

Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş

Yrd. Doç. Dr. Ali İhsan AKGÜN

Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ANKARA

ÖZET

Küreselleşme, finansal piyasaların bütünleşmesini, işletmelerin sermaye piyasasına engelsiz girişini, muhasebenin küreselleşmesini ve dolayısıyla uluslararası anlamda kabul görmüş ortak bir muhasebe standartlarının harmonizasyonunu ve zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu (TTK) tüm işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TMS/TFRS) uymalarını zorunlu kıldığından, işletme sahipleri ile işletmeden finansal bilgi sunumu bekleyen paydaşların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve finansal analizini doğru bir şekilde anlamasının uluslararası anlamda standartlaşmasını ortaya koymaktadır. Çalışmada, muhasebenin uluslararası harmonizasyonu ve yeni TTK çerçevesinde ilke bazlı ve bilgi esaslı muhasebe anlayışına yönelik incelenmiştir. Çalışmada, muhasebenin uluslararası harmonizasyonu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'ye uyum ve ilke bazlı muhasebe anlayışına ilişkin literatür araştırmasından sonra IFRS'nin zorunlu uygulanma süreci kavramsal bazda ele alınmıştır. Ayrıca, IFRS'ye uyum ile ilke bazlı muhasebe anlayışına yönelik ele alınarak, yeni TTK'da ilke bazlı finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler, uygulanacak muhasebe standardı seti ve düzenlenecek finansal tablolar bağlamında incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Harmonizasyonu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, İlke Bazlı Muhasebe.

Jel Sınıflaması: M40, M41, M49.

International Harmonization of Accounting and The Drift Towards A Principle-Based Accounting Approach

ABSTRACT

Globalization resulted in the entrance of enterprises into the capital market without any obstacle; globalization of accounting and thus; revealed the obligation of creating an internationally-accepted common accounting standards and harmonizing them. Turkish Code of Commerce (TCC) No. 6102 obliges all the enterprises to comply with the Turkish Accounting Standards and Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS). As a result, correctly understanding the financial position, financial performance and financial analysis of an enterprise for enterprise owners and stakeholders who expect financial information from the enterprise is the indicator of an international standardization. The present study addresses international harmonization of accounting and the drift towards a principle-based accounting approach within the framework of the new TCC. After the literature research on international harmonization of accounting, compliance with the International Financial Reporting Standards (IFRS) and principle-based accounting approach, the process of obligatory application of the IFRS was addressed on a conceptual basis. Furthermore, compliance with the IFRS and the drift towards a principle-based accounting approach were addressed; and some regulations concerning financial reporting in the new TCC were examined in terms of the accounting standard set to be applied and financial statements to be prepared.

Key Words: Harmonization of Accounting, International Financial Reporting Standards, Principle-based Accounting.

Jel Classification: M40, M41, M49.

Giriş

Küreselleşme ile birlikte muhasebe bilgi kullanıcıları, farklı ülkelerin farklı muhasebe uygulamaları ve bu farklılığın sonucu olarak da finansal tabloları yorumlama ve analiz açısından güçlüklerle karşı karşıya kalmıştır. Muhasebe alanında küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan güçlüklerle, muhasebe dünyasında üretilen çözümler içerisinde en çok kabul göreni muhasebenin ve finansal raporlamanın uyumu yaklaşımıdır. Küreselleşme olgusu bağlamında ortak bir raporlama dili oluşturma açısından kaçınılmaz olan uluslararası muhasebe standartlarının zorunlu uygulanması süreci, yeni muhasebe düzenlemelerini ve finansal raporlama anlayışını beraberinde getirmektedir.

6102 sayılı TTK'nun 1534.maddesinin ikinci bendindeki muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler çerçevesinde Türkiye'de 01.01.2013 tarihinden itibaren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ/TFRS) uygulamasına; büyük sermaye şirketleri, halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri ise tam set (TMS/TFRS) finansal raporlama standartlarının zorunlu uygulamasına başlayacaktır. Çalışmada, muhasebenin uluslararası harmonizasyonu ve yeni TTK çerçevesinde bilgi esaslı finansal raporlamanın temel özellikleri ele alınmıştır.

I. Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Esaslı Muhasebe Anlayışına Yöneliş

A. Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin ölçülmesi, işletme ile ilgili karar almak için sonuçların iletilmesi ve finansal raporlama sürecinin bilgi sistemidir (Horngren ve Harrison, 2007: 4). Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletme için ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenen finansal tablolar, finansal tabloları analiz eden yatırımcıların değerlendirmelerini güçleştirmektedir (Nolke, 2005: 5). Ayrıca, işletmelerde uluslararası işlemlerin artmasıyla, uluslararası ölçekte karar veren yatırımcılara yardımcı olabilen uluslararası muhasebe standartlarına gerek duyulmuştur. Dolayısıyla, muhasebe standartlarının harmonizasyonu ile bu sözü edilen güçlük azaltılmış olmaktadır (Shim ve Siegel, 1999: 320).

İşletmelerde uluslararası ilişkilerinin artması, tüm işletmeler için tek muhasebe standardı setinin uygulanmasını zorunlu kıldığından, tüm dünyada ortak muhasebe standardı uygulanması finansal raporlamanın sürekliliğini sağlamaktadır (Melville, 2008: 5). Finansal bilginin sürekliliği ve karşılaştırması ihtiyacına yol açan ve dünyada farklı ülkelerde kullanılan muhasebe ilke ve yöntemlerinin standartlarını tanımlamak için kullanılan terime muhasebe standartlarının harmonizasyonu denir (Williams, Haka, Bettner ve Carcello, 2010: 697). Muhasebenin harmonizasyonu, denetim ve finansal raporlamayı kapsayan boyutlara sahiptir. Dünya ülkelerinin ve bölgelerinin küreselleşmesi, politik, mesleki ve çağdaş gelişmelerin etkisinde kalan muhasebenin gelecekteki beklentilerinde uyum önemli bir olgudur (Gökdeniz, 2006: 17). Muhasebenin uluslararası uyumunu gerekli kılan faktörlerin başında, uluslararası farklılıklar gelmektedir. Muhasebe sistemlerinin farklı olması ise, farklı muhasebe

standartlarının kullanılarak şirketlerin finansal bilgilerini karşılaştırmada tekdüzeni engellemektedir.

Muhasebe standartlarının farklı set olarak şirketler tarafından kullanılması, sunulan finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini ve finansal analizini engellemektedir. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketler ve farklı sermaye piyasalarında artan sermaye ihtiyacı, muhasebe standartlarının uyumunu gerekli kılmaktadır (Alexander, Britton ve Jorissen, 2009: 20). Muhasebe standartlarında uyum, finansal bilginin kullanıcılar için daha şeffaf olmasını ve finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır. Muhasebe standartlarının uyumu konusunda yapılan tanımlamaların ortak noktası, farklı kurallardaki azalmayı ifade ederek, farklılığa ve çeşitliliğe karşı uyum süreci ve böylece finansal raporlamanın yüksek karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır.

Harmonizasyon, aynı maddi anlamdaki bütünleşmeyi sağlayan ve farklı ülkelerde birbirine uyum çerçevesindeki olguları kapsayan bir dizi muhasebe düzenlemelerini kapsamaktadır. Harmonizasyon, herhangi bir dünya ülkesinin kendi kültür imajının muhasebe ve denetim dünyasını etkilemesi temeline dayanmamaktadır. Aksine, uluslararası muhasebe standartları aracılığı ile karşılaştırılabilir finansal tabloların düzenlenmesi ve ortak bir muhasebe diliyle anlaşmayı sağlamaktır (Gökdeniz, 2006: 10-18).

Chand ve White adlı yazarlarsa uyum ve yakınlaşma arasında farklılıkları göstermek, IFRS' ye uyumu sağlamak ve standartta karşılık uyuma yönelme olarak ifade etmişlerdir (Tudor ve Dragu, 2010: 192). Muhasebe standartlarına uyum, yatırımcılar, kredi verenler, finansal analistler ve diğer finansal bilgi kullanıcıları tarafından kabul edilen yüksek kaliteli, kullanıcılara iletilen ve karşılaştırılabilen bilgi gerektirir. Bu bağlamda, finansal raporlama standartlarına ve yaygın bir muhasebe setine uyum olmaksızın finansal bilginin dünyada karşılaştırılması güçtür (Ankarath, Mehta, Ghosh ve Alkafoji, 2010: 1). Yüksek kalitede muhasebe standartlarının kullanılması, sermaye maliyetini azaltma, piyasa yeterliliğini artırma, sınırlar ötesi yatırım ve ekonomik kararları kolaylaştırmaktadır.

IFRS' ye uyum süreci, şirketler için maliyetli bir durum olup, şirketlerin finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını artırmak için gereklidir (Lantto ve Sahlström, 2009: 343-344). Bu durum, IFRS' ye uyumda yatırımcıların korunmasını geliştirmek, onların sermaye piyasasında yabancı yatırımcının daha çok girişini sağlamak ve onların finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini geliştirmek için zorunludur.

B. IFRS' ye Uyum ve Ülke Bazlı Muhasebe Anlayışına İlişkin Literatür Araştırması

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde muhasebenin uluslararası uyumu ve IFRS esaslı muhasebe anlayışı konusunda birçok ampirik çalışma yapılmakla birlikte, çalışmada sadece bazıları üzerinde durulacaktır.

Buchanan (2003), araştırmasında işletmeyle ilgili karar verenlerin finansal tabloları anlamak için sözü edilen tabloların şeffaflığına ve açıklığına gereksinim duyulduğuna işaret etmiştir. Böylece, muhasebenin harmonizasyonu için muhasebe kurallarının tek uluslararası muhasebe kurallarına uyum sürecinin

zorunlu olduğu, para ve sermaye piyasalarının küreselleştiği dünyada yatırım fırsatı için finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin önemli olduğunu vurgulamıştır.

Whittington (2005), araştırmasında Avrupa Birliği ülkelerine kayıtlı işletmelerde IFRS' ye uyumun, finansal performans raporlaması ve finansal araçların muhasebesine yönelik olmak üzere iki başlıkta sunulan muhasebe standartlarında uyumun gelişimi ve önemi üzerinde durmuştur. Çalışmada, IFRS' ye uyumun işletmelerin uluslararası gelişmeler için önemli bir adım olduğu ve bu standartlar sayesinde finansal tablolarının şeffaflığının sağlandığı belirtilmiştir.

Ball (2006), IFRS uyumunu ekonomik realitenin doğru tanımlanmasını, yönetim manipülasyonlarının azalmasını ve tüm ekonomik değerlerin uygunluğunu gerektirmesi şeklinde ifade etmiştir. IFRS, yasal biçimden daha çok ekonomik esası yansıtmayı, bilançonun daha etkin kullanılmasını ve böylece finansal tablolar analizinin etkinliğini hedeflemektedir.

Finansal tablolar analizi ise, işletmenin belli bir dönemde finansal tablolarındaki ilişkileri ve bu ilişkilerin trendini kapsamaktadır (Foster, 1986: 58). Finansal tabloların analizi sayesinde, bir işletmenin geçmiş faaliyetleri değerlendirildiği gibi, mevcut durumunun belirlenmesi ve geleceğe ait tahminlerinin yapılması da kolaylaşır.

Callao, Jarne ve Lainez (2007), çalışmalarında IBEX-35 şirketlerinin finansal raporlamada karşılaştırılabilirliği ve uygunluğunda yeni standartların etkisi ölçülmüştür. Çalışmada, finansal kalemlerde ve oran analizinde IFRS' ye uyumun nicel etkisi ölçülmüş olup, IFRS' ye uyumu belirlemek için işletmenin piyasa değeri ve defter değeri arasında farklılık olduğu analiz edilmiştir. Sonuçta, işletmenin bilançosunda kredilerinde, nakit ve nakde dönüşen varlıklarında, öz kaynaklarında, uzun vadeli ve toplam borçlarında çok önemli etki olduğu tespit edilmiştir.

Barth, Landsman ve Lang (2008), araştırmalarında uluslararası muhasebe standartlarına uyumun muhasebe kalitesine etkisi olup olmadığını incelemişlerdir. Çalışmalarında uluslararası muhasebe standartlarına uyumun, muhasebe standartlarının yorumu, uygulaması ve uyumsuzlukları kapsayan finansal raporlama sisteminin özelliklerini etkilediklerine yer vermişlerdir. Ayrıca, işletmelerin IFRS öncesi ve sonrası muhasebe kalitesi arasındaki farkı inceleyip, IFRS' ye uyum sağlayan işletmelerin muhasebe kalitesinde önemli gelişme olduğunu ortaya koymuşlardır.

Lantto ve Sahlström (2009), çalışmalarında bir Avrupa Ülkesi olan Finlandiya'daki işletmelerin Finlandiya Muhasebe Standartları'na (FMS) göre IFRS şartlarında aynı dönemde sundukları finansal tabloları karşılaştırılarak temel finansal oranlar üzerindeki değişimini incelemişlerdir. Çalışmada, Finansal kaldıraç oranındaki değişmelerin borçlanma kalemlerinde artışa ve öz kaynaklar kalemlerinde ise azalışa neden olduğu ortaya çıkmıştır. Sonuçta, FMS'den IFRS' ye geçiş ile ilgili olarak finansal oranların nasıl değiştiğine paralel olarak, finansal oranların değişmesinde etkili olan IFRS'ler saptanarak değişmeler açıklanmaya çalışılmıştır.

Cortesi, Montani ve Tettamanzi (2009), çalışmalarında 2005 yılında Milano Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı şirketlerin finansal tablolarına IAS/IFRS uyumu incelenmiştir. İşletmelerin tesis, makine ve cihazlarla fabrika binalarının amortismanları arttığı için net gelirleri yıllık olarak azalmakta, ancak farklı varlıkların farklı amortisman oranı uygulanması ile IAS 16'nın net gelirdeki küresel etkisi diğer faktörler sayesinde pozitif olmaktadır. Ayrıca, menkul kıymetler borsasına kayıtlı mobilya ve dekorasyon sektöründe, IAS 38 ve IAS 36'ya göre maddi ve maddi olmayan duran varlıkların uluslararası muhasebe standartlarının kullanılması sonucunda temel farklar ve etkiler olduğu gözlenmiştir.

Stoian, Morariu, Mitea ve Crecana (2009), IFRS' ye uyumla finansal tabloların analizinde amaç, ekonomik kararları ifade etmek için finansal bilgi kullanıcılarına faydalı bilgi sunmaktır. Bununla beraber finansal tablolar, finansal bilgiyi kullananlara tam olarak bilgi sağlamaması halinde bu tabloların dipnotları, IFRS' ye göre hazırlanan finansal raporlama sürecinin ayrılmaz parçası olarak kabul edilmektedir. Bu dipnotlar; finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan belli muhasebe politikaları, borçlanma sözleşmeleri, faiz şartları, kiralama sözleşmesi bilgileri, önemli bölümlerde faaliyetin paylaşımı, varlıklar ve şarta bağlı yükümlülükler, maaş planları, ayrıntıları ve hazırlanması gibi bilgileri kapsamaktadır.

Iatridis (2010), çalışmasında, işletmelerin finansal ölçümünde IFRS' ye uyumun etkisini ele almıştır. Çalışmada, IFRS' ye uyum, işletmenin finansal performansı ve pozisyonunu doğrudan etkilediği sonucuna varılmıştır. Ayrıca, işletmenin borçlanma gücü ve kredibilitesin varlığı, IFRS ile finansal raporlamanın kalitesini artıracak ve işletmenin potansiyel riskini azaltabileceği ortaya konulmuştur.

Bhattacharjee ve Hossain (2010), çalışmalarında Dünyada IFRS' ye uyumun finansal raporlama standartlarının tek set olarak sunulmasının muhasebe kalitesinde gelişmeye yol açtığını ele almışlardır. Çalışmada, finansal raporlamanın muhasebe kalitesini etkileyen faktörlere bağlı olduğu, muhasebe standartlarını uygulayan ülkenin yasal ve politik kurallarına bağlı olduğu, işletmenin kurumsallığı, sahiplik yapısı, sermaye yapısı, piyasa ve yasal güç ile ilişkili olduğu ortaya konulmuştur. Ayrıca, IFRS' ye uyumun finansal analize etkisinde muhasebe kalitesinin etkili olduğu belirtilmiştir.

Blanchette, Racicot ve Girard (2011), çalışmalarında Kanada'daki şirketlerin IFRS uyum ile Kanada Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları arasında temel farklılığı incelemişler. Çalışmada, IFRS' ye uyumla muhasebe ve karşılaştırmalı gelir tablolarında gerçeğe uygun değer etkisinin belirginleştiği kanısına varılmıştır.

Beke (2011), araştırmasında uluslararası muhasebe ve ulusal muhasebe arasındaki farklılıkları tanımlayarak, Macaristan'da 260 ulusal muhasebe standardını uygulayan işletme ile 65 uluslararası muhasebe standardını uygulayan işletmelerde işletme kararları, yönetim performansı ve ekonomik analizin etkisi ve değerlendirmesini yapmıştır. Sonuçta, uluslararası muhasebe standardını

uygulayan işletmelerin daha yaratıcı endüstri grubuna sahip olduğu, iç performans değerlemesinin sürekli gerekli olduğu, işletme kazançlarının ve satışlarının arttığı gözlenmiştir.

C. IFRS'nın Zorunlu Uygulanma Süreci

Muhasebe kurallarının ve standartlarının küreselleşmesi sonucu, muhasebe ve finansal raporlamanın ulusallığı uluslararası öneme kavuşmuştur (Nobes ve Parker, 2006: 6). Uluslararası muhasebe ile, finansal tabloların analizinde ve dünyadaki menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketlerin hisse senetlerinin değerlendirilmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASB) geliştirdiği finansal raporlama standartları kullanılarak, bu şirketlerin ulusal genel kabul görmüş muhasebe standartlarından farklı olarak ortaya konulan uluslararası anlamda analizleri daha doğru yapılmaktadır (Doupmik ve Perera, 2007: 1-10). Böylece, tüm ülkelerde muhasebe kurallarının yaygın bir setine uyularak uluslararası bir uyum ortaya çıkmaktadır. Dünyada tek bir muhasebe standartlarının olması ise, finansal tabloların anlaşılmasını kolaylaştırırken, işletmelerin yatırım fırsatlarını değerlendirmede raporlama alanındaki güçlükleri azaltmaktadır.

Yatırımcılar uluslararası sermaye piyasasında ve uluslararası ülkede yatırım yapmaya istekli ise, yatırım için kendilerine gerekli bilgileri finansal raporlar aracılığıyla finansal tabloları analiz etmelidirler. Bu finansal tablolar, sadece ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş veya hazırlanmış ise, alternatif yatırım fırsatlarını değerlendirmek ve finansal tabloları anlamak yatırımcı için güç olabilir (Kothari ve Borone, 2006: 22-23). Dolayısıyla, ulusal muhasebe standartlarına dayalı olarak düzenlenen finansal tablolar, girişimcinin sermaye yatırımlarını etkileyici unsur olarak gözükmektedir. Ancak, bu güçlük uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlenen tek bir muhasebe seti ile finansal raporlamada girişimciye muhasebe bilgisi sağlayarak giderilebilir.

Ulusal ve uluslararası muhasebe sistemini etkileyen faktörler değerlendirildiğinde; bölgesel konulardaki farklılık ve finansal bilginin karşılaştırılabilirliği ihtiyacı, farklı yatırım fırsatlarının değerlendirilmesinde bilginin karşılaştırılmasının gerekliliği ve işletme dilinde muhasebenin uyumunun zorunluluğu esas alınmaktadır (Mustata, Matis ve Bodea, 2007: 7). Ayrıca, sermaye piyasaları, gelişen ticaret faaliyetleri için fon tedariki bağlamında birer cazibe merkezi olmakta, işletmeler finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarını kullanmakta ve finansal bilgilerin iletilmesinde ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulması kaçınılmaz olmaktadır.

Dünyada ortak bir muhasebe standardının zorunlu uygulamasının yararlarından birisi, tüm ülkelerde benzer muhasebe standardı olması nedeniyle şirketler, her ülkeye göre gerekli muhasebe standardına uyarlı finansal tabloları düzenlemenin işlem maliyetine katlanmamış olacaktır. IFRS' ye uyumun bir avantajı da, finansal tablolarda gayrimenkullerin ekonomik değerleri gerçeğe uygun değerleri üzerinden gözükecektir. IFRS'nın bir diğer avantajı ise, finansal tabloların ve muhasebenin karmaşıklığı azalacaktır (Wilde, 2010: 162-164). Ayrıca IFRS' ye uyumun yararı, yatırımcıya, yüksek kaliteli ve şeffaf muhasebe

verilerinin sunulmasını, işletmenin gelecekteki finansal performansının önceden tahmini ve finansal kararlarına şekil vermesi konusunda yardımcı olmasıdır (Iatridis, 2010: 165).

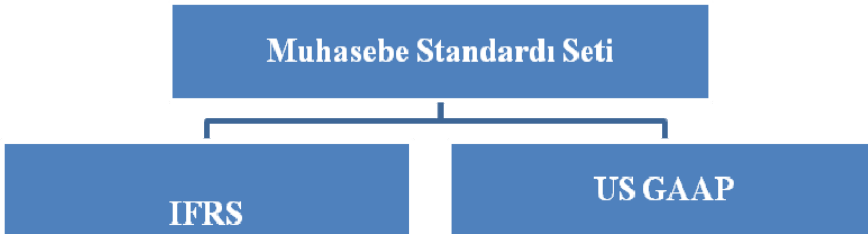
IFRS ile finansal tabloların konsolidasyonu kolaylaşacak ve farklı ülkelerdeki portföy yatırımlarının anlamlı ve doğru karşılaştırması yapılacaktır. Bunun yanında, uluslararası menkul kıymet borsalarında gerekli raporlama tamamı ile kolaylaşacak ve yaygın muhasebe uygulamaları aracılığıyla ticaretin teşvik edilmesine de öncülük edecektir (Ehijeagbon, 2010: 149). Dolayısıyla, IFRS'ye uyumun artması, gerçeğe uygun değerler daha çok kullanılmasına neden olmaktadır. Küresel muhasebe standartları setinin olmasından dolayı, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin artması beklenmektedir. Ancak, küresel muhasebe standartları setinin maliyetlerinden biri olarak, IFRS'ye uyumdan dolayı denetçi ücretlerinde artışa yol açabilir (Diehl, 2010: 96). Sonuç olarak IFRS'ye uyumun yararı, uluslararası yatırımların artmasına, işlem maliyetlerinin azalmasına ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine imkan vermektedir.

IFRS'nin birçok avantajı olmasına karşılık, dezavantajı da bulunmaktadır. Muhasebeciler birçok durumda kişisel davrandıkları için, belli işlemleri dikkate almada takdir yetkisini belirlemeleri mümkündür (Wilde, 2010: 165).

IFRS'nin Türkiye'de zorunlu uygulamasının yararlarından birisi, ülkelerarasında farklı finansal pozisyonun ve performansının ölçülmesinden kaynaklanan karışıklığın azaltılması ve finansal kararların finansal bilgi kullanıcılarına sunulması yatırımcıların kabiliyetlerini geliştirmektir (Tendeloo ve Vanstraelen, 2005: 157). İkincisi, çok yönlü raporlamadan ortaya çıkan işlem maliyetlerini düşürmektir. Üçüncüsü ise, dünya çapında uluslararası yatırımları teşvik etmektir.

II. IFRS'ye Uyum İle İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş

Dünyada muhasebe uygulamalarında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan IFRS ve ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) olmak üzere iki muhasebe standardı seti bulunmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Söz konusu muhasebe standardı setlerini aşağıdaki şekil 1'deki gibi gösterebiliriz:



Şekil 1: Muhasebe Standardı Seti

Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan IFRS muhasebe standartlarının ilke bazlı standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının kural bazlı olmasıdır (Agoglia, Douppnik ve Tsakumis, 2011: 749). Böylece, IFRS' ye geçiş ile, daha esnek ve sorumluluk sunan finansal raporlamada yöneticilere yeni fırsatlar sunacaktır. Kural bazlı standartların karmaşıklığı, IFRS'yi kullanan güçlü şirketleri ekonomik varlığın doğru raporlanmasının zayıflığını alışılmamış şartlarla ve yeni ilke bazlı standartlara yönelmeye itmiştir. Bir başka ifadeyle, finansal tabloların şeffaflığını azaltmak için bazı yöneticiler için fırsatlar sağlayan böyle standartlar, ilke bazlı standartlara doğal esneklik sağlamaktadır (Philips, Drake and Luehlfig, 2010: 11-18). Böylece, kural bazlı standartların manipüle edilebilmesi finansal raporlamaların kalitesinin önemli ölçüde yitirilmesine neden olduğu, ilke bazlı düzenlemelerin ise, kural bazlı düzenlemelerden daha kaliteli raporlar sunulmasını sağlamak suretiyle ortadan kaldırdığı söylenebilir.

IFRS'nın ilke bazlı standartları, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmaktadır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik özünü yansıtmalarını temel almaktadır. US GAAP'in kural bazlı standartlar ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerdir. Kural bazlı yaklaşım, finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bir anlamda engellemekte, finansal tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara yönlendirmektedir (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Böylece, ilke bazlı muhasebe standartları finansal raporlamanın mahiyetindeki karşılaştırmayı azaltabilirken, kural bazlı muhasebe standartları yaratıcı işlemlerin oluşturulması ya da ekonomik çevresel değişimler olduğunda gereksiz, yanlış veya fonksiyonel olmayan kuralları gösterebilir.

Gerek ilke bazlı ekolü yansıtan IFRS'lerde gerekse kural bazlı olarak hazırlanan US GAAP'te muhasebenin sağladığı bilgilerin belirli niteliksel özellikler taşıması gerektiği belirtilmiştir. Her iki yöntemle ilgili metinler incelendiğinde finansal raporlama yönünden temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik olduğu görülmektedir. Bu temel niteliksel özellikler US GAAP ve IFRS'de benzer olsalar da, kavramsal çerçevelerinde farklılıklar bulunmaktadır. Temel niteliksel özellikler arasındaki kavramsal farklılıklar aşağıdaki gibidir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 107-108):

- IASB'a göre bilginin ihtiyaca uygun olabilmesi için kararları etkilemesi şartının olması; FASB'a göre ise etkilemeye yetkin olması gerekmektedir.
- IASB'a göre bir bilginin güvenilir olması için temsil etmeye niyet ettiği ya da temsil etmesi beklenen işlemleri veya olayları doğru bir şekilde temsil etmelidir. IASB kavramsal çerçevesinde, güvenilirlik özelliği **“temsilde doğruluk”**, **“özün önceliği”**, **“tarafsızlık”**, **“ihtiyatlık”** ve **“tamlik”** kavramlarını içermektedir. FASB'a göre ise; bir bilgi eğer doğrulanabilir, tarafsız ve kullanıcılar tarafından temsil etmeye niyet

ettiği şeyi temsil ettiğine güvenilebilirse güvenilirdir. Bu tanım, **“temsilde doğruluk”**, **“tarafsızlık”** ve **“doğrulanabilirlik”** kavramlarını içermektedir. FASB özün önceliğinin, temsilde doğruluk kavramı tarafından kapsandığı görüşündedir.

- Hem US GAAP’te hem de IFRS’da karşılaştırılabilirlik özelliği altında **“tutarlılık”** da ele alınmıştır. US GAAP’te tutarlılık başlığı altında değişmeyen politika ve uygulamalar yolu ile izleyen dönemlerde uygunluk tanımı verilmiştir. IFRS’de ise ayrıca bir başlık açılmamış fakat ilgili paragrafta yer alan **“işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için”** ifadesiyle tutarlılıktan bahsedilmiştir.

İlke bazlı yaklaşımla hazırlanan muhasebe standartları daha az kural içermekte ve verdikleri genel ilkeler kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır. Düzenlemeler ve muhasebe kararları ise ilkelere dayalıdır, ancak, bu durumda bir işletmenin diğer işletmeyle önemli rekabet etkisi olabilirken, genelde tutarlı ya da şeffaflığı konusunda kurallara uymadan ziyade ilkeleri düzenleyen yargılama ve onların nedenleri desteklenmektedir (Wallison, 2007: 3). Bu durum **“mesleki yargı”** olgusunu ön plana çıkartmaktadır. İlke bazlı muhasebe standartları **“özün önceliği”** kavramını esas almaktadır. İlke bazlı standartların hazırlanmasında, aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007:109):

- Finansal raporlama sürecinde işlemlerin biçimleri değil özleri dikkate alınmalıdır.
- Standartın konusunu oluşturan temel ekonomik işlemlerin tanımı verilmelidir. Bu tanım işlemin gerçek ekonomik gerçekleri ile ilgili olmalı ve bu konuda ortak, açık ve net bir anlayış sağlamalıdır.
- Standart, işlemlerin ekonomik gerçeklerinin finansal tablolarla ilişkilendirilmesinin genel şeklini göstermeli ve bu ilişkilendirmede kavramsal çerçeveyi sınıflandırma ve ölçme konularında rehber almalıdır. Standartlar, düzenledikleri ekonomik işlemlerle ilgili olarak getirilen ilkelerin uygulamasını içeren uygulama rehberleri ile birlikte desteklemektedirler.
- Standartlar hazırlanırken kavramların isimlendirilmesine özen gösterilmelidir. Yeni isimler oluşturulurken farklı çıkarımlar yapılabileceğinden yola çıkılarak açık ve net tanımlara yer verilmelidir.
- Standartlar raporlanan işlemlerin gerçek ekonomik nedenleri, raporlamadaki varsayımlar ve diğer açıklayıcı bilgilerin sunumunu da gerekli kılmalıdır.

Kural bazlı standartlar, atılan raporlamanın mevcut eleştirisini kapsayan ayrıntılı kuralları içeren, finansal tabloları düzenleyen ve denetçiler tarafından talep edildiğinden zamanla gelişmektedir (Agoglia, Douppnik ve Tsakumis, 2011: 751). Böyle standartlar, kurallara uymamanın yargısal takdir hakkını telafi edebilirken, bu kuralları karşılayan yapısal düzenlemeler, yöneticilerin kabiliyetini artıran kurallar olduğu kadar finansal raporlamanın değerlendirme ilgisini artırma ve yönetim kazançlarını azaltma ihtiyacı gerektirmez. Ayrıca, bu standartlar, yöneticilerin faaliyet, yatırım kararları ve yaklaşımı hakkında yatırımcılara önemli olan bilgiyi sunan, şirketin muhasebe ölçümü ve sunuşunda tercihini belirlemez (Benston,

Bromwich ve Wagenhofer, 2006: 169-170). Bu standartların kural bazlı olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren birçok uygulama rehberi bulundurulması ve kurallara ilişkin istisnaların detaylı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır.

US GAAP kavramsal çerçeve içerisinde finansal raporların karşılaştırılabildiğini ve tutarlılığını ön planda tutmuştur ve bu nedenle kesin kurallar içermektedir. Kesin kurallar getirilmesi, muhasebe uygulamaları konusunda daha az hukuki dava açılmasına ve açılan davaların daha kolaylıkla çözümlenmesini olanak sağlamıştır. Ayrıca, kamu gözetimi iyi uygulandığı zaman kural bazlı standartların ilke bazlı standartlarla aynı derecede kaliteli kazanç ürettiklerini ampirik olarak göstermiştir. Bu sonuç, kural-bazlı standartların iyi uygulanması için iyi bir kamu gözetim mekanizmasının varlığının önemini ortaya koymuştur. US GAAP'a yöneltilen en önemli eleştiri ise, işletme yöneticileri tarafından işlemlerin muhasebe standartlarında ki kurallara göre düzenlenerek, işlemin özüne aykırı gösterilmesine olanak sağlamasıdır. US GAAP'a yöneltilen diğer bir eleştiri ise, standartların çok detaylı olmasından dolayı anlaşılmasının zor olması ve bazen kendi içerisinde tutarsızlığa düşmesidir. Ayrıca kesin kuralların sürekli gelişen ve değişen kompleks işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak vermesi çok zordur (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 111).

III. TTK'da İlke Bazlı Finansal Raporlamaya İlişkin Düzenlemeler

A. Uygulanacak Muhasebe Standardı Seti

TTK'nun 64.üncü maddesine göre, her tacir, ticari defterlerinde ticari işlemleriyle ilgili malvarlığı durumunu, TMS'na ve Kanun'un 88.inci maddesi hükümlerine göre düzenlemek zorundadır. Ayrıca TTK'nun 88 inci maddesinin birinci fıkrasına göre, gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (02.11.2011 tarihinden itibaren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından yayımlanan, TMS'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak gerekir. Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, IFRS'na tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler. Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada

belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde uluslararası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

Dolayısıyla, yeni TTK'nun 64 ve 88.maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, işletmelerin ticari defter tutma ve finansal tablo düzenleme kuralları ulusal muhasebe standardı olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yerine, dünya genelinde kabul görmüş uluslararası muhasebe standartları kurallarına göre düzenlenecektir. Ayrıca, TTK'nun 397.maddesi gereğince, sermaye şirketlerinin finansal tabloları, denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlenecektir. Türkiye'de defter tutma, muhasebe ve finansal raporlama konusunda mevcut uygulama, VUK, Tek Düzen Hesap Planı'na dayalı Muhasebe Sistemi ve TTK tarafından düzenleniyor. Ancak, yeni TTK yukarıda sayılan tüm yasal çerçeveyi bir araya getirecek şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca, yeni TTK, UMS ve IFRS'nı baz alacağından, köklü değişiklikleri de beraberinde getirmektedir. Böylece, muhasebe departmanları, alışık oldukları muhasebe sistemlerinden uzaklaşarak, tanımadıkları yeni bir muhasebe sistemi ile karşılaşacaklardır. Özetle denilebilir ki, yeni TTK ile IFRS baz alınacağından uluslararası düzenlemeler çerçevesinde bilgi amaçlı muhasebe anlayışına geçilecektir.

TTK'nun geçici 1.maddesinde ise, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları;

Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yorumları olarak tam set ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ/TFRS) olmak üzere iki muhasebe seti halinde olduğuna işaret edilmektedir. Bu Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) ile (e) bentlerindeki sermaye şirketleri ile TMS/TFRS ve Yorumlarını uygulamayı tercih edenler tam set TMS/TFRS ve Yorumlarını uygulamakla yükümlüdürler. Buna karşılık, bu maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler ile TMS/TFRS'nı uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler ise KOBİ/TFRS'nı uygulamakla yükümlüdürler. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ölçekli işletmeleri KOBİ/TFRS'ndan kısmen veya tamamen muaf tutmaya veya bunlar için ayrı standartlar belirlemeye yetkilidir. TMS ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeler bu Kanunun ticari defterlere, finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanır.

Yeni TTK'nın 1534.üncü maddesinin ikinci bendinde ise muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerin yürürlüğüne ait aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir. Bu Kanunun Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili hükümlerinin yürürlüklerine aşağıdaki hükümler uygulanır. Bu Kanun;

a) 1523 üncü maddenin birinci ve ikinci fıkralarında tanımlanan büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları,

b) Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

c) Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

d) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

e) 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri, bakımından 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girer.

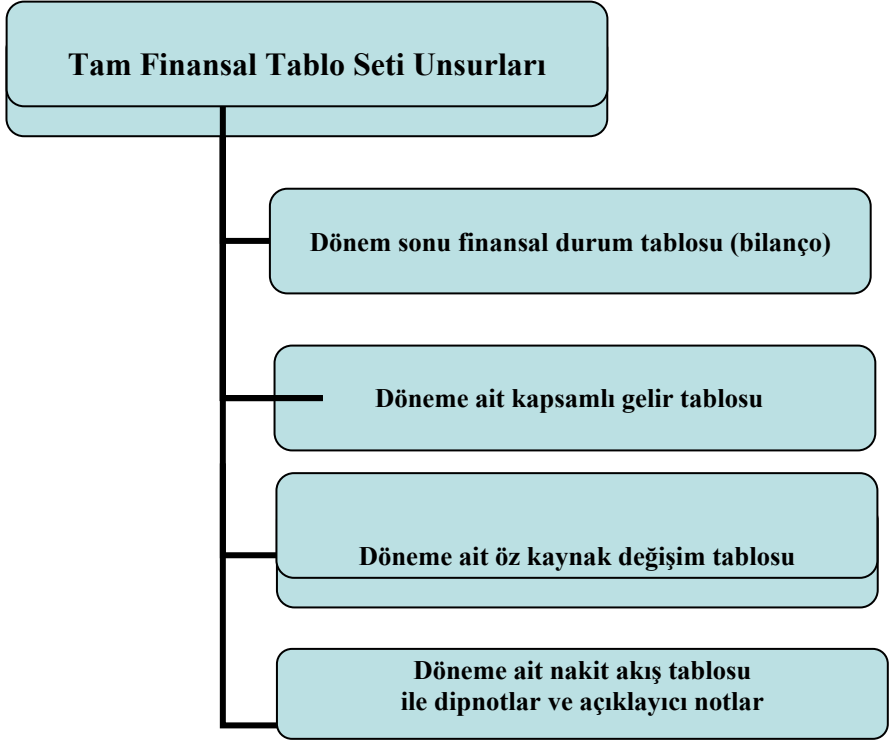
(3) Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri ile bu maddenin ikinci fıkrasında sayılanlar dışında kalan her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler için yayımlanan ve yayımlanacak olan özel Türkiye Muhasebe Standartları 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girer.

Dolayısıyla, yeni TTK'nun yürürlüğe girmesi sonucunda, büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları, halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri tam set TMS/TFRS, bunların dışındaki işletmeler ise KOBİ/TFRS setini uygulayacaktır.

B. Düzenlenecek Finansal Tablolar

TTK'nun 68'inci maddesine göre; tacir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilânçosunu ve yıllık bilânço) çıkarmak zorundadır. Açılış bilânçosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilânçosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, tacir, gelir tablosunu hazırlar. Böylece, kanunda bahsedilen bilânço ile gelir tablosu, tacirin yılsonu düzenleyeceği finansal tablolarını oluşturmaktadır. Dolayısıyla, TTK'nın 68'inci maddesi değerlendirildiğinde, her tacir için açılış bilânçosu ile yıllık bilânço düzenlenmesinin zorunlu olduğu, açılış bilânçosuna uygulanacak hükümleri ve yıl sonu finansal tablolarına yer verildiği görülmektedir.

Ayrıca, TMS'na bakıldığında tam bir finansal tablolar setinin aşağıdaki şekil 2'de belirtilen unsurları içerdiği anlaşılmaktadır (TMS 1, paragraf 10).



Şekil 2: Finansal Tablo Seti Unsurları

TTK'nun 514.maddesinde ise, şirket yönetim kurulunun yılsonu finansal tablolarını, eklerini belirli süre içinde genel kurula sunma görevini hükme bağlamıştır. Buna göre şirket yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS'nda belirtilen finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Ayrıca, şirketlerin finansal tabloları, TMS'na göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır.

TTK'nın 69'uncu maddesine göre de, yılsonu finansal tablolar; TMS'na uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Ancak, bu madde de finansal tabloların düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılacağı ifade edilmekte ise de yukarıda ifade edilen TTK'nın 514'üncü maddesi uyarınca yönetim kurulunun finansal tabloları ile eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayıp genel kurula sunması gerekir.

TTK'nın 73'üncü maddesi bilançonun içeriğine yer vermektedir. Buna göre, TMS'nda aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve

yeterli ayrıntıya inilerek düzenlenir. Görüldüğü gibi, bilânçodaki aktif ve pasif ayırımına çok genel bir ifade ile işaret edilmektedir.

IV. Sonuç

Küreselleşmeyle birlikte uluslararası şirketler, faaliyet gösterdikleri her ülkede düzenlenen muhasebe standartları ile uyumlu finansal tablo hazırlamak zorunda kalmışlar. Çoklu finansal tablo setlerini hazırlama ihtiyacı, şirketlere maliyetli ve güçlükleri de beraberinde getirmektedir. İşletmeler, farklı ülkelerde farklı finansal tablo hazırladıkları için, yatırımcılar farklı ülkelere dayalı şirketlerin finansal tablolarını karşılaştırmakta güçlük çekmektedirler. Muhasebenin uluslar arası uyumu, küreselleşmenin işlem maliyeti etkisini azaltıcı etkiye sahip olmaktadır.

Yeni TTK ile, işletmelerin defterlerinin tutulması ve her türlü muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre değil, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan TMS/TFRS'lere göre yapılacaktır. Ayrıca, finansal tablolar da yine TMS'na göre düzenlenecek ve muhasebenin ve finansal tabloların denetimi TDS ile sağlanacaktır. Böylece, pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de IFRS' ye zorunlu uyum hızla artmaya başlamıştır. IFRS ile, şirketler bölgesel genel kabul görmüş muhasebe standartları yerine finansal tabloların hazırlanmasında uluslararası normların öngördüğü bilgi temelli muhasebe standartlarını uygulayacaktır.

KAYNAKÇA

- AGOGLIA, Christopher P., DOUPNIK, Timothy S. Ve TSAKUMIS, George T. (2011), "Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial reporting Decisions", *The Accounting Review*, Vol. 86, No.3, 747-767.
- ALEXANDER, David, BRITTON, Anne ve JORISSEN, Ann. (2009), *International Financial Reporting and Analysis*, Fourth Edition, United Kingdom: Cengage Learning.
- ANKARATH, Nandakumar, MEHTA, Kalpesh J., GHOSH, T.P. ve ALKAFOJI, Yass A. (2010), *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- BALL, Ray (2006), "International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors", *Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum*, 2006, 5-27.
- BALSARI, Çağanur K. ve DALKILIÇ, A. Fatih (2007), "Kural-Bazlı ve İlke-Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 22, Mayıs 2007, 105-118.
- BARTH, Mary E., LANDSMAN, Wayner ve LANG, Mark H. (2008), "International Accounting Standards and Accounting Quality", *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 3, June 2008, 467-498.
- BEKE, Jenő (2011), "International Business Accounting Standardization and Hungarian Practice", *International Business Research*, Vol. 4, No. 1; January 2011, 125-132.
- BENSTON, George J., BROMWICH, Michael ve WAGENHOFER, Alfred (2006), "Principles-Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB's Standard Setting Strategy", *ABACUS*, Vol. 42, No. 2, 165-188.
- BHATTACHARJEE, Sumon ve HOSSAIN, Md Shakawat (2010), "Determinants of Financial Reporting Outcomes Following IFRS Adoption-Implications for Bangladesh", *The Bangladesh Accountant*, January- March 2010, 10-19.

- BLANCHETTE, Michel, RACICOT, François-Eric ve GIRARD, Jean-Yves (2011), The Effect of IFRS on Financial Ratios: Early Evidence In Canada, Canada: Certified General Accountants Association.
- BUCHANAN, F. Robert (2003), "International accounting harmonization: Developing a single world Standard", *Business Horizons*, May-June 2003, s.61-70.
- CALLAO, Susana, JARNE, Jose I. Ve LAÍNEZ, Jose A. (2007), "Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 16 (2007), 148-178.
- CORTESI, Alessandro, MONTANI, Elena ve TETTAMANZI, Patrizia. (2009), "IAS/IFRS Adoption by Italian Listed Companies: First Empirical Evidence", *International Review of Business Research Papers*, Vol. 5, No. 4, June 2009, 388-398.
- DIEHL, Kevin A. (2010), "The Real Cost of IFRS: The Relationship between IFRS Implementation and Audit, Tax, and Other Auditor Fees", *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue: 37, (2010), 96-101.
- DOUPMIK, Timothy ve PERERA, Hector. (2007), *International Accounting*, Boston: McGraw-Hill International Edition.
- EHIJEAGBON, Akhidime Augustine. (2010), "The Adoption and Implementation of International Financial Accounting Reporting Standards (IFRSS): Evaluation of the Roles of Key Stakeholders in Nigeria", *AAU JMS* Vol. 1, No.1, December 2010, 147-158.
- FOSTER, George. (1986), *Financial Statement Analysis*, Second Edition, New Jersey: Prentice-Hall International, Inc.
- GÖKDENİZ, A.Ümit (2006), *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- HORNGREN, Charles T. ve Walter T.HARRISON (2007), *Accounting*, New Jersey: Pearson Education, Inc.
- IATRIDIS, George (2010), "IFRS Adoption and Financial Statement Effect: The UK Case", *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue: 38, (2010), 165-172.
- İBİŞ, Cemal ve ÖZKAN, Serdar (2006), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış", *Mali Çözüm*, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74, 25-43.
- KOTHARI, Jagdish ve Elisabetta BORONE (2006), *Financial Accounting An International Approach*, Harlow: Prentice-Hall.
- LANTTO, Anna-Majja ve SALSTROM, Petri. (2009), "Impact of International Financial Reporting Standard Adoption on Key Financial Ratios", *Account and Finance*, Vol: 49, 2009, 341-361.
- MELVILLE, Alan. (2008), *International Financial Reporting: A Practical Guide*, Second Edition, Harlow: Prentice Hall.
- MUSTATA, Razvan V., MATIS, Dumitru ve BODEA, Gabriela (2007), "The Impact of Globalization on Regulations and Accounting System: Dimensioning and Quantification" , (<http://mpr.ub.uni-muenchen.de/6214/>, erişim: 25.12.2010).
- NOBES, Christopher ve PARKER, Robert. (2006), *Comparative International Accounting*, Ninth Edition, Harlow: Prentice Hall.
- NOLKE, Andreas. (2005), "Introduction to the Special Issue: The Globalization of Accounting Standards", *Business and Politics*, Volume: 7, Issue: 3, 2005.
- PHILIPS, Thomas J., DRAKE, Andrea ve LUEHLFING, Michael S. (2010), "Transparency in Financial Reporting: A Look at Rules-Based Versus Principles-Based Standards", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Volume 14, Number 4, 11-28.
- SHIM Jae K. ve SIEGEL Joel G. (1999), *Financial Accounting*, Second Edition, New York: McGraw-Hill.
- STOIAN, Flavia, MORARIU, Ana, MITEA, Neluta ve CRECAN, Cornel (2009), "Financial Statement Understandability Based An Explanatory Notes", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 2009, 345-356.
- TENDELOO, Brenda Van ve VANSTRAELEN, Ann (2005), "Earning Management under German GAAP versus IFRS", *European Accounting Review*, Vol.14, No.1, 2005, 155-180.

- TUDOR, Adriana Tiron ve DRAGU, Iona-Maria (2010), “Impact of International Financial Reporting Standards on Accounting Practices Harmonization Within European Union-Particular Case of Intangible Assets-”, *Amales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12 (1), 2010, 191-206.
- WALLISON, Peter J. (2007), “Fad or Reform: Can Principles-Based Regulation Work in the United States?”, *American Enterprise Institute for Public Policy Research*, June 2007, 1-7.
- WHITTINGTON, Geoffrey (2005), “The Adoption of International Accounting Standards in the European Union”, *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 1, 127–153.
- WILDE, Oscar (2010), “The Impact of the Adoption of International Financial Reporting Standards on the Legal Profession”, *Houston Business and Tax Law Journal*, Vol: X, 2010, 140-165.
- WILLIAMS, Jan R., Susan F.HAKA, Mark S.BETTNER ve Joseph V.CARCELLO (2010), *Financial Accounting*, Fourteenth Edition, Boston: McGraw-Hill Irwin.