinin soyadı, adı, atasının adı, elmi adı və dərəcəsi (diplom işinin ona aid olan hissəsini göstərməklə)

Dr. Nurhodja AkbulaevNazirhodja

7. Buraxılış işinin təqdimi üzrə təqvim planı:

Sıra No İşin hissələrinin adı Qurtarma faizi İşin yerinə yetirilməsi
(yerinə yetirilmə) müddəti

plan
üzrə

faktiki

1. Bölüm (Ekim 2016 – Ocak 2017)
2. Bölüm (Şubat 2017 – Nisan 2017)
3. Bölüm (Mayıs 2017)

Buraxılış işinin rəhbəri

Öz. Gör. Turan Ahmedov
imza

Məsləhətçi

Dr. Nurhodja Akbulatov
imza

Tapşırığı imza üçün qəbul etdim

(tələbənin imzası)

Tapşırığın qaytarılması tarixi

“22” 05. 2017-ci il

Qeyd 1. Buraxılış işi üzrə verilmiş tapşırıq 2 nüsxədən ibarətdir. Nüsxənin biri tələbəyə verilir, ikincisi kafedrada qalır.

2. Hazırlanmış buraxılış işini tapşırıqla birlikdə tələbə DAK təqdim edir.

BURAXILIŞ İŞİNİN PLANI

BİRİNCİ BÖLÜM

HARMONİZASYONUN KAVRAM VE GEREKLİLİĞİ

1.1. Uluslararası Muhasebe Kavramı

1.2. Ulusal Muhasebenin Entegrasyon Sorunları

1.3. Ulusal Muhasebe Sistemlerinin Entegrasyon Sorunlarının Çözümüne İlişkin Yapılan Çalışmalar

1.4. Muhasebede Uluslararası Harmonizasyonu Gerektiren Faktörler

1.5. Harmonizasyonun Yararları

1.6. Harmonizasyonda Yaranan Sorunlar

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR

- 2.1. Harmonizasyonun Tarihsel Gelişimi
- 2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
- 2.3. IASC Vakfının Kuruluşu Ve Organizasyon Yapısı
- 2.4. Avrupa Birliği
- 2.5. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
- 2.6. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- 2.7. Birleşmiş Milletler
- 2.8. Avrupa Kalkınma Ve İşbirliği Örgütü
- 2.9. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- 2.10. Dünya Bankası Ve Uluslararası Para Fonu
- 2.11. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI HARMONİZASYON ÇALIŞMASININ AZERBAYCAN' DA UYGULANMASI

- 3.1. Azerbaycan'ının Uluslararası Muhasebe Sitemine Geçiş Süreci
- 3.2. Azerbaycan'ının Uluslararası Muhasebe Sistemine Geçiş sürecinde Yaşanan Sorunlar Ve Onlara Getirilen Çözüm Önerileri Önerileri
- 3.3. Azerbaycan'da uluslararası muhasebe sisteme geçişte destek sağlayan kurumlar

SONUÇ

KAYNAKÇA

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ
İŞLETME BÖLÜMÜ

LİSANS BİTİRME TEZİ

ULUSLARARASI MUHASEBE UYGULAMARINDA
HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI

Hazırlayan

Aytac REHİMLİ

1317.01010

BAKÜ – 2017

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ
İŞLETME BÖLÜMÜ

LİSANS BİTİRME TEZİ

ULUSLARARASI MUHASEBE UYGULAMARINDA
HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI

Hazırlayan

Aytac REHİMLİ

1317.01010

Danışman

Öğr. Gör. Turan AHMEDOV

BAKÜ-2017

ÖZET

Muhasebenin temel görevi işletme içi ve işletme dışı kişi ve kuruluşlara bilgi üretmektir. Üretilen bu bilgiyi hızlı bir şekilde analiz eden, kullanan veya fırsata dönüştüren işletmeler başarılı olmaktadır. Finansal piyasalarda küreselleşme, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması ve çeşitli ülkelerce oluşturulan ekonomik birlikler, muhasebede uluslararası standartların gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) geliştirmekte ve yayınlamaktadır. IFRS'yi benimseyen ülke sayısı giderek artmaktadır.

Bu çalışmanın amacı hem dünya genelinde harmonizasyonun ortaya çıkışını hem de uyumlaştırmanın Azerbaycan üzerinde uygulanmasını araştırmak içindir. Tez konusu 3 bölümden ibarettir. Birinci bölümde ülkeler arasındaki muhasebe sistemlerinin farklılıklarında ve bu farklılıkları aradan kaldırmak için yapılan harmonizasyon çalışmalarından, ikinci bölümünde harmonizasyonu destekleyen kuruluşlardan, son bölümde ise Azerbaycan'ın uluslararası muhasebe sistemine geçişinden, yaranan sorunlardan ve sorunlara getirilen çözüm önerilerinden söz edilmiştir.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR.....	v
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HARMONİZASYONUN KAVRAM VE GEREKLİLİĞİ

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE KAVRAMI.....	3
1.2. ULUSAL MUHASEBENİN ENTEGRASYON SORUNLARI.....	4
1.2.1. Hukuk Sistemleri.....	4
1.2.2. Finansman Kaynakları.....	5
1.2.3. Vergilendirme.....	6
1.2.4. Enflasyon	7
1.2.5. Ekonomik Krizler.....	7
1.2.6. Menkul Kıymetler Borsası.....	8
1.2.7. Politik Ve Ekonomik Gelişme.....	8
1.2.8. Muhasebeciler Uzmanlaşması.....	9
1.2.9. Kültür.....	9
1.3. ULUSAL MUHASEBE SİSTEMLERİNİN ENTEGRASYON SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN YAPILAN ÇALIŞMALARI.....	12
1.3.1. Teoride Yer Alan Çözüm Önerileri.....	12
1.3.2. Uygulamada Yer Alan Çözüm Önerileri.....	13

1.4. MUHASEBEDE ULUSLARARASI HARMONİZASYONU	
GEREKTİREN FAKTÖRLER.....	15
1.5. HARMONİZASYONUN YARARLARI.....	17
1.6. HARMONİZASYONDA YARANAN SORUNLAR.....	18

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR

2.1. HARMONİZASYONUN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	21
2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ.....	21
2.2.1. IASC'nın Oluşumu.....	25
2.2.2. IASB'nin Oluşumu.....	26
2.3. IASC VAKFININ KURULUŞU VE ORGANİZASYON YAPISI.....	28
2.4. AVRUPA BİRLİĞİ.....	35
2.5. ULUSLARARASI MENKUL KIYMETLER KOMİSYONLARI ÖRGÜTÜ.....	38
2.6. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU.....	39
2.7. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER.....	41
2.8. AVRUPA KALKINMA VE İŞBİLİĞİ ÖRGÜTÜ.....	42
2.9. AVRUPA MUHASEBECİLER FEDERASYONU.....	43
2.10. DUNYA BANKASI VE ULUSLARARASI PARA FONU.....	44
2.11. FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU.....	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
ULUSLARARASI HARMONİZASYON ÇALIŞMASININ	
AZERBAYCAN ÜZERİNDE UYGULANMASI	
3.1. AZERBAYCAN’NIN ULUSLARARASI MUHASEBE	
SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ.....	48
3.2. AZERBAYCAN’IN ULUSLARARASI MUHASEBE	
SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE YARANAN SORUNLAR	
VE ONLARA GETİRİLEN ÇÖZÜM ÖNERİLER.....	54
3.3. AZERBACAN’DA ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMİNE	
GEÇİŞDE DESTEK SAĞLAYAN KURUMLAR.....	59
SONUÇ.....	61
KAYNAKÇA.....	65

KISALTMALAR LİSTESİ

- AB :** Avrupa Birliği
- ABD :** Amerika Birleşik Devletleri
- APB :** Muhasebe Prensipleri Kurulu
- ASC :** Muhasebe Standartları Komitesi
- BM :** Birleşmiş Milletler
- CPA :** Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri
- FAF :** Finansal Muhasebe Vakfı
- FASB :** ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
- FEE :** Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- IAS :** Uluslararası Muhasebe Standartları
- IASC :** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
- IFAC :** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- IASB :** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
- ISAR :** Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu
- IFRIC :** Standart Yorumlama Komitesi
- IMF :** Uluslararası Para Fonu
- IOSCO :** Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
- IASCF :** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
- SAC :** Standart Danışma Konseyi
- SEC :** ABD Sermaye Piyasası Kurumu

OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

USGAAP : ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

CAPSAP : Kurum ve Devlet Sektöründe Raporlama

APFM : Azerbaycan Profesyonel Finans Yöneticileri

STK : Sivil Toplum Örgütleri

GİRİŞ

Hızla değişen dünya ekonomisinde, küreselleşme ve rekabet olguları etrafında gelişen dinamikler; ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında ve uygulamalarında da önemli değişikliklere ve gelişmelere sebep olmuştur. Küreselleşmeyle beraber muhasebe uygulamalarının uluslararası bir boyut kazanması, finansal bilgilerin raporlanmasında, açıklanmasında ve uygulanmasında birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir. Uyum sorunu olarak adlandırılan bu sorunların giderilebilmesi amacıyla muhasebe alanında uyum çalışmalarına gidilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Ekonomik, sosyal ve kültürel çevre şartları nedeniyle ortaya çıkan bu uyum sorununu aşabilmek için uluslararası alanda genel kabul görececek muhasebe standartları oluşturma çabaları başlamıştır. Bu çalışmaların temelini, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayımlamış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) oluşturmaktadır. Kurul tarafından bugüne kadar yayınlanmış olan 9 adet IFRS ve 41 adet IAS bulunmaktadır. Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasında Birleşmiş Milletler, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Avrupa Birliği katkıda bulunmuştur.

Dünyada muhasebe ve finansal raporlama standartları oluşturulmasına yönelik çalışmalar yürütülürken Azerbaycan'da buna kayıtsız kalamamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarına geçmek amacıyla ulusal muhasebe standartlarının 2004-2007'li yıllarda ve sonraki 2009, 2012 yıllarında aynı standartlarda yapılan değişiklikler ve ilaveler dikkate alınarak, hazırlanması ve uygulanmasına dair program

kabul edilmiştir. 2 eylöl 2004 yılında "Muhasebe hakkında" kanun ve 9 şubat 2005 yılında ise "Muhasebe hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Yasanın uygulanması konusunda" Cumhurbaşkanı'nın kararnamesi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçişe temel oluşturmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

HARMONİZASYONUN KAVRAM VE GEREKLİLİĞİ

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebe, “işletmelerdeki ekonomik olaylara ait kayıtlama, rapor düzenleme ve düzenlen raporları yorumlayarak ilgililere mali açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten bir bilim dalıdır”. Sadece işletme yöneticileri değil, işletme sahipleri, çalışanlar, müşteriler, devlet kredi verenler, yatırımcılar ve kamuoyu işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki bilgiyi muhasebe işlevlerinin yerine getirilmesi ile elde edebilir. Ulusal muhasebe, bir ülkenin sınırları içerisindeki muhasebe iken uluslararası muhasebe sınırlar dışındaki muhasebe sistemleri kurallarıdır (Hurma, 2010: 1-2). Muhasebe önceleri, sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinimi gidermekte ve finansal raporlarda ulusal muhasebe teknikleri ile hazırlanmaktaydı. Dolayısıyla, ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme ve değerlendirmede her ülke; farklı muhasebe teknikleri geliştirmiş ve uygulamıştır. Farklı muhasebe tekniklerinin uygulanması, aynı ekonomik olaylarda farklı finansal tabloların ortaya çıkması sonucunu doğurmuştur. Küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan gelişmeler, ülkeler arasındaki sınırların kalkmasına ve dünya ülkelerinin ekonomik anlamda birbirlerine bağımlı hale gelmesine neden olmuştur (Usul ve Kıymık, 2010: 124-125). Bütün bu gelişmeler birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir bir finansal raporlama ihtiyacını doğurmakta ve ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmaktadır ki buda uluslararası muhasebenin konusunu oluşturmaktadır (Hurma, 2010: 2).

1.2. ULUSAL MUHASEBENİN ENTEGRASYON SORUNLARI

Dış çevre faktörleri ülkelerin muhasebe sisteminin gelişimine etki etmektedir. Ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşimi sonucu muhasebe standartları ve uygulamaları oluşmaktadır. Bu faktörlerin etkileşiminin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi sonucunda ülkelerin muhasebe sisteminde farklılıklar ortaya çıkmıştır (Choi, Frost, Meek, 1999: 8).

Muhasebe sisteminde farklılık yaratan ana sebepler şunlardır:

Hukuk Sistemi, Finansal Kaynaklar, Politik ve Ekonomik Gelişme, Ekonomik Krizler, Vergilendirme, Menkul Kıymetler Borsası, Ulusal Kültür, Enflasyon, Muhasebecilerin Uzmanlaşması (Hoyle ve diğerleri, 2004: 531).

1.2.1. Hukuk Sistemleri

Hukuk sistemi muhasebe dünyasını ikiye bölmüştür. Umumi Hukuk (yasalara harfi harfine uymayan) ve Kodlu Hukuk (yasalara harfi harfine uyan) şeklindedir. Hukuk yapısı yasalara harfi harfine uymayan ülkelerde Umumi Hukuk (Common Law) kullanılmaktadır. Bu hukuk yapısı İngilizce konuşulan ülkelerde kullanılmaktadır (Çankaya ve Aydoğan, 2010 : 302).

Umumi Hukukun'un var olduğu ülkelerde muhasebe hukuk kurallarına dayanmaz, profesyonel çalışan muhasebe örgütleri muhasebe kurallarını belirler. Hukuksal sistemler gelecekteki özel durumları değil de genel kuralları belirlemek için oluşturulmaktadır (Joumal ve Vulin, 2004: 14). Umumi hukukun var olduğu ülkelerde emredici hükümler yok denecek kadar azdır. Umumi hukuk'ta şirket faaliyetlerini ve şirket hesaplarının açıklanmasına yönelik şirketler hukuku olmadığı gibi vergi

hukuku da yoktur. Bu durum muhasebe ve vergi uygulamalarındaki zamansal farklılıktan dolayı ‘gecikmeli vergi’ ile ilgili standartların belirlenmesi zorunluluğunu dile getirir (Çankaya ve Aydoğan,2010 : 302).

Kodlu Hukuk (Codified law) hukuk sistemi Romada gelişmiş ve ingilizce konuşulmayan ülkelerde kullanılmaktadır. Umumi hukukun aksine kod hukuku yapısı bulunan ülkelerde muhasebe ve finansal raporlama için ayrıntılı bir hukuksal düzenleme geliştirilmesi zorunluluğu söz konusudur. Muhasebe kuralları ulusal hukuk kuralları içine dâhil edilmiş ve geniş bir mevzuat haline gelmiştir. Kodlu hukuk sistemi bulunan ülkelerde şirketlerin faaliyetlerine hükmeden bir şirketler hukuku vardır. Bu şirketler hukuku ticari kod ya da ticari yasa olarak adlandırılmaktadır. Kod hukukunda profesyonel muhasebe örgütlerinin muhasebe standartlarının gelişiminde etkisi sınırlı düzeydedir (Çankaya ve Aydoğan,2010: 303).

1.2.2. Finansman Kaynakları

Finansman kaynak sağlayıcıları, sermaye piyasa tabanlı ve kredi tabanlı olmakla 2 gruba ayrılmaktadır. İngiltere ve A.B.D gibi örneklerin yer aldığı kaynakların büyük çoğunluğunun özkaynaklardan sağlandığı sermaye piyasaları tabanlı sistemlerdir. Bu sistemin var olduğu ülkelerde muhasebe sistemleri; yatırımcıların şirket hakkında özel bir bilgi gereksinimi halinde bireysel yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamak için düzenlenmiştir. İkinci Sistemde ise; İsviçre, Japonya ve Almanya gibi ülkelerin örnek olduğu kredi tabanlı sistemlerdir. Bu sistemlerde kaynak temini çoğunlukla bankalardan sağlanır. Bu ülkelerdeki muhasebe sistemleri kredi verenleri koruyan muhafazakâr yapıya sahiptir (Hurma, 2010: 5-6).

Bankaların finansman sağlayıcı olduğu ÷lkelerde banka yatırımcılarını koruyucu bir sistem öngör÷ldüğünden pasiflerde aşırı bir değeriendirme söz konusu olurken aktifte ise, düşük değeriendirme söz konusudur. Hükümetlerin finansman kaynağı olduğu durumlarda muhasebe uygulamaları hükümet planlayıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmektedir (Çankaya ve Aydoğan,2010: 303).

Hisse senetlerinin doğrudan şirketi yönetenlerce sahiplenilmiş olduğu ÷lkelerde hissedarlar şirket içi bilgilere kolay erişmekte dolayısıyla finansal tablolardan daha az yararlanmaktalar. Mali tablolar sadece vergilendirmeye yönelik olarak düzenlenmektedir (Keegan, 1996: 43).

1.2.3. Vergilendirme

Muhasebe uygulamalarına etki eden faktörlerden biri de vergilendirme ki, burada da önemli olan nokta vergi düzenlemesinin muhasebe uygulamasını ne kadar etkilemesidir. Vergi kanunları varlıklardaki azalışı düzenlemek amacıyla değeriemde düşük değerieme seti kullanır. ABD, İngiltere ve Hollanda’da vergi ile muhasebe kuralları arasında bir etkileşim bağı yoktur (Joumal-Vulin, 2004: 15).

Vergi ve muhasebe sisteminin aynı yönde olduğu ÷lkeye Fransa ve Almanya örnek verile bilir. Bunlara ek olarak; kredi verenlerin korunması ve vergi muhasebesi yapılması nedeniyle muhasebe kuralları kanunla düzenlenmiştir. Fransa ve Almanya’da bu duruma örnek olarak çok detaylı muhasebe kurallarının oluşumuna sebebiyet vermiştir (Sanlı, 2002: 75).

Vergilendirme konusunda oluşacak sorunlardan biri muhasebe ve vergi uygulaması arasında farklılığa neden olan ertelenmiş vergilerdir.

Amerika ve İngiltere'deki ertelenmiş vergilerdeki uyumsuzluk ve muhasebe standartlarındaki belgelendirme miktarında fazlalığa neden olmuştur (Hurma, 2010: 8).

1.2.4. Enflasyon

Enflasyon fiyatların genel seviyesinin sürekli ve hissedilir oranda artmasıdır. Yüksek enflasyon durumunda işletmeler, enflasyonun etkilerini ortadan kaldıracak için, genel fiyat seviyesi muhasebesi yöntemleri dışında stok değerleme yöntemlerini enflasyondan korunacak şekilde seçmekte, özel yedekler ayırmakta ya da varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutarlar. Enflasyonlu ülkelerle enflasyonun etki etmediği ülkelerde muhasebe uygulamaları farklılaşmaktadır. Genel fiyat düzeyi ayarlamalarının yerine geleneksel maliyetleme yöntemlerinin kullanılması muhasebe sistemlerinde farklılıklara neden olmaktadır. Örneğin, 1973 yılında yaşanan petrol krizinde, Volkswagen şirketinin Brezilya'da bulunan fabrikası, Brezilya'da enflasyon muhasebesi uygulanmaması sebebiyle, Brezilya para birimiyle Avrupa'daki Volkswagen'in faaliyetlerinde kullandığı ve raporlama yaptığı para birimi aynı olmadığı için Avrupa'daki para birimine çevirmek zorundaydı. Enflasyon muhasebesi uygulanmaması nedeniyle, Brezilya'da ki Volkswagen fabrikası kur artışları sebebiyle mali tablolarından silindi ve bu kriz sayesinde enflasyon muhasebesinin gerekliliği ortaya çıktı (Hurma, 2010: 8-9).

1.2.5. Ekonomik Krizler

Küreselleşen pazarların yarattığı ortama uyum sağlanabilmesi için gelişmiş ve gelişen ülke ekonomilerinde 1990'lı yılların ortalarından itibaren finansal serbestleşme politikalarının uygulanması yaygınlaşmıştır. Finansal enstrümanların uluslararası pazarlarda işlem

görmesi ve finans sektörünün küresel doğası nedeniyle ulusal regülasyonlar; düzenleme, denetim, kontrol ve yaptırım açılarından yetersiz kalmıştır. Muhasebe ve finansal raporlama açısından yani teknik anlamda bir standardizasyon yoksunluğu ise hataların engellenememesine ve hilelerin kolayca yapılabilmesine yol açmış, 2000’li yıllara finansal skandallarla girilmiştir. Bu skandallar, ülkelerin kendi yasal ve teknik düzenlemelerini sorgulamalarına neden olurken uluslararası standartların gerekliliğine olan inancı da kuvvetlendirmiştir (Fırat ve Seldüz, 2014: 1).

1.2.6. Menkul Kıymetler Borsası

Menkul Kıymetler borsası da farklılık yaratan olgudur. Örnek verecek olursak, Alman şirketi olan Daimler- Benz 1993 yılında New York Borsası’nda hisse senetlerini kote ettirmiştir. 1993 yılında Daimler Benz hisse senetlerini New York Borsası’na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında Muhasebe Standartları’na göre 615 milyon Deutsche Mark dönem kârı açıklamışken, ABD Muhasebe Standartları’na göre 1,839 milyon Deutsche Mark zarar açıklamıştır. Bu faaliyet ise Almanya ve Amerikan Muhasebe Standartları arasındaki farklılıkları göstermektedir (İbiş ve Özkan, 2006: 26).

1.2.7. Politik ve Ekonomik Gelişme

Ülkenin bürokratik yapısı o ülkenin muhasebe sistemini etkiliyor. Aşırı bürokratik yapıya sahip ülkelerde otorite yetkisini paylaşmak istemediğinden dolayı, muhasebe sistemini kendi amaç ve beklentileri doğrultusunda oluşturma yoluna gidilebilir. Âdemi merkeziyetçi bir anlayışa sahip yönetimde oluşturulacak muhasebe sistemi, meslek kuruluşlarına bırakılabilecek, dolayısıyla piyasanın ve karar alıcıların beklentilerine cevap verilebilecektir (USUL, 2007: 45-47).

İngiltere, Amerika ve Hollanda gibi gelişmiş sermaye piyasaları bulunan ülkelerde uygulanan muhasebe sistemi muhasebe bilgilerinin devletten çok, yatırımcılara yönelik olarak hazırlanması yöneltir. Kıta Avrupası'na baktığımızda ise Uluslararası Muhasebe Standartları'nın yürürlüğe girene kadar, muhasebe uygulamalarının temel olarak yasalara dayanmaktadır (Usul ve Kıymık, 2010: 131).

Muhasebe sisteminde farklılık yaratan diğer olgu ise ekonomik gelişmedir. Toplam ürünler içinde tarım ürünlerinin fazla olduğu ülkede amortisman ve sabit değerleme konularının öne çıkmaktadır (Seçgen, 1998: 24). Refah seviyesi yüksek ve sanayileşmiş ülkelerin muhasebe sistemleri oldukça gelişmiştir. Bunun sebebi ise ekonomik gelişmelerle birlikte, işlemlerin karmaşıklaşması, yeni alanlarda yeni problemlerle karşı karşıya kalınması ve bu problemleri çözebilmek amacının da muhasebenin geliştirilmesine ve yeni yöntemlerin geliştirilmesine neden olmuştur (Hurma, 2010: 13).

1.2.8. Muhasebecilerin Uzmanlaşması

Muhasebe sistemine etki eden diğer faktör ise muhasebe profesyonelliğinin gücüdür. Muhasebe mesleğinin gelişmediği ülkede muhasebe diğer ülkelerden ihraç edilir. Mesela İngiltere dünyadaki en eski muhasebe geçmişine sahip ülkelerden birisidir. Ve muhasebe mesleğinin oluşmasında önemli katkı sağlar (Hurma, 2010: 14).

1.2.9. Kültür

Kültür, her toplumun kendisini diğerlerinden farklılaştıran, düşün ve eylem modellerinin ve kendi özgül anlam çerçevesi içinde yaratıp kullandığı araç ve gereçlerin soyut bir bütünüdür (Tolan, 1996: 227). Muhasebe sisteminin oluşması; sadece bir tekniğin kullanım açıklaması

değil, aynı zamanda kültürel ve politik faktörlerin bileşiminden meydana gelir. Dolayısıyla kültür muhasebe organizasyonunun yapılanmasında etkin bir rol oynar (Usul ve Kıymık, 2010: 127).

Gray 1988'de, Hofstede'in çalışmasından yola çıkarak kültürle muhasebeyi birbirine bağlayan bir çalışma yapmıştır. Gray, kültür ile muhasebe arasında etkin bir ilişki var olduğunu kurduğu modelde ispat etmiştir. Bu modelde fiziksel ve çevresel faktörler muhasebe uygulamalarında etkin olurken; yasal sistem, finansal yapı ve profesyonellik gibi alt kültürler muhasebe değerlerinin benimsenmesinde önemli rol oynamaktadır. Zarsekei'nin yapmış olduğu çalışmada ise her ne kadar teknolojik gelişmeler muhasebe sistemlerinin gelişmesinde etkin rol oynasa da, genellikle sistemin benimsenmesi; teknolojik gelişmeye paralel olarak politik, ekonomik ve kültürel gelişmeye bağlıdır. Belkaoui ise, muhasebe ile kültür arasında kurmuş olduğu hipotezde "Muhasebe konseptlerinin anlaşılması ve bireysel yatırımcıların kazançlarını değerlendirmesi o kültürde var olan muhasebe sisteminin anlaşılmasına ve gruplar arasındaki ilişkiye bağlıdır" sonucuna varmıştır (Usul ve Kıymık, 2010: 128).

Hofstede'nin yapmış olduğu çalışmada ulusal kültürel farklılıklar 5'e ayrılmaktadır.

Bireyselliğe karşı kolektivizm: Bireyselliğin ön planda olduğu sanayileşmiş toplumlarda muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler daha ciddi olarak dikkate alınacak. Muhasebe mesleği kolektif toplumlarda daha düşük statü sayılacak, muhasebe bir ritüel olarak görüldüğü için alınacak kararlara etkisi hiç olmayacak veya az olacaktır. Bireyselleşme düzeyi düştükçe finansal raporların daha koruyucu bir hale geldiği ortaya konulmuştur. Japon finansal tablolarının Almanya ya göre daha

koruyucu yapıda olması kültürler arası bireyselleşme farklılıklarına dayandırılmaktadır (Çankaya ve Aydoğan, 2010: 304-305).

Güç mesafesi geniş ve dar toplumlar: Genellikle güç mesafesinin geniş olduğu ülkelerde hiyerarşik düzen hâkimdir, finansal raporlar üzerinde büyük yasal düzenlemeler söz konusudur (Haskins ve diğerleri, 2000: 6).

Riski sevme ya da sevmeme: Belirsizlikten kaçınan Ülkelerde tutucu bir yapı arz eder. Bu toplumlarda farklı olaylara uygulanacak kesin kurallar konur ya da konması istenir (Çankaya ve Aydoğan, 2010: 305).

Uzun dönem uyumlandırma: Uzun dönem eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda finansal raporların koruyucu ve değişmez bir yapıya sahip olmasıdır. Mesela Japonya ve Güney Kore uzun dönem eğilimi özelliklerini finansal raporlarında açıkça göstermektedir (Çankaya ve Aydoğan, 2010: 305).

Eril ve Dişil: Dişiller bugün uygulanan muhasebe sistemlerine tepkilidirler. Bu araştırmacılara göre, geleneksel muhasebenin kurmuş olduğu modeller verilerini ekonomiden alırlar ama bu modellerde erkek düşünceleri veri olarak alındığı için bu modellerin başarılı olmaları mümkün değildir (Hurma, 2010: 12).

Bundan başka farklılık yaratan faktörlere tercüme sorununu eklemek olur ki bunun sebebi ise, kaynak dilden hedef dile tercüme edilecek olan bir muhasebe fenomeninin, hedef dilde ya karşılığının olmaması, ya da kaynak dilde bir kelimeyle anlatılan bir olgunun hedef dilde çok daha uzun cümlelerle anlatılması zorunluluğudur (Usul ve Kıymık, 2010: 132). Diğer bir farklılık faktörleri olarak sosyal, ulusal değerler, beklentiler ve normların da muhasebeye etkisi olmaktadır. Örnek olarak faiz uygulamasının dini sebeplerle yasak olmasının, faizin

geçerli olduğu ülkelerle uygulama da farklılıklara sebep olacağı bu duruma örnek olarak verilebilir (Seçgen, 1998: 25).

1.3. ULUSAL MUHASEBE SİSTEMLERİNİN ENTEGRASYON SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Muhasebe camiası tarafından uluslararası alanda ortaya çıkan sorunların giderilmesi için teorik anlamda çeşitli çözüm önerileri getirilmiş, bu teorik temellerden hareketle farklı uygulama yöntemleri ortaya çıkmıştır. Onları şöyle açıklamak olur (Ağca, 2003: 6-8):

1.3.1. Teoride Yer Alan Çözüm Önerileri:

Mukayeseli Muhasebe Teorisi: Bu yaklaşıma esasen uluslararası muhasebe, bütün ülke muhasebelerinin prensip, yöntem ve standartlarının bütün varyasyonlarını kapsamaktadır; varyasyonların farklı coğrafik, sosyal, ekonomik, politik ve kanuni etkilerden kaynaklandığı gerçeği kabul edilmektedir. Muhasebecilerin her ülkenin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin olacağı bilincinde olması gerekir. Günümüzde büyük muhasebe ve denetim şirketleri faaliyetlerini farklı ülkelere taşıırken aynı mantığı kullanmışlardır. Fakat bunu küçük şirket ve yatırımcılar için söylemek tartışılabilir olur.

Evrensel Muhasebe: Teorik kökeni Kraayenhof'un 1960 da yazdığı makaleye dayanan bu yaklaşımda uluslararası muhasebe, bütün ülkelerce kabul edilebilecek evrensel bir sistem olarak düşünülmeli ve dünya çapında geçerli olacak bir "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri " seti hazırlanarak, bütün ülkelerce başvurulabilecek prensip ve uygulamalar geliştirilmelidir.

1.3.2. Uygulamada Yer Alan Çözüm Önerileri: Uygulamada yer alan Çevirim, Karşılıklı Tanıma, Uzlaşma teorik yaklaşımlardan Mukayeseli Muhasebe teorisine,Harmonizasyon ise Evrensel Muhasebe teorisine uygun yaklaşımlardı.

Karşılıklı Tanıma (Mütekabiliyet): ABD ve Kanada arasında uygulanmaktadır. Kanada Menkul Kıymetler Borsasında ve Avrupa birliği ülkelerinin menkul kıymet borsalarında ABD şirketleri US-GAAP'a uygun finansal tablolar ile işlem yapmaktalar. Karşılıklı tanınmanın tarafı, finansal tablo kullanıcılarının farklı muhasebe standartlarını anlamasını gerektirmesidir (Çankaya ve Aydoğan, 2010: 307).

Çevirim: Oldukça ucuz ve uygulamalı bir yöntemdir. Bu yaklaşımda, muhasebe bilgisini kullananlar yabancı bir firmaya ait finansal raporları kendi dillerine çevirebilir ve muhasebe bilgisini üreten tarafın kendi finansal tablosunu başka bir dile çevirebilmesidir (Usul ve Kıymık, 2010: 136). Muhasebe bilgisini üretenler çevirim için uygulamada iki yöntem kullanmaktalar. Birinci yöntemde birebir çeviri yapılır, kullanılan muhasebe standart ve prosedürleri ile para biriminde hiçbir değişikliğe gidilmez. İkinci yöntemde ise yine birebir çeviri yapılır, kullanılan muhasebe standart ve prosedürlerinde değişikliğe gidilmez, ancak parasal ifadeler çeviri yapılan ülkenin para birimine dönüştürülür (Ağca, 2003: 7).

Mutabaka (Uzlaşma): Bu yöntemde yabancı şirketler finansal tablolarını kendi ülkelerinin standartlarını kullanarak hazırlayabilirler, ancak ev sahibi ülke ve faaliyette bulundukları ülkenin muhasebe ölçme yöntemlerinde (net gelir ve ortakların payı gibi konularda) mutabakat sağlamak zorundadırlar (Ağca. 2003: 8). Uygulamanın avantajı Finansal

raporları yabancı muhasebe prensipleri ile tamamını uyumlaştırmaktan daha düşük maliyetlidir. Olumsuz yönü ise şirketlerin finansal durumlarına ilişkin özet bilgi sunması ve şirketlerin genel durumu hakkında bilgi vermemesidir aynı zamanda tek tip uluslararası muhasebe standardına ilişkin olarak birleştirme maliyetlerinin söz konusu olmasıdır (Uddin, 2005: 20).

Harmonizasyon (Uyumlaştırma): Uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından finansal tablolarındaki bilgilerin güvenilir bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak gerekir. Ülkeler arasındaki muhasebe sistem farklılıklarının ortadan kaldırılması amacıyla ortaya atılan çözüm yolu önceleri harmonizasyon olarak literatüre girmiş, ancak günümüzde bu kavram yerini yakınsama kavramına bırakmıştır. Bazı kaynaklarda uyumlaştırma ve yakınsama kavramları benzer anlamda kullanılmış olsa da bu iki kavram arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır (Usul ve Kıymık, 2010: 133). Harmonizasyon Avrupa Birliğinden kaynaklanan milletlerarası mevzuat kaynaklı, Yakınsama ise genellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile ilişkilendirilen bir kelimedir (Nobes ve Parker, 2006: 75).

Harmonizasyon, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak tanımlanırken; yakınsama ise her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği “tek bir muhasebe standartları takımı” geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyetidir (Usul ve Kıymık,2010: 134). Harmonizasyon Finansal raporlamanın, Uluslararası Muhasebe Standartları’nın uygulamalarına yönelik bir uyum hareketi sürecidir.

Uyumlaştırma sürecinin en sonunda homojenlik ve aynılığın olduğu aşamada yakınsama (standartlaşma) durumu söz konusudur (Çankaya, 2007: 129).

Uluslararası muhasebe uyumlaştırmasıyla ilgili iki farklı bakış açısı vardır. Maddi uyum ve Yasal uyum. Maddi uyumlaştırma “de facto” olarak da tanınır. Bu yöntemde başvurulacak ilkelerin uyumlaştırılması hakkında genel bilgiler sunan her türlü ekonomik girişim tarafından uygulanan muhasebe pratiklerinin uyumlaştırılmasıdır. Maddi uyumlaştırmada, işletme tarafından gerçekleştirilen uygulamaların yasal düzenlemelerden etkilenip etkilenmediği dikkate alınmaz. Formal (yasal) uyumlaştırma bakış açısında ise yapılan uyumlaştırma çalışmaları teorik düzeyde ele alınır. Farklı ülkelerdeki muhasebe kuralları ve düzenlemeleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar, bu bakış açısının odak noktasıdır. Bazı yazarlar tarafından formal uyumlaştırma “de jure” uyumlaştırma olarak adlandırılmaktadırlar (Çankaya ve Aydoğan, 2010: 306-307)

1.4. MUHASEBEDE ULUSLARARASI HARMONİZASYONU GERKTİREN FAKTÖRLER

Muhasebede uluslararası uyumlaştırmayı gerektiren faktörleri aşağıdaki şekilde açıklamak olur (Parlakkaya, 2008: 121-122):

Finansal Piyasaların Uluslararası Hale Gelmesi: Son zamanlarda yaranan gelişmelerle sermaye piyasalarının da uluslararasılaşmasını beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Uluslararası ticaret ve fon akımlarının serbestleşmesi sonucunda, daha fazla şirket yabancı borsalara kote olmakta ve menkul kıymet borsalarında yabancı yatırımcıların payı

giderek artmaktadır. Diğer ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerinin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere birçok fayda sağlayacaktır.

Çokuluslu Şirketler: Globalleşme sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler gelişmiş aynı zamanda başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan şirketler oluşmuştur. Ve muhasebenin uyumlaştırması gerekliliği sonucunda çokuluslu şirketlerin mali tablolarının hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi ve faaliyette bulunan ülkeler arasında personel hareketlerini kolaylaştıracaktır.

Bağımsız Denetim Firmaları: Küreselleşme sonucunda oluşan ve kendileri çok uluslu şirket konumunda olan denetim firmaları uluslararası standartların yaratılmasından, çokuluslu şirketlerin denetiminden sağlanacak kolaylık, personel eğitimi için yapılan giderlerin azalması ve değişik ülke ofisleri arasında personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar elde edeceklerdir.

Ekonomik Birlikler: Günümüz dünyada ekonomik entegrasyon sağlamak için çalışmalar yapılmakta, bunun için ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler yaratılmaktadır. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması ile birliğe üye ülkelerde faaliyette bulunan şirketlere ilişkin mali tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanacaktır.

Gelişmekte Olan Ülkelerin Elde Edecekleri Faydalar: Muhasebe Standartlarının uyumlaştırması sonucunda, muhasebe Standartlarında

henüz yeterli gelişmeyi sağlamayan ülkelere yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesini yükseltmesini sağlayacaktır (Şenol, 2005: 6).

Uluslararası Düzenlemelerdeki Gelişmeler: Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde birçok kuruluşun girişimde bulunduğu ve bu konuda önemli gelişmeler sağlandığı gözlenmektedir (Şenol, 2005: 7).

1.5. HARMONİZASYONUN YARARLARI

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar ve finansal tablo ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerdir. Muhasebe standartları muhasebenin önemli düzenleme araçlarıdır ve işletme katılımcılarına aşağıdaki faydaları sağlar:

- ✓ Farklılıkları ortadan kaldırarak tekdüzen muhasebe sistemi oluşturur (Usta, 2007: 15- 16).
- ✓ Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlıyor (Kahraman, 2016: 26).
- ✓ İşletmeler farklı dönemlerde finansal performanslarını aynı bazda karşılaştırma yapma bilmesine ve bunun sonucunda onlar için hayati önem taşıyan kararları almaya yardımcı olur (Varıcı, 2009: 285).
- ✓ Devletler açısından, çokuluslu işletmelerin anlaşılması zor ve yabancı muhasebe uygulamalarının arkasına gizleyebilecekleri transfer fiyatlarının tespit edilmesi, vergi yükümlülüklerinin doğru hesaplanması ve işletme yönetimlerinde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ile uluslararası yatırımları çekiyor (Dalğar ve diğerleri, 2011: 218).

- ✓ Uluslararası piyasalarda, finansal bilgilerin üretimi ve sunumu konusunda tek ve ortak bir dil oluşturmak olarak açıklamışlardır (Kahraman, 2016: 27).
- ✓ Kalite ve Şeffaflığın yerel standartlara göre artmasını sağlıyor (Varıcı, 2009: 285).
- ✓ Uyumlaştırma altında yapılan finansal raporlama karşılaştırılabilir nitelikte olması yatırımcılar açısından fırsat ve riskleri karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Bu da yerel standartlara göre daha kolay ve az maliyetlidir. Maliyet azalımı sermaye maliyeti niteliğinde gerçekleştirilir (Varıcı, 2009: 285).
- ✓ Uluslararası sermaye piyasalarında fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan işletmelerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azaltıyor (İbiş ve Özkan, 2006: 27).
- ✓ Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çokuluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirir ve inceleme imkanı sağlıyor aynı zamanda şirketlerin kredibilitelerini artırıyor (Mogul, 2003: 681-682).

1.6. HARMONİZASYONDA YARANAN SORUNLAR

Muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın faydalarını savunanlar olduğu kadar, uyumlaştırmanın faydalarına inanmayanlar da vardır. Uyumlaştırmaya inanmayanların temelde tartıştıkları konu ortaya çıkması muhtemel politik maliyetler ve ulusalcı yaklaşımların aşılama olasılığıdır. Kimi taraflar ise uyumlaştırmanın gerekliliğini tartışmaktadır. Onlara göre etkin küresel sermaye piyasaları, uyumlu muhasebe standartları olmadan da işlemlerine devam etmektedirler. En

uç noktadaki tartışmalar ise uyumlaştırmaya karşı çıkanlarındır. Onlara göre farklı bölge, ülke ve şirketlerin ihtiyaçları farklıdır ve uyumlu muhasebe standartları fayda getirmek yerine zarar getirebilirler (Usul ve Kıymık, 2010: 133). Uyumlaştırmaya karşı olan Goeltz'e göre "Uluslararası muhasebe standartlarının tam uyumlaştırılması muhtemelen ne uygulanabilir ne de gereklidir. Gerçekte önemli yararların sağlanıp sağlanmadığı tam olarak açık değildir. Çok iyi gelişmiş küresel sermaye piyasası zaten mevcuttur ve tekdüze muhasebe standartları olmadan gelişmiştir" şeklinde düşünmektedir (Goeltz, 1991: 85-86).

Uyumlaştırmanın benimsenmesinde yarana bilecek sorunlar şunlardır (Varıcı, 2009: 284-285):

- ✓ Ülke yasalarında uyumlaştırmayla ilgili bir yaptırım gücünün bulunmayışı;
- ✓ Standartlara ait teknik sorunlar;
- ✓ Bazı ülkelerdeki muhasebe meslek kuruluşlarının etkin olmamasıdır;
- ✓ Konsolide finansal tablolar düzenlenirken ya da yatırımcılar yayınlanan finansal tabloları kendi dillerine çevirirken yaranan tercüme sıkıntıları;
- ✓ Özellikle küçük ve özel işletmeler için maliyet arttırıcı faktör olan standartların karmaşık hale gelmesi;
- ✓ Ülkelerin kendi genel muhasebe standartlarının vergi esasına dayalı olması;
- ✓ Bazı uyumlaştırma üzerinde uzlaşmaya varılamaması;
- ✓ İlk defa uygulayacak olanlar için yeterli izahat bulunmaması;

Uyumlaştırmada yaranan eleştiriler şunlardır (Çiftçi ve Erserim, 1997: 5-6):

- ✓ Uluslararası standartlar, sadece çok uluslu şirklerin ve büyük denetim firmalarının yararlarını gözetmekte, bunların işlerini kolaylaştırmayı hedeflemektedir.
- ✓ Ülkelerin farklı sosyal, ekonomik, yasal vb. yapıda olmaları standartların uygulamasını güçleştirdiği gibi, bunların uygulanması yönünde baskı yapılması özellikle kalkınmakta olan ülkelerin yararlarına ters düşebilmektedir.
- ✓ Uluslararası standartların hangi kuruluşlar tarafından hazırlanması gerektiği ve ülkelerin bunlara uymaya nasıl zorlanabileceği sorunu çözümlenmesi zor k onulardandır.

Bu gibi sorunların olmasına rağmen işletmeler uyumlaştırmaya geçişi hızla benimsemekteler. 100 den fazla ülkenin kısa sürede uluslararası uyumlaştırmayı benimsedikleri onun problemlili bir takım yazı dizisi olmadığını göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında uluslararası uyumlaştırmanın bir takım yararları var ki ülkeler artık onu istekli olarak uygulamaya başlamışlardır (Varıcı, 2009: 284).

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR

2.1. HARMONİZASYONUN TARİHSEL GELİŞİMİ

1959 yılında yayınladığı makale ile Jacob Kraayenhof uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına gereksinim konusunda ilk çağrışı verdi. Bu yüzden Kraayenhof uyumlaştırma sürecinin babası olarak kabul edilir. Bu alanda yaşanan ikinci gelişme ise 1966'da Çalışma Gurubu kurulmuştur. Bu çalışma grubu 1972 yılında, muhasebe standartları oluşturmak amacıyla uluslararası bir örgütün kurulmasını önermiştir. Bunun sonucu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında kurulmuştur. IASC'nin bütün dünyada kabul görecekle uygulanabilecek temel standartlar oluşturacağı kabul edilmiştir (Çankaya, 2007: 131).

Uluslararası Muhasebe Standartlarının tarihsel gelişimini 2 döneme ayırmak olur. İlk dönemde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) kurulması ve yapılan düzenlemeler; İkinci dönemde ise IASC'nin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşmesi ve bu dönemde yapılan çalışmalar ile ilgilidir (Kahraman, 2016: 28).

2.1.1. IASC'nin Oluşumu:

IASC'nin oluşumu ve yapmış olduğu çalışmaların tarihsel gelişimini 3 dönemde incelemek olur.

IASC'nin birinci dönemi 1973- 1988 yıllarını kapsamaktadır. Bu aşamada IAS 1'den IAS 26'ya kadar hazırlanan standartlar çıkarılarak yürürlüğe girmiştir. Bu standartların uygulanması konusunda yeterli başarı elde edilememiştir. Bunun temel nedeni ise Komite'nin standartları uygulama konusunda üyelerince zorunlu yaptırım gücünün bulunmamasıdır. Bunun nedenleri ise bu dönemde uygulanan standartların kapsamlı olmayışı ve bu standartların muhasebe hususlarına ilişkin muhasebecilere farklı seçenekleri sağlayan oldukça esnek bir yapıda olmasıdır (Çelik, 2013: 17-18).

Bu dönemi aşağıdaki şekilde izlemek olur (Uysal, 2006: 93- 94):

- ✓ 1973 yılında; Dokuz kurucu üyeden oluşan, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurulması,
- ✓ 1974 yılında; IASC, ilk standart taslağını yayınlamış ve bu standart IAS1“Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı” adını almıştır,
- ✓ 1975 yılında;"Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Değerleme” ve “Tarihi Maliyet Sistemi Konseptinde Stokların Sunumu” standartlarının yayımlanması,
- ✓ 1976 yılında; Uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için, uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen “Onlar Grubu” (Group of Ten) olarak anılan banka yöneticileriyle bağlantı kurulması,
- ✓ 1977 yılında; 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nin Münih'te toplanması ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulması,

- ✓ 1979 yılında ise; Ekonomik işbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma grubuyla bir araya gelinmesi,
- ✓ 1980 yılında; Birleşmiş Milletler Hükümetler arası Çalışma Grubu'nun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlanarak ilgili çalışanlarla ilişkiye geçilmesi, İstişare Grubu'nu oluşması
- ✓ 1981 yılında; Danışma Grubu oluşturulmuştur
- ✓ 1981 yılında, IFAC ve İASC arasındaki anlaşma sonucunda İASC'nin muhasebe standartları oluşturması ve muhasebe konusu ile ilgili metin yayınlanmasında tam özerkliğe sahip olmasına, IFAC'ın tüm üyelerinin İASC'nin üyesi kapsamına alınmasına karar verilmiştir ,
- ✓ 1982 yılında; IFAC, İASC'ı küresel standart yapıcı olarak tanınması ve IFAC üyelerinin İASC'nin üyesi olması,
- ✓ İASC'nin 1983 tarihinde 64 ülkeden oluşan üye sayısı 88 üye ülkeye yükselmiştir,
- ✓ İstişare Grubu, 1987 yılında Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü'nün Uluslararası Barolar Birliği ve Uluslararası Bankalar Birliği'nin, daha sonra FASB ve Avrupa Birliği'nin katılımlarını izleyerek, farklı örgütlerin katılımıyla sürekli genişlemiştir.
- ✓ 1988 yılında; Sunulan Tasarı Çalışma 32'nin onaylanmasıyla birlikte, İASC, bir biçimde ABD'nin Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB) prosedürlerine benzer bir biçimde kural ve ilkelere uygun olarak daha şeffaf bir süreç benimsemiştir.

İkinci dönemde 1989- 1995 arası dönemi kapsamaktadır. Bu dönemde finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini arttırmak için standartlara izin verilen alternatif uygulamaların sayısının azaltılması amacıyla pek çok standardın revize edilmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu dönemde komite üye sayısını artırmakla, çıkarılmış olan standartların uygulama alanı genişlemiştir. Kısacası bu aşamada çalışmalar sonucunda 10 standartta yer alan 21 seçenekli uygulama elimine edilmiştir (Aslan, 2004: 94). Daha sonra revize edilen standartlar 1995 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu 10 standart; IAS 2, IAS 8, IAS 9, IAS 11, IAS 16, IAS 18, IAS 19, IAS 21, IAS 22, IAS 23'tür. Ayrıca bu dönemde IAS 27, IAS 28, IAS 29 çıkartılmıştır (Çelik, 2013: 19-20).

Muhasebe standartlarla ilgili üçüncü dönemi ise 1995-2000 yılları arasında yer alır. Bu dönem için yapılan çalışmaları şöyle özetlemek olur (Çelik, 2013: 20-21).

- ✓ 1995 yılında, IASC ve IOSCO arasında yapılan resmi bir anlaşma doğrultusunda, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'nın onaylanmasının tavsiye edilmesine izin vereceği konusunda bir uzlaşma sağlanmıştır,
- ✓ 1996 yılında; Avrupa Birliği'nde daha önce yayınlanan muhasebe direktiflerinin, IAS'ye uygun hâle getirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır. Yine bu yılda "Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler" konusunda taslak hazırlanmıştır,
- ✓ 1997 yılında; Strateji Çalışma Grubu oluşturulmuştur.
- ✓ IASC, 1998 yılında; IAS 39'u onaylamış ve Esas Standartlar üzerindeki çalışmasını tamamlamıştır.

- ✓ 1999 yılında; Kurul'un 104 ülkeden oluşan üye sayısı 143'e yükselmiştir. 1999 yılı mart ayında Kurul ilk açık oturumunu gerçekleştirmiştir. G7 ülkelerinin Maliye Bakanları ile IMF, IASC'nin standartlarının desteklenmesi konusunda fikir birliğine varmışlardır.

2.1.2. IASB'ın Oluşumu:

IASC'nin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşmesi ve bu dönemde yapılan çalışmaları kısa açıklayacak olursak (Kahraman, 2016: 32-33): Uluslararası muhasebe standartlarının oluşum sürecinde dönüm noktası olan gelişme Nisan 2001'de, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşmesidir. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) isminden Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi (IFRS) ismine geçilmiştir. Mevcut olan eski standartlar, yeni standartlar yayımlanana kadar IAS olarak kalması ve çıkacak olan yeni standartların da IFRS adıyla yayımlanma kararı alınmıştır. Kronolojiyi izleyecek olursak: 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) muhasebe standartlarının küreselleştirilmesi ve uyumlaştırılması konusunda öncü bir kurum olmuştur. 18 Eylül 2002 tarihinde Norwalk'da düzenlenen ortak toplantıda, ABD'de uygulanan Genel Kabul Edilmiş Muhasebe Prensipleri (GAAP) ile küresel düzeyde uygulanan IFRS arasında yakınsama süreci başlamıştır. 1 Ocak 2005'den itibaren Avrupa Birliği sınırları içinde olan ve borsada kayıtlı bulunan bütün işletmeler için uluslararası muhasebe standartlarının uygulanma zorunluluğu getirilmiştir. 2008 yılında Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), Amerikan işletmelerinin 2008 yılında uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması konusunda bir yol

haritası önermiş, standartların uygulanma zorunluluğunu getirmiştir. 2011 yılında Uluslararası muhasebe standartlarının, G20 ülkeleri tarafından benimsenmesi ile küresel ölçekte, muhasebe sistemi oluşturulması yönünde önemli bir adım atılması SEC, 2008’de, IFRS’nin 2011 yılından itibaren uygulanma kararı almasına rağmen, Amerikan finansal raporlama sistemine dâhil edilmesine yönelik sunulan diğer olası yaklaşımların bildirilmesi amacıyla, 2011 yılı son tarih olarak verilmiştir.

Bununla beraber yayımlanan standartların uygulama zorunluluğuna ilişkin yeterli başarı elde edilememiştir. Bu durumun temel nedenleri arasında; IASC’nin yayımlamış olduğu standartları zorunlu olarak uygulanması konusunda yaptırım gücünün bulunmaması ve üye ülkelerin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile işbirliği konusunda taahhüt vermiş olmalarına rağmen yayımlanan bu standartları ilk süreçte benimsememesidir. Bu dönemde oluşturulan uluslararası muhasebe standartlarının yeterince kapsamlı olmayışı ve bu standartların, muhasebe hususlarına ilişkin muhasebecilere farklı seçenekleri sağlayan oldukça esnek yapıda olmaları, bu süreci etkileyen diğer etmenler arasında gösterilmektedir.

2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ

Muhasebe standartlarının uluslararası yakınsama yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) gelmektedir. Uluslararası alanda birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbiriyle uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi için uluslararası kurula ihtiyaç duyulmuştur (Yılmaz, 1994:

20). Bu kuruluş 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu kurulmuştur. Merkezi Londra’da bulunan ve bağımsız bir organizasyon niteliğinde komitedir (İbiş ve Özkan, 2006: 28).

IASC, ilk dönemlerinde benzer işlem ve olayların kaydedilmesi için biri “benchmark uygulama” diğeri ise “alternatif uygulama” olmak üzere genellikle iki muhasebe yaklaşımını öneren standartlar oluşturmuştur. 1993 yılında tamamlanan “karşılaştırılabilirlik projesi” ile standartlardaki alternatiflerin sayısı önemli ölçüde azaltılmıştır. Bu amaçla IASC tarafından bugüne kadar EK 1’de sunulan 41 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. IASC’nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOSCO, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği ve başka örnek verilebilir (İbiş ve Özkan, 2006: 28-29).

IASC’ın Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulma süreci (Şenol, 2005: 10-11):

- ✓ Kurul, standart oluşturmak üzere bir Kurul üyesi bakanlığında ve en az üç diğer ülke temsilcisinden oluşan bir idare heyeti oluşturulur. İdare Heyet’inde ayrıca Kurul’a üye muhasebe kurumlarının temsilcileri ile Danışman Grupları olan ya da spesifik bir konuda uzman olan kişilerle de çalışılabilir.
- ✓ İdare Heyeti, konuyla ilgili ulusal ve bölgesel muhasebe uygulamalarını araştırır, IASC’nin ilkelerinden “Finansal

Tabloların Hazırlanması ve Sunumu için Genel Yapı'yı izler ve bir "Konu Dökümü"nü Kurul'a sunabilir.

- ✓ Kurul'un konu ile ilgili yorumları alınır ve "İlkeler Beyanı" ya da diğer bir tartışma amaçlı belgeyi oluşturur. Bu belge konu kapsamındaki alternatif uygulamaları içerir ve ileride oluşacak standart taslağına temel oluşturmaktadır.
- ✓ "İlkeler Beyanı" genelde üç aylık bir süre yoruma açık bırakılır.
- ✓ İdare Heyeti, Kurul'a sunulmak üzere yukarıdaki aşamalardan geçmiş ve kesinleşmiş "İlkeler Beyanı"nı hazırlar. Kurul bu beyanı onaylar.
- ✓ İdare Heyeti nihayet Kurul tarafından onaylanmak üzere bir "Sunum Taslağı" hazırlar. Taslağın, Kurul'un üçte iki oy çoğunluğu ile kabul edilmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını takiben taslak, bir ay ile üç ay arasında bir süre yoruma açık olarak yayınlanır.
- ✓ İdare Kurul'u yorumları inceler ve bir Uluslararası Muhasebe Standardı oluşturur. Standardın Kurul tarafından ancak dörtte üç oy çoğunluğu ile kabul edilmesi mümkündür.

2.3. IASC VAKFI'NIN KURULUŞU VE ORGANİZASYON

YAPISI

IASC'ye yöneltilen eleştiriler, yaptırım gücünün olmaması ve üye organizasyonların çoğunun, ülkelerinde standart oluşturma yetkisinin bulunmaması gibi eksiklikleri gidermek amacıyla bir üst kurul olan "Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı" (IASCF) kurulmuştur. Vakf kar amacı gütmemektedir (Şensoy, 2008: 86).

IASCF'nin amacı aşağıdaki şekilde sıralamak olur (Uysal, 2006: 99):

- ✓ Kamu çıkarına uygun olarak ekonomik karar alıcılara yardımcı olmak amacıyla finansal tablolarda anlaşılabilirliği ve tekdüzen gerektiren küresel muhasebe standart seti oluşturmak ve bu standardın uygulanabilirliğini sağlamak;
- ✓ Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve yükselen ekonomilerin özel gereksinimlerini dikkate almak;
- ✓ Ulusal Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartlarının ve Uluslararası Finansal Raporlamanın yakınlaşmasını yüksek nitelikli bir düzeyde oluşturmak;

Vakfın görevleri şunlardır (Çelik, 2013: 22-23):

- ✓ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) stratejisini yıllık olarak gözden geçirmek,
- ✓ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi (SAC) üyelerini tayin etmek,
- ✓ Tüzük değişikliklerini onaylamak, IASB, IFRIC ve SAC'ın çalışma prosedürlerini belirlemek,
- ✓ Yılda bir kere IASB'nin etkinliliğini ve stratejisini gözden geçirmek,
- ✓ Yılda bir kere IASB'nin bütçesini gözden geçirmek ve finansman yolları bulmak,
- ✓ Muhasebe standartlarına ilişkin stratejik sorunlarla ilgilenmek,
- ✓ IASB'nin faaliyetlerini desteklemek,
- ✓ Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmektir.

Vakıf dört temel birimden oluşmaktadır;

- ✓ Mütevelli Heyeti

- ✓ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
- ✓ Standart Danışma Kurulu (SAC)
- ✓ Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC)

Mütevelli Heyeti: Yeni tüzük kapsamında daha öncekinden farklı olarak mütevelli heyeti, 19 yerine 22 üyeden oluşmaktadır. Bunlardan 6'sı Kuzey Amerika Ülkeleri'nden, 6'sı Avrupa Ülkeleri'nden, 6'sı Asya-Pasifik Ülkeleri'nden geri kalan 4'ü ise genel dengeye göre diğer ülke temsilcilerinden oluşmaktadır (Uysal, 2006: 99).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın (IASCF) idare edilmesi, yapılan çalışmaların izlenmesi ve gerekli finansal kaynakların yaratılması; Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Mütevelli Heyeti'nin sorumluluğundadır (Çelik, 2013: 24). İASCF Mutevelli Heyeti İASB'ın yönetimini de eline almıştır (Demirel, 2003: 29).

Ayrıca, Mütevelli Heyeti (Çelik, 2013: 24-25);

- ✓ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun faaliyetlerini desteklemek ve Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasını teşvik etmek,
- ✓ Diğer alt organlar olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Kurulu (SAC)'nun üyelerini atamak,
- ✓ IASB'nin stratejisini ve bunun etkinliğini yıllık olarak gözden geçirmek,
- ✓ Diğer alt organların (IASB, SAC ve IFRIC) çalışma prosedürlerini belirlemek,

- ✓ Tüzük değişikliklerini onaylamak ve gerektiğinde mali kaynak sağlamak görevlerinin sorumluluğundadır.

Standart Danışma Kurulu (SAC): Sac’da farklı mesleki deneyime sahip 45 üye bulunmaktadır. Sac, Kurulla yılda 3 defa toplanır ve bu toplantılar halka açıktır. Kurul, SAC’a önemli projelerde, mütevelli heyeti ise tüzükle ilgili bir değişiklik söz konusu olduğunda danışmak zorundadır (Demirel, 2003: 30). IASB’nin başkanı aynı zaman da SAC’ın da başkanıdır (Uluslan, 2005: 13).

Standart Danışma Kurulunun’un esas görevi, IASB’nin kararları ve çalışma programı hakkında görüş oluşturmak yine IASB’yi, kuruldaki bireylerin ve örgütlerin, önemli standart oluşturma projeleri üzerine görüşleri hakkında bilgilendirmek ve Mütevelli Heyeti ile Kurula başka tavsiyelerde bulunmaktadır (Demirel, 2003: 30).

Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC): Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC), eski IASC’nin yorum komitesi’nin (SIC) Aralık 2001’de yeniden yapılandırılması sonucunda IASB’nin yorumlayıcı organıdır. IFRIC, IFRS çerçevesine bağlı ve IASB çatısı altında yer almakla beraber, farklılık arz eden muhasebeleştirme işlemlerini, bir uzlaşıya uzlaştıracak bakış açısı ile değerlendirir (Ayçiçek, 2009: 21).

IFRIC’in IASCF tarafından 3 yıllığına atanan toplam 12 üyesi bulunmaktadır. IASCF’ye, IFRIC Gündem Komitesi, gündeme alacağı konularla ilgili tavsiyelerde bulunur ve gündeme alınmasını istemediği konularla ilgili olarak da, görüşlerini açıklar. Gündeme almayı kararlaştırdığı konulara ilişkin ise ulusal muhasebe standartları kurulları başta olmak üzere ilgili tüm çevreleri dikkate alarak, kamuoyunun görüşlerine sunmak üzere bir taslak yorum hazırlar. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi’nin (IFRIC) başlıca görevleri,

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda özel olarak ele alınmayan yeni tespit edilen finansal raporlama sorunlarına ilişkin veya IASB tarafından oluşturulan standartların doğru şekilde uygulanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB'nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan veya birbirleriyle çakışan yorumlar olması durumunda ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da, görevleri arasında yer almaktadır. Böylece, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının sıkı ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlanmaktadır (Çelik, 2013: 28)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB): IASC'ye yöneltilen eleştiriler üzerine, söz konusu eksikliklerin giderilmesi amacıyla “Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı” ve vakıf çatısı altında “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” oluşturulmuştur. IASB, IASC'nin yayınladığı bütün standartları kabul etmiş ve temel almıştır. IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla, 1 Nisan 2001 tarihinde, Londra'da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. IASB tarafından oluşturulan standartların temel özelliği “ilke bazlı” olmalarıdır. İlke bazlı standartlar, ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyarak, kurallar ve ilkeler arasında bir denge oluşturmayı hedeflemektedir (Jargalsaikhan, 2014: 48).

IASB'ye kadar olan standartlar “Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS)” olarak adlandırılmış ise, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu oluşuktan sonra ise, standartlar “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS)” adı altında yeni kod verilerek

yayımlanmaktadır(Çiftçi ve Erserim,2010:8). IASB dokuz farklı ülkeden gelen 16 üyeden oluşmaktadır.

Kurulun amaçları (Kahraman, 2016: 35):

- ✓ Kamu yararı göz önüne alınarak, Finansal Raporlama Standartları'nın, yüksek kalitede, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını sağlamak,
- ✓ Finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının, sermaye piyasalarındaki yatırımcıların sağlıklı karar almalarına yardımcı olacak şekilde oluşturulmalarını sağlamak,
- ✓ Standartların dikkatli bir şekilde uygulanmasını sağlamak,
- ✓ Yerel muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki uyumlaştırma sürecinde, kaliteli çözüm üretilmesine yardımcı olmak
- ✓ Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve yükselen ekonomilerin özel gereksinimlerini dikkate almaktır (Uysal, 2006: 100).

Kurulun görevleri (Çelik, 2013: 26):

- ✓ Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek, ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- ✓ Taslakları çıkartmak ve geliştirmek,
- ✓ Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- ✓ Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- ✓ Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak, Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi (SAC)'ne danışmak,

- ✓ Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülke pazarlarında saha analizi yapmaktır.

İASB'nin IASC'den 3 farklılık nedenleri (Uysal, 2006: 97):

- ✓ Kurula atanma önceliği, ulusal temsil temeli yerine, muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimiyle ilişkilendirilmiştir.
- ✓ Kurul üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya başlamışlardır.
- ✓ Kurul üyeleri yalnızca kurul'da çalışmak üzere değil, aynı zamanda ülkelerinde yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla irtibat kurma rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır.

IASB'nin Standart Oluşturma Süreci (Şahin, 2010: 17-18):

IASB'nin standart oluşturma süreci altı aşamadan oluşur. Birinci aşama “gündem oluşturma” aşamasıdır. Bu aşamada IASB, esas olarak yatırımcıların ihtiyaç duyduğu konuları referans alarak gündem oluşturur. Bunun için çeşitli toplantılar düzenler ve gündemindeki konuları tavsiye kuruluna danışır. İkinci aşamada gündeme alınmasına karar verilen konularla ilgili “projeler” geliştirir ve bunların planlaması yapılır. Bu projelerin yalnız mı veya bir başka standart düzenleyici kurulla mı birlikte yürütüleceği kararlaştırılır. Üçüncü aşamada, emredici nitelikte olmayan tartışma kâğıtlarını yayınlar ve kendisine bağlı organlardan görüş ve yorum ister. Dördüncü aşamada bir taslak metin geliştirir ve yayınlar. Bu adım IASB'nin en önemli adımlarından birisidir. Kurul, tavsiye ve önerileri, tartışma kâğıtlarına yapılmış

yorumları, tavsiye kurulu çalışma gruplarının, muhasebe standardı düzenleyen diğer kuruluşların ve eğitim kuruluşlarının görüşlerini değerlendirir. Beşinci aşamada IASB, tüm başlıklarda tartışma kâğıtlarını ve taslak metinleri ve yorumları yayınlayarak, kamuoyunu yorum yapmaya davet eder. Bu süre farklılık arz etmesine rağmen genelde 120 gündür. Bunun 60 günü IFRIC'den gelen yorum mektupları süresidir. IASB, gelen bu yorum mektuplarını özetler ve analiz eder. Böylece bir standart geliştirilmiş olur. Son aşamada, standart revize edilmiş son haliyle basılıp yayımlandıktan sonra, ilgili taraflarla uygulamaya yönelik konularda ve potansiyel etkileri üzerinde düzenli toplantılar yapılarak son değerlendirmeler yapılır.

2.4. AVRUPA BİRLİĞİ

Roma Anlaşması hükümleri uyarınca AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırma çalışması, üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. (Üstündağ, 2000: 50). FEE'nin AB muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında büyük katkısı olduğu bilinen bir gerçektir (Şahin, 2010: 19).

Uyumlaştırma çalışmaları AB içinde muhasebe alanındaki direktifler/yönergeler aracılığı ile yasallaştırılmıştır. Çok sayıda yönerge AB içinde, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının üye ülkelerde uyumlaştırılması için yayımlamıştır. Fakat Avrupa Birliği içerisinde yönergeler içerisinde dördüncü, yedinci, sekizinci yönergeler muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında birer kilometre taşı niteliğindedir (Çelik.O, 2009: 104). Muhasebede uyumlaştırmaya katkı sağlamak için muhasebe kurallarının AB ülkelerinin hepsinde birden yürürlüğe sokulması direktiflerin en büyük faydasıdır. (Şensoy, 2008:

57). Sadece AB Komisyonu AB'ye yeni bir yönerge önerebilmektedir. Bu öneriler birçok taslak aşamasından geçmekte ve uluslararası muhasebe konusunda uzman olmuş kişilerce ve AB'nin resmi muhasebe kurumu Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na görüşülmektedir. Böylelikle önerilen yönergeler önce AB Bakanlar Konseyi'ne verilmekte daha sonra Konsey ekonomik ve sosyal komitenin ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşlerini almakta daha sonra önerilen yönerge alınan yorumlara göre yeniden gözden geçirilmektedir. Belirtilen aşamalardan sonra önerilen yönerge artık Konsey tarafından oluşturulan Çalışma Grubu'na verilmektedir. Yönerge Konsey'in yarı oyu tarafından onaylandığında parlamentoya ikinci defa yorumlanmak üzere verilmektedir. Şu süreçlerden sonra Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe alınır (Demirel, 2003: 16). Dördüncü Yönerge, "bilanço yönerge" diye söylene ise de yönergede belirlenen ilkeler, değerlendirme esaslarını, denetimine ilişkin esasları düzenlemiştir (Tokay, 1987: 109). Burada iki stratejik hedefi vardır. Bu hedeflerden ilki üye ülkeler arasında şirketler hukukunu uyumlu hâle getirerek birlik içindeki iktisadi faaliyetler bakımından gereksiz yasal ve bürokratik engelleri ortadan kaldırmak; ikinci hedef ise, temel raporlama gereklerini ve kabul edilebilir finansal tablo biçimini oluşturarak, birlik çapında finansal tablolar arasında asgari karşılaştırabilme imkânı yaratmaktır (Aydoğan, 2007: 72). Dördüncü Yönerge, anonim, hisseli komandit ve limitet ortaklıkların bilanço ve kar ve zarar hesaplarını ayrıntılı olarak düzenlemektedir. Yönergede, kredi kurumları ve sigorta işlemleri kapsam dışı bırakılmıştır (Tokay, 1987: 109). Yedinci yönerge, konsolidasyon kavramıyla ilgilidir ve grubu oluşturan ortaklıkları (holding), konsolide tablolar hazırlanmakla yükümlü kılmaktadır. Bu yönerge ile holdinglerde finansal tabloların hazırlanması konusunda

ortak görüŖe varılmıŖtır. Böylece üye ölkelerde holding finansal tablolarının eŖdeęer hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Yönerge ABD’deki uygulamalarla uyum içinde bulunmaktadır. Yönergenin bu yönü, AB’ne üye ölkelerin ve ABD’nin holdinglerinin finansal tablolarını karŖılaŖtırılabilir olmasını sağlayabilecektir (Ŗensoy, 2008: 59). 10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilen Sekizinci yönerge, muhasebe raporları üzerinde yasal açıdan denetim yapan denetçilerin sorumlulukları ve mesleki standartlarıyla ilgilidir. Bu yönergenin amacı, yasal denetçi olarak çalıŖan kiŖilerin gereksinimlerinin karŖılanması ve Avrupa Birliğine üye ölkelerde denetime iliŖkin düzenlemelerin sağlanmasıdır (Ŗensoy, 2008: 59). Lakin yönergeler uygulamada teknik olarak yeterli olmaması, direktiflerin yayınlanmasından sonra oluŖan ekonomik ve teknolojik geliŖmeler karŖısında yenilenmemesi, üye ölkelerin bu direktifleri kanunlaŖtırmasında zaman farklılıklarının bulunması, büyük Ŗirketlerin uluslararası sermaye piyasalarından AB muhasebe standartlarına uymaları durumunda yeterince yararlanamamaları gibi sorunlarla karŖılaŖılmıŖtır (Üstündağ, 2006: 161). Öte yandan Avrupalı Ŗirketlerin global ticaret ve yatırım faaliyetlerinin finansmanı için büyük önem taşıyan ABD sermaye piyasasına giriŖte, ABD Sermaye Piyasası Kurulu ABD’li olmayan Ŗirketlerin kendi muhasebe kurallarıyla oluŖturdukları finansal tabloları kabul etmemektedir. ABD hisse senedi piyasasına girmek isteyen Avrupalı Ŗirketler finansal tablolarını ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre düzeltmek ya da yeniden düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. Bu iŖlem karmaŖık ve pahalı bir iŖlemdir (Parlakkaya, 2008: 127-128).

2.5. ULUSLARARASI MENKUL KIYMETLER KOMİSYONLARI ÖRGÜTÜ

Globalleşme sonucunda uluslararası ticaretin gelişmesi, sınır ötesi yatırımların ve ülkeler arası fon akışının artması, uluslararası menkul kıymet işlemlerinin artması, ihracatçıların menkul kıymetlerini aynı anda birden fazla ülkede ihraç etmeye başlaması ve iki veya daha fazla ülke borsalarına kote olan işletmelerin sayısının artması IOSCO'nun uluslararası muhasebe standartları konusunda çalışmalar yapması gerekliliği ortaya çıkmıştır (Usta, 2007: 40).

Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü'nün amacı uluslararası fikir birliği geliştirmek, döviz bilgisi sağlamak, yatırımcının korunması amaçlı standartlar geliştirmektir. 1989 yılında IOSCO ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamalarının, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırdığını “uluslararası halka arzlar” üzerine hazırladığı raporda belirtmiştir. Bu çalışma sonucunda IOSCO İASB'yi destekleme politikası izlemiştir. IOSCO ve IASB arasında 1993 yılında menkul kıymet ihraçlarında işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanacak asgari muhasebe standartlarının belirlendiği bir liste üzerinde anlaşmışlardır. Bu anlaşma sonucunda 1995 yılında, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde bir anlaşmaya varılmıştır IOSCO, IASC tarafından hazırlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarına alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi, raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da standart

oluşturulması koşuluyla, Uluslararası Muhasebe Standartlarının kabul edilmesi için üyelerini yönlendireceğini açıklamıştı (Demirel, 2003: 36). IOSCO'nun yürüttüğü projenin sonucu olarak; 2000ci yıl Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere IASB tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 31).

2005 yılında IAS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı alınmıştır. IOSCO'nun sermaye piyasası düzenleyicilerine, sınır ötesi kote edilen halka arzlarda çokuluslu şletmelerin IFRS'yi kullanmalarına izin vermesi yönündeki tavsiyesi, IFRS'nin artan öneminin ve küresel standart seti olma yolunda şansının arttığının göstergelerinden birisidir. Fakat IOSCO'nun almış olduğı kararlar tasviye niteliğinden ileriye gidememiştir (Çelik, 2013: 31). Fakat IOSCO kararları üye ülkeler açısından bağlayıcı olmamakla birlikte, SEC'in de IOSCO üyesi olduğı düşünöldüğünde, IOSCO ve IASB'nin ortak girişimlerinin muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda kayda değer gelişmeler sağlamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 31).

2.6. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 Yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, muhasebe mesleğinin dünya çapında geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Örgütün merkezi, kurulduğundan bu yana New York'tadır (şahin, 2010: 10). Günümüz itibariyle 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve 2.5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır (Ayhan. 2014: 24). Örgütün amacı, yüksek kalitede uluslararası standartlar geliştirmek, bu standartların kabul edilmesi ve kullanılmasını desteklemek, kendisine üye odalar arasında işbirliğini kolaylaştırmak, diğeri uluslararası

örgütlerle işbirliğini sağlamak, muhasebe mesleğinin uluslararası sözcülüğünü yapmak ve bu sayede muhasebe mesleğini dünya çapında kamu yararına güçlendirmektir (Şahin, 2010: 10). IFAC, muhasebe mesleğinin kalitesini yükseltmek ve standartların dünya çapında benimsenmesini sağlamak amacıyla Denetim ve İlgili hizmetler, eğitim, etik, Finansal ve İdari muhasebe, bilgi teknolojileri, Kamu sektörü muhasebesi alanında çalışma yapmaktadır (Şenol, 2005: 12). Kuruluşun yönetimi, her bir üye muhasebeci kurumdan bir temsilci ile oluşan “IFAC Meclisi”dir. IFAC’ta Tam Üyelik, Ortak Üyelik ve İştirak Halinde Üyelik olmak üzere 3 tip üyelik vardır. Tam üyeler, konsey toplantılarına katılma, oy kullanma, IFAC’ın kurul ve komitelerinde üyelik ve kurul tarafından uygun görülen diğer faaliyetlere katılma konusunda sınırsız haklara sahiptirler. Ortak üyelik, Tam Üyelik için gerekli olan üyelik kriterlerinin tümünü yerine getiremeyen ulusal muhasebe örgütlerine açık olan üyelik şeklidir. Bu tür ortak üyelik başvurularının bir tam üye tarafından desteklenmesi gerekir. İştirak Halinde Üyelik ise, muhasebe mesleği konusunda ilgi ve çıkar ilişkisi olan, muhasebe mesleği ile sıklıkla münasebette bulunan ve karşı karşıya gelen meslek mensupları gruplarını temsil eden uluslararası kuruluşlara açık olan üyelik tipidir. Bu üyelik tipinde de bir tam üyenin desteği gerekmektedir (Çelik, 2013: 33). 1982 yılında IASC ve IFAC arasında anlaşma olmuştur. Ve bu anlaşma sonucunda IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC aynı çatı altında çalışmalarına devam etmişlerdir (Şahin, 2010: 11).

IFAC Kasım 2004 tarihinde 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimleri’ni onaylayarak Uluslararası Muhasebe Standartları’nın oluşumuna katkıda bulunmuştur. Bu Bildirim’in 7. maddesinde; üye

kuruluşlardan finansal tablolarını IAS/IFRS ile tam uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiştir (Çelik, 2013: 33).

İFAC, 2005 yılında muhasebe mensupları için Uluslararası Etik Kurallarını yayınlamış ve kurallar 2006' dan itibaren yürürlüğe girmiştir (Şensoy, 2008: 63).

2.7. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER

1970'lerin başında Birleşmiş milletler (BM) muhasebe standartları ve çok uluslu şirketler için raporlama gibi uluslararası muhasebe ile ilgili birtakım çalışmalar yapmıştır. Bu konuyla ilgili BM'in kendi iç yapısında bir komisyon kurulmuş ve 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren "Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu" (ISAR) çalışma grubu oluşturmuştur. BM nezdinde ki komisyon ve ISAR periyodik olarak bir araya gelmekte ve genel olarak çalışmalarını gelişmemiş ülkelere yönelik yaparken, gelişmekte olan ülkelere de yardımcı olma amacını gütmektedir (Üstündağ, 2000: 49-50).

İSAR'ın muhasebe standartları uyumlaştırılmasına katkıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aydoğan, 2007: 65):

- ✓ Muhasebe standartlaştırma setine bölgesel ve ülkesel düzeyde yarar sağlamak;
- ✓ Uluslararası işletmelerin finansal tablolarında açıklanması karşılaştırılabilir ve güvenilir olmasını sağlamak;
- ✓ Muhasebe konusunda uluslararası uyumlaştırma ile ilgilenen denetçi ve gruplarla muzakire sağlayarak muhasebe standartlarında uyumlaştırmaya yardımcı olma;

- ✓ Özellikle gelişmekte olan lkelerin finansal tablolarında düzenleme yaparak çokuluslu işletmelerin bu ülkelere teşvik etmesini sağlamak;

BM nezdindeki komisyon ve ISAR, periyodik olarak toplanmakta, bu toplantılara IASC temsilcisi de katılmaktadır. Genelde BM ve IASC işbirliği içindedir. BM'in tekliflerinin çoğu, IASC'nin taslak standartlarının ortaya konulmasını takip etmektedir. Ancak BM, son zamanlarda Uluslararası Muhasebe Standartları konusundaki rolünü “gözlemci” statüsü ile sınırlandırmış görünmektedir (şensoy, 2008:54).

2.8. AVRUPA EKONOMİK KALKINMA VE İşBİRLİğİ

ÖRGÜTÜ

14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulmuş olan uluslararası ekonomik bir örgütüdür. Bu rgt, savaş yıkıntıları içindeki Avrupa'nın Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği rgt'nün (OEEC) doğrudan mirasçısıdır. Bu kuruluşun temel amacı, dış ticaret dengesi ve döviz kurları gibi önemli politik sorunlar hakkında sanayileşmiş ülkeler arasındaki ilişkileri arttırmaktır. OECD ayrıca ekonomik bilgi sirklsyonunu istatistiksel verileri derleyerek ve tahminleri hazırlayarak kolaylaştırmaktadır (elik, 2013: 34). OECD, ekonomik olarak gelişmiş ülkelere yönelikdir. Ve BM gibi OECD de özellikle çok uluslu şirketlerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin çalışmalar yapmıştır. OECD muhasebe konusunda Avrupa Komisyonu gibi bölgesel kuruluşlarla işbirliği içinde çalışmış, IASC bu toplantılarda düzenli olarak temsil edilmiş, aktif katkı sağlamıştır (şensoy, 2008: 54-55). 1979 yılında IASC ve OECD

muhasebe standartları konusunda müşterek bir çalışma grubu oluşturmuşlardır. Örgüt bünyesinde bir Muhasebe Standartları Çalışma Grubu oluşturulmuştur (Çelik, 2013: 34). Bu grubda OECD kendisini standart oluşturucu bir kuruluş değil, muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırmaya yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirilmektedir (Üstündağ, 2000: 50). OECD, 1976 yılında “Çokuluslu Şirketler için Bilgi Açıklama Rehberi” yayınlamıştır. Çokuluslu şirketlerin hesaplarını kapsayan, temel bilgi sağlayan hesapları tavsiye eden bu rehber, açıklanacak bilgilerin uyumlaştırılması üzerine de dikkat çekmektedir. Bu çalışmanın amacı, OECD’ye üye ülkelerin, çokuluslu şirketlere olan güvenini artırmak ve eleştiri alan konulardaki eksiklikleri gidermektir (Şensoy, 2008: 55).

2.9. AVRUPA MUHASEBECİLER FEDERASYONU

Avrupa Muhasebeciler federasyonu (FEE), Belçika yasalarına göre, uluslararası bir örgüt olarak 30 Aralık 1986 tarihinde, Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. Kâr amacı olmayan bir kuruluştur. FEE, Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslek örgütünün bir araya getirmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşların büyük çoğunluğu AB ülkelerinden oluşmaktadır (Şensoy, 2008: 64).

Federasyonun amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karabınar, 2006: 147):

- ✓ Mesleğin işleyişinde kamu yararını koruyarak Avrupalı muhasebe mesleğinin gelişmesini sağlamak,
- ✓ Avrupa Birliği’nde finansal raporlama, denetim ve muhasebecilik konularında yapılacak düzenleme ve uygulamaların liberalleşmesi ve uyumunu dünyadaki gelişmelere paralel teşvik etmektedir,

- ✓ Meslek örgütleri arasında işbirliğini geliştirmek,
- ✓ Mesleği etkileyecek gelişmeleri takip etmek,
- ✓ Avrupa Birliği'nin kurumlarında Avrupalı muhasebecilerini temsil etmek,
- ✓ Avrupalı muhasebecileri uluslararası düzeyde temsil etmektir.

FEE, IASC tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş ve 1989'dan itibaren komitenin çalışmalarına dahil olmuştur. Her ne kadar ABD'li yetkililer ülke sınırları içinde belirledikleri muhasebe prensipleri yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayı kabul etmemişse de, FEE tarafından atılan bu adım, standartların küreselleşmesi açısından büyük öneme sahiptir. 1996 yılında FEE, IASC'nin standartlar konusundaki genel çerçevenin uygulanması için çağrı yapmıştır (Şahin, 2010: 13).

2.10. DUNYA BANKASI VE ULUSLARARASI PARA FONU

“IMF” olarak da bilinen Uluslararası Para Fonunun kuruluş fikri, ABD'nin New Hampshire eyaletinin Bretton Woods kasabasında Temmuz 1944'te yapılan bir Birleşmiş Milletler konferansında ortaya çıkmıştır. IMF'nin bu konuya olan ilgisinin artmasında uluslararası kamuoyundan gelen veri açıklaması, parasal ve finansal şeffaflık, bankacılık, menkul kıymet ve sigorta işlemlerinde düzenleme, denetleme, muhasebe, iflas ve işletme yönetimi de dâhil olmak üzere ekonomi ve finansla ilgili bazı alanlarda standartların belirlenmesi çağrısı etkili olmuştur. Bununla birlikte IMF'den borç alan ülke sayısı hızla artmaktadır ve IMF'de kendilerinden borç alan bu ülkelerden Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kullanılmasını ısrarla istemektedir (Çelik, 2013: 40).

2.11. FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla ilgili diğer bir kurum ise Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'dir. Bu kuruluş oluşana kadar Amerikada muhasebe standartları ile ilgili bir süreç geçmiştir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra, krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır. Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) 1933 Yasası’nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC’e her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren " Muhasebe Serisi Bültenleri” ve " Personel Muhasebe Bültenleri" adı altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış ve denetim fonksiyonlarının geliştirilmesinde etkili olurken, muhasebe ve bağımsız denetim kuralları için özel sektör kuruluşları etkili olmuştur (Şahin, 2010: 20). Bu kuruluşlardan birincisi 1939 yılında AICPA tarafından yayınlanan Muhasebe Araştırma Bülteni (CAP) ile başlamıştır (Karapınar, 2000: 59). Ancak, muhasebe uygulamalarındaki farklılık problemi ile mücadele etmedeki başarısızlığı ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin belli yazılı kurallara bağlanmamış olması, CAP’in ortadan kalkmasına neden olmuştur (Üstündağ, 2000: 37). Daha sonra 1959 -1973 döneminde etkin olan CAP’nin olumsuz taraflarını gidermek amacıyla Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB), 1959 yılında, AICPA tarafından, CAP’in yerine kurulmuştu. APB’nin kurulmasıyla birlikte, APB’ye destek olmak ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin geliştirilip yayımlanmasını sağlamak üzere, AICPA bünyesinde ayrı bir Muhasebe Araştırma

bölümü de oluşturulmuştur. APB'nin üyelerinin tamamının muhasebe mesleği mensuplarından oluşması eleştiri konusu olmuştur. Bu nedenle kurul, bağımsız denetim firmalarının kontrolüne geçmekle ve diğer ilgili grupların fikirlerini dışlamakla suçlanmıştır. Bu eleştiriler, 1973 yılında, APB'nin kaldırılarak, yerine FASB'ın kurulmasına neden olmuştur (Şensoy, 2008: 20-21).

FASB'ın misyonu, kredi verenler, denetçiler ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının oluşturduğu kamuya rehberlik etmek ve eğitim vermek için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını geliştirmek ve oluşturmaktır. FASB finansal raporlama standartları geliştirdiği kadar muhasebe kavramları da geliştirir. FASB 7 üyeden oluşmakta ve üyeler tam zamanlı çalışmaktadır. Üyelerin muhasebe kökenli olup olmaması önemli olmayıp yıllık bütçesi 11 milyon ABD Dolarıdır. Atanma bağımsız bir organ olan Finansal Muhasebe Vakfı (FAF) tarafından yapılmakta olup üyeler 5 yıl için seçilmektedir. Üyelerin ikinci kez seçilmelerinin mümkün olduğu sistemde, FAF, FSAB ile iş dünyası iletişimin sağlanması için bir danışma konseyi de atamaktadır. FASB toplantıları halka açık olarak yapılmaktadır (Ayhan, 2014: 26).

Muhasebe uygulamalarıyla ilgili 2 standart türü bulunmaktadır. Bunlardan biri IASB tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (İFRS), diğeri ise ABD'de FASB tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP)'dir. Bunlar arasındaki fark ise birincisinin ilke bazlı, ikincisinin kurala bazlı olmasıdır (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Bu farklılıkları azaltmak amacıyla bu iki kuruluş arasında 2002 yılında Norwalk Anlaşması'yla Yakınsama Projesi'ne başlatılmıştır. Söz konusu anlaşma, 27 Şubat 2007'de güncellenmiş ve dünya sermaye piyasalarında kullanılması

amacıyla yüksek kalitede ve geniş kullanımlı muhasebe standartlarının geliştirilmesi ortak amaç olarak belirlenmiştir. Aralık 2006'da FASB üyeleri, IASB ile ileriye yönelik olarak IFRS konusunda ortak çalışma kararı almıştır. Aralık 2007'de Kamu Muhasebe Standartları Kurulu (GASB) ve FASB'in faaliyetlerinden sorumlu üst kurum olan Amerikan Finansal Muhasebe Vakfı (FAF); bu üçlü yapıya ilişkin önemli değişiklikler yapılması için önerilerde bulunmuştur. Bununla, FASB'in karar alma sürecinin daha etkin olması ve FAF'in gözetim yetkisinin güçlendirilmesi hedeflenmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2007: 12-13).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI HARMONİZASYON ÇALIŞMALARININ AZERBAYCAN ÜZERİNDE UYGULANMASI

3.1. AZERBAYCAN'IN ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞİ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayan ülkelerde bütçe kaynaklarının verimli ve amaca uygun kullanımı, ayrıca yerli girişimcilerin faaliyetleri hakkında finansal bilginin kıyaslanamaması sorununu dikkate alarak, yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülke ve dünya pazarına çıkmak niyetinde olan girişimciler için muhasebe kayıtlarının uluslararası standartlara uygun yapılması önem taşımaktadır. IFRS'nin ilgili maddelerine göre, varlık ve yükümlülüklerin, özkaynak, gelir ve harcamaların değerlendirilmesi sırasında (tarihi değer, fiili değer, olası satış fiyatı, iskonto edilmiş değer, adil değer) çeşitli değerlendirme yöntemlerinden yararlanılır. Bu yöntemler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayan ülkelerde kullanılan değerlendirme yöntemlerinden esaslı biçimde farklılaşmayla kavramsal açıdan tamamen başka kriter ve ilkeler temelinde belirlenir. Bu ülkelerde muhasebe politikalarını düzenleyen ve çoğunlukla vergi mevzuatına göre yapılan geleneksel muhasebe ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında keskin farkların ve uyumsuzlukların varlığı, ulusal girişimcilik faaliyetinin gelişimi için gerekli olan yabancı sermayenin teşvik edilmesine bir takım engeller oluşturuyor. Belirtilen sorunların çözülmesi için 2 Eylül 2004 yılında "Muhasebe hakkında" kanun ve 9 şubat 2005 yılında ise "Muhasebe hakkında" Azerbaycan

Cumhuriyeti'nin Kanunun uygulanması konusunda" Cumhurbaşkanı'nın kararnamesi yürürlüğe girdi.

<http://www.mks.az/index.php?view> (15.02.2017)

Nitekim bu alanla sorumlu Maliye Bakanlığı tarafından 41 uluslararası standart Azerbaycan diline tercüme edilmiş ve onların temelinde yeni "Ulusal Muhasebe Standartları" hazırlanmış ve 1 ocak 2009 tarihinden uygulanmaya konmuştur.

Uluslararası muhasebe standartlarına geçmek amacıyla ulusal muhasebe standartlarının 2004-2007'li yıllarda ve sonraki 2009, 2012 yıllarında aynı standartlarda yapılan ilave ve değişiklikler dikkate alınarak, hazırlanması ve uygulanmasına dair program kabul edilmiş ve aşağıdaki sırayla izlenmiştir (Abbasov, 2015: 62-65).

- ✓ Düzenleyici yasal düzenlemelerin geliştirilmesi
- ✓ Yasal altyapının oluşturulması;
- ✓ Metodolojik teminat üzere talimat, metodolojik talimat ve anlatımlarla sağlanmak;
- ✓ Muhasebe mesleğinin geliştirilmesi,
- ✓ Muhasebecilerin hazırlanması
- ✓ Uluslararası işbirliğini sağlamak

Kanunun 4.2. maddesine göre muhasebe alanında devlet düzenlenmesi yürütme organı tarafından gerçekleştiriliyor. İlgili yürütme organı tarafından standartlar ulusal dile çevirisi yapılmış ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın 2006 yılı çıkışı üzere Azerbaycan diline çevirilerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı tarafından bu standartların resmi belgeleri olarak onaylanması sağlanmıştır. Muhasebe alanında devlet düzenlenmesini gerçekleştiren

ilgili yürütme organı önemli konularda karar almadan önce muhasebe üzere Danışma Konseyi ile danışmalıdır.

<http://www.maliyye.gov.az> (05.03.2017)

Mevzuatla kabul edilmiş uluslararası standartlar temelinde 37 ticari, 24 bütçe ve 1 Sivil Tolum Örgütleri için Ulusal Muhasebe Standartları hazırlanmış ve onaylanmıştır. Yeni Kanuna göre Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun rapor vermesi gereken işletmeler dört gruba ayrılmaktadır:

- ✓ IFRS'ı uygulamak zorunda olan kamu önemi arz eden kurumlar;
- ✓ IFRS'ı uygun Ulusal Muhasebe Standatları'nı uygulayan kamu önemi arz eden kurumlar ve küçük girişimciler istisna olarak, ticari kuruluşları;
- ✓ Uluslararası Sosyal Sektör Muhasebe Standartları temelinde Sosyal Sektör için Ulusal Muhasebe Standartları uygulayan kar amacı gütmeyen örgütleri;
- ✓ Basitleştirilmiş muhasebe kurallarını uygulamakla yükümlü olan ticari olmayan örgütleri;

<http://www.mks.az/index.php?view> (15.03.2017)

Söz konusu kanunla muhasebe birimlerinin farklı kategorileri için finansal raporlarının ilgili sunumu belirlendi. Yasanın 4.4. maddesine uygun olarak kredi kuruluşlarında muhasebe kuralları ve raporların şekil, içeriği ve döngüsellliği muhasebe alanında devlet düzenlenmesini gerçekleştiren Maliye Bakanlığı ile anlaşarak Merkez Bankası tarafından belirlenir. Aynı yasanın 12.2. maddesi ile doğal tekel faaliyeti birimleri ve devlet garantisi ile kredi alan veya devlet borcunun harcanması ile ilgili projelere katılan, ayrıca bütçeden sübvansiyon, hibe veya belli

yetkilerin yerine getirilmesi ile ilgili bütçe kaynakları ayrılan ticari kuruluşları yıllık finansal raporlarını ve konsolide edilmiş finansal raporlarını Maliye Bakanlığı'na, onun düzenlemeleri doğrultusunda sunuyor. Ayrıca, aynı kanunun 14.1. maddesine göre bütçe örgütleri ve bütçeden kenar devlet fonlarının finansal raporlarının sunulması, rapor dönemleri ve yayınlanması kuralları da Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilir. Aynı zamanda bu yasanın bazı maddelerinin uygulanması ile ilgili gerekli yürütme organlarının çıkarlarının çatışması söz konusu yasada kredi kuruluşları ve küçük girişimciler hariç, diğer ticari kuruluşları, sivil toplum örgütleri ve belediye makamları tarafından finansal raporlarının sunulması üzere belli boşlukların varlığı ile sonuçlanmıştır. Muhasebe alanında reformların uygulanması üzere öncü kurum olan Maliye Bakanlığı'na gösterilen alanda devlet düzenlenmesi yetkilerinin havale edildiğini dikkate alarak Sivil Toplum Örgütleri tarafından finansal raporlarının bu bakanlığa sunulması Bakanlar Kurulunun 25 aralık 2009 tarihli, 201 sayılı kararı ile onaylanmış "Sivil Toplum Örgütünün Yıllık Mali Raporunun Şekli, İçeriği ve Sunulması Kuralı "ile, kredi kuruluşları ve küçük girişimcileri hariç ticari kuruluşları tarafından ise finansal raporlarının Maliye Bakanlığı'na sunulması Bakanlar Kurulu'nun 27 mayıs 2010 tarihli, 97 sayılı kararı ile onaylanmış" Ticari Kuruluşlarının Yıllık Mali Raporlarının Ve Konsolide Edilmiş Mali Raporlarının Rapor Dönemleri Ve Yayınlanması Kuralları" ile belirlendi. "Muhasebe hakkında" kanuna göre, mülkiyet ve yasal biçimine bakılmaksızın Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında tüzel kişi olarak faaliyet gösteren kredi kuruluşları ve küçük girişimciler hariç ticari kuruluşlar adı geçen kurallarla belirlenmiş finansal raporlarını tabi olduğu üst kuruma ve ya gönüllü olarak Maliye Bakanlığı'na uyguluyor ve yıllık finansal raporlarını ve konsolide edilmiş

finansal raporlarını rapor dönemi sona erdikten sonra, sırasıyla nisan ayının 30'undan ve haziran ayının 30'undan geç olmadan sunmalıdır. Gösterilen raporların belirlenmiş şekilde sunumu Maliye Bakanlığı'nın başvurusu üzerine gerçekleştiriliyor. Aynı zamanda, bu başvuru söz konusu örgütlere raporun takdim edilme döneminden sonra girerse onlar müracaatı aldıktan sonra bu raporları Maliye Bakanlığı'na sunmalıdır. Ticari kuruluşları yıllık finansal raporlarını mevzuatla belirlenmiş durumda denetçi raporu ile birlikte örgütün internet sitesi olunca, aynı internet sayfasında ve matbu organlarda yayınlıyor. Bu talep "Muhasebe hakkında" kanunun 12.3. maddesine göre, sadece kamu önemi arz eden kurumlara ve konsolide edilmiş finansal raporlarını hazırlayan ticari kurumlarına ait edilir. Bu kuralların yürürlüğe girmesi, öncelikle yasanın 12.1. maddesinde var olan boşlukların, ayrıca söz konusu kanunun 12.2. maddesinin uygulanması sırasında Kamu Önemi Arz Eden Kurumlar tarafından finansal raporların tanıtımı ile ilgili rapor dönemlerinde tespit edilmiş belirsizliklerin ortadan kaldırılmasını öngörüyor. Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından mevzuatla belirlenmiş şekilde onaylanmış Ticari kuruluşları için Milli Muhasebe Standartları'ndan farklı olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda, yıllık finansal raporların sunulması dönemleri belirlenmemiştir. Aynı zamanda bu örgütler tarafından sunulan finansal raporların içeriği bilanço, kar ve zarar hakkında rapordan, sermayede değişimler hakkında rapordan, nakit akım tablosu hakkında rapordan, ayrıca kayıt politikası ve izahlı notlardan ibarettir. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ilk defa uygulanması" adlı 1 numaralı IFRS'nin 36'cı bendine uygun olarak işletmeler bu standartlar temelinde düzenlenmiş ilk finansal raporlarında en az 1 yıl ilgili karşılaştırmalı bilgiler sunmalıdır. "Finansal Raporların Sunumu Üzere" Ticari kuruluşları için 1 sayılı Ulusal Muhasebe

Standardı'nın 87'ci bendine göre ise, bu standardın ilk defa uygulanması sırasında önceki rapor dönemleri hakkında karşılaştırmalı bilginin hazırlanması talep edilmiyor. Bakanlar Kurulu'nun 27 Mayıs 2010 tarihli, 97 sayılı kararı ile onaylanmış "Ticari kuruluşlarının yıllık finansal raporların ve konsolide edilmiş finansal raporlarının rapor dönemleri ve yayınlanması kaidelerinin yürürlüğe girmesi üzere bilgilendirme çalışmalarının yapılması ile ilgili artık bazı önlemler görüldü. Nitekim söz konusu karar Maliye Bakanlığının resmi internet sayfasında yerleştirildi, aynı zamanda resmi devlet gazetesi olan "Halk Gazete" nin 7 Temmuz 2010 tarihli sayısında yayınlandı.

Vergi Kanunu ile belirlenmiş koşullara göre, ticari olmayan faaliyetini gerçekleştiren Sivil Toplum Örgütlerinden farklı olarak ticari kuruluşları doğrudan girişimcilik faaliyeti ile meşgul olduğundan onlara daha ciddi kontrol edilir. Vergi Kanunu'nun 13.2.27. Maddesine göre, ticari olmayan faaliyetleri - amacı gelir sağlamak olmayan ve elde ettiği geliri sadece ticari olmayan amaçları, özellikle kendi tüzük amaçları için kullanmayı öngören kanunla yasak edilmeyen faaliyetin gerçekleştirilmesidir, aksi halde bu faaliyet ticari faaliyeti sayılıyor. Ayrıca Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatı ile Sivil Toplum Örgütlerine ticari faaliyeti ile ilgili bir takım tavizler verildi. Vergi Kanununun 106.1.2.'lı maddesine göre, ticari olmayan örgütlerinin aldıkları karşılıksız aktarmalar, üyelik hakları ve bağışlar vergiden muaftır. Ayrıca, "Hibe hakkında" kanunun 5.1. maddesine uygun olarak ilgili kuralda hibe hakkında anlaşmaya veya karara göre hibe olarak alınan para ve herhangi diğer maddi yardım her türlü vergi ve devlet bütçesine zorunlu ödemelerden özgürdür.

<http://www.mks.az/index.php?view> (1.03.2017)

Kanunun 13.2. Maddesine göre Sivil Toplum Kuruluşları finansal raporlarını Sivil Toplum Örgütleri için Milli Muhasebe Standartları'na, 13.1. maddesine göre ise belediye makamları, bütçe örgütleri ve bütçeden kenar devlet fonları finansal raporlarını Bütçe Örgütleri için Milli Muhasebe Standartları'na uygun düzenliyorlar. Maliye Bakanlığı'na yıllık finansal raporlarını kanunda gösterilmiş sürelerde sunmayan ve bu raporları ilgili standartlara uygun düzenlemeyen kuruluşlara cezalar uygulanmıştır.

<http://www.maliyye.gov.az> (05.02.2017)

3.2. AZERBAYCAN'DA ULUSLARARASI MUHASEBE

2001 yılından başlayarak Azerbaycan'da uluslararası muhasebe sistemine geçişle ilgili çalışmalar yapılmaktadır. 2004 yılında ise uluslararası tecrübeye dayanarak muhasebe hakkında kanun kabul edildi. Fiilen faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlardan sadece 28 Kamu Önemi Arz Eden Kurum bu sisteme geçmiştir. Böyle işletmelerin listesine Devlet Petrol Şirketi, Azercell, Azal, Bakıelektrikşebeke, Azerigaz ve diğer şirketler dahildir. 2008 yılının ocak ayından itibaren artık diğer ticari ve ticari olmayan kurumlar da kendi kayıt ve raporlarını uluslararası sisteme uygun olarak yapmalı idiler. Fakat Uluslararası Muhasebe'ye geçişi engelleyen sebepler vardı. Bu nedenleri aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür: <http://gaap.az/?mid=50> (10.04.2017)

a)Bu alanda yıllardır çalışan mevcut kadroların yeni sisteme geçmeye eğiliminin az olması: Azerbaycan'da çalışan çoğu muhasebecilerin (yaklaşık% 50'den fazlasının) yaşı 40'tan fazladır. Araştırmalar gösteriyor ki, bu yaştan sonra kadroların yeni sisteme geçmek eğilimi ya az olur ya da onu kavrayamazlar. Azerbaycan'da da uzun yıllardır eski

sistemi uygulamaya alışmış muhasebecilerin çoğunluğu yeni sisteme uyum endişesi içerisindeyler. Onların anlayışlarında ve günlük çalışma alışkanlıklarında eski sistem artık oturmuş olduğuna göre yeni sisteme geçme süreci de yavaşlıyor. Bu sorunun çözüm yolu ya mevcut işçinin uluslararası sistemi öğrenmeye zorlamak yahut yeni genç uzmanların yetiştirilmesine ortam yaratmaktır.

b) Şirket yöneticilerinin artık yeni sistemi uygulamanın vakti gelmesini tam anlamaması: Azerbaycanlı işadamı düşünüyor ki, eğer onun devlet organları, özellikle de vergi ile ilgili sorunu yoksa demek her şey yolunda ve diğer bilgilere ihtiyacı yoktur. Eğer girişimci anlasa ki, içeride yöneticinin ve şube müdürlerinin çoğu kararları, yurtdışında ise yatırımcıların ve kredi verenlerin tüm kararları sırf muhasebe bilgisine dayanır. O zaman onun geliştirilmesine de istekte bulunurlar. Bunun için ise muhasebecilerinin Uluslararası Muhasebe alanında eğitim ve kurslara katılmaları için finans kaynağı ayırırlar.

c) Azerbaycan'da Uluslararası Muhasebe ile ilgili eğitimin düzenli organize edilmemesi: Bugün Azerbaycan'ın eğitim kurumlarında uluslararası muhasebe ile ilgili eğitimin durumu tatmin edici değildir. Nitekim fiilen ülke yeni sisteme geçse de devlet eğitim kurumlarında hala eski sistemi uyguluyor. Sebep ise bölümlerde uluslararası muhasebeyi bilen kadroların eksikliğidir. Aynı zamanda uluslararası muhasebenin teorik-pratik esaslarına ait Azerice derslik ve edebiyatlar neredeyse yok düzeyindedir. Tercüme edilen kaynakların bir bölümü de IFRS aittir. Bu sorun öğrenci ve muhasebeciler arasında uluslararası muhasebenin teorik temelleri konusunda bilgisizliğe yol açmıştır. Araştırmalar gösteriyor ki, sadece 1-2 özel üniversitede uluslararası düzeye uygun dersler yapılıyor. Bu zorunluluğu hisseden bazı özel

şirketler ve eğitim merkezleri sorunu belli bir oranda çözmeye çalışıyorlar. Fakat onların da bu girişimleri sorunu tam çözemez. Bu sorunun çözümü devlet düzeyinde üniversitelerde uluslararası muhasebe dersleri öğretiminin zorunlu şekilde uygulanmasıyla mümkündür.

Aynı zamanda maliye bakanı Samir Şerifov Bakü'de tanıtım töreninde bu sözleri söylemiştir. "Birçok yüksek eğitim kurumlarında muhasebe ile uğraşan kişilerin yeterince hazırlığı yoktur. Üniversitelerin yönetimine büyük miktarda paralar ayrılmıştır. Bu paralar üzerinde önceleri olduğu gibi devlet hazinedarlığı tarafından denetim yoktur. Böylece, bu denetim bu yüksek eğitim kurumları tarafından gerçekleştirilmelidir. Burada manevi ve eleman konuları açısından hem Eğitim Bakanlığı hem de Maliye Bakanlığı tarafından desteğe ihtiyaç duyuluyor. Düşünüyoruz ki, birçok yüksek eğitim kurumlarında muhasebe ile uğraşan kişilerin yeterince hazırlığı yoktur. Yeni sistemde kendilerini pekiyi hissetmiyorlar. Maliye Bakanlığı tarafından bu uzmanlar için tekrar hazırlama kursları organize edilmelidir. Maliye Bakanlığı'nda muhasebe ile özel merkez faaliyet gösteriyor. Bu alanda çalışanlar, tekrar hazırlanma kurslarından sonra özel sınav verip, sertifika aldıktan sonra bu faaliyetle uğraşırlar. Çünkü konu büyük miktarda paraların idare edilmesinden gidiyor". <http://gaap.az/?mid=199> (12.04.2017)

d) Uluslararası Muhasebe Sistemi hakkında yanlış düşüncelerin oluşması: Bugün muhasebeciler ve muhasebe alanını öğrenmek isteyen kişiler neredeyse IFRS oyununa geldiler. Çünkü herkes IFRS ve GAAP denilen yeni sistemin öğrenilmesinin gerekliliğinden bahsediyor. Bu ilgiyi dikkate alarak Bakü şehrindeki birçok kurslar Uluslararası Muhasebe adı altında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı

(IAS ve IFRS) öğretiyorlar. Çok muhasebeciler hala Uluslararası Muhasebe derken sadece Finansal Raporlama Standartları'nı anlıyorlar. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın IFRS'den farkı finansal raporların hazırlanmasındaki tekniğindedir. Mesele şu ki, ilgi duyan çoğu insan raporların hazırlanma tekniğini bilmeden raporların standartlarını (IFRS) öğrenmeye çalışıyorlar. Bu da sonunda yanlış yöntem olmakla çok etkisiz bir eğitimle sonuçlanıyor. Demek sorun raporların yapısını öğretmek değil, hazırlanma teknolojisinin mükemmel öğretilmesidir.

e) Şirketlere kendi kayıt ve raporlarını uluslararası sisteme uygun olarak uygulanmasında onlara yakından yardım gösterilmemesi ve ciddi durumun olmaması: Sadece yabancı şirketler hariç diğer kuruluşlar veya genel olarak uluslararası muhasebe sistemine geçmeyi düşünmüyor ya da yeni sisteme uyma konusunda bir takım zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Şuanda ülkede faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar kendi kayıt ve rapor sistemini IFRS'ye uyumlaştırılması yönünde ciddi çalışmalar yapmaktadırlar. Bununla ilgili Ülke Cumhurbaşkanı 22 Temmuz 2009 tarihli № 401 sayılı karar da imzalamıştır. Bu kararnameye göre İdari Hatalar Kanunun yeni "Muhasebe hakkında" Kanunu uygulamayan gerçek kişilerin üç yüz manattan dört yüz manata, tüzel kişilerin ise bin beş yüz manattan iki bin manata ceza yapılması öngörülüyor.

f) Çeviri yapılan Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ve Ulusal Muhasebe Standartları'nın uygulamasında bir takım sıkıntıların olması: Bugün muhasebeciler yeni Ulusal Muhasebe Standartları'nı uygulamada çok zorlukla karşılaştılar. Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından çeviri yapılmış Uluslararası Muhasebe Standartları temelinde hazırlanmış Ulusal Muhasebe Standartları'nı anlamak pek kolay değil. Mevcut

durumda çok az muhasebeci var ki, adı geçen standartları anlayıp onu uygulaya biliyorlar. Zaten sayıca ve malzeme açısından yeterince çok olan bu standartların anlaşılması için ayrıca talimat olmazsa ileride Azerbaycan muhasebecileri çok zor duruma düşecektir. Sonuçta o standartların her birini anlamak için ayrıca kursa gitmeli olacaklar. Örnek olarak Gürcistan Cumhuriyeti çevirisine baktığımızda görüyoruz ki, onlar IFRS'lara hiçbir ilave değişiklikler yapılmadan çeviri yapıldığı görülmüştür. Bu durum muhasebeciler için ve Gürcistan Maliye Bakanlığı için bir kolaylık sağladı. Ama artık geçtir, bu standartların hepsi çeviri yapıldı ve bizler onları okumak için zaman ayırmak zorundayız.

j) Yeni finansal raporları ile vergi raporları arasındaki ilişkinin olmaması: Belirtelim ki, bu konuda Dünya Bankası'nın gerçekleştirdiği araştırma raporunda, ayrıca muhasebe üzere uluslararası kuruluşların kendi raporlarında da rastlanıyor. Örneğin Avrasya Bölgesel Muhasebeci ve Denetçiler Federasyonu (IRFAA EURASIA) araştırma raporunda belirtiliyor. Azerbaycan'da muhasebenin instisional üssü yeterince uluslararası standartlara uygun olsa da sorunun bu yasanın yürütme mekanizmasının işlenmesidir. Konu şu ki, fiilen muhasebe vergi kanununda yaşanan değişiklikleri takip ediyor ve ona yönelik bir sisteme dönüşmüştür. Oysa uluslararası pratikte kendi önemine göre vergi organı kullanıcılar arasında sonuncu yerlerden birinde duruyor. Bu da muhasebenin görevlerinden kaynaklanan uluslararası pratik konuya şirket çıkarları yönünden yaklaşılarak temel kullanıcıları yurtiçinde kurucu ve yöneticiler, yurtdışında ise anonimler ve yatırımcılar olmak üzere gözden geçirmektedir.

Tabii ki bizde de muhasebeye şirket çıkarları yönünden yaklaşım zihniyetinin oluşması için belli bir zaman gerekir.

3.3. AZERBAIJAN'DA ULUSLARARASI MUHASEBE

SİSTEMİNE GEÇİŞDE DESTEK SAĞLAYAN KURUMLAR

Azerbaycan Profesyonel Finans Yöneticileri Örgütü (APFM) 29 Haziran 2004 olarak bilinen tarihli "Muhasebe hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti'nin yasanın uygulanması ile ilgili 2007 yılında tesis edilmiş ve kurulduğu günden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçişle ilgili projelerde aktif iştirak etmiş geniş deneyim biriktirmiş ve şimdi ülkede en önde giden ve uluslararası akreditasyonlara sahip kurum olarak faaliyetini sürdürüyor. İlk olarak APFM tarafından 2007 yılında Azerbaycan'da Avrupa'nın ve Asya'nın birçok ülkelerinin saygın kuruluşlarının temsilcilerini toplayan Muhasebecilerin ve Denetçilerin 1.ci Avrasya Forumu yapıldı ve APFM Muhasebecilerin ve Denetçilerin Forumu'nun Azerbaycan'da resmi koordinatörü olarak bu geleneği sürdürerek 2008 ve 2011 yıllarında da cumhuriyet böyle bir muhteşem etkinliğin yüksek düzeyde yapılmasını başarmıştır. Profesyonel Finans Yöneticileri Örgütü Büyük Britanya'nın Sertifikalaşmış Finans Yöneticileri Enstitüsü'nün (ICFM) Azerbaycan'da temsilcisi olarak faaliyet gösteriyor. Bu Enstitü dünyanın en büyük muhasebe örgütü olan Sertifikalaşmış Muhasebeciler Enstitüsü ve Büyük Britanya'nın en eski profesyonel kuruluşlardan biri olan Ticari Enstitüsü tarafından kurulmuştur. Britanya Kraliyet ailesinin temsilcisi Ekselansları Prens Michael Kent ICFM'IN başkanı ilan edilmiştir. <http://apfm.az/az/?id=1>(17.05.2017)

Bakanlıktan verilen bilgiye göre Maliye Bakanlığı "Azerbaycan Profesyonel Muhasebeciler Örgütü" STÖ'nün oluşturulması için

danışman seçiyor. Bu Birliğin kurulması "Kurum ve Devlet Sektöründe Raporlama" projesinin (CAPSAP) maddelerinden biridir. Danışman hizmetleri hakkının ücreti Japonya hükümeti, SECO hibeyi ve Azerbaycan hükümetinin finansal desteği sayesinde yapılacak danışman rolüne iddia edilen şirketler aşağıdaki kriterlere uygun olmalıdır: STÖ'lerin yaratılmasında tüzük ve diğer hukuki belgelerin hazırlanmasında önemli deneyime; Azerbaycan'da bireysel muhasebecilerle pratik karşılıklı ilişki deneyimine; büyük uluslararası denetim şirketleri ile işbirliği deneyimine sahip olmalıdırlar. Dünya Banka Direktörler Konseyi mart 2008'de Azerbaycan'a "Kurum ve Devlet Sektöründe Raporlama" projesi (CAPSAP) için \$ 11 milyon tutarında kredi verilmesini onayladı. Projesinin toplam değeri \$ 24 milyon oluşturuyor. Dünya Bankası'nın kredi kaynaklarından başka, daha \$ 8 milyon Azerbaycan hükümeti ayıracak, \$ 3 milyon - Japonya hükümetinin, \$ 2 - İsviçre'nin Ekonomik İlişkiler Devlet Sekreterliğinin (SECO) hibeyi oluşturuyor.

<http://interfax.az/view/553602/az> (13.2017)

SONUÇ

Dünyada yaşanan politik ve ekonomik değişiklikler işletmelerin ulusal sınırları aşarak yeni yatırım alanları bulmalarını sağlamıştır. Küreselleşme ile birlikte uluslararası alanda faaliyet göstermeye başlayan firmalar faaliyette bulundukları ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletin yapısal düzenlemeleri, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi gibi nedenlerle muhasebe uygulamalarında farklılıklarla karşılaşmışlardır. Muhasebenin bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgi sunması için düzenlenen m li tabloların daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olması için muhasebede ortak bir dilin kullanılması gerekmektedir. Fakat  lkelerin kendi muhasebe politikalarını oluşturmaları ortak bir muhasebe politikasının uygulanamamasına neden olmuştur.

Muhasebe uygulamalarında hem ulusal hem de uluslararası alanda birlik sağlamak amacıyla muhasebe standartları oluşturma çalışmalarına başlanmıştır. Bu  alışmalar da birçok uluslararası kuruluş faaliyette bulunmuştur. Bu kuruluşların ortak amacı Dünyada küresel anlamda muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını sağlamaktır. Bu kuruluşlardan ilki Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'dir Bu komitenin amacı, muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak muhasebeden elde edilen bilgilerin uluslararası alanda ortak bir yapıya kavuşmasını sağlamak, kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır.

1973–2000 yılları arasında komite 29 adet muhasebe standardı yayınlamış yarıca 9 ülkeden oluşan  ye sayısını 143 ülkeye çıkarmıştır. Bu dönemde birçok uluslararası kuruluş IASC ile birlikte çalışmalara

katılmayı kabul ederek standartların oluşturulmasında ve yayınlanmasında katkıda bulunmuştur. Fakat IASC'nin yaptırım gücünün olmaması ve üye organizasyonların çoğunun, ülkelerinde standart oluşturma yetkisinin bulunmaması komitenin yeterli olmadığı ve komitede yeni bir yapılanmaya gidilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. IASC, bir üst yapı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)'na dönüştürülmüş ve bu yeni yapılanmada Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlama görevi IASCF bünyesinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devredilmiştir. IASC tarafından yayınlanan standartlar “ Uluslararası Muhasebe Standartları” adını alırken IASB tarafından yayınlanan standartlar “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) adı altında yayınlanmaya başlamıştır. Ağustos 2009 tarihi itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanmış 29 adet IAS ve 8 adet IFRS kodlu olmak üzere toplam 37 adet standart, 27 adet Yorum ve Kavramsal Çerçeve olmak üzere toplam 65 adet düzenleme bulunmaktadır (İasb, agis, 2013). Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına katkıda bulunan diğer bir uluslararası kuruluş Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)'dür. Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin gelişmesi, sınır ötesi yatırımların ve ülkeler arası fon akışının artması sermaye piyasalarını da etkilemiştir. Yaşanan bu gelişmeler IOSCO'nun uluslararası muhasebe standartları konusunda çalışmalar yapması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. IOSCO, uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASC'nin çalışmalarını destekleme politikası izleme kararı almıştır. 1993 yılında IOSCO ve IASB ulusal ve uluslararası menkul kıymet ihraçlarında şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanacak asgari muhasebe standartlarının

belirlendiği bir liste üzerinde anlaşmışlardır. 1993 yılındaki anlaşmayı takiben iki taraf arasında yapılan karşılıklı görüşmeler sonucunda, 1995 yılında, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde bir anlaşmaya varılmıştır. 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren IAS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır. Fakat IOSCO'nun uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında almış olduğu kararlar tavsiye niteliğinden öteye geçememiştir. Bu kararları bir yaptırım gücüne dayandırmamıştır. IASC ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmıştır. Bu da IASC'nin etki alanını genişletmiştir. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarında uluslararası uyum sağlanmasına yönelik olarak faaliyet gösteren bir diğer önemli örgütte Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü (OECD)'dür. OECD'de muhasebe standartlarına yönelik olarak yapılan çalışmalar genel olarak standart oluşturmaktan çok raporlama yükümlülüklerine ilişkindir. Diğer bir kuruluş olan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) ise, 1989 yılında, IASC ile yakın işbirliği için aralarında anlaşmaya yapmıştır. Böylece FEE, IASC tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş ve 1989'dan itibaren komitenin çalışmalarına dahil olmuştur. Birleşmiş Milletler (BM), Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası muhasebe standartlarının oluşmasında katkıda bulunan diğer önemli kuruluşlardandır.

Azerbaycan'da da uluslararası muhasebe standartlarına geçişle ilgili çalışmalar 2001 yılından başlamaktadır. Bununla ilgili 2 eylül 2004 yılında "Muhasebe hakkında" kanun ve 9 şubat 2005 yılında ise "Muhasebe hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Yasanın uygulanması konusunda" Cumhurbaşkanı'nın kararnamesi yürürlüğe girdi. Uluslararası muhasebe standartlarına geçmek amacıyla ulusal muhasebe standartlarının 2004-2007'li yıllarda ve sonraki 2009, 2012 yıllarında aynı standartlarda yapılan değişiklikler ve ilaveler dikkate alınarak, hazırlanması ve uygulanmasına dair program kabul edilmiştir ve aşağıdaki sırayla izlenmiştir.

- ✓ Düzenleyici yasal düzenlemenin geliştirilmesi
- ✓ Yasal altyapının (standardın) oluşturulması;
- ✓ Metodolojik teminat üzere talimat, metodolojik talimat ve anlatımlarla sağlanmak;
- ✓ Eleman aktarımını (muhasebeci mesleğinin gelişmesini, muhasebe mesleğinin hazırlanması ve yeniden hazırlanmasını) gerçekleştirmek;
- ✓ Uluslararası işbirliğini sağlamak

KAYNAKÇA

ABBASOV,Q.(2015). “Mühasibat uçotu” Derslik. Bakı “İqtisad Universiteti” yayınevi. Bakı.

AĞCA, A. (2003)“ Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, Sayı:8

ASLAN, S. (2004). “Global muhasebe sürecinde yakınsama eğilimleri”. Muhasebe ve Finansman Dergisi,

AYÇİÇEK, F. (2009). “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

AYDOĞAN, E. (2007). “Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon

AYHAN,E. (2014). “Kobiler İçin Uluslararası Muhasebe Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Farkındalığı, Muğla İli ve Çevresindeki Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Çalışma”.Yüksek Lisans Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Aydın.

CHOİ. F., FROST C. A., MEEK G.K, (1999). “International Accounting, New Jersey:Prentice Hall Inc”.

ÇANKAYA, F. AYDOĞAN, E.,2010 . “Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumunu”.

ÇANKAYA, F.(2007) “ Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Türkiye ve Çin Karşılaştırması”. ZKÜ, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 6.

ÇELİK, S. (2013). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma”.Yüksek Lisans Tezi. Niğde Üniversitesi. Niğde

ÇELİK,O. “Avrupa Birliği’nde Sermaye Piyasalarında Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiye’nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi.Sayı 60.

ÇİFTÇİ, Y. ve ERSERİM, A.(2007). “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”.,

DALĞAR, H., ÇELİK, İ., MORTAŞ, M. (2011). “Muhasebe öğrenimi gören öğrencilerin TMS/TFRS hakkındaki farkındalıklarına yönelik bir araştırma”. Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, 1, 217– 230.

DEMİREL.B(2003) “Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma”, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Antalya.

EMİNE, F. HAKAN, S. “Finansal Krizlerin Oluşmasında Finansal Raporlamanın Rolü: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Düzenlemeler Yeterli mi?”.

GOELTZ, RICARD K. (1991), “International Accounting Harmonisation: The Impossible (and unnecessary) Dream”, Accounting Horizons, Vol:5, No:1, March 1991 .

HOYLE, B. JOE; THOMAS,F; DOUPNİK, S, (2004), “Advanced Accounting, Seventh Edition, McGraw Hill Publishing Company”, New York

<https://www.avekon.org/papers/882.pdf> (17. 10. 2016).

HURMA,B (2010). “Uluslararası Muhasebe Uygulamalarında İlke Bazlılık-Kural Bazlılık: Afyonkarahisar, Eskişehir, Kütahya ve Uşak İllerinde Bir Uygulama”. Yüksek Lisans Tezi. Afyonkocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Afyonkarahisar.

İBİŞ, C., ÖZKAN, S. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na genel bakış”. Mali Çözüm Dergisi, 74, 25– 40.

JARGALSAİKHAN, N.(2014). “Moğolistan’da UFRS’ye Geçiş Süreci Ve UFRS Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma”.Yüksek Lisans Tezi.Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

JOURNAL, Samira; VULIN, Sandra, (2004), “Development of Harmonization in the 21.st Century Is Financial Accounting Harmonization Possible and can it be measured?”, Yayınlanmamış Master Tezi, Accounting and Finance, School of Economics and Commercial Law, Göteborg University.

KAHRAMAN, A. (2016). “Muhasebe Standartlarının Sektörel Algılanması: Mermer İşletmeleri Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Afyonkarahisar.

KARABINAR, S. (2006). “Muhasebe iklimini küresel düzeyde yönlendiren kuruluşlar”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 31, 141– 148.

KEEGAN, Mary, (1996). “Avrupada Muhasebe Harmonizasyonu”, Muhasebe Denetimi Sempozyumu

MOGUL, S. (2003). “Harmonization of Accounting Standarts”.Chartered Accountant, January 2003, ss:681-684

Nobes, Christoper ve Robert Parker (2006), Comparative International Accounting, Prentice Hall, ninth edition.

PARLAKKAYA,R.(2006) “Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi

SANLI, Nail, (2002). “Global Muhasebe Standartları”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 60, Temmuz-Eylül s. 75-78

SEÇGEN, B., (1998). “Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumu”, İstanbul Üniversitesi,Yüksek Lisans Tezi , İstanbul

ŞAHİN, E. (2010). “Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.

ŞENOL, H. (2005). “Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM’lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

ŞENSOY, H. (2008). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye’de Durumu”.Yüksek Lisans Tezi.Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.Ankara.

TOKAY, Semih Hüseyin (1987) “Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi, Ankara

TOLAN, B., (1996). “Toplum Bilimlerine Giriş”, 4. Baskı, Ankara.

UDDİN, SALİM, (2005), “Global Harmonization of Accounting Standards”,The cost and Management, May-June, ss.17-23

ULUSAN, H. (2005). “Menkul Kıymet Borsalarına kayıtlı şirketlerde IAS/IFRS’nin kabulü veya IAS/IFRS’ye uyum”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 15, 4- 20.

USTA, H. (2007). “Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye’deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

USUL, H. (2007). “Davranışsal Muhasebe”, Asil Yayınları,Ankara,

USUL, Hayrettin., KIYMIK, Hakkı. (2010). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları”. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12.

UYSAI, Özgür Özmen.(2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci, IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütleri”. Muhasebe ve Denetime Bakış.

ÜSTÜNDAĞ, Saim.(2000) “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”. Muhasebe ve Denetime Bakış.

VARICI, İ.,(2009). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Üzerine Bir Araştırma”. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi.

YILMAZ, F. (1994). “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.23,93-100.

Elektron Kaynaklar:

<http://www.maliyye.gov.az> (05.02.2017)

<http://www.mks.az/index.php?view> (15.03.2017)

<http://gaap.az/?mid=50> (10.04.2017)

<http://gaap.az/?mid=199> (12.04.2017)

<http://apfm.az/az/?id=1> (17.03.2017)

<http://interfax.az/view/553602/az> (13.05.2017)