

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

İNGİLTERE MUHASEBE SİSTEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

AYŞEGÜL YEŞİLÇİMENLİ

İSTANBUL, 2006

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

İNGİLTERE MUHASEBE SİSTEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

AYŞEGÜL YEŞİLÇİMENLİ

Danışman: PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

İSTANBUL, 2006

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek
Lisans öğrencisi AYŞEGÜL YEŞİLÇİMENLİ'nin İNGİLTERE MUHASEBE SİSTEMİ adlı
tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 22.06.2006 tarih ve 2006-06/13 sayılı
kararı ile oluşturulan jüri tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

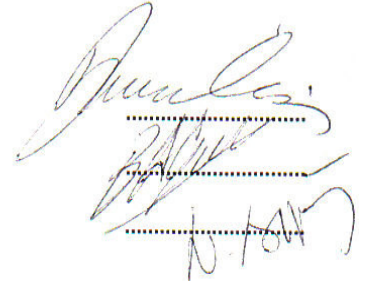
İmzası

Tez Savunma Tarihi : 17.10.2006

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. F.NURAY ALTUĞ



0.GİRİŞ	I
1.İNGİLTERE MUHASEBE SİSTEMİ	1
1.1.ÜLKE YAPISI HAKKINDA GENEL BİLGİLER	1
1.2. GENEL OLARAK MUHASEBE VE FİNANS SİSTEMİ	5
1.2.1. Muhasebe Sistemi	5
1.2.2. Finans Sistemi	7
1.2.2.1. Londra Borsası	7
1.2.2.2. Banka Kredileri	8
1.2.2.3. Birleşmeler ve Devralmalar	9
1.2.2.4. Yatırımcılar	9
1.3. ŞİRKETLER KANUNU	10
1.4. ŞİRKET TİPLERİ ve ŞİRKET YÖNETİMİ	13
1.4.1. Şirket Tipleri	13
1.4.1.1. Limited Şirketler (Limited Company, Ltd)	13
1.4.1.1.1.Özel Limited Şirket	13
1.4.1.1.2 Halka Açık Limited Şirket (Public Limited Company, Plc)	14
1.4.1.2. Ortaklık (Partnership)	14
1.4.1.3. Bağımsız Tüccar (Sole Trader)	16
1.4.2. Şirket Yönetimi	16
1.5. ŞİRKETLERİN SENELİK RAPORLARININ İÇERİĞİ	16
1.6. MUHASEBE MESLEĞİ ve MUHASEBE KURUMLARI	17
1.7. MUHASEBE STANDARTLARI ve MUHASEBE İLKELERİ	18
1.7.1. Muhasebe Standartları	18
1.7.1.1. İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB)’nun Oluşum Süreci ve Görevleri	19
1.7.1.2. UK GAAP (İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)	21
1.7.1.3. Muhasebe Standartları’nın Şirketler Kanunu ile Uyum Durumu	45
1.7.2 Muhasebe İlkeleri	46
1.7.2.1.Dönemsellik/Tahakkuk İlkesi	46

1.7.2.2. İhtiyatlılık	46
1.7.2.3.Tutarlılık	46
1.7.2.4. İşletmenin Sürekliliği	47
1.7.2.5. Özün Önceliği	47
1.7.2.6. Önemlilik	47
1.8. UK GAAP'TAN IFRS'YE GEÇİŞ AŞAMASI ve İNGİLTERE'DE IFRS'YE YAPILAN ELEŞTİRİLER	48
1.8.1. UK GAAP'tan IFRS'ye Geçiş Aşaması	48
1.8.2. İngiltere'de IFRS'ye Yapılan Eleştiriler	48
1.9. GENEL OLARAK MUHASEBE UYGULAMALARI	52
1.9.1. Muhasebe Kayıtları	52
1.9.2. Yevmiye Kayıtları	53
1.9.3. Aktifler	53
1.9.4. Pasifler	54
1.9.5. Bilanço ve Gelir Tablosu Formatları	55
1.9.5.1.Bilanço	55
1.9.5.2.Gelir Tablosu	58
1.10. VERGİ SİSTEMİ	60
1.11.DENETİM	62
2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI	65
2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ	65
2.2.GLOBAL MUHASEBE STANDARTLARI	66
2.3.GLOBAL MUHASEBE STANDARTLARININ FAYDALARI	67
2.4.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINI GEREKTİREN FAKTÖRLER	68
2.5.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (IASB)	69
2.5.1. IASB'nin Yönetim ve Organizasyon Yapısı	70
2.6.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TERCİH EDİLMESİNİ SAĞLAYAN FAKTÖRLER	72
2.7. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ KULLANIM AMAÇLARI	73

2.8. DÜNYADA IFRS'YE UYUM	73
2.8.1. Avrupa'da Muhasebe Standardı Oluşturma Çalışmaları ve IFRS	75
2.8.2. Avrupa Birliği'nin Muhasebe Stratejisi	76
2.8.3. Amerika'da Standart Oluşturma Çalışmaları ve Amerika'da IFRS Durumu	78
2.8.4. Asya-Pasifik Ülkelerinde IFRS	79
2.8.5. Türkiye'de IFRS	80
2.9. IFRS FİNANSAL RAPORLARININ DENETİMİ	82
2.10. IFRS'NİN KARŞIKARŞIYA OLDUĞU ENGELLER	83
2.11. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI	83
3. İNGİLTERE MUHASEBE STANDARTLARI ile ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	94
3.1. İNGİLTERE STANDARTLARI (UK GAAP) ve IFRS FARKLILIKLARI	95
3.2. GENEL OLARAK UK GAAP VE IFRS KARŞILAŞTIRILMASI	98
4. SONUÇ	104
5. YARARLANILAN KAYNAKLAR	105

0. GİRİŞ

Muhasebe alanında temel değişimlere yön veren globelleşme olgusu 20. yüzyılın son çeyreğinde etkisini giderek arttırmış ve dünyada yeni bir ekonomik düzenin oluşmasına yol açmıştır. Muhasebe sistemleri de yeni ekonomik düzene uyum sağlamak için değişime ve gelişime uğramışlardır.

İngiltere, bilindiği gibi bugün profesyonel muhasebeciliğin gelişimine katkısı olan ilk ülkedir ve finansal durum ve sonuçların doğru ve tarafsız bir şekilde açıklanma konsepti yine İngiltere orjinlidir.

Resmi olarak 1990 yılında kurulan ancak geçmiş 1970 yılına dayanan İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması konusunda yetkili bir konumdadır.

İngiltere Muhasebe Standartları Kurumu, 1990'lı yıllarda başarılı çalışmalar yapmış olsa da, şimdilerde tamamı ile kendisi örnek alınarak kurulan ve uluslararası kopyası olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yönlendirilmektedir. Bu yüzden İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nun rolü de İngiltere Muhasebe Standartlarını'ni geliştirme ve iyileştirme görevinden, Uluslararası Muhasebe Standartlarını İngiltere'ye uyarlama görevine dönüşmüştür.

Bütün amacı Uluslararası uyum olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun, 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği düzenlemeleri çerçevesinde üye ülkelerin Uluslararası Muhasebe Standartları uygulamalarına başlaması ile birçok ülke ya Uluslararası Muhasebe Standartlarını'ni doğrudan adapte etmiş ya da, Ulusal Muhasebe Standartlarını'ni uyumlu hale getirmiştir, bu da son yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun başarısını artırmıştır. İngiltere'de de İngiltere Muhasebe Standartları Kurumu'nun kendi standartlarını, Uluslararası Muhasebe Standartları ile harmanlaması, gelecekte firmaların neyi uyguladıklarını önemsiz hale getirecektir. Çünkü firmalar ister Uluslararası Muhasebe Standartlarını'ni ister İngiltere Muhasebe Standartlarını'ni uygulasin etkileri aynı olacaktır.

Bu çalışmanın konusu İngiltere Muhasebe Sistemi’dir.

Tezin birinci bölümü; “İngiltere Muhasebe Sistemi” dir. Bu bölümde ÷lkedeki muhasebe ve finans sistemindeki etkili öğeler anlatılmış ve İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları’na değinilmiştir.

Tezin ikinci bölümü; “Uluslararası Muhasebe Standartları”dır. Bu bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun yapısı ve işleyişi anlatılmış ve gitgide dünyada önemi ve etkinliğı artan Uluslararası Muhasebe Standartları’na değinilmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde, “İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları’nın karşılaştırılması yapılmıştır.

Tezin dördüncü bölümünde bu çalışmanın sonunda ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir.

Son bölüm olan beşinci bölümde ise, bu tezin oluşturulması sırasında yararlanılan kaynaklar sıralanmıştır.

1.İNGİLTERE MUHASEBE SİSTEMİ

1.1.ÜLKE YAPISI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

İngiltere, Birleşik Krallığın bir parçasıdır ve Birleşik Krallık; İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda'dan oluşmaktadır. “Büyük Britanya” ise ana kara parçasını ifade eder. Büyük Britanya; İngiltere, İskoçya ve Galler'den oluşmaktadır. Bu politik değil, coğrafi bir tanımlamadır.“Britanya Adaları” ise ; İngiltere, Galler, İskoçya ve bütün İrlanda ile bu ülkelerin çevrelerindeki adalardan oluşmaktadır.

Birleşik Krallık nüfusu 60 milyon civarında olup, nüfus artış oranı düşüktür. Nüfus yoğunluğu, İngiltere'nin güneydoğusunda daha fazladır.

Ekonomi, 1991-2000 yılları arasında, senelik ortalama olarak %2.7 oranında artış göstermiştir. Gayri safi milli hasılanın büyük çoğunluğu servis sektöründen (%71), %18'i sanayi-üretim sektöründen ve %10'u diğer sektörlerden sağlanmaktadır. Tarımın gayri safi milli hasıla içindeki payı çok düşüktür (%0.9).

Yaşam standartları, yaşam ömrünün uzunluğu ve nüfus artış oranının gayri safi milli hasıladan (Gross Domestic Product- GDP) daha düşük olmasından dolayı yüksektir. 1996-2002 yılları arasındaki enflasyon oranı, yıllık %2.4 seviyesinde seyretmiş olup, özelleştirmelerden dolayı, devlet harcamaları düşüktür¹

Birleşik Krallık : Ülke Profili

Nüfus	59.5 milyon
Yüzölçümü	242,534 km ²
Kişi başına düşen gayri safi milli hasıla	\$ 23,920
Kişi başına düşen gayri safi milli hasılda satınalma gücü paritesi(usa=100)	71.0

<u>Gayri safi milli hasılanın dağılımı</u>	<u>%</u>
Tarım	0.9
Sanayi	27.6
Servis sektörü	71.4

¹ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; “International Financial Reporting”, Financial Times Professional Ltd, UK-Londra 1988 (3. Baskı 2005), S442-444.

	<u>%</u>
Gayri safi milli hasılanın yıllık ortalama artışı	2.7
Enflasyonun ortalama yıllık rakamları (1996-2002)	2.4

(Kaynak : The Economist Pocket World in Figures, 2004 Basım, Profile Books Ltd.)

İthalat, ihracatı seneler içinde geçmiştir. 2001 yılında görünmeyen ithalatlar neticesinde küçük bir bütçe açığı oluşmuştur. İhracat, genellikle mamul veya yarı mamuller şeklinde olmaktadır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelere yapılan ihracat, ihracatın büyük kısmını oluştursa da, Amerika Birleşik Devletleri'ne yapılan ihracat da önemli bir yer tutmaktadır. 2001 yılında, Almanya, Avrupa Birliği içinde en çok ihracat yapılan ülke olmuştur. İthalat da aynı zamanda büyük ölçüde Avrupa Birliği ülkelerinden ve Amerika'dan olmuştur. İngiltere, Avrupa Birliği'ne girdikten sonra, İngiliz Milletler Topluluğu ile ticareti kayda değer şekilde azalmıştır. Manş Tünelinin tamamlanması ile de ticari taşımacılık ve Kıta Avrupa'sına ulaşım daha da kolaylaşmıştır.

Financial Times gazetesinin senelik dünyanın en büyük 500 firması sıralamasında, 2004 yılında Birleşik Krallık'da kayıtlı 36 firma yer almıştır (bunlardan 3'ü hem Birleşik Krallık'da, hem de Hollanda da kayıtlıdır);

Birleşik Krallıkta kayıtlı en büyük ilk 10 firma:

Firma	Sermaye (\$ 000 m.)	Avrupadaki sırası	Amerikada Listeli mi?	Sektör
BP	174.6	1	Evet	Petrol
HSBC Holding	163.6	2	Evet	Bankacılık
Vodafone	159.2	3	Evet	Kablosuz iletişim
Shell	158.8	4*	Evet	Petrol
GlaxoSmithKline	115.5	6	Evet	İlaç
R.Bank of Scotland	88.88	11	Evet	Bankacılık
AstraZeneca	76.9	14	Evet	İlaç
Unilever	65.7	17*	Evet	Gıda
Barclays	57.0	21	Evet	Bankacılık
HBOS	52.3	23	Hayır	Bankacılık

* Hollanda ile ortak yatırımlar-Kaynak : "Survey FT 500", Financial Times, Mayıs 2004, www.nyse.com

İngiltere’de parlamenter sistemin yer aldığı anayasal bir monarşi söz konusudur. Londra Westminster’da, 2 tane parlamento vardır. Bunlar; Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası’dır. Avam Kamarası , 600 adet seçilmiş milletvekilinin yer aldığı bir parlamentodur. Bu seçim sistemi, genellikle 2 adet partinin yarıştığı ve oyların büyük çoğunluğunu alan partinin her 4 senede bir iktidara geldiği bir sistemdir. Lordlar Kamarası ise, 1999’a kadar, kamuoyu tarafından tanınmalarına göre görevlendirilmiş, aileden aileye geçen krallığa ait lordlar ve diğer lordlardan oluşmaktaydı. 1999 yılında yapılan yasama ile krallığa ait lordların sayısı azaltılmış ve bu lordlar görevlendirilmiş 2.meclis olarak bırakılmıştır. Halen, “Lordlar Kamarası 2.meclis olarak mı kalmalı, yoksa seçilmiş bir meclise mi dönüştürülmeli” konusu kamuoyunda tartışma konusu oluşturmaktadır. Yasamalar, Avam Kamarası’nda hazırlanmakta ve onaylandıktan sonra Lordlar Kamarası’na gönderilmektedir. Lordlar Kamarası, gerektiğinde önerilen yasamaya ilişkin detaylı değişiklikleri yapabilmekte ama yasamaların sadece çok az bir kısmı geri çevrilmektedir. Avam Kamarası, Lordlar Kamarası tarafından geri çevrilen yasamaları tekrar gönderme yetkisine sahip olup, Lordlar Kamarası bunu değiştirme veya erteleme yapabilmesine rağmen, kararın geçmesini engelleyememektedir².

Avam Kamarası, genellikle Parlamento’da çoğunluğu elinde bulunduran partinin lideri olan Başbakan tarafından yönetilmektedir. Kraliyet, ülkenin lideridir ama hükümetin tavsiyelerine göre ülke kararlarında yer almak durumundadır.

Ekonomik sistem, genellikle serbest piyasa ekonomisine dayanmaktadır. Ekonomik sistemde Hükümet uygulamaları, rekabetin kontrolü ve anlaşma yapılarak fiyatların sabitlenmesi gibi bazı konularda etkin olabilmektedir. 1996 yılında, daha önce hükümetin elinde olan faiz oranlarını belirleme yetkisi, Merkez Bankası’na devredilmiştir. Bunun amacı, ekonomide pazar koşullarına göre faiz oranlarının oluşturulmasını sağlamaya yöneliktir.

1979 yılında iktidara gelen muhafazakar hükümet, 1940’lı yıllardan itibaren yapılmış, devletleştirme politikasının tam tersine, devlet kontrolündeki birçok organizasyonu özelleştirme yoluna gitmiştir. Bu politik hedef, aynı zamanda devlet sermayesinin artması ve kamunun borçlanması da azaltmıştır. Özelleştirme politikası, İşçi Partisi iktidara gelmeden önce büyük çoğunlukla tamamlanmış ve İşçi Partisinin bu politikayı değiştireceğine dair

² P.D.Gordon; S.J.Gray; “European Financial Reporting”, UK, 1994, (1.section) s.22.

düşünceler gerçekleşmeyip, yeni hükümet zamanında da özelleştirme politikaları devam edilmiştir³.

Sterlin ve diğer para birimleri arasındaki döviz kurları pazar koşullarına göre belirlenir ve Merkez Bankası faiz oranlarını belirlerken bu kurları baz almaktadır. İngiltere, Avrupa Birliği üyesi olmasına rağmen, Avrupa Para Sistemini (European Monetary System) kabul etmemiş ve EUR İngiltere’de para kullanımına geçmemiştir.

Kanunlar Parlamento’da yer alan Avam Kamarası tarafından çıkarılmaktadır. İngiltere’de genel kanun ve yasama organları konusunda milli bir sistem olmasının yanında, İskoçya’da, 1707 yılındaki Birleşik Kanunları’na ve İskoçya’nın tarihteki pozisyonuna dayanan ayrı bir yasal sistem de söz konusudur. Şirketler Kanunu genellikle her yerde aynı şekilde uygulanmaktadır. İngiltere Parlamento’su tarafından, tarihi geleneklerine göre, zaman zaman Galler ve Kuzey İrlanda için ayrı yasamalar yapılmaktadır.

17. ve 18. yüzyıllarda, ticari şirketler sadece kraliyet fermanı veya Parlamento’daki özel kararlarla kurulabilmişlerdir. 19.yüzyılın ortalarında ortaya çıkan Şirketler Kanunu, firmalara daha fazla haklar tanımıştır. Ancak bu kanun, hisse sahipleri ve yöneticiler için önemli olanın şirketlerin kuralları olduğu konusunda çok fazla zorlayıcı olamamış ve 20.yüzyılda bazı düzenlemelerle birtakım müdahaleci yaklaşımlara gidilmiştir. Bu durum, 1948 Şirketler Kanunu’na genel iş davranışı konusunda daha detaylı açıklamalar olarak yansımıştır. Bu yasama, 1967 yılındaki bazı değişikliklerle, İngiltere Avrupa Birliğine girip, kendisinden birliğin 4.ve 7. direktiflerinin uygulanması istenene kadar devam etmiştir. 1980 ve 1981 yıllarında da birtakım yasal değişiklikler yapılmış fakat Şirketler Kanunundaki büyük değişiklik 1985 yılında yapılmıştır. 8. Direktife istinaden, 1989 yılında 1985 Şirketler Kanununda bazı değişiklikler daha yapılmıştır. Mevcut kanunlar, iflas, finansal servisler ve borsada ticaret gibi bazı konuları da kapsamaktadır. İngiliz yasal sistemi, İngiliz tipi, örf ve adetlerden oluşan aile hukuku diye sınıflanabilir⁴.

³ Ian Budge, Ivor Crewe, David McKay, Ken Newton; “The New British Politics”, Pearson Education Ltd, 3.Edition, UK, 2004, s.69-70

⁴ P.D Gordon.; S.J.Gray; age, 2.section, s.68.

1.2. GENEL OLARAK MUHASEBE VE FİNANS SİSTEMİ

1.2.1. Muhasebe Sistemi

İngiltere’de muhasebe uygulamaları, kanun ve muhasebe standartları ile desteklenmiş çok güçlü ve geleneksel bir profesyonelliğe sahiptir⁵.

İngiltere’de muhasebe; iş uygulama ve ihtiyaçlarına göre, uygulamaya yönelik bir çerçevede bağımsız bir disiplin olarak gelişmiştir⁶.

İngiltere, bilindiği gibi bugün profesyonel muhasebeciliğin gelişimine katkısı olan ilk ülkedir ve finansal durum ve sonuçların “doğru ve tarafsız” bir şekilde açıklanma konsepti yine İngiltere orijinlidir⁷.

Muhasebe kurallarının en önemli kaynakları; Ocak-2005’e kadar, Şirketler Hukuku, Muhasebe Standartları ve Finansal Servisler Kurumu (Financial Services Authority-FSA) tarafından ilave edilen borsa kuralları olmakla birlikte Ocak-2005’ten sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olmuştur. ⁸.

İngiltere muhasebe sistemi üzerinde uluslararası ve ülke şartları, borsa ve vergileme sistemi etkilidir⁹;

Ekonomik sistem üzerinde, limited şirketler şeklinde olan özel sektör firmalarının etkisi büyüktür. Bu firmalar üzerindeki kontroller ise, hisse sahipleri için hazırlanan dönemsonu raporları ve bu firmaların Şirketler Birliği (Companies House)’nde kayıt altına alınması şeklinde olmaktadır. Hesapların muhasebe firmaları tarafından bağımsız bir şekilde denetimi yapılmakta ve bu sayede yönetim ve üyeler üzerinde kontrol sağlanmaktadır.

⁵ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; age, s.442.

⁶ Frederick DS Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek; “International Accounting”, Printice Hall, NewJersey 2002, s.86.

⁷ Frederick DS Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek;age, s.86.

⁸ Eddie McInaney, Peter Atrill; “Accounting for Limited Company”, Prentice Hall Europe, UK, 1999 (3.edition: 2005), s.148.

⁹Christopher Nobes; Robert Parker; “Comparative International Accounting (Eighth Edition)”, Pearson Education Limited , London 2004, s.139.

Büyük muhasebe firmaları genellikle limited şirketler şeklinde olmakta ve bu firmalar ulusal ve uluslararası ofisleri vasıtası ile, denetim servisi yanında, vergilendirme ve yönetim danışmanlığı gibi hizmetler de vermektedirler. Limited şirketlerde her ortak ayrı şekilde vergilendirilmekte ve dolayısıyla limited şirketler kurumlar vergisi ile sorumlu olmamaktadır.

Kurumlar Vergisi, firmaların finansal raporlamalarında etkili olmakla beraber, finansal ekstreler ve içerik konusunda bazı Avrupa ülkelerinden daha az baskın rol oynamaktadır. Dönem karı, vergilendirilecek gelir ile aynı olmayıp, pratikte ertelenmiş vergiler vardır. Vergi kurumu (Inland Revenue) vergilendirilecek gelir hesaplamasında, net kara yakın hesaplama uygulamasına gitmeye çalışmaktadır. Vergi danışmanlığı, profesyonel muhasebe firmaları için büyük bir alanı oluşturmaktadır.

İngiltere’de enflasyon muhasebesi zorunlu değildir, zorunlu olmadığı için, enflasyonun firmalar üzerinde oluşturduğu olumsuz etkilere inanan firmalarca uygulanmaktadır. İngiltere’de enflasyon muhasebesi olarak “Cari Maliyet Muhasebesi” yöntemini seçmiştir. Bu yöntemde, tarihi maliyetlerin paranın satın alma gücüne göre ayarlanmasından tamamen ayrılarak, değerlemede; tarihi maliyetler yerine cari maliyetlerin esas alınması önerilmiştir.¹⁰

İngiltere Avrupa Birliği’ne girene kadar, finansal raporlamada dışarıdan çok fazla etkilenmemiştir. Büyük etkilenmelerse 80’li ve 90’lı yıllarda Avrupa Birliği ülkelerinden Almanya, Fransa ve Hollanda’dan ve ABD’den olmuştur. Avrupa Birliği ülkelerinden etkilenmeler, direkt olmamışsa da, ABD, muhasebe standartları üzerinde hala etkilidir.

Dışsal etki olarak ; Anglosakson etkisi ve AB’ye üyeliğin etkilerini kısaca özetlemek gerekirse;

Anglosakson etkisi;Anglosakson tanımlamasına giren ülkeler, İngiltere, İrlanda, ABD, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda’dır. “Anglosakson muhasebe” nin varlığını ifade eden ve ortak karakteristikler gösterdikleri söylenen 4 adet hipotez mevcuttur. Bunlar¹¹;

¹⁰ Mehmet Kepez; “29 No’lu Uluslar arası Muhasebe Standardı Açısından Yüksek Enflasyonist Ekonomilerde Mali Raporlama ve Bir Sanayi Şirketinde Uygulama, MÜ Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası Ve Borsa Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2001, s.89-90.

¹¹ D. Alexander, S. Archer; “On the myth of “Anglo-Saxon” financial accounting”, The Internatioanl Journal of Accounting, Sayı 35, USA-Illinois, 2000, s.539.

- Doğru ve adil görüş
- Kavramsal Çatı
- Genel Hukuk Sistemi
- Muhasebe Standartlarının Kurulmasıdır.

Avrupa Birliğine Üyeliğin Etkisi; Bu üyelik, Şirketler Kanunu'nda çok büyük değişiklikler meydana getirmiş ve birçok direktifin adapte edilmesine sebep olmuştur. İngiltere muhasebe sistemi de, aynı zamanda Avrupa Birliği muhasebe sisteminde etkili olmuştur¹².

İngiltere'nin muhasebe konusundaki uzmanlığı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standard -IAS) kurucusu olarak, bu organizasyonlar üzerinde etkisine yol açmıştır. İngiltere her ne kadar kendisini kural uygulayıcıdan ziyade, kural koyucu olarak görse de zaman zaman IASC de dahil olmak üzere bu organizasyonlardan etkilenmiştir. 2005 yılından itibaren halka açık firmaların finansal raporlarının Uluslararası Muhasebe Standartları (-eski adıyla-International Accountant Standards-IAS/-şimdiki adıyla-International Financial Reporting Standards- IFRS)'na uygun olma zorunluluğu getirilmiştir. Hükümet, halka açık olmayan firmalara, bu tarihten itibaren finansal raporlarının IFRS veya İngiltere'deki Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (Generally Accepted Accounting Principles- UK GAAP)'na göre yapılma opsiyonunu vermiştir. İngiltere standartları, 1990'lı yıllarda dünya standartları ile farklılık gösterse de, son yıllarda İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB) bazı maddeler daha yayınlayarak bu standartları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)'nun standartlarına yaklaştırmıştır¹³.

1.2.2. Finans Sistemi

1.2.2.1. Londra Borsası

İngiltere ekonomisi, sermaye piyasası ağırlıklı bir sisteme sahiptir ve borsa burada merkezi bir rol oynamaktadır. Londra Borsasının geçmişi 17.yüzyıla dayanmaktadır.

¹² Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; age, s.460.

¹³ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.140.

Büyük firmaların listelerinin olduğu ana pazar Londra Borsası'dır. Daha küçük firmalar için Alternatif Yatırım Pazarı (Alternative Investment Market – AIM) bulunmakta olup, Londra Borsa'sının kuralları uygulanmaktadır. Fakat bu kurallar diğer pazara göre daha az zahmetlidir. AIM , borsada tam üyeliğe geçmek için bir adım olarak kullanılabilir¹⁴.

Hisse fiyatlarındaki değişiklikler birkaç tane endeks tarafından ölçülmektedir. Bunlardan en fazla gündemde olan FTSE-100 endeksidir. Bu endeks, Financial Times gazetesi ve Borsa tarafından ortak bir şekilde yürütülmekte ve sermayelerine göre en büyük 100 şirketten oluşmaktadır.

2000 Mayıs ayından itibaren, İngiltere Listeleme Kurumu (UK Listing Authority-UKLA) Londra Borsası'ndan, Finansal Servisler Kurumuna (Financial Services Authority-FSA) transfer edilmiştir¹⁵. FSA, Londra Borsa'sına girecek olan firmaların listeye giriş kısmı ile ilgilenmekte, Borsa ise işlem için gerekli kurallarını uygulamaktadır. FSA, kanunlar ışığında kurulmuş, borsanın da içinde olduğu birçok finansal servisi kontrol eden bir organdır.

İngiltere Borsası'nın Avrupa'daki önemi çok fazla olmakla beraber, halka açık firmaların sahip oldukları sermaye ve sayı baz alındığında, Amerika ve Japonya Borsalarından sonra gelmektedir.

1.2.2.2. Banka Kredileri

Londra dünyanın en büyük bankacılık merkezlerinden birtanesidir. İngiltere Bankası, Merkez Bankası olup, ticari ve kurumsal bankaların kredi vermelerinde yasal kontrol hakkına sahiptir.

Ticari Bankalar, küçük ve orta ölçekli firmalara için kredi verirler.

Kurumsal Bankalar, büyük ve büyüme eğiliminde olan orta ölçekli firmalarla ilgilidirler. Kurumsal Bankalar, içinde yabancı stok piyasalarında; pazarlama, takas, vadeli finansal sözleşmeler, vadeli kur anlaşması, faiz oranları, döviz opsiyonları, sermaye piyasası kredileri ve yatırımlarının da yer aldığı birçok finans hizmetlerinde bulunabilmektedirler. Birbirinden bağımsız bankaların gücü uzmanlaştıkları konu ile ortaya çıkmakla beraber, birçoğu devralma,

¹⁴ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; age, s.456.

¹⁵ www.fsa.gov.uk

birleşme, yeniden yapılanma, borsa dalgalanmaları, yabancı döviz piyasası ve bono gibi konularda tavsiyeler vermektedir.¹⁶.

1.2.2.3. Birleşmeler ve Devralmalar

Birleşmeler ve devralmalarda yer alan aktiviteler, ekonomik şartlara göre farklılık gösterir. Muhasebe uygulamaları, gerçek birleşmeyi devralmadan ayırsa da, pratikte İngiltere’de bütün şirket kombinasyonları, birinin diğerini devralması şeklinde cereyan etmektedir. Devralma aktiviteleri, 1968 yılından beri kendi yasal uygulamaları ile varolan Devralma Paneli (Takeover Panel) tarafından yürütülmektedir¹⁷.

Hükümet politikası olarak monopolü önlemek için oluşturulan Rekabet Komisyonu, teklif edilen devralmayı inceler ve bu teklifin kamuoyu manfaatine olup olmadığını tespit eder. Birçok adayın devralma talebinde bulunduğu durumlarda, muhasebe bilgileri zaman zaman önemli rol oynamaktadır¹⁸.

1.2.2.4. Yatırımcılar

2002 yılında hisse sahipleri üzerinde yapılan bir araştırma, halka açık firmaların sadece %14’ünün şahıslara ait olduğunu, %60’dan daha fazlasının ise sigorta şirketleri, emeklilik fonları ve menkul kıymetler fonlarını da içeren finansal organizasyonlar tarafından tutulduğunu ortaya çıkarmıştır. Finansal organizasyonlar tarafından yapılan bu yatırımlar diğer ülkelerle karşılaştırıldığında farklı bir karakteristik göstermektedir. Şahıslar, emeklilik fonları, sigorta ve finansal işletmeler tarafından sağlanan yatırım araçları vasıtası ile dolaylı olarak bu alana yatırım yapmış olmaktadır¹⁹.

Halka Açık Şirketlerin Hisselerinden Faydalanan Hisse Sahipleri

<u>Hisse Sahipleri</u>	<u>Sahip olduğu toplam sermaye yüzdesi</u>
Dünyanın diğer bölgelerindeki hissedarlar	32.1
Sigorta şirketleri	19.9
Emeklilik fonları	15.6
Şahıslar	14.3

¹⁶ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; age, s.457.

¹⁷ P.S. Sudarsanam; “Creating Value From Mergers and Acquisitions: the challenges, an integrated and international perspective, FT Prentice Hall, UK-London, 2003.

¹⁸ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; age, s.458.

¹⁹ P.D Gordon.; S.J.Gray; age, (3.section) s.101.

Menkul Kıymetler Fonları	1.6
Yatırım Fonları	1.8
Diğer finansal organizasyonlar	10.5
Hayır kurumları, kiliseler, v.s..	1.1
Özel finansal olmayan firmalar	0.8
Kamu Sektörü	0.1
Bankalar	2.1
	100.0

Kaynak : Müşterek Ortaklıklar : 31 Aralık 2002 tarihli hisselerin sahipleri hakkındaki rapor, Ulusal İstatistik Ofisi, www.statistics.gov.uk

1.3. ŞİRKETLER KANUNU

İngiltere’de Şirketler Kanunu , finansal muhasebenin en önemli ana kaynaklarından biridir ve şirket aktiviteleri, Şirketler Kanunu tarafından yönlendirilir. Şirketler Kanunu, zamanla güncellenmiş, genişletilmiş ve konsolide edilmiştir²⁰.

Şirketler Kanunu İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda’da uygulanmaktadır

Şirketler Kanunu, öncelikli olarak, hisse sahipleri ve alacaklıları korumaya konsantre olmuştur. Zaman zaman çalışanların ihtiyacı ve kamuoyu ilgisi de, değerlendirmelere alınmıştır. Bu çeşit durumlar, o zamanlardaki hükümetin politik görüşlerine de zaman zaman bağlı olmuştur²¹.

İngiltere’de firmaların kayıt altına alınma süreci 1844 yılında başlamış ve bu tarihten günümüze kadar muhtelif değişiklikler olmuştur. 19.yüzyılda, muhasebe ve denetim standartları açısından büyük zorunluluklar içermeyen Şirketler Kanunu’nda 20.yüzyılda, bu konuda hatırı sayılır bir artış ve dolayısıyla karışıklıklar meydana gelmiştir. Kayda değer en büyük değişiklikler, 1947 Şirketler Kanunu’nda (1948 yılı hukuku olarak konsolide edildi) gerçekleşmiştir. Bu yılda, grup hesaplarının zorunlu hale gelmesi, rezerv ve provizyonlar arasında net ayırmalar yapılması, yöneticilerin doğru ve adil olan finansal raporlar (denetçiler tarafından denetlenen) hazırlamaları zorunluluğu getirilmiştir²².

²⁰ Frederick DS Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek;age, s.86.

²¹ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon;age, s.444.

²² Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.141.

1948 Hukuku prensip olarak yaklaşık 20 yıl devam etmiş, 1967 ve sonraki yıllarda birtakım değişiklikler olmuştur. 1967 yılında, yönetim rapor ve notlarında cironun açıklanması mecburi hale getirilmiştir. 1976, 1980, 1981 yıllarında da başka değişiklikler yapılmıştır²³;

1976 yılında Şirketler Kanunu denetçinin gücünü arttırmış fakat finansal tabloların sunulduğu ile ilgili bir değişiklik içermemiştir.

1980 Şirketler Kanunu Avrupa Birliği 2. yönergesini sokmuş, AŞ'ler ile adi ortaklıklar ayrımını değiştirmiştir.

1981 Şirketler Kanunu, Avrupa Birliği 4. yönergeyi yürürlüğe sokmuş ve böylece İngiltere'de ilk kez yayınlanacak mali tablolar, muhasebe ilke ve esaslarını içermiştir.

Tüm bu değişiklikler 1985 yılında, “Şirketler Hukuku 1985” olarak, 747 bölüm ve 25 liste olarak düzenlenmiştir. 1985 Hukuku daha sonra 1989 Hukuku haline getirilmiştir. Bütün bu değişikliklere rağmen İngiltere Şirketler Hukuku hala 19.yüzyıldan kalma hukuktan etkilenmeye devam etmektedir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (Department of Trade and Industry -DTI), 1998 yılında Şirketler Hukuku Gözden Geçirme Grubu (Company Law Review Steering Group-CLRS) 'nu kurmuş ve bu grup Şirketler Hukuku'nun bütün çatısında yeniden çalışmalar yapılmasını önermiştir. Bu tavsiye hükümet tarafından kabul edilerek ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, “Şirketler Hukukunun Modernleşmesi” şeklinde 2002 yılında bir rapor hazırlamıştır.

Ağustos 2002'de hükümet, Gözden Geçirme Grubu'nun tavsiyelerini yerine getirmek için neler yapılması gerektiğini düzenleyen bir Beyaz Sayfa (White Paper(modernize edilmiş şirket hukuku) yayınladı. Şirket düzenlemelerinin temellerinin düzenleyecek olan bu Beyaz Sayfa'nın taslağı oluşturuldu ve çeşitli önerileri içeren bu Beyaz Sayfa, küçük özel şirketler için belirleyici olma özelliğindeydi²⁴.

Amerikadaki Enron olayından sonra, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı birtakım önlemler daha almıştır. Bunlardan biranesi Muhasebe ve Denetim Koordinasyon Kurulu (Co-ordinating Group on Accounting and Audit Issues-CGAA)'nın kurulması ve Muhasebe Uygulamaları

²³ LEE Geoffrey Alan; “International Accounting”, Harper and Row Publishers,USA-New York, 1984, s.225.

²⁴ The Institute Chartered Accountants (Ray Mayers Buzzacott); “Preparing Company Accounts 2004/2005”, Wolters Kluwer (UK) Ltd. , UK, 2004, s.4-5.

Rejiminin (Review of the Regulatory Regime of the Accountancy Profession-RRRAP) tekrar gözden geçirilmesi olmuştur. 2003 yılı Ocak ayında, aşağıdaki dokümanlar yayınlanmıştır²⁵ ;

- Muhasebe ve Denetim Koordinasyon Kurulunun final raporu
- Muhasebe Uygulamaları Rejiminin gözden geçirilmesi
- Şirketler Yönetimi konusunda Higgs Raporu
- Denetim Komiteleri üzerinde Smith raporu

“Şirketler Hukukunun Modernleşmesi” konusundaki rapor ve diğer raporlar Aralık 2003 yılındaki Şirketler Yasasını oluşturmuştur.

Şirketler Hukukundaki en basit uygulama, bütün şirketlerin 4 ve 4a (grup hesaplarına uygulanan madde) listelerine uygun, “doğru ve tarafsız” bir bilanço ve gelir tablosu hazırlama zorunluluğudur. Ana firma veya holding firma bu mali tablolarını (bilanço ve gelir tablosu) dosyalamak zorunluluğundadır. Şirketler Hukuku, gerekli olan yerlerde ilave bilginin sağlanmasını talep etmektedir. 4 ve 4a listeleri, firmaların raporlarını listeleme ve prezentasyon konusunda bazı formatlara yer vermektedir. Bu formatlar, düzenlenmesi mecburi olan bilanço ve gelir tablosunu da içermektedir. Bu formatlar, Avrupa Birliği’nin 4.direktifinden alınmıştır ama İngiliz hükümeti diğer bazı üye ülke hükümetleri gibi (Almanya, İtalya) bunları mümkün en esnek halde bırakmıştır. İngiliz firmaları, 2 adet bilanço formatı ve 4 adet gelir tablosu formatı arasından istediklerini kullanabilmektedirler. İngiliz firmalarının yayınlanan finansal raporları (özellikle gelir tabloları) ilk bakışta yasal formatlara benzememektedir. Bunun nedeni, ana başlıkların dışında, birçok detayın notlar içinde ve parça parça gösterilmesine izin verilmesidir²⁶.

Şirketler Birliği’ne kayıtlı tüm büyük firmalar , Şirketler Birliği ile tüm denetim-finansal raporlamalarını yapmak zorundadırlar. Bu firmaların bütün hesaplarını detaylı görmek istemeyen hisse sahipleri için özet finansal raporlar gönderilebilmektedir. 2002 “beyaz sayfalar”, özet finansal raporların, yıllık raporlama evraklarını kapsamasını ve hisse sahiplerine bu raporları gönderme hakkının, bütün firmalara açık olmasını önermektedir. Orta ölçekli firmaların ortaklarına bilanço ve özet gelir tablosu gönderilmesine ve bunları dosyalamasına izin verilmiştir. Küçük ölçekli firmalardan sadece özet bilanço dosyalanması istenmekte, ve

²⁵ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.141.

²⁶ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.142.

gelir tablosu hazırlamalarından muaf tutulmaktadır. Küçük ve orta ölçekli gruplar, yine aynı mantıkla, konsolide hesaplardan muaf tutulmuşlardır. Hiçbir hesap hareketi olmayan pasif firmalar da, yine bunlardan muaf tutulmuşlardır²⁷.

1.4. ŞİRKET TİPLERİ ve ŞİRKET YÖNETİMİ

1.4.1. Şirket Tipleri

1.4.1.1. Limited Şirketler (Limited Company, Ltd)

Şirketler Hukuku tarafından tanınan ve ekonomik olarak en önemli şirket tipleri “halka açık limited şirketler (plc)” ve “özel limited şirketler (ltd)” dır. Aşağıdaki tablo, 2002 yılı itibarı ile bu şirketlerin dağılımını göstermektedir. İngiltere’de 1980 yılından itibaren halka açık şirketler için “plc”, özel şirketler için “ltd” ibaresi firma isimlerinin sonuna ilave edilmektedir.

	Adet	%
Halka açık şirketler(plc)	12.400	0.8
Özel şirketler (ltd)	1.491.500	99.2

Kaynak : İngiltere Sanayi ve Ticaret Bakanlığı(31.03.2002)

Bu şirketlerin büyüklükleri ciro, bilanço ve çalışan sayısına göre belirlenmektedir. Şirketler finansal raporlamalarında da, küçük, orta ve büyük ölçekli firmalar arasında farklılıklar vardır. Zaman zaman bu değişse de en son Avrupa Birliği tarafından istenen standartlar aşağıda belirlenmiştir²⁸.

	Küçük ölçekli	Orta ölçekli
Ciro	5.6 m. gbp	22.8 m. gbp
Bilanço Toplam	2.8 m. gbp	11.4 m. gbp
Çalışan sayısı	50	250

1.4.1.1.Özel Limited Şirket

Özel limited şirketlerde, şirket hissedarların sorumluluğu sahip oldukları hisselerin ödenmemiş kısmı ile sınırlıdır.

²⁷ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.143.

²⁸ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.142.

1.4.1.1.2 Halka Açık Limited Şirket (Public Limited Company, Plc)

Özel limited şirketlere benzemekte olan halka açık limited şirketlerin, diğer şirket türlerinden en önemli farkı halka açılabilen ve hisseleri borsada işlem görebilen tek şirket türü olmasıdır.

Özel ve halka açık şirketler arasındaki farklar²⁹;

Bu şirketler arasındaki en önemli farklılık, halka açık firmaların hisse senedi ve tahvil gibi yatırım araçlarını halka sunabilmeleridir. Halka açık şirket olmak, Borsa listesindeki firmalar arasında yer almak için gerekli ama yeterli bir şart değildir. İki şirket tipi arasındaki genel farklılıklar kısaca şöyledir;

<u>Halka açık firmalar (Plc)</u>	<u>Özel limited firmalar (Ltd)</u>
En az 2 direktör bulunur	En az 1 direktör bulunur
En az sermaye miktarı 50.000 gbp	Herhangi bir sermayeye gerek yoktur
Hisseler ve tahviller ilan yolu ile halka arz edilebilir	Halka arz yasaktır
Direktörlere krediler konusunda sınırlamalar söz konusudur	Direktörlerle kredi konusunda az sınırlama vardır

1.4.1.2. Ortaklık (Partnership)

Bağımsız Tüccar işletmeciliğine benzemekle birlikte Adi Ortaklık (Ordinary Partnership) şirket türünde karar mekanizması, riskler, masraflar ve yükümlülükleri iki veya daha fazla kişi tarafından paylaşılmaktadır. Her ortak kişisel olarak şirketin tüm borçlarından ortaklaşa ve zincirleme sorumludur. 2000 yılında çıkarılan yasa ile yeni bir Sınırlı Sorumlu Ortaklık (Limited Liability Partnership) türü getirilmiştir. Bu ortaklık türünde sorumluluk, ortakların ödediği veya taahhüt ettiği miktarlar ile sınırlandırılmıştır³⁰.

²⁹ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; GORDON Paul; age, s.449.

³⁰ <http://www.tbcci.org>

Sınırlı ve Sınırsız Sorumlu Ortaklıklar ile Limited Şirketler arasındaki temel farklılıklar şu şekildedir³¹;

	<u>Sınırsız Ortaklıklar</u> <u>(Unlimited partnership)</u>	<u>Sınırlı Sorumlu Ortaklıklar</u> <u>(Ltd. Liability Partnership)</u>	<u>Limited Şirket</u> <u>(Limited Company)</u>
Yasama	Ortaklıklar Kanunu 1890	Sınırlı Sorumlu Ortaklıklar Kanunu (2000)	Şirketler Kanunu 85 (düzeltilen hali)
Yasal hali	Üyeleri haricinde ayrı bir yasal durumu yoktur	Üyelerindeki değişikliklerden etkilenmeyen ayrı bir yasal varlıktır	Üyelerindeki değişikliklerden etkilenmeyen ayrı bir yasal varlıktır.
	Ortaklık gayrimenkulleri, belirli ortaklar tarafından ortaklık adına tutulmalıdır	Kendi adı ve yeterliği ile, kontrat yapıp, dava açabilir, hakkında dava açılabilir	Kendi adı ve yeterliği ile kontrat yapıp, dava açabilir.
		Kendisi gayrimenkul tutabilir	Kendisi gayrimenkul tutabilir
Yapısal Evraklar	Ortaklık anlaşması istenir	Üyelik anlaşması istenir	Tüzük mecburidir
Vergi Durumu	Ortaklar gelir vergisine tabidir.	Üyeler gelir vergisine tabidir	Şirket, kurumlar vergisine tabidir
Kanuni Defterler	İstenmemektedir	Mecburidir	Mecburidir
Dosyalanmış Hesaplar	İstenmemektedir	Mecburidir	Mecburidir
Denetim	İstenmemektedir	Mecburidir	Mecburidir
Yönetim	Bütün ortaklar yönetimde yer alabilir ve yasal kontratlara girebilirler	Her üye yönetimde yer alabilir	Direktörler yönetim temsilcisi ve firma adına yasal olarak hareket edebilirler
Üyelerin Sorumluluğu	Sınırsızdır	Her bir üyenin sorumluluğu sınırlıdır	Sorumluluk, firma hisseleri için yapılan ödeme miktarı ile sınırlıdır.

³¹ Paul Gee; "UK GAAP for Business and Practice", Cima Publishing, Oxford, 2006, s.387.

1.4.1.3. Bağımsız Tüccar (Sole Trader)

İngiltere'de en basit iş türü bağımsız tüccardır. Sahibinin tek başına faaliyet gösterdiği, ortağı olmayan şirketler bağımsız tüccar olarak adlandırılır. Bağımsız tüccar şirketinin tek sahibi ve yöneticisi olup kendi sermayesini kullanmaktadır, bu iş türündeki yasal formaliteler ve kuruluş masrafları diğer şirketlere göre daha az olmaktadır³².

1.4.2. Şirket Yönetimi

Şirketlerin yönetimi Yönetim Kurulu'nun elindedir. Yönetim Kurulu, yönetici ve yönetici olmayan direktörlerden oluşmaktadır. Halka açık firmalarda, yönetim kurulu başkanı ve genel müdürün ayrı kişiler olması arzu edilen bir durumdur. Yönetim Kurulu'na, genellikle yönetici olmayan direktörlerden seçilen birisi başkanlık eder. Yönetim Kurulu üyelerinin, yöneticilerden oluşan tek grup olarak hareket etmesi ve yönetim kurulu kararlarında kolektif sorumluluk alması beklenir. Direktörler, hisse sahipleri tarafından genel toplantılarda seçilebilir veya görevden alınabilir. Direktörlerin hisse senedi sahiplerinin acentası, gibi davranması uygun olup, görevleri kanunla belirlenmiştir. Direktörler şirketin menfaatlerine en uygun şekilde hareket etmelidirler³³.

1.5. ŞİRKETLERİN SENELİK RAPORLARININ İÇERİĞİ

Şirketler Kanununa göre şirketlerin raporları aşağıdakileri içermelidir³⁴ :

- Başkanın demeci
- Faaliyet ve Finansal Gözden Geçirme
- Direktörlerin raporu
- Yönetimin demeci
- Ücretlendirme komitesinin raporu
- Finansal raporlar
- Denetçilerin raporu, yöneticilerin sorumluluklarının yer aldığı kısım
- Hisse sahipleri bilgisi

³² <http://www.tbcci.org>

³³ J.P Charkham; "Keeping Good Company: A Study of Corporate in Five Countries", Clarendon Press, Oxford, 1994, (6.Section) s.259.

³⁴ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.152.

Başkanın demeci veya görüşleri, zorunlu değildir ama araştırmalar bu kısmın senelik raporda en fazla okunan kısımlardan biri olduğunu görmüşlerdir.

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB), Faaliyet ve Finansal Gözden Geçirme'nin şekli ve içeriği ile ilgili değişik önerilerde bulunmuştur. ASB, 2003 yılında bu konu ile ilgili yeniden gözden geçirilmiş bir rapor yayınlamıştır.

Direktör raporundaki ana konular; ana aktiviteler, operasyonlara bakış, gelişmeler, kar payları, yönetici detayları ve kendilerinin ilgilendikleri bölümlerdir. Direktör raporu, denetime gerek olmayan evraktır.

Yönetim demeç raporu, borsada kayıtlı firmaların senelik raporlarında kurumsal yönetimin açıklamasını; örnek olarak, yöneticilerin maaşlarını, denetim komitelerini ve firma içi kontrolleri içerir.

Finansal Raporlar, sadece Şirketler Kanunu tarafından istenen grup gelir tabloları ile grubun ve şirketin bilançolarını değil, grubun FRS 1 tarafından istenen Nakit Akış Tablosunu, ve FRS 3 tarafından istenen diğer 3 raporu da (Toplam tanınmış kar ve zararlar, hisse sahiplerinin birikimlerindeki hareketler, ve kar ve zarar maliyeti üzerine notlar...) içerir.

(Küçük firmalar, özel sermayeli yardımcı işletmeler, inşaat şirketleri, hayat sigortası şirketleri nakit akış tablosu hazırlamaktan muaf tutulmuşlardır.)

1.6. MUHASEBE MESLEĞİ ve MUHASEBE KURUMLARI

İngiltere dünyada özel sektör muhasebesini geliştiren ilk ülke olmuştur. Aşağıdaki tabloda görüleceği gibi bu konuda uzmanlaşmış 4 adet enstitü vardır;

	<u>Kuruluş Tarihi</u>	<u>Yaklaşık Üye Sayısı</u>
İngiltere/Galler Muhasebeciler Enstitüsü	1880	124.000
İskoçya Muhasebeciler Enstitüsü	1951	15.000
Mali Müşavirler Birliği	1939	95.000
İrlanda Muhasebeciler Enstitüsü	1888	13.000

İlk 3 enstitü üyeleri özel sektördeki muhasebe prensiplerinin hepsi ile ilgilenebilmektedirler. Bu enstitülerin üyelerinin bir çoğu muhasebe firmalarının ortakları veya çalışanları olabilmekte, diğer kısım üyeler de genellikle sanayi ve ticaret firmalarının çalışanları olmaktadır. Bu enstitülerin yönetim kurulu ve başkanları mali müşavirlerden (özellikle denetim kısmından) olmaktadır. Bunlar, İngiltere’deki varlığına ilave olarak, 3.dünya ülkelerine ve ekonomileri değişim sürecinde olan Doğu Avrupa ülkelerine danışmanlık da yapmaktadır. Bu enstitülere ilave olan ve denetçi olarak hareket edemeyen 2 organ daha vardır. Bunlar³⁵;

* Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü; aynı zamanda denizaşırı üyeleri de olan, sanayi ve ticaret sektöründeki yönetim muhasebelerinde çalışan muhasebecilerden oluşmaktadır.

* Kamu Finans ve Muhasebe Enstitüsü; ağırlıklı olarak kamuda görev alan, yerel ve merkezi yönetim çalışanlarından oluşmaktadır.

1974 yılında meslek adına temsilcilik ve danışmanlık için ortak bir taban sağlamak amacı ile, Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi kurulmuştur. Bu komitenin üyeleri 4 İmtiyazlı Enstitü ve Yönetim Muhasebecileri ile Kamu Maliyeci Enstitüleridir³⁶.

1.7. MUHASEBE STANDARTLARI ve MUHASEBE İLKELERİ

1.7.1. Muhasebe Standartları

İngiltere’de muhasebe standartlarının oluşum sürecinde etkili olan ana faktörler şu şekildedir³⁷;

- Resmi gereklilikler
- Maliyet/Fayda durumu
- Spesifik endüstriyel işlemler
- Evrimsel değişimin gereklilikleri
- Uygulama işlemleri

³⁵ Christopher Nobes and Robert Parker; age, s.145.

³⁶ Gülşen Zengin; “Birleşik Krallık ve Türkiye Muhasebe Hukuk ve Uygulamalarının Karşılaştırılması”, İÜSBE Yüksek Lisans Bitirme Tezi, İstanbul 1995, s.3.

³⁷ The Institute Chartered Accountants; “Accounting Standards 2006/2007”, Wolters Kluwer (UK) Ltd, London-UK, 2006, s.16.

1.7.1.1. İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB)’nun Oluşum Süreci ve Görevleri

Profesyonel muhasebeciler, İngiltere/Galler Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından 1942 ve sonrasında gündeme getirilen, “Tavsiyeler ve Muhasebe Prensipleri”nden etkilenmiştir. 1970 yılında ICAEW’in imajı, önerdiği bu prensipler dahilinde yanlış yapılan yıllık hesap ve bu nedenle yapılan eleştiriler yüzünden sarsılmıştır. Eleştirileri karşılamak ve problemleri çözebilmek için, ICAEW, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee- ASSC) kurmuş, bu komite daha sonra Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standarts Commitie- ASC) ismini alarak, diğer muhasebe organizasyonları ile birleşmiştir. ASC’nin rolü, Muhasebe Standartları Uygulamaları (Statements of Standard Accounting Practice-SSAP)’ni geliştirmek ile sınırlanmıştır³⁸.

1990 yılında ASC, Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standarts Board-ASB)’na dönüştürülmüş ve maaşlı başkan, direktör ve 8 adet part-time çalışan üyeden oluşan bir organizasyon oluşturulmuştur. ASB, Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC) ismindeki bağımsız organizasyon tarafından yönetilir. ASC’nin tersine, ASB kendi otoritesini kullanarak muhasebe standartları oluşturma yetkisine sahiptir.

ASB standartları, Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards-FRS) olarak adlandırılmıştır. ASB, SSAP’yi de bünyesine katmış ve bu birim FRS tarafından değiştirilene kadar varlığını korumuştur. SSAP ve FRS’nin her ikisi de açıklama kurallarını (örneğin;FRS 1’de nakit akışı tablosunda) ve ölçüm kurallarını (örneğin;SSAP 4’de hükümet sübvansiyonlarında) kapsamaktadır. Bazı standartlar bu her 2 kuralın bir karışımıdır. Mesela FRS 14 hisse başına kazançların açıklamalarını ve bu rakamları hesaplama kurallarını belirlemektedir. Toplu olarak bu standartlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri’ni (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) oluşturmaktadır³⁹.

Birçok standart bütün firmalara uygulanmaktadır (FRS 14 sadece borsada kayıtlı firmalara uygulanmaktadır). Küçük firmalar ve diğer bağımsız işletmeler sadece bir tane standartlar grubuna uygun olmalıdır.Bu da Bağımsız İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları

³⁸ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.146.

³⁹ Eddie Hill; “Reports and Accounts Demystified”, Antony Rowe Ltd, London-UK, 2003, s.9.

(Financial Reporting Standard for Smaller Entities- FRSSE)'dir. Bu standartlar, birçok konuda İngiltere standartlarının faydalı birer özeti konumundadır⁴⁰.

2002 yılından beri ASB'nin ana görevi, İngiltere ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS)'ni bir noktada birleştirmeye çalışmak olmuştur. 2002 yılında, bir araya getirme programının bir parçası olarak 8 adet Finansal Raporlama Taslağı (Financial Reporting Exposure Draft-FRED) yayınlanmıştır. Aynı zamanda, zorunlu olmayan Tavsiye Edilen Pratik Uygulamaları (Statements of Recommended Practise-SORP) da, hayır kurumları ve üniversitelerin finansal raporlamaları konularında rol oynamıştır.

1988 yılındaki Dearing Raporu ve 1989 Şirketler Kanununun bir sonucu olarak, muhasebe standartlarının pozisyonu güçlendirilmiştir. Kanun, halka açık firma ve diğer büyük firma yöneticilerinin, muhasebe standartlarından herhangi bir farklılık durumunda, yıllık raporlarını açıklama zorunluluğu getirmiştir. Aynı zamanda ASB'nin dışında 1990 yılında 2 adet daha yeni organ kurulmuştur. Bunlardan biri, Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel- FRRP) (FRC' nin yan kuruluşu) ve Amerika'daki emsalinden uyarlanan Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force-UITF)'dur.

FRRP'nin görevi, belirlenen standartlara aykırı uygulamalarla mücadele etmektir. 2005 yılından itibaren bu heyetin ana görevlerinden bir tanesi, borsada kayıtlı firmaların IFRS ile uygunluğunu denetlemek olmuştur⁴¹.

UITF'nin ana görevi ise, Muhasebe Standartları ve Şirketler Kanunu'nun tatmin edici olmayan veya çatışmaya yol açan konuları üzerinde, ASB'ye yardımcı olmaktır. UITF firmalarla muhasebe standartlarına uygunluk konusunda fikir alışverişinde bulunmaktadır.

ASB'nin bugünkü durumu: ASB ilk oluştuğu 1990'lı yıllar içinde bazı başarılı çalışmalar yapmış olsa da, şimdilerde tamamı ile uluslararası kopyası olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yönlendirilmektedir. En son geleneksel, İngiltere Muhasebe Standartı, Aralık 2000 yılında ASB'nin yayınlamış olduğu "ertelenmiş vergiler" hakkındaki FRS 19 olup, bu tarihten sonraki standartların tamamına yakını, IFRS'lerin bire bir

⁴⁰ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.147.

⁴¹ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s.148.

kopyaları olmuştur. Bu yüzden ASB nin rolü de, radikal bir şekilde, UK GAAP ı geliştirme ve iyileştirme görevinden, IFRS yi UK'ye uyarlama görevine dönüşmüştür⁴².

Bu yapı değişikliğinin altında 3 temel sebep yatmaktadır⁴³;

- Uluslararası ticaret sahipleri ve uluslararası yatırımcılar, ticaret faaliyetlerinde ve yatırımlarında anlayabilecekleri muhasebe bilgilerine sahip olmak istemektedirler. Bu nedenle günümüzde Muhasebe prensiplerinin dünya ile uyumlu hale gelmesi büyük bir ihtiyaçtır.
- Enron skandalının muhasebe uzmanlığını ve dünya ticaretini sallaması , IASB'nin işine yaramış, görüldüğünün ve reklamı yapıldığının aksine US GAAP'ın aslında çok iyi olmadığı ortaya çıkmıştır. Bu da yerel GAAP'lardan IFRS'ye doğru bir eğilim başlatmıştır.
- 3. sebepse, Haziran 2002 de, Avrupa Komisyonu tarafından, halka açık bütün Avrupa firmalarının 2005 yılından itibaren, konsolide finansal tablolarını, yerel GAAP yerine IFRS ile hazırlamalarını öngören düzenlemeler olmuştur.

1.7.1.2. UK GAAP (İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)

Aslında GAAP; genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini (generally accepted accounting principles) olarak tanımlanmakla birlikte, genel kabul görmüş muhasebe politikaları (generally accepted accounting policies) ve genel kabul görmüş muhasebe uygulamaları (generally accepted accounting practices) anlamlarını da içermektedir⁴⁴.

Aşağıda kısaca açıklamaları yapılan İngiltere'de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri; İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nun (ASB) resmi internet sitesinden (www.asb.co.uk) faydalanılarak oluşturulmuştur.

⁴² Price Waterhouse Coopers ; “Manual of Accounting-IFRS for the UK (The definitive guide for UK users of IFRS-2006), CCH, 2006, s.1001.

⁴³ Price Waterhouse Coopers; s.1001.

⁴⁴ The Institute of Chartered Accountants; “Applying GAAP 2006/2007”, Wolters Kluwer Ltd, London-UK, 2006, s.52-53.

FRS 1 Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statements)

1996 yılında revize edilmiş FRS 1, raporlama yapan işletmelerin, nakit akış tablolarını standartlar tarafından oluşturulmuş biçimde yapmasını ister.

İşletmenin nakit akış tablosu, aşağıdaki başlıklar ile sınıflandırılmış nakit akışlarını listelemelidir :

- operasyonel aktiviteler
- yatırımlardan dönüşler ve finansın servisi
- vergilendirme
- sermaye giderleri ve finansal yatırımlar
- devralmalar ve elden çıkarmalar
- hisse kar payları ödemesi
- likit kaynakların yönetimi
- finanse etme

1996'da revize edilmiş FRS 1, Eylül 1991'de yayınlanmış ve SSAP 10'un yerini almış FRS 1 in yerine geçmiştir.

1996 da revize edilmiş FRS 1, muhasebe dönemi 23 Mart 1997 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

FRS 2 Yardımcı İşletmelerin Muhasebesi (Accounting for Subsidiary Undertakings)

FRS 2, ana firma olarak sınıflandırılmış, kendi grubu ve yardımcı işletmeleri için konsolide finansal tablo hazırlaması gereken işletmelerle ilgili şartları oluşturur. Genel olarak, yatırım yapılmış işletmeyi kontrol eden yatırımcı, onun ana firması ve diğerlerini de yardımcı firma olarak muhasebeleştirmelidir. Bu FRS aynı zamanda, konsolide finansal tabloların hazırlanması gereken biçimi oluşturur.

Standardın büyük kısmı Şirketler Kanunu'ndan esinlenmiştir.

FRS 2, muhasebe dönemi 23 Aralık 1992 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

FRS 3 Finansal Performansın Raporlanması (Reporting Financial Performance)

FRS 3'ün amacı, işletmelerden, kullanıcıların mevcut dönemde ulaşılan performansı anlayabilmeleri için finansal performansta önemli noktaların altını çizmek ve gelecekteki nakit akışlarını şekillendirmelerinde yardımcı olmaktır.

Bu standart, kar ve zarar hesabı için yatay format ister ve finansal performans için önemli noktaların altını çizer ;

- devam etmekte olan operasyonların sonuçları
- bitmiş olan operasyonların sonuçları
- operasyonun bitişindeki ya da satışındaki kar ve zararlar, köklü yeniden organizasyon ve yeniden yapılanmadaki maliyetler ve sabit aktiflerin elden çıkarılmasındaki kar ve zararlar
- olağandışı maddeler

Standart aynı zamanda, toplam tanınmış kazanç ve kayıpların gösterilmesini ister.

Geçmiş karlarla ilgili notlarda aynı zamanda istenmektedir.

FRS 3, muhasebe dönemi 22 Haziran 1993 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

FRS 4 Sermaye Enstrümanları (Capital Instruments)

FRS 4'ün amacı, finansal tabloların, sermaye enstrümanları hakkında açık, tutarlı ve devamlı uygulamalar sağlamasıdır.

FRS 4, finansal tablolarda sunulan sermaye araçlarının, bu tabloları yayınlayanların mecburiyetlerini yansıtmalarını ister. Bu standart, sermaye enstrümanlarına atfedilen miktarın belirlenmesinde kullanılan metodları, bunların maliyetlerini ve konu ile ilgili açıklamaları ortaya çıkarır.

Özsermaye hisseleri, sermaye dışı hisseler ve azınlık hisselerine yüklenebilen hisse sahiplerinin birikimlerinin miktarı açıklanmalıdır.

FRS 4, işlemlerde talep ettiği uygulamalarının nasıl olması gerektiğini gösteren birtakım başvuru notları içerir. Fakat bu başvuru notlarında yer alan işlemlerle sınırlı değildir.

FRS 4, muhasebe dönemi 22 Haziran 1994 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

FRS 5 İşlem Maddelerinin Raporlanması (Reporting the Substance of Transactions)

FRS 5, işletmenin işlem maddelerinin finansal tablolarında raporlanmasını ister. Bu FRS, işletmenin işlemlerinin sadece yasal formlar içinde raporlanmasını değil, işlemlerin ticari etkilerinin ve bunun sonucu aktif, pasif, kazanç ve kayıpların gösterilmesini ister.

Örnek olarak, bir işletme bir aktifini satabilir (satış fiyatı + faiz şeklinde). Bu aktif, satıcı işletmede kalabilir ve ticari faaliyet için kullanılabilir. Böyle bir durumda, firma bu aktiften kaynaklanan ekonomik faydaya devam eder. FRS 5, bu devam eden aktifin satanın aktifi olarak raporlanmasını ister ve “satış fiyatı + faiz” olarak geri ödemenin satanın mecburi sorumluluğunda olduğunu tanımlar.

FRS 5, muhasebe dönemi 22 Eylül 1994 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

FRS 6 Devralmalar ve Birleşmeler (Acquisitions and Mergers)

FRS 6, ticari birleşmelerde kullanılan her 2 muhasebe metodunun (devralma muhasebesi ve birleşme muhasebesi) şartlarının koşullarını oluşturur. Ticari Birleşmeler, farklı işletmelerin tek bir ekonomik işletme olarak biraraya getirilmesi ve ya da bir işletmenin net operasyon ve varlıklarının diğeri tarafından kontrolü sureti ile olur.

FRS 6, devralma muhasebesi ve birleşme muhasebesi altında, yapılması gereken açıklamaları oluşturur.

FRS 6, muhasebe dönemi 23 Aralık 1994 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

FRS 7 Devralma Muhasebesinde Tarafsız Değerleme (Fair Values in Acquisition Accounting)

FRS 7, muhasebenin devralma metodu altında, ticari birleşmelerin muhasebe prensiplerini oluşturur. İngiltere’de şirketlerle ilgili yasal düzenlemeler, devralınacak işletmedeki tanınabilir aktif ve pasiflerin, devralan firmanın konsolide finansal tablolarında, devralınan tarih itibarı ile “tarafsız değerlendirme” ile yer almasını ister. FRS 7, tanınabilir aktif ve pasiflerin tarafsız değerlemesinin nasıl yapılacağını açıklar. Tarafsız değerlendirme tutarı ve devralma maliyetleri arasındaki farklılıklar, şerefiye ve negatif şerefiye olarak tanımlanmaktadır.

Standart aynı zamanda, devralınan işletmenin o dönemdeki tarafsız değerlendirme yapılmış aktif ve pasiflerinin tanımlanmasını, araştırmasını ve sonradan ortaya çıkan herhangi bir düzenlemenin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda da rehberlik yapar.

Bu FRS’nin amacı, bir işletme diğeri tarafından devralındığı zaman, devralınan işletmenin var olan bütün aktif ve pasiflerinin, devralma işleminin yapıldığı tarih itibarı ile tarafsız değerlendirme ile kayıt altına alınmasını sağlamaktır.

FRS 7, muhasebe periyodu 23 Aralık 1994 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

FRS 8 İlişkili Organlar Açıklamaları (Related Party Disclosures)

FRS 8’in amacı, açıklama içeren finansal tablolarda yer alan finansal pozisyon ve sonuçların, ilişkili organların varlığı ve bu organlarla yapılan materyal işlemlerden etkilenebileceğine dikkat çekmektir.

.Standart aşağıdaki açıklamaları ister :

- ilişkili organların işlemlerindeki bilgileri ve

- raporlama yapan işletmeyi kontrol eden organın ismi ve eğer birbirinden farklı ise, en son kontrolü yapan parti ile raporlama yapan işletme arasında yapılan işlemler...

FRS 8, muhasebe dönemi 23 Aralık 1995 ve sonrasında sonra uygulanmaya başlamıştır.

FRS 9 Üye Kuruluşlar ve Katılım Ortaklıkları (Associates and Joint Ventures)

FRS 9, bir işletmenin, diğer işletmelerde ilgi duyduğu, üye kuruluşlar ve katılım ortaklıkları için, muhasebe uygulamaları ve tanımlamaları oluşturur. Bu standart, üye kuruluşun, yatırımcılarının net yatırım değeri yöntemi kullanılarak oluşturulmuş konsolide finansal tablolarında muhasebeleştirilmesini ister. Bu FRS, Katılım Ortaklığında ise, yatırımcının finansal tablolarında brüt “net yatırım değeri” yöntemi kullanılmasını ister.

FRS 9, muhasebe dönemi 23 Haziran 1998 ve sonrasında uygulanmaya başlanmıştır.

FRS 10 Şerefiye ve Maddi Olmayan Varlıklar (Goodwill and Intangible Assets)

FRS 10’un amacı, satın alınan şerefiye ve maddi olmayan varlıkların, tüketildiği dönem içinde gelir tablosuna dahil edilmesinin sağlanmasıdır.

Bu standarda göre, kazançlardan yükselen şerefiyeler, diğer aktifler gibi aktif olmadığı gibi, değerinde kayıpta değildir. Kazanç sahibinin finansal tablolarında aktif olarak görünen yatırımların maliyeti ile konsolide finansal tablolarda, kazanılan aktif ve pasiflere atfedilen değerlerin arasında bir köprü gibidir. Satın alınmış şerefiyeler tek başına aktif olmasa da, hisse sahiplerinin sermayelerinden yapılan kesintiden ziyade, raporlama yapan işletmenin aktiflerine dahil edilmiştir.

Bu standart, satın alınmış şerefiye ve belirli maddi olmayan varlıkların kapitalize edilmesini ve birçok durumda, kar ve zarar hesabı içinde sistematik şekilde amortize edilmesini ister. Özellikle, Şerefiye ve maddi olmayan varlıkların sınırsız ömrü olduğu ve bu yüzden amortize edilmediği durumlarda, azalma incelemelerine girilmelidir. İçeride oluşturulmuş şerefiye kapitalize edilemez ve içeride geliştirilmiş maddi olmayan varlıklar kapitalize edilebilir (sadece güçlük çekmeden araştırılabilir pazar değeri olduğu durumda).

FRS 10, muhasebe periyodu 23 Aralık 1998 ve sonrasında itibaren geçerli olmuştur.

FRS 11 Sabit Varlıkların ve Şerefiyelerin Azalması (Impairment of Fixed Assets and Goodwill)

FRS 11'in amacı ;

- finansal tablolarında, yeniden kazanılabilir tutarlarından daha fazla olmayan kayıtlı sabit varlıklar ve şerefiyeler
- azalma kayıplarının sonuçları, düzenli şekilde ölçülmekte ve tanınmaktadır ve
- azalmanın etkisinin raporlama yapan işletmenin performans ve finansal pozisyonundaki etkilerini kullanıcıların anlayabilmesi için finansal tablolardaki açıklamalar yeterli olmalıdır.

FRS 11, sabit varlıkların ve şerefiyelerin azalmasının muhasebesinin prensip ve metodlarını oluşturur. Değerdeki azalmanın sadece sürekli olması durumunda tanındığı, daha önceki yaklaşımın yerini almıştır. Bunun yerine, varlığın taşınan tutarı, yeniden kazanılabilir tutar ile karşılaştırılır ve taşınan tutar yüksekse, aktif yazılır.

Yüksek olarak tanımlanan yeniden kazanılabilir tutar (recoverable amount), varlığın satılması ile elde edilen tutar ya da varlığın kullanılmasından elde edilen tutardır. Bireysel aktiflerin bağımsız nakit akışlarını oluşturmadığı yerlerde, aktif grupları azalma için test edilmektedir.

Azalma testleri, azalmanın ortaya çıkabileceği ihtimali durumunda istenmektedir.

FRS 11'in gelişmesi, aynı konudaki uluslararası standart olan IAS 36'nın gölgesinde kalmıştır

FRS 11, muhasebe periyodu 23 Aralık 1998 ve sonrasında itibaren geçerli olmuştur.

FRS 12 Provizyonlar, Muhtemel Pasifler ve Muhtemel Aktifler (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)

Provizyon olarak tanınan miktar, bilanço tarihinde mevcut mecburiyeti kurmak için gerekli olan masrafların en iyi tahmini olmalıdır. Provizyonlar genellikle, işletmenin finansal

pozisyonu ve performansı üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir. Daha önce bu konuda yayınlanan rehber, bütün provizyonlarda yer alan genel prensipler yerine, provizyonların belirli formlarına konsantre olmaya çalışmaktadır.

Muhtemel pasifler ve aktifler, aktif ve pasif olarak tanınmamaktadır.

FRS 12, SSAP 18'in yerini almıştır.

FRS 12, muhasebe periyodu 23 Mart 1999 ve sonrası dönemden itibaren geçerli olmuştur.

FRS 13 Bilanço Değerleri ve diğer Finansal Enstrümanlar : Açıklamalar (Derivatives and other Financial Instruments : Disclosures)

Nakit, borçlular, alacaklılar gibi bazı finansal enstrümanlar, işletmenin operasyonel ve finansal aktivitelerinin parçası olmakta ve finansal tablolarda sıkça görünmektedir. Bazıları da işletmenin operasyonel ve finansal aktivitelerinden doğan riskleri yönetmekte ve genellikle daha az görünmektedir. FRS 13, finansal enstrümanlar vasıtası ile sağlanan açıklamaları geliştirmeyi ister ve bunu raporlama yapan işletme tarafından kullanılan methodlara fokus olarak yapar. Açıklamaların amacı aşağıdaki bilgileri sağlamaya yöneliktir :

- işletmenin risk profilindeki enstrümanların etkileri,
- finansal enstrümanlardan yükselen riskin, işletmenin performansı ve finansal koşullarına etkileri,
- bu risklerin nasıl yönetildiği.

FRS 13, sigorta şirketleri ve grupları dışında, bir veya daha fazla sermaye aracı halka açık ve borsada işlem gören bütün işletmelere ve banka ve benzer organizasyonlara uygulanır.

FRS 13, sayısal ve sözel açıklamaları içermelidir.

Sözel açıklamalar, finansal enstrümanların işletmenin aktivitelerinde karşılaştığı risklerin oluşması ve değişmesinde oynadığı rolün açıklanmasını içerir. Bu risklerin yönetimine ilişkin direktörlerin yaklaşımı izah edilmeli, bu finansal enstrümanların yayınlanması ve tutulması için gereken strateji, politika ve amaçların tanımlarını da içermelidir.

Sayısal açıklamalar, o periyottaki, yerine getirilen politika ve amaçların gösterilmesini hedefler ve :

- faiz oranı riski,
- döviz kuru riski,
- likitide riski
- tarafsız değerlendirme ve
- korunma aktivitelerine

fokus olur. FRS 13, muhasebe periyodu 23 Mart 1999 ve sonrası dönemden itibaren geçerli hale gelmiştir.

FRS 14 Hisse Başına Kazanımlar (Earnings per Share);

Hisse Başına Kazanımlar, finansal analizlerde firmanın performansını göstermek için kullanılan göstergelerden bir tanesidir. Bu standart, bir hisse senedinin belirli bir periyod içinde kazanmış olduğu, raporlanmış karını açıklar.

Halka açık İngiliz firmaları, finansal tablolarında hisse başına kazanımlarını göstermek durumundadırlar. FRS 14, hisse başına kazanımların hesaplamalarının nasıl olması ve açıklanması gerektiğini açıklar.

Hisse başına kazanımlarla ilgili diğer bütün standartlar gibi, FRS 14 de, hesaplamalarda kullanılan hisselerin sayısına fokus olur.

FRS 14, muhasebe dönemi 23 Aralık 1998 ve sonrası dönemde uygulanmaya başlamıştır.

FRS 15 Maddi Duran Varlıklar (Tangible Fixed Assets)

FRS 15, maddi duran varlıkların (yatırım amaçlı gayrimenkuller hariç-buna SSAP 19 da “yatırım amaçlı gayrimenkuller muhasebesi” değinilmektedir.) muhasebe prensiplerine değinir. Bunun amacı, maddi duran varlıkların devamlı şekilde muhasebesine emin olmaktır.

FRS 15, maddi duran varlıkların maliyetinde mi yoksa yeniden değerlendirme yapılmış tutarlarında mı açıklanması konusunda seçime izin verir. İşletmenin, bazı varlıkları yeniden değerlendirme yapma politikası seçmesi durumunda, aynı sınıftaki bütün varlıklar yeniden değerlendirilmelidir.

FRS 15, aynı zamanda bu değerlemelerin güncel olmasını da kontrol eder.

FRS 15, yerine geçtiği SSAP 12 nin birçok uygulaması ile birleşmiştir. FRS 15, muhasebe periyodu 23 Mart 2000 ve sonrası dönemden itibaren geçerli olmuştur.

FRS 16 Mevcut Vergi (Current Tax);

FRS 16, mevcut verginin muhasebesi konusundaki bütün aşamaları anlatır. FRS 16, 1999 yılı başlarında “ileri kurumsal vergi” yürürlükten kaldırıldığı zaman ortadan kalkan SSAP 8’in yerini almıştır.

FRS 16, uygulamaya muhasebe periyodu 23 Mart 2000 ve sonrası dönemde geçmiştir.

FRS 17 Emeklilik Faydaları (Retirement Benefits)

FRS 17, emeklilik sürecindeki sağlık uygulamaları ve emeklilik ücretleri gibi, emeklilik faydalarının, muhasebe süreçlerini anlatır. FRS 17, SSAP 24 (emeklilik maliyetlerinin muhasebesi) ve UITF Taslak 6 (emeklilik maaşından ziyade, emeklilik öncesi faydaların muhasebesi) nin yerini almıştır.

FRS 18 Muhasebe Politikaları (Accounting Policies);

FRS 18, muhasebe politikalarının açıklanması ve uygulanması ile ilgilidir. Amaçları :

- işletme, “doğru ve tarafsız” bakış açısı verebilmek için kendi koşullarına en uygun muhasebe politikalarını adapte eder.
- adapte edilmiş muhasebe politikaları, mevcut politikaların uygun kalıp kalmadığı ve işletmenin koşullarına uygun yeni politikaların daha uygun hale gelmesi gibi durumlar için düzenli olarak gözden geçirilir.

- finansal tablolarda, kullanıcıların adapte edilen muhasebe politikalarını ve uygulamalarını anlamaları için gerekli bilgiler açıklanmalıdır.

FRS 18, 1971 yılında yayınlanan SSAP 2 “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” nin yerini almıştır.

FRS 18 uygulamaya, muhasebe periyodu 22 Haziran 2001 ve sonrası dönemlerde uygulanmaya başlamıştır.

FRS 18, muhasebe politikalarının, muhasebe standartları, UITF ve şirketler yasaları ile tutarlı olmasını ister. Eğer seçim yapmak gerekirse, FRS 18 işletmeden “doğru ve tarafsız” bakış verme konusunda kendi şartlarına en uygun politikayı seçmesini ister.

İşletme, muhasebe politikalarının uygunluğunu, aşağıdaki konulara göre yargılamalıdır :

- belirginlik
- güvenilirlik
- karşılaştırılabilirlik
- anlaşılabilirlik

FRS, mevcut ve şartlara göre değişen muhasebe politikaları hakkında belirli açıklamalar ister. Bazı şartlarda, bu politikaların uygulamaları konusundaki tahmin tekniklerinin de açıklanmasını isteyebilir.

FRS 19 Ertelenmiş Vergiler (Deferred Tax);

Ertelenmiş vergiler, 7 Aralık 2000 tarihinde yayınlanmıştır. SSAP 15, “Ertelenmiş vergilerin muhasebesi” nin yerini almış ve muhasebe dönemi 23 Ocak 2002 ve sonrası olan işletmeler için söz konusu olmuştur.

FRS 19, ertelenmiş vergilerin daha önce SSAP 15 tarafından istenen “kısmi provizyon” temeli yerine, “tam provizyon” temelli olarak sağlanmasını ister. İşletmelerin uzun dönemli ertelenmiş vergi miktarlarını indirmesine izin verir, fakat istemez. Aynı zamanda raporlama

yapan işletmeden kendilerinin efektif vergi oranları ile standart vergi oranları arasındaki farkları açıklamalarını istemektedirler.

Bu yeni uygulamalar, İngiltere ve İrlanda Cumhuriyetindeki muhasebe uygulamalarını uluslararası standartlara yaklaştırmış olsa da, FRS 19 ile bunun emsali olan IAS 12 (1996 da revize edilmiş) arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Genel prensip, eğer işlemler veya faaliyetler işletmeyi gelecekte daha fazla vergi ödemeye mecbur kılarsa, ya da bilanço tarihi itibarı ile daha az vergi ödeme hakkı verirse, ertelenmiş vergiler, aktif ya da pasif olarak tanınmalıdır.

FRS 19, şimdiki ve gelecekteki vergi miktarlarını etkileyen faktörler hakkındaki bilgilerin de açıklanmasını istemektedir.

FRS 20 (IFRS 2) Hisse Bazlı Ödemeler (Share-based Payment);

FRS 20, hisse bazlı ödemeler yapan işletmelerin adapte etmesi gereken muhasebe ilkelerini açıklığa kavuşturur. İşletmelerden hisse temelli yaptıkları ödemelerin “tarafsız değerlendirme” ile ölçümünü ve masraf olarak tanınmasını ister. FRS 20, muhasebe dönemi, 1 Ocak 2005 ve sonrası başlayan halka açık firmalar ile muhasebe periyodu 1 Ocak 2006 ve sonrası başlayan halka açık olmayan firmalar için mecburi olup, buna FRSSSE yi uygulayan firmalar dahil değildir.

“Hisse Temelli Ödemeler” terimi; her çeşit “yönetici hisse opsiyonu”, “hisse satınalma planları”, “çalışan hisse opsiyonu”, “hisse satınalma tasarılarını”, “kazandığın kadar biriktir planları (Save-as-you-earn/SAYE) ve benzer düzenlemeleri” içine almaktadır. Aynı zamanda, hisse fiyatına bağlı nakit ödeme yapıldığı zaman yapılan “hisse takdiri hakları” gibi düzenlemeleri de içine alır.

Kayıtlı olmayan(kayıtlı firma (listed entity); hisseleri ya da diğer sermaye enstrümanları, Londra Borsasında veya Avrupa Birliğinin diğer borsalarında işlem gören firma) firmalar için gecikmeli uygulama ve FRSSSE yi uygulayan firmaların haricinde, FRS 20, IFRS 2 ile aynıdır.

FRS 20, 3 çeşit hisse temelli ödeme işlemi tanımlar :

- Sermaye yerleşik hisse temelli ödeme işlemleri; işletmenin sermaye enstrümanları olarak görünen, işletme için yapılan ürün ve servislerin işlemleridir.
- Nakit yerleşik hisse temelli ödeme işlemleri; işletmenin tedarikçilerine borca girerek elde ettiği ürün ve servislerden kazanımlarından yapılan işlemlerdir.
- İşletmenin eline geçen ve kazandığı ürün ve servisler ile, yapılan düzenlemelerin koşullarının herbir gruba, bu işlemlerin nakit mi, yoksa sermaye araçları kullanılarak mı yapıldığını gösteren işlemleri içerir.

FRS 20, aynı zamanda, finansal tabloların kullanıcılarının, hisse temelli ödeme düzenlemelerinin mantığını anlayabilmeleri, finansal tablolar üzerindeki etkilerini görebilmeleri ve finansal tablolardaki rakamların ortaya çıkmasında kullanılan metodolojileri görebilmeleri için birtakım açıklama gereksinimlerini içine alır.

FRS 20, genel olarak UITF 17 (Çalışan hisse taslağı) de yer alan mevcut İngiltere standartlarının yerini almıştır.

FRS 21 (IAS 10) Bilanço Tarihinden Sonraki Faaliyetler (Events after the Balance Sheet Date)

FRS 21, işletmeler tarafından, bilanço tarihi ile finansal enstrümanların yayınlanması gereken tarih arasında meydana gelen faaliyetlerin adapte edilmesi gereken muhasebe uygulamalarını açıklığa kavuşturur.

FRS 21, muhasebe periyodu 1 Ocak 2005 ve sonrası başlayan bütün işletmeler için mecburi olup, buna FRSSE yi uygulayan firmalar dahil değildir.

FRS 21, gelir tablosundaki ,bilanço tarihinden sonraki raporlanması önerilen kar payları isteğini kaldırır ve bunun yerine, finansal tablolarda not olarak açıklanmasını ister.

FRS 21, diğer açıklama isteklerini de içerir. Bu, finansal tabloların yayınlanmasına izin verilen tarih ile, bilanço tarihinde şartlar hakkında var olan bilgilerin açıklanmasını içerir.

FRS 21, bu konuda var olan mevcut SSAP 17'nin yerine geçmiştir.

FRS 22 (IAS 33) Hisse Başına Kazanç (Earnings per share);

Hisse başına kazançlar, finansal analizlerde firmanın performansını göstermek için kullanılan göstergelerden bir tanesidir. Bu standart, bir hisse senedinin belirli bir dönem içinde kazanmış olduğu, raporlanmış karını açıklar.

FRS 22, hisseleri halka açık şekilde işlem gören işletmelerin veya hisse başına kazançlarını açıklayan işletmelerin, finansal raporlarındaki hisse başına kazançlarının sunumlarına ve hesaplanmasına yol gösterir. Bu standart, açıklayıcı örneklerin yardımıyla, hisse başına kazançlardaki erimelere ve basit hesaplamalarda kullanılması gereken hisse sayısına odaklanır.

FRS 22, muhasebe dönemi 1 Ocak 2005 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlanmış ve FRS 14'ün yerini almıştır.

FRS 23 (IAS 21) Yabancı Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

FRS 23, muhasebe dönemi 1 Ocak 2005 ve sonrası başlayan ve finansal tablolarını İngiltere standartlarına göre hazırlamış bütün halka açık işletmelere uygulanır. Diğer işletmelere de FRS 23'e başvurma izni, aynı anda diğer FRS'lere de başvurma kaydıyla verilmiştir. Muhasebe dönemi 1 Ocak 2006 ve sonrasında başlayan, "tarafsız değerleme" ölçülerini kullanan, halka açık olmayan diğer firmalar da, FRS yi uygulamak durumundadır (bu firmaların FRS ye başvurabilmelerini öneren taslak 2005 in ilk yarısında yayınlanmıştır.

Bir işletme, finansal tablolarını yabancı dövizde göre sunabilir. FRS 23, işletmenin döviz kuru işlemlerini ve yabancı işlemlerini finansal tablolarda nasıl göstermeleri gerektiğini ve finansal tabloların, sunum yapılacak döviz kuruna nasıl tercüme edilmesi gerektiğini içerir.

FRS 24 (IAS 29) Hiperenflasyonlu ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

FRS 24, muhasebe dönemi 1 Ocak 2005 ve sonrası başlayan ve finansal tablolarını İngiltere standartlarına göre hazırlamış bütün halka açık işletmelere uygulanır. Diğer işletmelere FRS 24'e başvurma izni, aynı anda diğer FRS'lere de başvurma kaydıyla verilmiştir. Muhasebe

dönemi 1 Ocak 2006 ve sonrasında başlayan, “tarafsız değerlendirme” ölçülerini kullanan, halka açık olmayan diğer firmalar da, FRS 24’u uygulamak durumundadır(bu firmaların da FRS 24’e başvurabilmelerini öneren taslak 2005 in ilk yarısında yayınlanmıştır).

Hiperenflasyonlu ekonomilerde, yerel kurlarda, operasyon sonuçlarının ve finansal pozisyonların yeniden tablolaştırılması olmaksızın yapılması kullanışsızdır. FRS 24, işletmenin hiperenflasyonlu ekonomilerdeki fonksiyonel kurunun, operasyon sonuçları ve finansal pozisyonlarının raporlanmasını ister. Aynı zamanda, o ekonominin hiperenflasyonlu ekonomi olup olmadığı konusunda, rehberlik sağlar.

FRS 25 (IAS 32) Finansal Enstrümanlar : Açıklama ve Sunum (Financial Instruments : Disclosure and Presentation)

FRS 25, IAS 32’yi yerine getirir, sunum ve açıklamanın her ikisini de içine alır.

FRS 25, borç ve özsermaye arasında yayınlanan sermaye enstrümanlarının sınıflandırılması, faiz masrafları ve kar payları için bu sınıflandırmanın yerine getirilmesini içerir.

FRS 25 aynı zamanda, bilanço üzerindeki borç ve alacakları tek olarak borç ve alacak haline getirmeye çalışır.

FRS 25’in sunum talepleri, muhasebe dönemi, 1 Ocak 2005 ve sonrasında başlayan bütün işletmelere uygulanır.

FRS 25’deki açıklamalar, işletmelerden tuttukları ve yayımladıkları finansal enstrümanlar hakkındaki risk temelli kalitatif ve kantitatif açıklamaların sağlanmasını ister.

FRS 25’in açıklama talepleri de, muhasebe dönemi, 1 Ocak 2005 ve sonrasında başlayan bütün işletmelere uygulanır.

FRS 26 (IAS 39) “Finansal Enstrümanlar : Değerlendirme (Financial Instruments : Measurement)

FRS 26, IAS 39’un değerlendirme ve muhasebe gereksinimlerini yerine getirir.

FRS 26, muhasebe dönemi 1 Ocak 2005 ve sonrası başlayan ve hala İngiltere standartlarını uygulayan halka açık firmalar ile, muhasebe dönemi 1 Ocak 2006 ve sonrası başlayan halka açık olmayan ve finansal raporları Şirketler Kanunu'nda belirtilen tarafsız değerleme (fair value) kurallarına göre hazırlanmış işletmelere uygulanır. Kurul, bu standartı genişleterek diğer işletmeleri de dahil etmek istemektedir.

FRS 26 ya göre :

- Ticari maksatla tutulan bütün varlıklar, finansal aktifler ve pasifler, “tarafsız değerleme” ile değerlendirilmeli ve bu değerlemedeki değişiklikler, kar ve zarar hesabında hemen anlaşılmalıdır.
- Raporlama yapan işletme tarafından vadesine kadar tutulan bütün krediler ve alacaklar maliyet temelli tutarlarla değerlendirilmelidir.
- Kazanç ve kayıpları ile ölçülmüş, diğer bütün finansal aktifler, Toplam tanınmış kazanç ve kayıp tablosunda (The Statement of Total Recognised Gains and Losses- STRGL) değerlendirilmelidir.

Diğer bütün finansal pasifler, maliyet temelli tutarlarla değerlendirilmelidir.

FRS 27 “Hayat Sigortası” (Life Assurance)

FRS 27, hayat sigortası sektöründeki bütün işletmeler için uygulanmakta olup, 23 Aralık 2005'ten itibaren geçerlidir. Bazı küçük hayır dernekleri, 2006 veya 2007 yılına kadar muaf tutulmuşlardır.

ASB ile İngiliz Sigortacılar Birliği (Association of British Insurers-IAB) ve büyük hayat sigortacıları arasındaki “Anlaşılan Tüzük” teki (Memorandum of Understanding-MoU) maddelere istinaden, 2005 ve sonrasında bu maddeleri uygulamaları gereken firmalar, şayet IFRS'yi uyguluyorlarsa mecburi değildir.

FRS 27'ye göre ;

- FRS 27'nin “gerçekçi bilanço” rejimi içerisindeki, büyük kar amaçlı hayat sigortası faaliyetinde bulunan firmaların poliçe sahiplerine sorumluluklarının ölçümü bu rejim

dahilinde ve FRS 27 içinde belirlenen düzenlemelere göre yapılmalıdır. İlgili varlık ve ertelenmiş vergilere istinaden ilave düzenlemeler de yapılmıştır.

- FRS 27'nin alanı içindeki bütün işletmeler, gelecekteki tahsisatları için gerekli sermayelerini bilançoda ayrı bir şekilde sunmak ve negatif finansal akış hesap (Financial Flow Accounts- FFA) bakiyesinin açıklamasını yapmak zorundadır.
- FRS 27, zorunlu işlerin (in-force business) değerlemelerinin tanınmasına sınırlamalar getirmiş, fakat halihazırda yapılan uygulamalara izin vermiştir.
- İşletmenin “hayat sigortası işindeki” mevcut sermayesinin toplamını gösteren ana tablo (capital statement) istenmektedir.
- İstenmiş olan ana tablolar, yasal sermaye gereksinimleri, yönetimin sermaye hedefi, yasal sermayenin saptanmasının temeli, varlıkların hassaslığı, işletmenin sermaye yönetim politikası gibi bilgilerle desteklenmelidir.
- Bilgi aynı zamanda, varlıkların ölçülmesinde kullanılan varsayımlarda ve hayat sigortası kontratları ile ilişkili opsiyon ve garantilerin, satış kuralları ve şartlarında açıklanmalıdır.

Bir raporlama tarihi ile diğeri arasında sermayede meydana gelen değişiklikler, istenmekte olan “hareket tablosu”nda gösterilmelidir.

FRSSE

FRSSE orijinal olarak Kasım-1997’de yayınlanmıştır. Büyük işletmeler için uyarlanan muhasebe uygulamaları ve açıklama uygulamalarının küçük işletmeler için uygun olmamasından hareketle FRSSE yayınlanmıştır. FRSSE, küçük işletmeler için, muhasebe standartlarından ve UITF Taslaklarından basitleştirilmiş ve değiştirilmiş, uygun muhasebe ve açıklama uygulamalarını biraraya getirir. Diğer muhasebe standartlarındaki basit uygulamalar, FRSSE’de de yer almakla beraber, açıklama ve sunum ilgili diğer standartlarda olan birçok uygulamalar FRSSE içinde yer almamaktadır.

FRSSE, Şirketler Kanunu 1985’e göre, “küçük” olarak sınıflandırılmış firmalara ve yine “küçük” olarak kategorize edilmiş anonim firmalara uygulanır. Şirketler Kanunu tanımlamasına göre, senelik geliri “5.6 m. gbp” ye kadar olan firmalar küçük kategorisindedir. FRSSE’yi adapte eden işletmeler, diğer muhasebe standartlarını ve UITF taslaklarını uygulamaktan muaf tutulmaktadır. Bu “küçük” işletmelerin, uygulamaları gereken standart sayısını düşürmektedir. Bu firmalara, şayet istemeleri durumunda, FRSSE’yi uygulamayıp,

diğer İngiltere Muhasebe Standartları veya UITF Taslaklarını ya da Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulama hakları verilmiştir.

Revize edilmiş FRSSE (Ocak 2005 te geçerli olan), 22 Nisan 2005'te yayınlandı ve bunu takiben danışma maksatlı olarak yayınlanan “one-stop shop” isimli döküman, şirketler hukukundaki, küçük işletmelerle ilgili muhasebe gereksinimlerini yansıtır. FRSSE aynı zamanda, FRS 17 (emeklilik faydaları), FRS 5 Başvuru Notu G (gelir tanınması), FRS 21 (bilanço tarihinden sonraki faaliyetler) ve UITF Taslak 34 (Ön-kontrat maliyetleri)’de yapılan değişikliklerle güncellenmiştir. Revize edilmiş FRSSE, muhasebe periyodu 1 Ocak 2005 ve sonrası dönemden itibaren geçerlidir.

FRSSE, ASB’nin komitelerinden, Küçük İşletmeler için Muhasebe Komitesi (the Committee on Accounting for Smaller Entities-CASE) tarafından geliştirilmekte ve gözden geçirilmekte, ASB tarafından da denetlenmektedir.

Haziran 2002’te geçerli olan FRSSE ise, muhasebe dönemleri 31 Aralık 2004 ve Haziran 2002 arasındaki dönemle ilişkili olan finansal tablolar için hala mecburidir.

FRS 28 “Değerlerin Tutarlılığı” (Corresponding Amounts)

FRS 28, işletmenin ana finansal tablolarındaki değerler ve notlarındaki açıklanan değerlerin, “tutarlı değerler” olmasını gerektirir.

Bu FRS, muhasebe dönemleri, 1 Ocak 2005 ve sonrası dönemde başlamış işletmelerin finansal tabloları için geçerlidir.

FRS 28, mevcut muhasebe standardının ve UITF’nin alternatif yaklaşım önermediği yerlerde, “doğru ve tarafsız bakış açısı” verme niyetindeki finansal tablolara uygulanır.

FRSSE’yi uygulayan finansal raporlama yapan işletmeler FRS 28’den muaf tutulmuştur.

FRS 29 (IFRS 7) “Finansal Enstrümanlar : Sunum” (Financial Instruments : Disclosures)

FRS 29; IFRS 7 ve “Mali Tabloların Sunumu – Sermaye Açıklaması”nı konu olan IAS 1 üzerinde düzenleme yapılmış şekli ile birlikte uygulanmaktadır.

FRS 29, FRS 26’yı uygulayan işletmelere uygulanır. Bu standart, halka açık olan ve olmayan, Şirketler Kanunu 1985’e göre, finansal tablolarında, “tarafsız değerlendirme muhasebe kuralları”nı kullanan firmaları içine alır. ASB, FRS 26’nın alanını, bütün firmalara uygulayabilmek için öneride bulunmuş, fakat henüz bir sonuca ulaşılmamıştır.

FRS 29, FRS 25 (IAS 32-Finansal Enstrümanlar : Açıklamalar ve Sunum)’in “açıklama” konusundaki kısımlarının yerine geçmiş ve muhasebe periyodu 1 Ocak 2007 ve sonrası itibarı ile mecburidir. İşletmelerin erken adaptasyonuna izin verilmiştir. Bu yeni standart, işletmenin “risk açıklama ihtiyaçlarını”, işletme yönetiminin işletme içi risk izleme bilgilerine dayandırmış ve böylece veri toplamak için ilave yükü azaltmıştır.

Bu standart tarafından istenen “açıklama” şunları içerir :

- İşletmenin finansal durumunu ve performansını gösteren finansal enstrümanlardaki bilgilerin anlamlılığını içermelidir.
- Finansal enstrümanlarda, yükselen riskler hakkında bilgileri içermelidir. Bu bilgiler, krediler hakkındaki “minimum kalitatif açıklamalar”, likitide ve pazar riskleri ile beraber, bu risklerin yönetimi hakkındaki yönetimin ilke, politika ve uygulama süreçlerini içermelidir. Kalitatif açıklama aynı zamanda, şirket içinde işletmenin ana yönetimi tarafından temin edilen, işletmenin riske konu olan alanlarını içeren bilgileri içermelidir.
- Sermaye yönetimi konusunda işletmenin ilke, politika ve uygulamalarını içermelidir. Bu bilgiler, işletmenin sermaye olarak gördüğü kantitatif bilgileri, işletmenin sermaye konusundaki uygulamalarla uyumlu olup olmadığını, şayet değilse, bu uyumsuzluğun sonularının yer aldığı bilgileri içermelidir.

SSAP 4 Hükümet ödeneklerinin muhasebesi (Accounting for government grants)

SSAP 4, hükümet ödeneklerinin ve diğer hükümet yardımlarının (ödenek, özsermaye finansı, sübvansede edilmiş krediler, teşvik yardımları gibi...) muhasebe uygulamaları, açıklamaları ile ilgilidir. Aynı zamanda, ödeneklerin muhasebesi için en iyi uygulamaların göstergesidir.

Hükümet ödenekleri, ekonomik ya da sosyal olarak cazip olanaklar konusunda, işletmeleri ikna edici, teşvik edici ve yardımcı olmaya yönelik ödeneklerdir. Ödeneklerinin çeşitliliği ve mevcudiyeti, hükümet politikalarına bağlı olarak değişebilmektedir. Farklı ödenekler, şartların tam sağlanmasına, ödeme şekillerine, uygunluğuna göre farklı koşullarda verilebilmektedir.

SSAP 4, muhasebe dönemi 1 Temmuz 1990 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

SSAP 5 Katma Değer Vergisinin Muhasebesi (Accounting for Value Added Tax)

SSAP 5, finansal tablolarda, KDV'nin muhasebe yaklaşımlarının uygunluğunu sağlamaya çalışır.

İngiltere ve İrlanda Cumhuriyetinde, genel prensip olarak, ticareti yapan işletmenin hesapları içindeki KDV uygulaması, rolünü vergi toplayıcısı olarak yansıtmakta ve KDV gelir ve gider içine dahil edilmemektedir. Fakat yine de, ticaret yapan işletmenin KDV taşıyacağı durumlar olacak, KDV'nin geri alınamaz olduğu yerlerde, finansal tablolarda raporlanan maddelerin maliyetleri içinde yer almalıdır.

SSAP 5, muhasebe dönemi 1 Ocak 1974 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

SSAP 9 Stoklar ve Uzun Vadeli Kontratlar (Stocks and long-term contracts)

SSAP 9, stok ve uzun vadeli konratların muhasebe uygulamaları hakkında, rehberlik yapar. Muhasebe periyodu içindeki karların belirlenmesi, raporlama yapılan dönemdeki stokların maliyeti ile de ilişkilidir. Bu sürecin bir sonucu olarak, satılmamış veya tüketilmemiş stokların maliyeti, bu stokların satıldığı ve tüketildiği döneme kadar taşınabilir.

Uzun vadeli kontratlar için farklı bir değerlendirmeye ihtiyaç vardır.

SSAP 9, muhasebe dönemi 1 Temmuz 1988 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

SSAP 13 Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebesi (Accounting for research and development)

SSAP 13, araştırma ve geliştirme masrafları için takip edilmesi gereken muhasebe politikalarına rehberlik eder. Bu politikalar, tahakkuk ilkesi ve tutarlılık ilkesinin de yer aldığı köklü muhasebe kavramlarına uygun olmalıdır.

“Araştırma ve geliştirme” terimi, hizmet sektöründeki faaliyetlerin de yer aldığı geniş aktiviteleri içine alır. Masrafların sınıflanması genellikle ticari işletme ve organizasyonun tipine bağlıdır. Genellikle aktiviteler 3 kategoriye ayrılabilir : sadece araştırma, uygulamalı araştırma ve geliştirme. Standart bu kategorileri tanımlar ve her biri için muhasebe politikalarını belirler.

SSAP 13, muhasebe dönemi 1 Ocak 1989 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

SSAP 15, SSAP 15’in Durumu (Status of SSAP 15)

SSAP 15, şu anda onun yerine geçen FRS 19 “ertelenmiş vergiler”le ilgili standarttır. SSAP 15, “ertelenmiş vergilerin”, “sorumluluk metodu ile hesaplanmasını ister. Standart aynı zamanda, sunum ve açıklama uygulamalarını da içerir.

SSAP 15, muhasebe dönemi 1 Nisan 1985 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

SSAP 17 Bilanço Öncesi Faaliyetlerin Muhasebesi (Accounting for post balance sheet events)

SSAP 17, tanınma ve uygulama konusunda 2 çeşit Bilanço Öncesi faaliyetlere rehberlik eder : düzenleme yapılmış ve düzenleme yapılmamış. Standartın amacı olarak, bilanço öncesi

faaliyetler, bilanço tarihi ile finansal tabloların direktörler tarafından onaylandığı tarih arasında meydana gelen faaliyetler olarak tanımlanmıştır.

Standart, 2 çeşit bilanço öncesi faaliyetleri ayırır. Düzenleme yapılmış faaliyetler, bilanço tarihinde var olan şartlarla ilgili ilave kanıt sağlayan bilanço öncesi faaliyetlerdir. Düzenleme yapılmamış faaliyetler, bilanço tarihinde var olmayan şartlarla ilgili, bilanço öncesi faaliyetlerdir.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış faaliyetler, eğer bilanço tarihinde var olan şartlarla ilgili ilave kanıtlar sağlıyorsa ve içermesi gereken tutarı etkiliyorsa, finansal tablolarda yansıtılmalıdır.

SSAP 17, muhasebe dönemi 1 Eylül 1980 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır ve 1 Ocak 2005 ve sonrası muhasebe döneminden itibaren de, FRS 21 (IAS 10) bunun yerini almıştır.

SSAP 19 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebesi (Accounting for Investment Properties)

Ticari operasyonlarda kullanılmasından ziyade, yatırım potansiyeli olduğu düşünülerek tutulan toprak ve bina gibi gayrimenkullerden bahsedilmektedir. SSAP 19, yatırım amaçlı gayrimenkullerin bilançoda, pazar değeri ile yer almasını ister. Yatırım amaçlı gayrimenkuller bu yüzden sabit aktiflerden farklı değerlendirilmektedir.

SSAP 19, muhasebe dönemi 1 Temmuz 1981 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

SSAP 20 Döviz Kuru Çevirisi (Foreign Currency Translation)

SSAP 20'nin amacı ;

- Döviz kuru işlemlerinin çevirisi ve finansal tablolar, şirketin nakit akış ve özsermayesi üzerindeki döviz oranlarının etkileri ile uyumlu sonuçların elde edilmesidir.

- Bu finansal tablolar, yönetim faaliyetlerinin sonuçları hakkında, “doğru ve tarafsız” bakış açısı prezente etmelidir.

Bir firma, döviz kuru operasyonları ile 2 şekilde ilgilenebilir ;

- Döviz kuru kullanılan ticari işlemlere doğrudan girebilir (bu işlemlerin sonuçları, firmanın raporlama yaptığı döviz kuruna çevrilmelidir).
- Yabancı ülkelerdeki faaliyetlerini, yabancı işletme gibi hareket ederek devam ettiren ve muhasebe kayıtlarını, yatırım yapan firmanın kuruna göre değil de, o ülkenin kuruna göre tutan işletmeler, bu işletmelerin finansal tablolarını, yatırım yapan işletmenin raporlama yaptığı kura çevirmeleri gerekmektedir.

SSAP 20’nin genel kuralı; her bir finansal tabloda, , her bir işlemin, işlemin meydana geldiği tarihteki döviz kuru oranları kullanılarak, firmanın yerel kuruna çevrilmesi gerekliliğidir. Standart aynı zamanda, işlemi kapatma esnasında döviz kurundan kaynaklanan kazanç ve kayıpların uygulamalarının kurallarını verir.

Standart, konsolide finansal tablo aşamasında, finansal tablonun konsolidasyonu için kullanılacak tercüme metodunun yatırım yapan işletme ile yabancı işletmesi arasındaki finansal ve operasyonel ilişkiyi yansıtmalarını ister.

SSAP 20, muhasebe dönemi 1 Nisan 1983 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

SSAP 21 Finansal Kiralama ve Taksitle Satınalma Kontratları (Accounting for leases and hire purchase contracts)

Finansal kiralama ve taksitle satınalma kontratları, firmaların kullanım haklarını almaları ya da aktif satınalmaları anlamındadır. İngiltere’de normalde kira kontratları için provizyon yoktur.

SSAP 21, 2 çeşit kiralama tanımlar : finansal kiralama ve operasyonel kiralama. Bu ikisi arasındaki farklılık, genellikle kiralaan ile kiraya veren arasındaki kontrattaki koşulların farklılığından kaynaklanmaktadır.

SSAP 21, aynı zamanda, kiraya veren kişi tarafından adapte edilmesi gereken kira işlemlerinin muhasebe uygulamalarını da açıklığa kavuşturur.

SSAP 21, muhasebe dönemi 1 Temmuz 1984 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

SSAP 24 Emekli Maaşı Maliyetlerin Muhasebesi (Accounting for pension costs)

Emeklilik maaşlarının provizyonu, birçok çalışanın ücret paketinin bir parçasıdır. Emeklilik maaşı maliyetleri toplam ücret bordroları içinde önemli bir yer tutmakta ve muhasebe dönemleri arasında tahsis ve tahmin konusunda bazı problemlere yol açabilmektedir. İşverenlerin finansal tablolarında, bu maliyetlerin tanınması ve standart muhasebe uygulamalarında yer alması önemlidir.

SSAP 24, işletmelerin finansal tablolarındaki taahhütlerinin ve emeklilik maaşı maliyetlerinin açıklanmasını ve muhasebesini amaçlar. İşverenlerden, emeklilik maaşı sağlamanın tahmin edilen maliyetlerini tanımlarını ister. Bu her yıl düzenli bir maliyetin tanınması ile sağlanır.

SSAP 25, muhasebe dönemi 1 Temmuz 1988 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

22 Haziran 2001 ve 22 Haziran 2003 yılları arasında standartlara dahi olan FRS 17, SSAP 24'ün yerini almıştır.

SSAP 25 Bölümsel Raporlama (Segmental Reporting)

Birçok işletme, farklı ticari işlerle uğraşmakta, farklı coğrafi bölgelerde farklı karlılık oranları ile çalışmakta, büyüme için farklı fırsatlar ve farklı derecelerde risklerle çalışmaktadır. Bu yüzden finansal tabloları kullananların, (şayet finansal tablolar sahip oldukları bilgiler hakkında bazı parçasal analizler taşıyorlarsa) işletmenin farklı aktiviteleri ve parçanın bütününe katkıları konusunda yargılama yapmaları pek mümkün değildir.

SSAP 25'in amacı, finansal tabloların kullanıcılarına, işletmenin farklı aktiviteleri ve parçanın bütününe katkıları konusunda yargılama yapabilecekleri bilgileri sağlamaktır. SSAP 25, bu

yüzden cironun, parçalara göre sonuçların ve parça net aktiflerin, ticari sınıf ve coğrafik parçalara göre açıklanmasını ister.

SSAP 25, muhasebe dönemi 1 Temmuz 1990 ve sonrası dönemden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

1.7.1.3. Muhasebe Standartları'nın Şirketler Kanunu ile Uyum Durumu

Muhasebe standart koyucuları, standartları yasaların elverdiği şekilde kurmak zorundadırlar. Bu durum, Avrupa Birliği direktiflerinin uygulanmaya başlamasından sonra daha da zor bir hal almıştır. Fakat ASC ve ASB bunu yapmakta çok becerikli davranmışlardır. Bunu yaparken, doğru ve tarafsız bilgiye ulaşmak için, kanunun istediği özel istekler yerine, genel isteklerden hareket etmişlerdir. Aynı zamanda, bazı durumlarda, yasal olarak mevcut bazı opsiyonları sınırlamak veya kaldırmak sureti ile daha verimli hale getirmişlerdir. Ancak yine de FRS ve SSAP'lerin kanunla uymadığı noktalar mevcuttur. Aşağıda bu konu ile bazı örnekler verilmektedir⁴⁵;

- Kanun LIFO'nun kullanılmasına izin verir, ama SSAP 9, LIFO'nun kullanımının doğru ve tarafsız bakış açısına yönlendirmediğini söylemektedir.
- SSAP 12 (sonradan FRS 15 bunun yerine geçmiştir) kanunda görünen, yeniden değerlendirilmiş binalar üzerindeki tarihi amortisman maliyeti opsiyonunu kaldırmak için yeniden revize edilmiştir.
- SSAP 19, doğru ve tarafsız bir bakış açısı için, yatırım amaçlı gayrimenkullerin amortismanlanmamasını istemekte, buna karşılık kanun bütün sabit varlıkların amortismanının olmasını vurgulamaktadır.
- FRS 2, kanunun, bağlı şubelerle alakalı bazı izin verilmiş opsiyonlarına izin vermemektedir.
- FRS 5, yardımcı şubelerin, yasal olarak şube kabul edilmese bile, normal şube gibi değerlendirilmesini istemektedir.
- FRS 10 avansların amorte edilmemesi ihtimaline izin vermektedir fakat bu SSAP 19'a benzeyen bu konudaki kanunun çığnemesini gerektirmektedir.

⁴⁵ Christopher Nobes and Robert Parker; age, s.150-151.

1.7.2 Muhasebe İlkeleri

Hem FRS 18, hem de Şirketler Kanunu, firmanın finansal raporlarında muhasebe ilkelerinin yayınlamasını ister. İngiltere muhasebesinde hesaplar 6 muhasebe ilkesi dahilinde oluşturulmaktadır . Bunlardan ilk dördü muhasebe politikalarına dahil edilmiş olup (FRS 18) diğer ikisi diğer birçok muhasebe standartlarında kendini gösterir. Bu ilkeler hesapların oluşturulması için temel oluşturur.

Bu ilkeler şunlardır⁴⁶;

- Dönemsellik/Tahakkuk İlkesi
- İhtiyatlılık
- Tutarlılık
- İşletmenin Sürekliliği
- Özün Önceliği
- Önemlilik

Birçok kullanıcı grubuna hitap eden muhasebe bilgileri bu ilkelerle birlikte; belirgin, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmalıdır⁴⁷.

1.7.2.1.Dönemsellik/Tahakkuk İlkesi;

Bu ilke firmaların dönem içinde gerçekleşen gelirlerini, maliyetleri ile karşılaştırmasını gerektirir. Bunun anlamı, gelir tablosundaki satışlar, bu dönem içinde gerçekleşmiş satışlardır ve maliyetler ödendikleri zamana bakılmaksızın sözkonusu satışlarla bağlantılıdır⁴⁸.

1.7.2.2. İhtiyatlılık

Bu en önemli ilkedir.İhtiyatlılığın anlamı; kar ve zarar hesabına olası kayıpları almak ama olası kazançları almamak demektir. Muhasebecinin kötümser yaklaşımı söz konusudur. Olası tüm kayıplar için hazırlıklı olunmasını gerektir⁴⁹

⁴⁶ Wendy Mckenzie; “Using and Interpreting Company Accounts”, Prentice Hall, 2003, UK, s6-8.

⁴⁷ Eddie Mclaney, Peter Atrill; age, s.7-8.

⁴⁸ Wendy Mckenzie; age, s.6-7.

Sonuç olarak, şirketler olası kötü zarar durumları için tedbirli olmak zorundadırlar ama bu durum gerçekleşmediğinde kar ve zarar hesabındaki varlıkların yükseleceği anlamına gelmez⁵⁰.

1.7.2.3.Tutarlılık

Bu ilke, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Böylece hesapların dönemlerarası karşılaştırılmaları da sağlanmış olur⁵¹.

1.7.2.4. İşletmenin Sürekliliği

Bu ilke işin belli bir süreye bağlı olmaksızın devam edeceğini varsayar⁵².

1.7.2.5. Özün Önceliği

Bu ilke İngiltere muhasebesinde en önemli ilkelerden biridir . Hesaplar yasal durumdan daha çok ticari gerçeği yansıtmalıdır. Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder⁵³.

1.7.2.6. Önemlilik

Bu ilke, bir hesap kalemi değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder⁵⁴.

⁴⁹ Harry Johnson; Austin Whittam; “A Practical Foundation in Accounting”, International Thomson Business Press, London, 1992, s.262.

⁵⁰ Wendy Mckenzie; age, s.7.

⁵¹ Alan Pizzey; “Finance and Accounting”, Financial Times Professional Ltd., London 1998, s.11.

⁵² Richard Lewis; David Pendrill; “Advanced Financial Accounting”, Prentice Hall, London, 2004, s. 28.

⁵³ Wendy Mckenzie; age, s.7.

⁵⁴ Wendy Mckenzie; age, s.7.

1.8. UK GAAP'TAN IFRS'YE GEÇİŞ AŞAMASI ve İNGİLTERE'DE IFRS'YE YAPILAN ELEŞTİRİLER

1.8.1. UK GAAP'tan IFRS'ye Geçiş Aşaması;

2005 yılından itibaren borsada kayıtlı firmaların konsolide edilmiş finansal raporlarının IFRS standartları ile uyumlu olması yasalarla zorunlu hale getirilmiştir. Bu konudaki yasal mekanizma, Avrupa Birliği'nin yasal düzenleyicileridir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Avrupa Birliği'nin bu yasal düzenleyicilerinin izni ile, bütün finansal raporların İngiltere kuralları yerine, IFRS kurallarına göre düzenlenmesini önermiştir. Avrupa Birliği yasalarına göre hazırlanmış ister mecburi, ister mecburi olmayan bütün raporların, Şirketler Kanunu ve İngiltere standartlarına uygun olma zorunluluğu kaldırılmıştır⁵⁵.

Avrupa Topluluğunun bir üyesi olarak İngiltere, 1 Ocak 2005 yılından itibaren, en azından halka açık firmaların konsolide finansal raporlarının IFRS ile uyumlandırılacağını taahhüt etmiştir. Hükümet, halka açık olmayan firmalara ise bu tarihten itibaren finansal raporlarının IFRS veya UK GAAP standartlarına göre yapabilme opsiyonu vermiştir. ASB, 2005 yılında birçok yeni standartlar getirileceğini ve IFRS uygulamalarına geçişin devamını öngörmüştür

Üye ülkeler, bu düzenlemeyi yerine getirmeyi 1 Ocak 2007'ye kadar erteleyebilirler. Bunun nedeni, Avrupa Birliği içinde halka açık, fakat hisse/tahvilleri Avrupa Birliği ülkeleri dışında işlem gören ve diğer kabul edilmiş uluslararası standartları finansal raporlamalarında uygulayan firmalara zaman kazandırmak içindir. Bu yüzden US GAAP altında finansal raporlamalarını yapan bazı Alman firmalarına (Daimler-Chrysler, Deutsche Bank, SAP, Siemens gibi...) IFRS'ye geçiş için 2007 yılına kadar zaman tanınmıştır. İngiliz Hükümeti, İngiliz firmaları için bu konudaki başvurulara boyun eğmemiş, olması durumunda da UK GAAP altında raporlama talep etmiştir⁵⁶.

Daha önceki direktiflerden farklı olarak, bu düzenleme üye ülkelerde yasal gereksinimler doğurmaz. Bu düzenleme, doğrudan halka açık firmalara uygulanmakta olup, üye ülkelerdeki

⁵⁵ Christopher Nobes, Robert Parker; age, s.151.

⁵⁶ David Cairns; "The Implications of IAS/IFRS for UK Companies", International Journal of Disclosure and Governance, Mart 2004, s.110.

yerel kanunlar geçerlidir. Bu yüzden düzenleme doğrudan İngiliz firmalarına uygulanabilir olup, Şirketler Kanununda herhangi bir düzenleme gerektirmemektedir⁵⁷.

Bütün İngiliz firmaları, konsolide ve konsolide olmayan bütün finansal raporlamalarını IFRS ile yayınlayabilecek, fakat IFRS'yi adapte ettikten sonra bu firmalar için UK GAAP'a dönüş olmayacaktır. IFRS'nin halka açık olmayan şirketlere de uygulanabilmesi, IASB planları arasında yer almakla beraber, küçük ve orta ölçekli firmalar için daha basitleştirilmiş bir IFRS modeli üzerinde düşünülmektedir⁵⁸.

IAS düzenlemeleri, IFRS uygulamalarını finansal raporlamalarında, 1 Ocak 2005 ve sonrası muhasebe dönemlerinde uygulamalarını istese de, firmaların bu değişikliklere alışmak için 2005 yılı sonunu beklenmemesi gerektiği ve 2005 yılı finansal raporlarının 2004 yılının IFRS karşılaştırmalarını içermesi gerekliliği konuları gündeme getirilmiş, daha da fazlası, ilk IFRS raporlama periyodunda yapılan ara raporlar (interim reports), IFRS ile uygun olmalıdır denilmiştir⁵⁹.

Ayrıca geçiş aşamasında firmaların aklını karıştıran; firmaların yeni muhasebe standartlarının etkilerinin nasıl ölçüleceği, firmaların ilave karlarının firmanın hesaplarında nasıl gösterileceği sorusu ve sonuçların vergiye yansımaları soruları kamuoyunu meşgul etmiştir⁶⁰.

Bu geçiş süreci, firmaların iç sistemlerinde, günlük operasyonlarında ve konsolide raporların hazırlanması gibi dönemsel operasyonlarında da, birtakım anlamlara sahiptir. Finansal Raporlarda 2004 yılında UK GAAP rakamları, ve takip eden 2005 yılında IFRS rakamları olacağı için, yeni rakamlarla raporlama konusunda hazırlıklı olunması gerektiği vurgulanmıştır. Aynı zamanda çalışanların ve denetimcilerin bu konularda eğitim süreçlerinden geçmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır⁶¹.

Diğer taraftan, İngiltere IFRS'ye uyum çalışmaları ve uluslararası standartlara destek konusunda diğer Avrupa ülkelerinden ayrı tutulması gereken bir ülkedir. Buna şaşkınlık gerekmez. Bunun nedenlerinden bir tanesi, İngiliz Muhasebecilerinin, IASC'nin kurulduğu yıl olan 1973 yılından beri, standartların oluşturulması ve geliştirilmesi konusunda faal rol

⁵⁷ David Cairns; age, s.109-110.

⁵⁸ David Cairns; age, s.109.

⁵⁹ David Cairns; age, s.116.

⁶⁰ George Bull; "the sum of all part", The Lawyer, February 2006, No:20, s.24-25.

⁶¹ David Cairns; age, s.116.

oynamalarıdır. Uluslararası standartlar, diğer Avrupa ülkelerine nazaran en fazla UK muhasebe standartları ve uygulamalarından etkilenmiş, bu yüzden yapılan düzenlemeler daha az olmuştur⁶².

Özetlemek gerekirse Avrupa Birliği IAS düzenlemeleri ve bu konu ile ilişkili faaliyetler, İngiltere’de halka açık firmalarda 3 değişikliğe neden olmuştur⁶³;

- Muhasebe dönemleri 1 Ocak 2005 ve sonrasında finansal raporlarını yayınlayan firmalar, bu raporlarını UK GAAP ile değil, IFRS ile uyumlu hale getirmek zorundadırlar.
- Bu finansal raporların denetimi, İngiltere standartları ile değil, IFRS’ye göre yapılmalıdır.
- Finansal Raporlar, Finansal Raporları Gözden Geçirme Paneli (Financial Reporting Review Panel) ve Finansal Servisler Otoritesi (Financial Services Authority) (CESR nin İngiltere üyesi) tarafından yoğun bir gözden geçirmeye tabi tutulabilecektir.

1.8.2. İngiltere’de IFRS’ye Yapılan Eleştiriler;

IASB’nin İngiltere’de kuruluşu ve kuruluş amacı Anthony Hopwood tarafından şu şekilde yorumlanmıştı⁶⁴;

İngiliz Muhasebe Uzmanları ve Kıta Avrupa’sına kıyasla daha işbirlikçi yönetim ve denetim anlayışının benimsendiği kendi ülkelerine yönelik topluluğun zorunlu kıldığı statükocu ve devlet kontrollü yaklaşımlarından endişe duymaktaydılar. Bu sebeple, Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun bu tavrına karşı daha kurumsal bir karşı duruş sergileme gerekliliği hissetmişler ve bundan dolayı diğer Anglosakson ülkelerin desteğini alarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin kurulmasını sağlamışlardır. Bu komitenin kuruluş amacı, muhasebe dünyasında Kıta Avrupa’sına oranla daha geniş etki sahibi olan İngiltere’nin rolünün gereğince ön plana çıkmasını sağlamaktı (bu amaç doğrultusunda İngilizler, IASC’ye başkanlık edecek profesyonel ingiliz üyeler sayesinde IASC’yi etkisi altına almayı planladılar⁶⁵).

⁶² Bob Parker; “Have IFRSs Conquered The World”, Accountancy Magazine, November 2005, s.97.

⁶³ David Cairns; age, s.111.

⁶⁴ Anthony Hopwood; “Some Reflections on the Harmonization of Accounting in the EU”, European Accounting Review, vol:3, no:2, s.241-253.

⁶⁵ John Flower; “European Financial Reporting (Adapting to a Changing World)”, Anthony Rowe Ltd, UK-London, s.178.

Ancak durum istenilen gibi gelişmeyip IASB ve IFRS'nin etkisi İngiltere'de kendini gösterdi ve bu yüzden ASB'nin rolü de, radikal bir şekilde, UK GAAP'ı geliştirme ve iyileştirme görevinden, IFRS'yi UK'ye uyarlama görevine dönüşmüştür⁶⁶.

İngiltere'de Finans Direktörleri ve yatırımcılar uluslararası muhasebe standartlarının kullanılışı ve yerine getirilmesi konusunda bölünmüşlerdir⁶⁷;

PwC tarafından yapılan 2 araştırma da, yatırımcılar IFRS'nin şeffaflığı sağladığını ve yatırım kararlarına yardım ettiğini belirtirken, finans direktörleri hesapları karışık hale getirdiğini ve kaynaklar üzerinde gereksiz masraflar oluşturduğunu iddia etmişlerdir.

Borsaya kayıtlı 93 firmanın 350 finans yöneticisi üzerinde PwC tarafından yaptırılan MORI araştırmasına göre, katılımcıların %85'i IFRS'nin hesapları açıklanması daha zor hale getirdiğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda %40'ı, IFRS'nin kurula yardımcı olmadığını belirtmiştir.

Finans Direktörleri aynı zamanda, bunun maliyetinin de yüksek olduğunu, bazı firmaların çeviri için 1.000.000 gbp'den daha fazla para harcayabildiklerini, diğerlerinin de bu standartları yerine getirmek için en az 500.000 gbp gibi bir rakamı gözden çıkarmaları gerektiğini belirtmişlerdir.

FTSE-100 arasında yer alan DSGI'nın finans direktörü Kevin O'Bryne; maliyet ve karmaşıklığa yol açan hiçbir şeyin hoşgelmediğini belirtmiştir.

Daha önce yaklaşık 2 trilyonluk sermayenin yönetiminden sorumlu yatırımcılar arasında yapılan araştırma sonuçları da tam zıddını göstermiştir; Yatırımcıların %66'dan daha fazlası, standartların firmanın finansal raporlamasını iyileştirdiğini, %59'u da "tarafsız değerlendirme muhasebesi"nin gelişinin önemini belirtmiştir. Bu yöneticilerin üçte biri IFRS'den sonra yatırım kararlarını değiştirdiklerini söylemişlerdir.

⁶⁶ Price Waterhouse Coopers ; age, s.1001.

⁶⁷ Nicholas Neveling; "FRSs and Investors Divided Over IFRS", Accountancy Age, UK, 27 July 2006, s.7.

PwC'nin IFRS birleştirme lideri Ian Dilks; finans direktörlerinin olaya, nakit ve insan kaynakları maliyeti olarak yaklaştığını, daha başka yapılması gerekenleri göz ardı ettiklerini belirtmiş yatırımcıların ise ortak faaliyetlerin sonuçlarının, uluslararası karşılaştırılabilir ve açıklanabilir olmasının faydasını görmelerinin onların düşüncelerine yön verdiğini belirtmiştir.

1.9. GENEL OLARAK MUHASEBE UYGULAMALARI

1.9.1. Muhasebe Kayıtları

Muhasebe Kayıtları;

- Herhangi bir zamanda, şirketin finansal gerçek pozisyonunu yansıtabilmeli,
- Finansal dönem sonunda yayınlanacak bilanço ve gelir tablosunun “gerçek ve tarafsız” bilgi verebilmesini sağlamalıdır(Şirketler Kanunu –Md 221)⁶⁸.

Muhasebe kayıtlarının özellikle içermesi gereken bilgiler řunlardır⁶⁹;

- Günlük para giriş çıkışları
- Şirketin tüm varlık ve borçlarının hareketleri
- Şirketin mal alım satımı yapması halinde; şirketin yıl sonu stok dökümleri, şirketin mal alım-satımıyla ilgili bilgiler ve bunların alıcı-satıcıları.

Muhasebe kayıtları şahıs şirketlerinde en az üç yıl, halka açık anonim şirketlerde ise en az altı yıl saklanmalıdır. Ayrıca bütün çekler ve işlemlere kaynak olan belgelerin en az 2 yıl saklanması gereklidir.

Şirket, kuruluş tarihinden itibaren 9 ay içinde muhasebe hesap dönemini sicil memurluğuna bildirmelidir. Herhangi bir bildirimin yapılmadığı durumda muhasebe hesap döneminin son günü olarak, 1 Nisan 1990'dan sonra kurulan şirketler için kuruluşunun yıldönümüne gelen ayın son günü kabul edilir. Bir şirketin ilk muhasebe hesap dönemi altı aydan az, onsekiz aydan fazla olamaz(Şirketler Kanunu –Md 224).

⁶⁸ C.D.Thomas; “Company Law For Accountants,” Butterworth 1992-London, Dublin, Edingburgh, s.1.

⁶⁹ Janet Baker; “Solicitors Accounts”, Blackstone Press Limited, London, 1992, s.2.

1.9.2. Yevmiye Kayıtları;

İngiliz Muhasebe Sistemi, işletmelere iş hacmi ve konusuna göre önemli gördükleri işlemlerin her biri için birer yevmiye defteri tutma imkanı veren bir uygulamadır. Buna “çok yevmiyeli defter sistemi” denilmektedir. Bu sistemde, bütün işlemlerin bir arada toplanması istendiği takdirde, tutulan tüm yevmiye kayıtları zaman zaman mahsup yevmiyesine aktarılır. Yani mahsup yevmiyesi bir çeşit genel yevmiye olarak kullanılabilir. Normal olarak kayıtlar yevmiyelerden doğrudan büyük deftere ve oradan da finansal tablolara intikal ettirilir⁷⁰.

1.9.3. Aktifler

ASB’nin Prensipler Raporunda Aktifler, “geçmiş işlemlerin ve faaliyetlerin sonucu olarak, bağımsız bir varlık tarafından kontrol edilen, gelecekteki ekonomik kazanımlar” olarak tanımlanmıştır.

Şirketler Kanunu, duran varlıkları, “şirketlerin aktivitelerinde, düzenli olarak kullanma niyetinde oldukları varlıklar” olarak tanımlamaktadır.

FRS 10, maddi olmayan varlıkları, finansal olmayan sabit varlıklar olarak tanımlar.

SSAP 13, araştırma ve geliştirmede, tanınmış şartlar altında, geliştirme maliyetlerinin karşılanmasına izin verir⁷¹.

İngiltere’de yeniden değerlendirme mecburi değildir ve varlık değerindeki artış ve azalışları kapsamaktadır. Yeniden değerlendirme ve firma performansı arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla yapılan araştırmalarda “değer artışları şeklinde” yeniden değerlemenin yaygın olduğu gözlenmiştir⁷². İngiltere’de yeniden değerlemenin esas amacı mali tabloları gerçeğe en yakın şekilde hazırlamaktır. Bu amaç doğrultusunda yeniden değerlemeler değer artışlarını olduğu kadar değer azalışlarının da mali tablolarda yansıtılmasına olanak tanımaktadır⁷³. FRS 15,

⁷⁰ Remzi Örtün; “Muhasebe Organizasyonu, Cilt:1, Offset Matbaacılık, 198?, s.267-268.

⁷¹ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s155.

⁷² D.Barth Aboody, E.M. Kasznik; “Revaluations of Fixed Assets and Future Firm Performance: Evidence from the UK”, Working Paper, 1998, s.10.

⁷³ Türkan Önder; Avusturalya ve İngiltere’de Yeniden Değerleme Uygulama Prensiplerinin Türkiye Uygulamaları İle Karşılaştırılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Yayınları, Cilt:2, Sayı: 1, İstanbul, Mart 2000, s. 83-84.

yeniden değerlendirmeye bazı varlıkların tek tek sınıflarında izin verelebilir fakat bu durumda sınıftaki bütün varlıklar yeniden değerlendirilmelidir. Yeniden değerlendirme güncel olmalı ve bu noktada daha önceki İngiltere uygulamalarından değişiktir. Yeniden değerlendirme kazanımları, genellikle raporda, tanınmış toplam kazanım ve kayıplar olarak tanınır. Bütün maddi sabit varlıklar, (yatırım gayri menkulleri hariç) sistematik bir şekilde değer yitirmeli ve azalma için periyodik bir şekilde gözden geçirilmelidir. Değer yitirme için uygulamada en yaygın kullanılan amortismanda sabit yüzdeli metoddur. SSAP 19 ise, doğru ve tarafsız bakış açısı için, yatırım araçlarının değer yitirmemesini, fakat bilançoda açık pazar değerleri ile yer almalarını ister⁷⁴.

Leasingler SSAP 21 ile açıklanmıştır.

Stoklar hakkındaki SSAP 9, genel kural olarak stokların düşük ve net gerçek değerde, değerlendirilmesini içine alır. LIFO metodu, maliyet ölçme olarak kabul edilemez. Stoklar ve sabit varlıklar hakkındaki kurallar, FRED 28 ve 29 da önerilmiştir.

1.9.4. Pasifler

ASB'nin Prensipler Raporu'nda pasifler; "geçmiş işlemlerin ve faaliyetlerin sonucu olan kazanımların transfer mecburiyeti" olarak tanımlamıştır.

FRS 17, hesapları, "tanımlanmış fayda planları" için düzenler. Planlanan varlıklar, Pazar değerinde ölçülmeli, planlanan pasiflere, yüksek kalite kurumsal bono faiz oranında indirim yapılmalı, aktüer kazanç ve kayıplar, kar ve zarar hesabına dağıtılma yerine, STRGL içinde hemen tanınmalıdır. FRS 17 ve SSAP 24 emeklilik maliyetlerinin muhasebesini açıklar.

FRS 4, borç, adi hisse senedi ve olmayan hisse senedi arasındaki ayrımı tanımlamaya çalışır ve gerçekçi bilgilerin, finans kaynaklarından, ve ortak maliyetlerden, taahhüt ve potansiyel taahhütlerden sağlanmasını sağlama alır. FRS 13 işletmelerin karşılaşılabilecekleri mümkün risklerin uygun şekilde açıklanmasını ister. 2002 yılında, ASB, açıklama, prezentasyon, tanınma, ve finansal enstrümanların ölçümünü anlatan bir taslak (FRED 30) hazırlamıştır⁷⁵.

⁷⁴ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s155.

⁷⁵ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s156.

1.9.5. Bilanço ve Gelir Tablosu Formatları

1985 Şirketler Kanununda yer alan bu formatlar 1989 da değişikliğe uğramıştır⁷⁶;

- Formatlar içinde yer almasa da karın içinde yer aldığı kısım, açıklanmalıdır.
- Harfler ve Rakamlar referans içindir ve genellikle çıkarılmaktadır.
- Önemsiz maddeler çıkarılmaktadır.
- Bazı firmalar kesin bir şekilde formatlara uymayabilmektedirler.
- Bazı maddelerde pozisyon değiştirme imkanı vardır.

1.9.5.1. Bilanço

Bilanço-Format 1;

A.Ödenmemiş Sermaye (called-up share capital not paid)

B.Duran Varlıklar (fixed assets)

I. Maddi olmayan duran varlık (intangible assets)

- 1.Geliştirme maliyetleri (development costs)
- 2.Bağışlar, Patentler, Lisanslar, Markalar, Benzer haklar, Varlıklar (concessions, patents, licences, trade marks and similar rights and assets)
- 3.Şerefiye_firma değeri_ (goodwill)
- 4.Hesaba ödemeler (payments on account)

II.Maddi Duran Varlıklar (tangible assets)

- 1.Arazi ve binalar (land and buildings)
- 2.Fabrika ve makineler (plant and machinery)
- 3.Demirbaşlar, Tesisatlar, Araçlar, Ekipmanlar (fixtures, fittings, tools and equipments)
- 4.Hesaba ödemeler ve inşaat varlıkları (payments on account and assets in course of construction)

⁷⁶ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s169.

III.Yatırımlar (investments)

- 1.Grup işletmelerindeki hisseler (shares in group undertakings)
- 2.Grup işletmelerindeki krediler (loans to group undertakings)
- 3.İştiraklerin faizleri (participating interests)
- 4.İştirak faizleri olan işletme kredileri (loans to undertaking in which the company has a participating interest)
- 5.Kredi haricindeki diğer yatırımlar (other investments other than loans)
- 6.Diğer krediler (other loans)
- 7.Kişisel hisseler (own shares)

C.Cari Aktifler (current assets)

I.Stoklar (stocks)

- 1.Hammaddeler ve tüketim maddeleri (Raw materials and consumables)
- 2.Üretim aşamasındaki işler (work in progress)
- 3.Mamul mallar ve yeniden satılabilen ürünler (finished goods and goods for resale)
- 4.Hesaba ödemeler (payments on account)

II.Alacaklar (debtors)

- 1.Ticari alacaklar (trade debtors)
- 2.Ortaklardan alacaklar (amounts owed by group undertakings)
- 3.İştiraklerden alacaklar (amounts owed by undertakings in which the company has a participating interest)
- 4.Diğer alacaklar (other debtors)
- 5.Ödenmemiş Sermaye (called-up share capital not paid)
- 6.Verilen depozito ve teminatlar (prepayments and accrued income)

III.Yatırımlar (investments)

- 1.Grup işletmelerindeki hisseler (shares in group undertakings)
- 2.Kişisel hisseler (own shares)
- 3.Diğer yatırımlar (other investments)

IV.Kasa ve bankadaki nakit paralar (cash at bank and in hand)

D.Depozito ve Teminatlar (prepayments and accrued income)

E.Kısa Vadeli Borçlar (creditors: amounts falling due within one year)

- 1.Tahviller (debenture loans)
- 2.Banka kredileri ve limit aşırımları (bank loans and overdrafts)
- 3.Hesaptan çıkacak ödemeler (payments received on account)
- 4.Ticari borçlar (trade creditors)
- 5.Ödenecek poliçeler/senetler (bills of exchange payable)
- 6.Ortaklara borçlar (amounts owed to group undertakings)
- 7.İştiraklere borçlar (amounts owed to undertakings in which the company has a participating interest)
8. Diğer borçlar _Vergi Dairesi ve Sosyal Güvenlik Birimlerine ödenecek borçlar gibi_ (other creditors including taxation and social security)
- 9.Alınan depozito ve teminatlar (accruals and deferred income)

F.Net Dönen Varlıklar (net current assets(liabilities))

G.Kısa Vadeli Borçların Dahil Olmadığı Toplam Varlıklar (total assets less current liabilities)

H.Uzun Vadeli Borçlar (creditors: amounts falling due after more than one year)

- 1.Tahvil kredileri (debenture loans)
- 2.Banka kredileri ve limit aşırımları (bank loans and overdrafts)
3. Hesaba alınan ödemeler (payments received on account)
- 4.Ticari borçlar (trade creditors)
- 5.Ödenecek poliçeler/senetler (bills of exchange payable)
- 6.Ortaklara borçlar (amounts owed to group undertaking)
- 7.İştiraklere borçlar (amounts owed to group undertaking which the company has participating interest)
8. Diğer borçlar _Vergi Dairesi ve Sosyal Güvenlik Birimlerine ödenecek borçlar gibi_(other creditors including taxation and social security)
9. Alınan depozito ve teminatlar (accruals and deferred income)

I.Borç ve Gider Karşılıkları (Provision for liabilities and charges)

- 1.Kıdem Tazminatı ve benzer karşılıklar (pensions and similar obligations)

- 2.Ertelenmiş vergilerinde içinde olduğu vergi karşılıkları (taxation, including deferred taxation)
- 3.Diğer karşılıklar (other provisions)

J. Depozito ve teminatlar (accruals and deferred income)

K.Sermaye ve Yedekler (capital and reserves)

- I.Ödenmiş Sermaye (called-up share capital)
- II.Hisse senedi ihraç primleri (share premium account)
- III.Yeniden Değerleme Artışları (revaluation reserve)
- IV.Diğer yedekler (other reserves)
 - 1.Sermaye Yedekleri (capital redemption reserve)
 - 2.Kar Yedekleri (reserve for own shares)
 - 3.Yasal ve Statü Yedekler (reserves provided for by the articles association)
 - 4.Diğer yedekler (other reserves)
- V.Dönem karı (profit and loss account)

1.9.5.2. Gelir Tablosu

Gelir Tablosu- Format 1

- 1.Satış cirosu (turnover)
- 2.Satışların maliyeti (cost of sales)
- 3.Brüt kar/zarar (gross profit or loss)
- 4.Dağıtım maliyeti (distribution costs)
- 5.Yönetim masrafları (administrative expenses)
- 6.Diğer operasyon gelirleri (other operating income)
- 7.Hisse gelirleri (income from shares in group undertakings)
- 8.İştirak gelirleri (income from participating interest)
- 9.Diğer sabit varlık yatırımlarından gelirler (income from other fixed asset investments)
- 10.Diğer faiz gelirleri ve diğer gelirler (other interest receivable and similar income)
- 11.Yatırımların defter değeri (amounts written off investments)
- 12.Ödenebilir faizler ve diğer maliyetler (interest payable and similar charges)
- 13.Cari işlemlerin kar/zarar vergisi (tax on profit or loss on ordinary activities)

- 14.Cari işlemlerdeki vergiden sonraki kar/zarar (profit or loss on ordinary activities after taxation)
- 15.Azınlık hisseleri (minority interests)
- 16.Olağandışı gelirler (extraordinary income)
- 17.Olağandışı maliyetler (extraordinary charges)
- 18.Olağandışı kar/zarar (extraordinary profit or loss)
- 19.Olağandışı kar/zarar vergisi (tax on extraordinary profit or loss)
- 20.Azınlık hisseleri (minority interests)
- 21.Yukarıdaki maddelerde gösterilmeyen diğer vergiler (other taxes not shown under the above items)
- 22.Dönem net kar ya da zararı (profit or loss for the financial year)

Gelir Tablosu – Format 2

- 1.Satış cirosu (turnover)
- 2.Mamul ürün stoklarındaki değişiklikler ve üretim aşamasındaki işler (change in stocks of finished goods and in work in progress)
- 3.Kullanılmış işletme sermayesi (own work capitalized)
- 4.Diğer operasyon gelirleri (other operating income)
- 5.(a) Hammaddeler ve tüketim maddeleri (raw materials and consumables)
(b) Dışarıdan gelen diğer maliyetler (other external charges)
- 6.Personel Maliyetleri (staff costs)
(a) Ücretler ve maaşlar (wages and salaries)
(b) Sosyal güvenlik maliyetleri (social security costs)
(c) Diğer emeklilik maliyetleri (other pension costs)
- 7.(a) Maddi ve Maddi olmayan sabit varlıkların yazılı amortisman ve diğer miktarları (depreciation and other amounts written off tangible and intangible fixed assets)
(b) Cari varlıklarda yazılı ayrıcalıklı miktarlar (exceptional amounts written off current assets)
- 8.Diğer operasyon maliyetleri (other operating charges)
- 9.Grup şirketlerindeki hisselerden gelirler (income from share in group undertakings)
- 10.İştirakçilerden gelen gelirler (income from participating interests)
- 11.Diğer sabit varlık yatırımlarından gelirler (income from other fixed assets investments)
- 12.Diğer faiz gelirleri ve diğer gelirler (other interest receivable and similar income)

- 13.Yatırımlarda yazan miktarlar (amounts written off investments)
- 14.Ödenebilir faizler ve diğer maliyetler (interest payable and similar charges)
- 15.Cari işlemlerin kar ve zararlarındaki vergiler (tax on profit or loss on ordinary activities)
- 16.Cari işlemlerdeki vergiden sonraki kar ve zararlar (profit or loss on ordinary activities after taxation)
- 17.Azınlık hisseleri (minority interests)
- 18.Olağandışı gelirler (extraordinary income)
- 19.Olağandışı maliyetler (extraordinary charges)
- 20.Olağandışı kar ve zararlar (extraordinary profit or loss)
- 21.Azınlık hisseleri (minority interests)
- 22.Olağandışı kar ve zararlarındaki vergiler (tax on extraordinary profit or loss)
- 23.Yukarıdaki maddelerde gösterilmeyen diğer vergiler (other taxes not shown under the above items)
- 24.Finansal yılın kar ve zararları (profit or loss for the financial year)

1.10. VERGİ SİSTEMİ

1970 lerdeki vergilendirilebilir gelir ve muhasebe karları arasındaki büyük farklılıkların sonucu olarak, ASC, kısmi provizyon ve pasif metodlar istenen bir standart geliştirmiştir. 2002 yılından itibaren efektif olan FRS 19, İngiltere standartlarını, Uluslararası Uygulamalara yakınlaştırmaya çalışmışsa da, farklılıklar kalmıştır. FRS 19 ertelenmiş vergilerin zaman farklılıklarında, tam manası ile tanınmasını ister. Şirketlere, ertelenmiş vergiler pasifleri ve aktifleri üzerinde indirim yapabilme izni verilmiş, fakat istenmemiştir⁷⁷.

Şirketler kurumlar vergisi öderken, tüzel kişiliği olmayan işletme sahipleri gelir vergisi ödemektedirler. Bu 2 vergiye farklı kurallar ve farklı vergi oranları uygulansa da, vergilendirilebilir işletme karının kuralları benzerdir. Burada başlangıç noktası, vergi kanunlarına göre raporlanmış muhasebe karıdır⁷⁸.

Yapılan satışlardan elde edilen gelir ile sermayeden elde edilen gelir arasındaki farklılıklar belirlenmiştir. Gelir, kaynaklarına göre bölünmüştür ve her bir kaynağa farklı kurallar

⁷⁷ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s156.

⁷⁸ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; age,s445.

uygulanmaktadır. Toplam miktar, kurumsal vergiye tabi olmaktadır. Şirketler için ana kaynaklar⁷⁹ :

- Ticari gelir
- Ticaret dışı gelir
- Hesaba kaydedilebilir kazançlar

Mart 2004'te, ekonomi bakanı senelik bütçesinde muhasebe hesaplarında IFRS uygulamalarını seçen şirketlerin, kendi vergi hesaplamalarında başlangıç noktası olarak bu hesapları kullanabileceklerini açıklamıştır. Vergi hesaplamaları için ayrıca UK GAAP muhasebe hesabı hazırlamalarına gerek kalmayacaktır. Vergi Kanunlarına göre, ticari karda, vergi kanunları ile düzenlenmiş raporlanmış muhasebe karı temel alınmıştır. Vergi kanunundaki en önemli düzenleme, muhasebeleştirilmiş amortisman bedeline masraf olarak izin vermemesi, bunun yerine belirlenmiş bir oranda sermaye indirimini öngörmektedir. Ticari stok, LIFO sistemi ile değerlendirilmeyebilir. Sabit varlıkların elden çıkarılmasındaki kar ve zararlar, vergilendirilebilir kar içinde yer almamaktadır. İş maksatlı eğlence faaliyetleri ve provizyonların da vergilendirilmesine izin verilmemiştir.

Ticaret dışı gelir, yatırım gelirini, kira gelirini, faiz ve yardımları içermektedir. Bunlar genellikle tahakkuk esasına göre değil, nakit akışına göre vergilendirilmektedir.

Hesaba Kaydedilebilir Kazançlar, sabit varlıkların elden çıkarılması neticesinde elde edilen karlardır.

İngiltere'de hisse sahiplerine vergileri kesildikten sonra kar payları ödenmektedir. Kişisel hisse sahipleri, kesinti yapılmış verginin miktarını, kişisel vergi hesaplarında belirleyebilmekte, fakat geniş organizasyonel hisse sahipleri (vergiden muaf olan emeklilik fonları gibi) kesinti yapılmış vergi miktarlarını geriye isteyememektedirler. Başka şirketlerden kar payı elde eden şirketler, kesinti yapılmış vergilerinde herhangi bir indirim talep edememekte ve kar payı geliri üzerindeki kurumsal vergilerini ödemek zorundadırlar. Grup şirketleri için erteleme söz konusu olabilmektedir⁸⁰.

⁷⁹ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; age,s445.

⁸⁰ Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; age,s445.

1.11. DENETİM

Şirket yasalarındaki muhasebe talepleri ve muhasebe standartları, genellikle bunların denetçiler tarafından izleneceği varsayımı üzerine kurulmuştur. İngiltere’de kayıtlı firmaların denetimi büyük uluslararası firmalar tarafından yönlendirilmektedir. Küçük etkin olmayan firmalar, denetçi seçmeme hakkına sahiptir. Senelik ciroları 5.6 milyon gbp’den ve bilanço toplamı 2.8 milyon gbp’den fazla olmayan firmalara denetim yapılmasına gerek yoktur. Bu Avrupa Birliği tarafından izin verilen maksimum limitlerdir.

İngiltere denetim raporlarındaki lügat zamanla değişmiştir. Şu andaki uygulamalar, yasal yükümlülükler ve denetim mekanizmasının fonksiyonlarını oluşturan Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board-APB)’nin uygulamalarından oluşmaktadır. APB, Denetim Standartlarının Raporlarını (Statements of Auditing Standards- SAS) yayınlamak, Denetim Ana Başlıklarını oluşturmak ve Yatırım Raporlamaları Standartları Raporlarını (Statements of Investment Circular Standards- SIR) oluşturmaktadır. APB, bir genel müdür ve yarım gün çalışan diğer üyelerden oluşmaktadır. Üyelerinin %40 civarı, şirket denetimcisi olabilecek düzeyde, geriye kalan üyeler profesyonel muhasebe kalifikasyonuna sahip üyelerden oluşmaktadır⁸¹.

Denetim raporlarında, denetçilerin düşüncesi, 1985 Şirketler Kanununa göre uygun şekilde hazırlanmış finansal raporların doğru ve tarafsız bir bakış açısı verdiği şeklindedir. Denetim raporlarında, düşünce kısmı, denetim raporlarında nelerin yer aldığını ve denetimin APB tarafından yayımlanan Denetim standartlarına göre yapıldığını anlatır. Daha sonra direktörlerin ve denetimcilerin sorumluluklarının yer aldığı bir paragraf, ve finansal raporların hazırlandığı temel yer almaktadır.

İskoçya Muhasebeciler Enstitüsü, Araştırma Komitesi tarafından yayımlanan bir rapora göre, denetim kurumu, denetim ve denetçilerle ilgili genel kamu beklentilerini şu şekilde tanımlamıştır : finansal raporlar doğru olmalı, şirket zor durumda olmamalı, dolandırıcılık olmamalı, şirket kanunlar içinde hareket etmeli, şirket sosyal ve çevre ile ilgili konularda sorumluluk sahibi olmalı, dış denetçiler, direktörlerin herhangi bir yasal olmayan aktivite veya

⁸¹ Christopher Nobes ; Robert Parker; age, s159.

dolandırıcılık olayına karışması gibi durumlarda, 3.kişilere bilgi vermeli, dış denetçiler görevlerinde ihmalkarlık yaparlarsa finansal olarak da sorumlu olmalıdır⁸².

1989 yılındaki Şirketler Kanunu tarafından da tamamlanan Avrupa Birliğinin 8.Direktiflerinin bir sonucuna göre, şirket denetimcileri kayıtlı denetimciler olmalı, isimleri tescilli olmalıdır. Bu kayıtlar profesyonel organizasyonlar tarafından yapılmalıdır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından da tanınan bu organizasyonlar, 3 adet enstitü ve Mali Müşavirler Odasıdır. 1999 yılında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Mali Müşavirler Odası'nın önerileri ile desteklenmiş "Muhasebe Uzmanlığında, Bağımsız Düzenlemelerin Çatısı" isimli bir danışman rapor yayınlamıştır. Bunun sonucunda 5 adet organ oluşturulmuştur : Muhasebe Vakfı, Gözden Geçirme Kurulu, Etik Standartlar Kurulu , Denetim Uygulamaları Kurulu, Soruşturma ve Disiplin Kurulu.

Muhasebe Vakfı, disiplin için direkt sorumluluk taşımakta, denetimci bağımsızlığı konusunda, direkt olmayan sorumluluk taşımakta ve denetim kalitesini ölçmek için hiçbir sorumluluk taşımamaktadır⁸³.

2003 yılında, Muhasebe ve Denetim Koordinasyon Kurulu ve Muhasebe Uygulamaları Rejimi Gözden Geçirilmesi raporları bazıları uygulamaya alınan daha radikal reformlar önermiştir. Bunlar genel olarak şunlardır⁸⁴:

- Denetçi üyelerin (ama firmaların değil) en fazla 5 yıldan sonra değiştirilmesi,
- Denetim müşterileri için verilen denetime dahil olmayan servislerde sınırlama getirilmesi,
- Standartlar oluşturma konusundaki bağımsız denetçilerin, profesyonel muhasebe organlarının bağımsız birimlerine transferi,
- "Denetim Kodu" ndaki revizyonlara istinaden, denetim komitelerine, denetimci yerleştirme ve denetimci bağımsızlığı konusunda daha fazla rol verilmesi,
- Halka açık firma denetçilerinin açıklamalarını arttırması,
- APB, denetçiler için bağımsız, objektif ve güvenilir standartlar geliştirmek için, profesyonel organizasyonların üzerindeki standart koyma görevini üzerine alması,

⁸² Christopher Nobes ;Robert Parker; age, s159.

⁸³ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s159.

⁸⁴ Christopher Nobes; Robert Parker; age, s160.

- Bağımsız uygulayıcılar içindeki kurula hesap verecek, yeni bir denetçi denetleme ünitesi kurulması,
- Gözden Geçirme Kurulu, Profesyonel Gözetim Kurulu ile yer değiştirerek, denetimin gözetimi, denetim kalifikasyonu ve profesyonel denetim organları ile çalışma görevlerini gerçekleştirmesi,
- Finansal Raporlama Komitesi (Finacial Reporting Council-FRC)'nin, tanınacak, şeffaf ve dışa dönük yeni bir bağımsız düzenleyici kurarak, Muhasebe Vakfının üzerindeki bu görevi üstlenmesi.

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebe standartları, finansal tablolara yönelik ilkelerin uygulanmasını sağlayan esasları ve yöntemleri kapsamaktadır. Muhasebe standartlarının uygulanması, işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılabilmesini, doğru analiz edilerek yorumlanmasını ve denetimlerin kolaylaştırılmasını sağlamaktadır⁸⁵.

Muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin, kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile mümkündür⁸⁶.

Yaşanan deneyimler göstermiştir ki, bir düzenleme olmaksızın mali raporlar bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun mali bilgiler üretmemektedir. Muhasebe standartları mali tabloları kullananların menfaatlerini korumak için mali bilgilerin karşılaştırılabilir ve şeffaf olmasına yardımcı olur. Doğru mali bilgiler sadece sağlıklı sermaye piyasası oluşmasını sağlamaz aynı zamanda sermaye maliyetini de azaltır çünkü yatırımcılar işletmelerin mali bilgilerine güvenirlir⁸⁷.

Yatırımcı ve kreditorlerden sermaye sağlayan ya da yeni sermaye arayışları olan bir iş girişimi, varlıkların performansı, şartlar ve olasılıklar hakkında bilgi sahibi olan sermaye sağlayıcılarının bilgilerini ellerinde tutmak zorundadırlar. Bu bilgilere doğru, tam ve anlaşılabilir formatlarda ulaşmak finansal muhasebe ve raporlamanın bir rolüdür⁸⁸.

Ülkeler kendi içlerinde muhasebe standartlara ulaşmak için çeşitli çalışmalar yapmakla birlikte sorumluluk yapıları değişkenlik gösterebilmektedir. Bazı ülkelerde (Avustralya, Brezilya, Kanada, Danimarka, Hong Kong, Endonezya, İtalya, Hollanda, Yeni Zelanda, Filipinler,

⁸⁵ Pınar Evrim, Hasan F. Baklacı, Süleyman Yükçü; “Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorular ve Çözüm Önerileri, Türkiye 15. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (1-5 Ekim 1997 Antalya) Bildiriler Kitabı, s.19-20.

⁸⁶ Hamdi Bağcı; “Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslar arası Standartlara Uyum”17. Türkiye Muhasebe Kongresi (10-12 Ekim 2002/ İstanbul) Bildiriler Kitabı, s.23.

⁸⁷ Necdet Sağlam; “Bölümsel Raporlama ve Uygulaması”, AÜ Yayınları, Eskişehir, 2001, s.9

⁸⁸ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; “Applying International Accounting Standard”, Ernest&Young, John Wiley&Australia Ltd., Australia, 2005, s.4.

Güney Afrika, İsveç, İsviçre, Tayvan), muhasebe standartları, kamu muhasebe uzmanlığı ile devlet ve hukukun oluşturduğu standart uygulamalarının sorumluluğundadır. Bazı ülkelerde (Arjantin, Çin, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Malezya, Polonya, Suudi Arabistan) ise standart oluşturma devletin sorumluluğundadır. Bazı ülkelerde (İngiltere, Amerika, Japonya, Almanya) ise muhasebe standartları, devlet ve kamu muhasebe uzmanlarından bağımsız olarak özel sektör tarafından oluşturulur⁸⁹.

2.2. GLOBAL MUHASEBE STANDARTLARI

Ülkelerin sosyo-ekonomik ve politik yapıları, teknolojik gelişme düzeyleri, yasal düzenlemeleri, kültür ve gelenekleri kendilerine özgün muhasebe standartlarının ve kurallarının gelişimini etkilemiş, ülkeden ülkeye değişen farklı muhasebe standartlarının uygulanmasına yol açmıştır. Ancak uluslararası yatırımların artması, çok uluslu şirketlerin hızla yayılması ile muhasebe standartlarının karşılaştırılabilir nitelikte olması gereği öncelikli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, muhasebe uluslararası harmonizasyon sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla birçok kurum tarafından yoğun çalışmalar yürütülmektedir. Nihai hedef, global muhasebe yaklaşımı ile, ülkeler arasında ticaret ve yatırımı geliştirmek, işletmelerin dünya borsalarında daha düşük maliyetle ve daha nitelikli finansal bilgiler sunarak faaliyette bulunmalarını sağlamaktır⁹⁰.

Doğal olarak her ülke, kendi ulusal muhasebe standartlarını belirleme eğiliminde olup, bu süreçte farklı aşamalar kaydetmiş ve farklı standartlar benimsemiştir. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ise, bu farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren çalışmalardır⁹¹.

Uluslararası muhasebede uyumlaştırma; daha nitelikli standartlara ulaşmak amacıyla uluslararası kurumların belirlediği standartlar ile ulusal muhasebe standartlarının aralarındaki farklılıkları gidermeye yönelik çalışmaları kapsayan bir süreci ifade etmektedir⁹².

⁸⁹ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; age, s.4.

⁹⁰ Sinan Aslan; “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:23, Temmuz 2004, İstanbul, s.93.

⁹¹ Ümit Gücenme; “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:5, İstanbul, Ocak 2000, s.7.

⁹² Ann B. Murphy; “The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices, The International Journal of Accounting, Elsevier, Vol:35, 2000, s.472.

Muhasebede uluslararası harmonizasyon, dünya çapında kullanılmak üzere tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye katkıda bulunacak yeni veya revize edilmiş standartlar geliştirmek amacıyla ilgili kurumların birlikte çalışması anlamındadır. Gerek uyumlaştırma gerekse harmonizasyon süreci, dünya çapında kullanılan amacıyla tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye yardım etmeye yöneliktir⁹³.

Uluslararası sınırların etkisinin azaldığı ve uluslararası ilişkilerin daha da arttığı dünya ekonomisinde, kökeni muhasebeye dayalı finansal raporlama düzeninin de uluslararası düzeyde uyumlaştırılması giderek önem kazanmaktadır. Finansal raporlama düzenin de standardizasyona gitmek, global ekonomiyi yaratan faktörlerden biri değilse de şüphesiz ki bu ekonomik düzenin gerektirdiği temel alt sistemlerden birisidir⁹⁴.

2.3. GLOBAL MUHASEBE STANDARTLARININ FAYDALARI

Global muhasebe standartlarının faydaları şu şekilde sıralanabilir⁹⁵;

- Yabancı sermaye pazarlarına kolay erişim
- Yabancı sermaye sağlayanlar için yerel sermaye pazarlarının kredibilitesinde yükselme ve yabancı ortaklı şirket birleşmelerinde artış,
- Finansal tablolar, ortak bir temele göre bilginin yeniden düzenlenmesini gereksiz kılacağından, finansal analiz ve raporlama maliyetlerinde azalma,
- Ülkelerarası finansal bilgilerin karşılaştırılabilmesi,
- Şeffaflık sağlanması,
- Genel finansal dilde anlaşılabilirlik,
- Ülkelerin kendi ulusal standart oluşturma maliyetlerinde azalış,
- Menkul kıymet, senet,tahvil düzenlemelerinin kolaylaşması,
- Bilginin ve eğitimin uluslararası paylaşımı.

⁹³ Sinan Aslan; “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:23, Temmuz 2004, İstanbul, s.94.

⁹⁴ Göksel Yücel; “Globalleşen Dünyada Türk İşletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları”, İÜ İşletme Fakültesi Dergisi, İstanbul, Kasım 1993, s. 9.

⁹⁵ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; age, s.6.

2.4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINI GEREKTİREN FAKTÖRLER

Son zamanlarına kadar, Enron dünyanın en büyük enerji, ürün ve servis firmalarından bir tanesi olarak gösterilmekteydi. Bu anlamda Amerika'nın en büyük 7.firmasının beklenmedik şekilde iflası, Amerika ve diğer ülkelerde derin sorunlara yol açmıştır. Enron'un iflası, muhasebe uzmanlığı hakkında derin sorgulamalara yol açmış ve dikkatler, direktörler, denetim komiteleri, denetimciler ve yasal düzenlemelere dönmüştür. Tabi ki Enron krizinde, bağlı firma işlemlerinin ifşasında, finansal araçların yapılanmalarının bilançolarda gösteriminde ve daha birçok muhasebe kaleminde kötüye kullanım söz konusu olsa da, bu kriz, “dünya çapında muhasebe uygulamalarının radikal zaafiyetleri mi var?” sorusunu oluşturmuş ve bunun etkisiyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına olan ilgi armıştır⁹⁶.

Uluslararası Standart oluşturma sürecine katkıda bulunan diğer faktörler özetle şunlardır⁹⁷ ;

- Sınır ötesinde halka açılmış ve sınır ötesi yatırımlarla beraber, Sermaye piyasalarındaki hızlı büyümeler. Bu konular, menkul kıymetler düzenleyicileri tarafından sınır ötesi operasyonlar için ortak çalışmalar geliştirilmesine ve finansal raporlamada karşılaştırılabilirlik çabalarına yol açmıştır.
- Dünya ticaretindeki bariyerleri parçalamak için uluslararası organizasyonlar ve bölgesel organların çabaları
- Ticari düzenlemelerin globalleşmesine yönelik trend
- Ticari işlemlerde yeniliklerin hızlandırılması
- Yeni tip finansal ve diğer performans bilgileri konusunda kullanıcıların artan talepleri.
- Finansal ve diğer performans bilgilerinin elektronik dağıtımı konusunda yeni gelişmeler
- Konu ile ilgili ve güvenilir, finansal ve diğer performans bilgileri sağlama konusunda büyüyen ihtiyaç.(Bu hem planlı ekonomiden Pazar ekonomisine geçen hem de gelişmekte olan ve yeni sanayileşmiş ülkeler için de ihtiyaçtır).

⁹⁶ Nigel Sleight – Johnson; “International accounting standards, differences, problems, financial reporting”, Accountancy, No: 129, London, Mart 2002, s.98.

⁹⁷ Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey; “Accounting Theory and Analysis”, John Wiley & Sons Inc., USA 2001,s.187.

2.5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standard Committee-IASC) adıyla 1973 yılında, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerikanın profesyonel organizasyonlarından oluşan temsilcilerin bir araya gelmesi ile kurulmuş, 91 ülkelerin temsilcilerinden oluşan bir organizasyon halini almıştır. 1983'ten 2000 yılına kadar, IASC'nin üyeleri, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)'nin üyelerinden oluşan profesyonel muhasebe organizasyonlarından oluşmaktaydı. 2000 Ocak'da, 104 ülkede 143 üye organdan oluşan ve yaklaşık 2 milyon muhasebeciyi temsil eden bir organizasyona dönüşmüştür⁹⁸.

İlk standart, 1975 yılında yayınlamıştır. 2001 yılında yeniden yapılanmaya giden Komite, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standard Board-IASB) adını almış ve bu kurulun çıkaracağı standartlar da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) olarak adlandırılmıştır.

IASB'nin bütçesi yaklaşık 21 milyon \$ olup, eski IASC den 5 kat büyüktür. Kurul, Ağustos hariç, her ay buluşur ve genellikle bu buluşmalar 4 gün sürer. Senede 3 ya da 4 defa, kurul, ulusal standart koyucuların üst düzey yöneticileri ile buluşur ve bilgi paylaşımı ve muhasebe standartlarının birleşmesinde gerekli olan aşamalar konusunda fikir alışverişinde bulunur. IASB üyelerinden 7 tanesi, ulusal standart koyucular ile belirgin irtibat sorumluluğuna sahiptir. Bu irtibat ülkeler, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Yeni Zelanda, İngiltere ve Amerikadır. Bu irtibat, kurulan programının düzeni, ortak projeler, ve bazı muhasebe soruları üzerinde ortak anlaşmalar içerebilir. Kurul aynı zamanda senede 3 defa Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council-SAC) ile buluşur. Kurul senelik olarak ta, 40 veya daha fazla ülke tarafından temsil edilen, ulusal muhasebe oluşturucuların buluşmasına ev sahipliği eder⁹⁹.

IASB nin amaçları şunlardır¹⁰⁰;

- Kamuoyunun ihtiyaçlarına uygun, tek set yüksek kalite, anlaşılabilir, uygulanabilir global muhasebe standartları geliştirmek. Bu standartlar, yüksek kalite, şeffaf ve

⁹⁸ Barry J.Epstein, Abbas Ali Mirza; age, s.6

⁹⁹ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; age, s.14-15.

¹⁰⁰ International Accounting Standards Board (2006): International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2006 (including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as at 1st January 2006), LexisNexis, UK 2006, s.24.

tablolarında karşılaştırılabilir bilgileri içermeli, ve firmalara ve diğer kullanıcılara, dünyadaki sermaye piyasalarında yardımı ve ekonomik karar almalarında bilgi sağlamalıdır.

- Standartların kullanımını ve özenli kullanımını teşvik etmek.
- Ulusal standartlarını IFRS ile birleştirecek düzeye getirmeye çalışan, Ulusal standart koyucular ile aktif bir şekilde çalışmak.

2.5.1. IASB'nin Yönetim ve Organizasyon Yapısı

IASB'nin Yönetim ve Organizasyon yapısı şu şekildedir¹⁰¹;

Yönetim Kurulu; IASB'nin yapısı, IASC kurumunun yönetimine dayanır. Yönetim Kurulu, IASB standart oluşturma aktivitelerine karışmaz, bunun yerine; stratejik işler, bütçe ve işletme prosedürlerinden ve IASB üyelerinin atanmasından sorumludur.

Kurum; Kurum tüm standart oluşturma, IFRS'ye uyum ve gelişim faaliyetlerinden sorumludur. Kurum, Yönetim Kurulu'nun, tüm dünyadan, konu ile ilgili işlemlerde teknik bilgi ve becerisi olan ve bu konuda tecrübeli kişilerden seçtiği 14 üyeye sahiptir (Bunlardan 12'si tam gün, 2'si yarım gün çalışmaktadır). Bu üyeler; denetçi, finansal rapor hazırlayıcıları, finansal rapor kullanıcıları ve akademisyenlerin de dahil olduğu farklı altyapıları olan kişilerdir. Kurum, genellikle ayda bir toplanmaktadır.

Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council-SAC); IASB, SAC tarafından yönlendirilir. SAC'ın Yönetim tarafından atanan 40 civarında üyesi vardır ve uluslararası raporlamaya ilgi duyan, IASB'nin gündem kararlarında ve önceliklerinde tavsiye veren organizasyonlar ve bireyler için forum sağlamaktadır. Üyeler, dünyanın büyük şirketlerinden, uluslararası organizasyonlardan, finansal analist yöneticilerinden, akademisyenlerden, muhasebe standart oluşturanlardan, muhasebe şirketlerini yöneten ortaklardan, muhasebe çalışanlarından oluşan muhasebe şefi ve muhasebe çalışanlarını içerir.

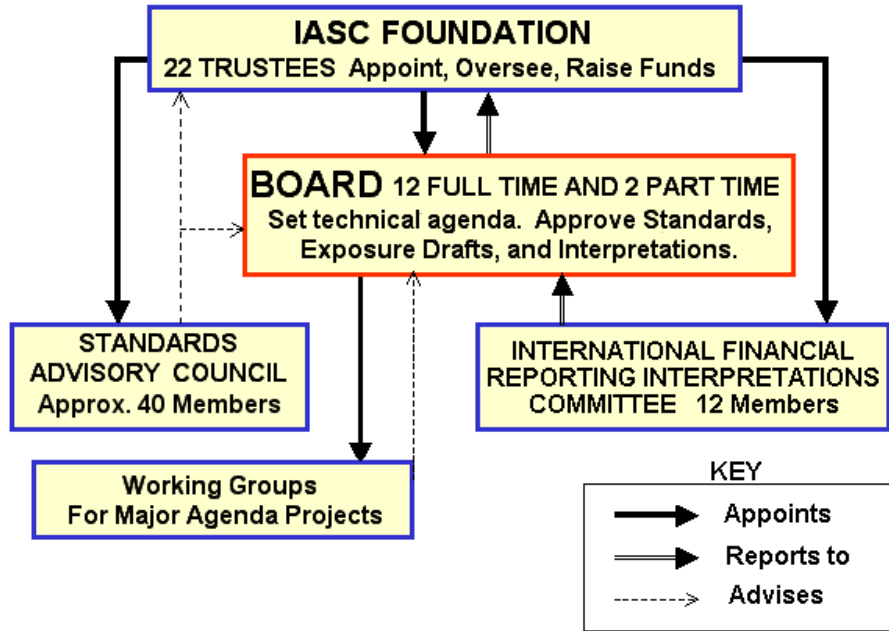
¹⁰¹ Abbas Ali Mirza, Graham J. Holt, Magnus Orrell; age, s.5-6.

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee-IFRIC);

IASB'nin yorumlama kurumu olan IFRIC'in, IFRS'ye dahil olmayan muhasebe işlemlerinde ya da otorite boşluğunda kabul edilmeyen yorumlamaların olduğu durumlarda, yol gösterici bir sorumluluğu vardır. IFRIC üyeleri, Yönetim Kurulu tarafından atanır.

Standart Oluşturma Süreci; Sürecin bir parçası olarak, yeni ya da revize edilmiş standartların gelişiminde, , tüm ilgili bölümlerin görüşlerini düzenli bir şekilde sağlayan kamu yorumları için önerilen standartlar taslağını yayınlar. Kurum aynı zamanda, bu sonuçlara nasıl ulaşıldığını açıklamak ve temel bilgi vermek için taslağın ve standartların temel bir sonucunu yayınlar. ir ya da birden fazla Kurum üyesi bir standarda katılmadığı zaman, Kurum standartlarla birlikte bu görüş ayrılıklarını da yayınlar . Kurum, ana projelerde tavsiye elde etme amacıyla, sık sık Danışma Komitesi'ni ya da diğer uzman gruplarını toplar ve aynı zamanda önerilen standartlarda kamu oyu araştırma ve alan testlerine de başvurabilir.

*IASB'nin yapısı*¹⁰²;



¹⁰² <http://www.iasplus.com>

2.6. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TERCİH EDİLMESİNİ SAĞLAYAN FAKTÖRLER

Yönergelerin teknik olarak eksiklikler taşıması, yönergelerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arası farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi sorunlarla karşılaşmıştır¹⁰³.

Avrupa Birliği'nin IAS'ları kabulünü kolaylaştıran bir diğer önemli etken de yakın zamanda Amerika Birleşik Devletleri ve çeşitli Avrupa ülkelerinde görülen muhasebe yolsuzluklarıdır. Bu tür olayların meydana gelmesinde denetim ile ilgili sorunların yanısıra mevcut muhasebe standartlarının da önemli bir etkisi olduğu görüşü öne çıkmıştır. Bu süreçte özellikle Enron olayı dolayısıyla, Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Commission-SEC) ve onun standart koyucusu niteliğindeki Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board- FASB) oldukça önemli eleştiriler almıştır. Bu eleştiriler sonrası FASB standartları yeniden gözden geçirme ve IASB ile ortak çalışma kararı almıştır¹⁰⁴. AB Komisyonu, Enron sonrası ilkelere dayalı finansal raporlama standartlarını daha çok desteklemiştir. Bu konjonktürde küresel ekonomik sistemi dikkate alarak ilke bazlı hazırlanan IAS, Avrupa'da daha fazla destek bulmuştur.

Avrupa Birliği, birlik üyesi ülkelerarası mal, hizmet, insan ve sermaye serbest dolaşımının yanısıra, ortak para birimine (euro) geçerek, tek bir parasal birlik olma sürecini de başlatmıştır. Birlik alanı içinde kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası izlenmeye

¹⁰³ Nejdett Sağlam; "Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci", Muhasebe Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı:21, Ocak 2004, s.51.

¹⁰⁴ Nail Sanlı; "Global Muhasebe Standartları", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 60, Nisan 2003, s.27.

başlanması, para ve sermaye piyasalarında da uyum ve konsolidasyonu gerekli hale getirmiştir¹⁰⁵.

20. yüzyılın sonunda Uzakdoğu, Asya, Latin Amerika ve özellikle 2000 yılından itibaren ABD ve Avrupa Birliği'nde başlayan ekonomik durgunluk süreci kısa sürede gelişmekte olan ekonomilere de yansımış ve finansal bilginin karşılaştırılabilirliği ve gerçek durumu yansıtabilirliği tüm sermaye piyasalarının ve çok uluslu şirketlerin en önemli ortak gereksinimi haline gelmiştir¹⁰⁶. Bu konjonktürde yaşanan gelişmeler uluslararası muhasebe standartlarının kabulünü kolaylaştırmıştır.

2.7. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ KULLANIM AMAÇLARI

Uluslararası muhasebe standartları çeşitli şekillerde kullanılır. IASC bunları şu şekilde belirtmiştir¹⁰⁷;

- Ulusal gereksinim olarak,
- Bütün ulusal gereksinim ya da bazılarının esasını oluşturarak,
- Kendi gereksinimlerini geliştiren ülkeler için uluslararası referans olarak,
- Düzenleme yapan otoriteler tarafından yerel ve yabancı firmalar için,
- Firmaların kendileri tarafından.

Buna ilave olarak, Uluslararası Menkul Kıymetler Organizasyonu (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), IASC den uluslararası menkul kıymetler pazarında kullanılabilecek IAS ler sağlamasını istemiştir. Hali hazırda, farklı ülkelerdeki bazı borsalar, firmalardan finansal tablolarını IAS standartlarına göre hazırlamasını istemekte ya da hazırlamalarına izin vermektedir.

2.8. DÜNYADA IFRS'YE UYUM

IAS, yeni ismi ile IFRS, son birkaç yılda dünya çapında kabul görmeyi başarmıştır¹⁰⁸;

¹⁰⁵ Servet Özkök: “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, October 2000, s.88.

¹⁰⁶ Cansen Başaran; “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:57, İstanbul 2001, s.156.

¹⁰⁷ Richard G.Schroeder-Myrtle W.Clark-Jack M.Cathey; “Accountancy Theory and Analysis”, “John Wiley & Sons, Inc.”,USA 2001, s.184.

1. Dünyada IFRS'ye uyumda en büyük aşama; Avrupa birliği (AB)'nin, 2002'de, halka açık Avrupa şirketlerinin konsolide finansal tabloların hazırlanmasında, IFRS'nin uygulamasını sağlayan düzenlemeyi kabul ettiği zaman gerçekleşmiştir. Bu düzenlemenin 2005'te uygulanması ile İtalya, İspanya ve İngiltere de dahil olmak üzere 28 ülkede, 7000'den fazla firma bu standartları uygulamaya başladı. Avrupa'da IFRS'ye adaptasyon; IFRS'nin, ulusal muhasebe standartlarının yerini alarak, grup finansal raporları hazırlama ve sunumda temel gereklik anlamına gelmiştir.
2. IFRS, aynı zamanda Avrupa dışında da birçok ülkeye de taşınmıştır. IFRS uygulaması, Güneydoğu Asya, Orta Asya, Latin Amerika, Güney Afrika, Orta Doğu ve Karayipler'de 2005'te zorunlu olmuştur. Buna ek olarak, Avusturalya, Hong Kong, Yeni Zelanda, Filipinler ve Singapur IFRS'yi kendi geleneksel standartlarına yansıtarak adapte etmişlerdir.

Kanada da, 2011 yılına kadar, IAS ile birleşeceğini taahhüt etmiştir¹⁰⁹.

3. Standartlara uyum, yüksek kalite, şeffaflık ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerektirdiğinden, bu durum; yatırımcılar, kredi veren kurumlar, finansal analistler ve diğer finansal rapor kullanıcıları tarafından memnuniyetle karşılanmıştır.

Bankacılığın Süpervizyonu konusunda, Banka düzenleyicilerinden oluşan Uluslararası Basel Organizasyonu, G7 Ekonomi Bakanları ve Merkez Bankası başkanlarının isteği üzerine IAS'yi değerlendirmeye almıştır. Bu değerlendirme bankacılık üzerinde etkisi olan (özellikle IAS 30 ve 39 için özel dikkat gösterilmiştir) 15 standart için yapılmıştır. Bankacılığın Süpervizyonu konusundaki Basel Komitesi, IAS üzerindeki detaylı değerlendirmelerini Nisan 2000 yılında tamamlamış ve IASC standartlarına desteğini açıklamıştır¹¹⁰.

Genel muhasebe standartları olmadan, dünyanın farklı bölgelerinde yerleşik işletmeler tarafından hazırlanmış finansal bilgilerin karşılaştırılması zordur. Yükselen global ekonomide,

¹⁰⁸ Abbas Ali Mirza, Graham J. Holt, Magnus Orrell; "IFRC Workbook and Guide", John Wiley & Sons Inc., London, 2006, s.1-2.

¹⁰⁹ Bob Parker; "Have IFRSs Conquered The World", Accountancy Magazine, Kasım 2005, s.97.

¹¹⁰ Barry J.Epstein, Abbas Ali Mirza;"IAS 2003", age, s.18.

yüksek kalitede genel muhasebe standart setinin kullanımı, uluslararası ticaretteki yatırım olanakları ve diğer ekonomik kararlarda pazar verimini yükselttiği gibi yükselen sermaye maliyetlerini de düşürür¹¹¹.

2.8.1. Avrupa’da Muhasebe Standardı Oluşturma Çalışmaları ve IFRS

Avrupa Birliği’nin oluşumunu sağlayan 1957 Roma Antlaşması’nın 57. maddesi gereği üye ülkeler ulusal muhasebe kurallarını uyumlaştırmakla yükümlü olmuşlardır. Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerin uyumlaştırılması, özellikle Avrupa Birliği’nin kendi mevzuat şekli olan yönergelerle sağlanmıştır¹¹².

Avrupa Birliği’nde muhasebe hukukunu ilgilendiren konular Avrupa Birliği üyesi ülkelerin şirketleri arasında rekabet eşitliği sağlayacak şekilde ele alınmış ve muhasebe alanında dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler başta olmak üzere çeşitli yönergeler yayınlanmıştır.

Bu yönergelerin yayımlandıktan sonra revize edilmemesi onların, güncellikten uzak ve kalite geliştirici mekanizmalar oluşturmamalarına neden olmuştur¹¹³.

Yönergelerdeki eksiklikler özetle şu şekildeydi¹¹⁴;

- Muhasebe ile ilgili konuların tümü yönergelerde ele alınmamıştır.
- Yönergeler çok seçenekli hazırlandığından üye ülkeler arasında, farklı seçeneklerin seçilmesinden dolayı, farklı uygulamalar ortaya çıkmıştır.
- Yönergelerin uygulanması garanti değildir. Üye ülkeler yönergeleri ulusal hukuklarına almaları hususunda çok fazla zorlanmamaktadır.
- Üye ülkeler yönergeleri ulusal hukuka aktarsalar da, üye ülke işletmeleri üzerinde çok fazla bir zorlayıcılığı bulunmamaktadır.
- Yönergelerin belirlenme süresi çok yavaş işlemektedir.
- Yönergeler hazırlanırken dünyadaki muhasebe gelişmelerinden yeterince yararlanılmamıştır.

¹¹¹ Abbas Ali Mirza, Graham J. Holt, Magnus Orrell; age, s.2.

¹¹² Fahir Bilginoğlu;”Uluslararası Muhasebe”, İÜ İşletme Fakültesi Dergisi, Nisan 1993, s. 83.

¹¹³ Serpil Bostancı: “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 59, 2002, s.78.

¹¹⁴ Hermann HJ Nordermann; “Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetimin Düzenlenmesi”, Çeviren: Selçuk Uslu, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRMÖB Yayınları, Ankara, 1997, s.89-90.

Avrupa Birliği'nin muhasebe yönergeleri, Avrupa Birliği içinde muhasebe uygulamalarına esas teşkil etmekle beraber, gelişen koşullara uyum sağlayamamış ve bu yönergelerin yetersiz kaldığı görüşü resmi olarak Avrupa Birliği Komisyonu'nun 1995'te yayımlamış olduğu bir belge ile de kabul edilerek , direktiflerin hazırlayıcılar, kullanıcılar ve standart oluşturucular tarafından karşılaşılan bütün problemlere cevap vermediği belirtilmiştir¹¹⁵.

Sürekli gelişen ve değişen ekonomik koşullara cevap verebilmek için Avrupa Birliği'nin muhasebe alanında yeni düzenlemelere gitmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Avrupa Birliği Komisyonu IASC'nin faaliyetlerini destekleme başlamış¹¹⁶ ve 1995'te de yayımladığı bir rapor ile bunun gerekliliği ortaya konmuştur. Fakat bu konuda esas gelişme 2000 Lizbon zirvesi ile başlamıştır.

Mart 2000 yılında Avrupa Başbakanlarının Lizbon'da yaptığı toplantıda, öncelikli olarak Avrupa sermaye piyasasının geliştirilmesine karar verilmiştir. Bu süreçte, ilerlemenin EU için tek bir finansal raporlama çatısının adaptasyonundan geçtiği belirtilmiştir. Bu zirve toplantısı, finansal servisler için iç piyasa pazarının tamamlanmasının hızlandırılmasını ve Komisyonun Finansal Servisler Faaliyet Planını yerine getirmesi için 2005 yılına kadar süre verilmiştir¹¹⁷.

2.8.2. Avrupa Birliği'nin Muhasebe Stratejisi;

Haziran 2000 de, Avrupa Komisyonu, 25 birlik üyesi ülkenin halka açık firmalarının konsolide finansman hesaplarını, IAS ye göre yapmalarını isteyen bir Finansal Raporlama Stratejisini adapte etmiştir.

Bu stratejiyi yerine getirmek için, Avrupa Birliği Konseyi ve Parlamentosu, Avrupa Birliğinde halka açık ve Avrupa Birliğinde işlem gören firmaların konsolide finansal tablolarını en geç 2005'te IASB ye göre hazırlamalarını öngören bir düzenleme yaptı. Avrupa Birliğine üye ülkelere, bu düzenlemeyi, halka açık olmayan firmaların konsolide finansal tablolarında ve ana firmaların ayrı tablolarında da uygulayabilmeleri için uzatmalarına izin verilmiştir. Üye

¹¹⁵ Ernst & Young; "IFRS/US GAAP Comparision", International Accounting Standarts Committee Foundation, William Clowes Ltd, London 2005, s.14.

¹¹⁶ David Alexander, Anne Britton, Ann Jorissen; "International Reporting and Analysis", Thomson Learning, UK, 2003, s.42.

¹¹⁷ Ernst & Young; "IFRS/US GAAP Comparision", International Accounting Standarts Committee Foundation, s.15.

ülkelerin, bazı firmalarının bazı durumlarda muafiyetlerine geçici izin (1 Ocak 2007 ye kadar) verilmiştir. Bu durumlar¹¹⁸ ;

- Hem Avrupa’da halka açık, hem de Avrupa dışında döviz kullanan ve standartlarında US GAAP’ı kullanan firmalar ile
- Sadece borç menkul kıymetleri ticareti yapan halka açık firmalardır. Sadece bazı ülkeler, bu firmaların 2007’ye kadar beklemelerine izin vermiştir. IFSR sadece 25 Avrupa ülkesine değil, Avrupa Birliğinde (EU) olmayan fakat, Avrupa Ekonomik Bölgesinde (European Economic Area-EEA) yer alan 3 ülkeyi de (İzlanda, Norveç, Liechtenstein) içine almıştır. Bu 28 ülkede, IFRS yi kullanmak zorunda olan, 9000 adet halka açık firma ile, 5.000.000 halka açık olmayan firma yer almaktadır. İsviçredeki, büyük birçok firmada IFSR yi kullanmaktadır.

Yönergeler açısından bakıldığında, IAS’ların uygulanma gereği, yönergelerin getirdiklerine ilave olmuş dolayısıyla tüm şirketler için daha önce yürürlükte olan yönergeler olduğu gibi kalmış, IAS’lar da bunlara eklenmiştir. Böylece halka açık olmayan şirketler için yönergeler finansal tabloların karşılaştırılabilirliği açısından bir esas teşkil etmeye devam etmiştir¹¹⁹.

IAS ve IFRS ler, Avrupa Hukuku altında resmiyet kazanmadan önce, EC nun Muhasebe Düzenleme Komitesi (Accounting Regulatory Committee-ARC) tarafından tasdik edilmelidir. Temmuz 2004 te, ARC bütün IASB standartlarının (IASB tarafından revize edilmiş eski IAS ler ile IFRS ler) onaylanmasını istemiş, bunlara istisna IAS 32 ve IAS 39 olmuştur. ARC, yeni IFSR ve revize edilmiş IAS lerin “Avrupada kullanılması için tasdiğı” ve değerlendirilmesi konusunda süregelen bir sorumluluğı sahiptir¹²⁰.

¹¹⁸ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; age, s.18-19.

¹¹⁹ Fatih Yılmaz; “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler”, Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2001, Literatür Yayınları, s.203.

¹²⁰ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; “Applying International Accounting Standard”;age, s.18-19.

2.8.3. Amerika’da Standart Oluşturma Çalışmaları ve Amerika’da IFRS Durumu;

Amerika’da muhasebe standartlarını oluşturma konusunda Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) başlıca otorite kaynağıdır. Kurul, bütün kullanıcılardan tavsiye alır ve bazen kamuoyu bilgisine başvurur. Amacı, finansal raporlamayı bütün kullanıcıların lehine iyileştirmektir. FASB kararları konusundaki iletişimi çeşitli yayınlar vasıtası ile sağlar. Bu yayınlardan en önemlisi, Finansal Muhasebe Standartları Taslakları (Statements of Financial Accounting Standards-SFAS)’dır¹²¹.

Kurul, 7 tam gün çalışan ve farklı altyapıları olan üyeden oluşur¹²².

FASB’ın standartları oluştururken 2 temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile “Due process = doğrudan katılımcı süreç” sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır¹²³.

ABD’de bir kamu kuruluşu olan Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission- SEC), FASB’ın standartlar getirme sürecini düzenli olarak izleyip, tartışmalı standartlar geliştirmesini engellemektedir¹²⁴.

Tüm dünyada IFRS ye adaptasyon faaliyetleri söz konusu iken buna en büyük istisna Amerika’dır. Amerika US GAAP tan vazgeçmemektedir. Amerikan FASB ve SEC, muhasebe standartları konusunda katı zorlayıcılardır. Yine de IFRS ile US GAAP ı bir araya getirmek için yorucu çalışmalar yapılmaktadır. Uluslararası standart koyucular ile US standart koyucular arasında, borsalar tarafından ve hükümet organları tarafından kabul edilecek standartlar oluşturma konusunda yarış vardır¹²⁵.

¹²¹ Kermit D.Larson, John J.Wild, Barbara Chiappetta; ““Fundamental Accounting Principles”, McGraw-Hill/Irwin, USA 2002, s.42.

¹²² Patrick R. Delaney, Bary J. Epstein, Ralph Nach, Susan Weiss Budak; “Wiley GAAP 2004-International and Application of GAAP”, John Wiley&Sons Inc., USA, 2003, s.4.

¹²³ Başak Ataman Akgül, Hüsetin Akay; “Uluslararası Muhasebe Standatları”, Türkmen Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul 2004, s.10.

¹²⁴ Mario Draghi; “US-EU Regulatory Convergence Capital Markets Issues”, Transatlantic Strategy Groups Bulletin, Miami, February 2003, s.8.

¹²⁵ Bob Parker; age, s.97.

Ekim 2002 de, IASB ve US FASB, ortak olarak, anlaşma tüzüğü yayınlayarak (Norwalk Mutabakatı), IAS ve US FASB'in birleşimi konusunda çok önemli bir aşama kaydetmiştir. FASB, aynı zamanda personeline uluslararası birleşme için yaptıkları araştırma projesini genişletmelerini istemiştir. FASB, hali hazırda birleşme projelerine istinaden birçok değişiklik yapmış, başka değişikliklerde önermiştir¹²⁶.

Son 10 yılda, US GAAP ın, çok daha önceleri sahip olduğu, “prensip temelli” uygulamalarının yerini, “kural temelli” uygulamalar almıştır¹²⁷.

2.8.4. Asya-Pasifik Ülkelerinde IFRS;

Asya-Pasifik ülkeleri, ülke içi firmalar için GAAP'ların birleşimi ve IFRS ile uyumu konusunda değişik yaklaşımlarda bulunmaktadır;

Bangladeş, Avrupadaki gibi, yerel halka açık firmaların IFRS uygulamalarını öngören tek Asya ülkesidir. Avustralya ve Yeni Zelanda ise, IFRS ile eşdeğer olan (fakat bazı değişiklikler yapılabilir) ulusal GAAP'ları adapte etmiştir. Avustralya'nın IFRS'ye eş standartları 2005'ten itibaren başlamış, Yeni Zelanda'nın 2005 yılından itibaren adaptasyona izin verilmesine rağmen 2007'de resmi olarak başlayacaktır. Denetimci raporlarının hem IFRS, hem de ulusal GAAP ile uygun olması beklenir. Bu 2 ülke, geçmişte, sadece ticari işletmelere değil, hükümet kurumları ve kar amacı gütmeyen işletmeleri de içine alan tek bir standartlar manzumesi geliştirmeye çalışmışlardır. Bu, Avustralya ve Yeni Zelanda'nın, ulusal GAAP'larını, IFRS ile değiştirmeme kararlarından birisi olmuştur. Hong Kong, Filipinler ve Singapur'da, IFRS'ye eş yeni ulusal standartlar adapte etmeye karar vermiş, fakat bunlar bazen uygulamada zaman olarak arkadan gelebilmekte ya da bazı örneklerde değişiklikler yapılabilmektedir. Bu 3 yargı yetkilerinde, denetimci raporu, IFRS'ye değil, ulusal GAAP'a uygun olması beklenir. Çin borsasında işlem gören, halka açık Çin firmalarının IFRS'ye göre finansal tablolarını hazırlamaları istenmekte olup, bunlar, hisseleri \$ olarak işlem gören ve yabancı yatırımcılar tarafından satın alınabilen firmalardır. Görüntüde Asya Pasifik'de bütün ülkeler, ulusal GAAP'larını, IFRS'ye göre oluşturduklarını iddia etse de, ayrıntılı olarak bakılacak olursa bu pek doğru değildir. Çin, Japonya, Kore gibi büyük ekonomilerin standartlarının sadece çok az bir kısmı IFRS ile aynı olarak nitelenebilir. Hindistan ve Tayland'da, en son standartlar aşağı

¹²⁶ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; age, s.21.

¹²⁷ Barry J.Epstein, Abbas Ali Mirza; “Wiley IAS 2003 Interpretation and Application of IAS”, John Wiley & Sons, Inc, USA 2003, s.5.

yukarı IFRS ile aynı olup, bazı eski standartlarda farklılıklar olabilmektedir. Laos ve Myanmar'da, bazı yerel firmalar, IFRS'yi kullanabilir, Avustralya, Hong Kong, Yeni Zelanda, Pakistan, Singapur ve Tayland'da, yabancı halka açık firmalar IFRS'yi kullanabilmektedir. Japonya'da da bazı durumlarda yabancı firmalar IFRS'yi kullanabilmektedir¹²⁸.

2.8.5. Türkiye'de IFRS

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir¹²⁹.

Bu kuruluşlardan önemli olanlarını şöyle sıralayabiliriz;

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Türk Bankalar Birliği
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)
- TÜRMOB Koordinatörlüğünde Kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.112.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen ek-1. madde uyarınca kurulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2003 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir. Ülkemiz muhasebe uygulamalarında işletmelerin tabi oldukları mevzuata göre farklı mali tablolar düzenlemek durumunda olmaları ve bu

¹²⁸ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; age, s.19-20.

¹²⁹ Yahya Arıkan; "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması", İSMMMO Yayın Organı Mali Çözüm Dergisi, Sayı;36, Mayıs-Haziran 1996, s.62.

konuda bugüne kadar birlikteliğin sağlanamamış olması, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve geliştirmek üzere Kurul'un görevlendirilmesinde en önemli hareket noktası olmuştur¹³⁰.

Kurul, muhasebe standartlarını oluşturma ve yayımlama yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği mevzuatı ile de uyum sağlamak amacı ile Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS), yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS) benimseme kararı almıştır¹³¹.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), uluslararası alanda geçerlilik kazanması, yani IFRS'ye uyumlu olduğunun kabul edilmesi ancak, IFRS setindeki standartların tamamına uyulması ile mümkün olabilmektedir. TMSK ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) arasında yapılan telif ve lisans anlaşmasında, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk mevzuatı içinde yer alması ön görülmektedir. Çeviri çalışmaları, IFRS konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetim şirketi denetçileri ile banka ve büyük şirketlerde IFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları marifetiyle yürütülmüştür. Yapılan çeviriler çapraz kontrole tabi tutulduktan sonra bir taraftan ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerine sunulurken, diğer taraftan Kurulun internet sitesinde (www.tmsk.org.tr) kamuoyunun görüşlerine açılmış ve alınan tüm görüş ve öneriler Kurul tarafından değerlendirilmek suretiyle TMS'ye son şekli verilmiştir. Kurul, zaman içinde IFRS'lerde yapılan değişiklikleri dünya uygulamaları ile eşzamanlı olarak TMS'ye yansıtarak güncelliği sağlayacaktır¹³².

Ülkemizde 2005 yılı başından itibaren bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak düzenlemektedirler. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları bu sektörler için güncel bir mevzuat oluşturmaktadır. 2007 yılında yürürlüğe girmesi öngörülen yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe

¹³⁰ Ümit Gücenme; "Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:19, Müfad Y., İstanbul, Temmuz 2003, s.27-28.

¹³¹ TMSK; "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)", TMSK Yayınları, 2006, s0.

¹³² TMSK;IFRS/IAS ile Uyumlu TMS, s0.

Standartlarına uymaları mecburiyeti getirilmektedir. TMSK tarafından küçük ve orta ölçekli işletmeler için ayrıca seadeleştirilmiş bir muhasebe standardı oluşturularak yayımlanacaktır¹³³.

TMS ve TFRS'ler, kavramsal çerçeve ile birlikte yayınlanmış ve standartlar kabul edilerek Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır.

Ayrıca, 32 ve 39 sayılı Standartlara ilişkin Taslak metinler TMSK tarafından hazırlanmış olup, anılan Standartlara ilişkin muhasebe ilgi gruplarının görüşleri beklenmektedir. İlgili görüşlerin TMSK'ya ulaşmasının ardından, söz konusu Standartların nihai metinleri oluşturulacak ve böylelikle Uluslar arası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları setinin mevcut durum itibarıyla ülkemiz mevzuatına uyarlanması işlemi tamamlanmış olacaktır.

Bu gelişmeler sayesinde, borsada hisse senetleri işlem gören işletmelerin hisse senetlerine iç ve dış piyasadan gelen talebin artacağı ve böylece sermaye piyasasına daha fazla yabancı sermaye girişi sağlanacağı, ayrıca Türk şirketlerinin de uluslar arası borsalara kote olabilecekleri, böylece Türk sermaye piyasasının glabalizasyon sürecinde yerini alacağı beklenmektedir¹³⁴.

2.9. IFRS FİNANSAL RAPORLARININ DENETİMİ

Avrupa Komisyonu, 2003 yılı Mayıs ayında, önerdikleri denetim stratejisini yayınladı . Bu strateji, sermaye piyasalarında yatırımcıların güvenini sağlamaya ve denetim mekanizmasının kamuoyu güvenini artırmasına yönelik stratejilerden oluşmaktaydı. Strateji, bütün limited firmaların (sadece halka açık firmaların değil) yasal denetimlerinin, Uluslararası Denetim ve Sigorta Standartları Kurulu (International Audit and Assurance Standarts Board-IAASB) tarafından yayınlanan ve komisyon tarafından adapte edilen Uluslararası Denetim Standartlarına (International Standarts on Auditing-ISA) uygun yapılmasını öngörmektedir. Komisyon aynı zamanda, ortak bir Avrupa Birliği denetim raporu ve denetimcilerin uzmanlıkları konusunda modernizasyonuda önermektedir¹³⁵.

¹³³ TMSK; IFRS/IAS ile Uyumlu TMS, s0.

¹³⁴ Sinan Aslan; age, s.99.

¹³⁵ David Cairns; age, s.111.

2.10. IFRS’NİN KARŞIKARŞIYA OLDUĞU ENGELLER

2002 yılında 59 ülkede yapılan bir araştırmada birçok ülke tarafında IFRS’lerde yer alan bazı standartların karmaşık bulunması IFRS’nin etkinliği konusunda bir engel olarak görülmektedir. Özellikle finansal ürün standartlarının çok komplike olduğu, makul değer tespitinin karmaşık bulunduğu ileri sürülmektedir¹³⁶.

Ülkelerin ulusal muhasebe sistemlerinin vergi yapısı da IFRS’yi kabulü bir engel olarak görülmektedir. Geleneksel muhasebe standartlarının temel amaçlarından biri, ülkede vergilendirilebilir geliri belirlemektir. IFRS’lere göre hazırlanan finansal tabloların, daha çok sermaye piyasası ihtiyaçlarına cevap verecek yapıda olması vergisel boyutun büyük ölçüde ihmal edileceğini düşündürmektedir. Bu açıdan vergi muhasebesi ve finansal raporlamanın farklı rolleri IFRS’nin etkinliğine engel oluşturmaktadır¹³⁷.

Ayrıca bazı IFRS’ler ile ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının uyumsuzluğu, ülkelerin sermaye piyasalarının sınırlı olması, finansal tablo kullanıcılarının ulusal muhasebe standartlarından hoşnut olmaları, IFRS’lerin ulusal dillere tercüme edilmesi güçlükleri de yakınsama sürecinde yaşanan önemli engeller olarak görülmektedir¹³⁸.

2.11. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Aşağıdaki IAS ve IFRS’lerin açıklamalarında TMSK’nın “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları” isimli kaynaktan ve Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay’ın “Uluslararası Muhasebe Standartları” isimli kitabından faydalanılmıştır.

IAS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements);

Bu standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak sağlamaktır.

¹³⁶ Donna L. Street; “GAAP Convergence 2002”, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, December 2002, s.9-12.

¹³⁷ Donna L. Street; age, s.10.

¹³⁸ Donna L. Street; age, s.11-12.

Bu amaca ulaşmak için standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar.

IAS 2: Stoklar (Inventories);

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

IAS 7: Nakit Akım Tablosu (Cash Flow Statement)

Bu standardın amacı, işletmelerin bu standarda göre Nakit Akış Tablosu hazırlamalı ve finansal tabloların hazırlandığı her dönem için finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak sunulmasıdır.

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Bu ilgi, finansal kurumlarda olduğu gibi işletmenin doğasından kaynaklanan faaliyetlerinden veya nakdin işletmenin ürünü gibi görülmesinden bağımsızdır. İşletmeler kar etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akış tablosu hazırlamaları zorunludur.

IAS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar (Accounting Policies, Changing in Accounting Estimates and Errors);

Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin

önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

IAS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After The Balance Sheet Date);

Bu standardın amacı; bir işletmenin, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve bilançonun yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.

IAS 11: İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contrats);

Bu standardın amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

IAS 12: Gelir Vergileri (Income Taxes);

Bu standardın amacı; gelir vergilerinin (*kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin*) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.

Bu Standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.

IAS 14: Bölümlere Göre Raporlama (Segment Reporting);

Bu standardın amacı; finansal tablo kullanıcılarına aşağıdaki hususlarda yardımcı olmak amacıyla, finansal bilgilerin bölümlere göre – işletmenin ürettiği farklı tür mal ve hizmetler ile faaliyette bulunduğu farklı coğrafi alanlar itibarıyla - raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir:

- (a) İşletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması
- (b) Risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilmesi
- (c) İşletme hakkında bir bütün olarak daha doğru bir karara varılması.

IAS 16: Maddi Duran Varlıklar (Property, Plant and Equipment);

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

IAS 17: Kiralama İşlemler (Leases);

Bu standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

IAS 18: Hasılat (Revenue);

Bu standardın amacı, belirli tipteki işlem ve olaylardan doğan gelirlerin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir.

Gelir; özkaynakta artış sağlanması şartıyla, dönem içinde işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan ekonomik faydanın brüt tutarıdır. Ortakların katkısı nedeniyle özkaynakta meydana gelen artışlar gelir olarak kabul edilemez.

IAS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits);

Bu Standardın amacı; çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir.

Standart, bir işletmenin; sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydalara ilişkin olarak, borç; ve çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda, gider muhasebeleştirilmesini gerekli kılar.

IAS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance);

Bu standardın amacı, devlet kurumlarından işletmelere yapılan devlet bağışlarının ve çeşitli biçimlerdeki devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile ilgili hususları düzenlemektir.

IAS 21: Kur Değişiminin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates);

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.

Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

IAS 23: Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Cost);

Bu standardın amacı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını açıklamaktır. Bu standart, genel uygulama olarak borçlanma maliyetlerinin oluştuğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. Bununla birlikte standart, alternatif bir uygulama olarak; özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verir.

IAS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures);

Bu standardın amacı, bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için, işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır.

IAS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans);

Bu standardın amacı, emeklilik planlarının değerlendirme esasları ve ilgili finansal tablo dipnotlarının hazırlanması ile ilgili ilkelerin belirlenmesidir.

IAS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Consolidated and Seperate Financial Statements);

Bu standardın amacı, bir ana ortaklığın kontrolü altında olan şirketler grubunun konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve sunulması ile ilgili gerekliliklerin ve ana ortaklığın konsolide olmayan finansal tablolarında bağlı ortaklığın ne şekilde muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir.

IAS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar (Investments in Associates);

Bu standardın amacı, iştiraklerdeki yatırımların bir yatırımcı tarafından nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin usul ve esasları tespit etmektir.

IAS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economics);

Bu standardın amacı, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Standart, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan herhangi bir işletmenin, konsolide finansal tablolarını da içeren temel finansal tablolarına uygulanmaktadır.

IAS 30: Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar (Disclosure in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions);

Bu standardın amacı, bankaların ve diğer finans kuruluşlarının finansal tablolarının açıklanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir. Bu standartta banka finansal tabloları için getirilen düzenlemeler çeşitli başlıklar altında toparlanmıştır.

IAS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar (Interests in Joint Ventures);

Bu standardın amacı, faaliyet, şekil ve yapısına bakılmaksızın iş ortaklığı yatırımlarının ne şekilde muhasebeleştirileceğinin açıklanmasıdır. Bu standart, iş ortaklıklarındaki katılım paylarının muhasebeleştirilmesi ve iş ortakları ile yatırımcıların, iş ortaklarına ait varlıkların, borçların, gelirlerin ve giderlerin finansal tablolar aracılığıyla raporlanmasında iş ortaklığının faaliyet alanına ve yapısına bakılmaksızın uygulanmalıdır.

IAS 32: Finansal Enstrümanlar,; Açıklamalar ve Sunum (Financial Instruments: Disclosures and Presentation)

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının, bilanço veya bilanço dışı finansal enstrümanların işletmenin finansal durumu, performansı ve nakir akımları üzerindeki etkilerini daha iyi anlamalarının sağlanmasıdır. Bu amaca yönelik olarak standart, hem bilançoda yer alacak hem de bilanço dışında tutulacak finansal enstrümanlar için yapılması gereken açıklamalar ve bilançoda yer alacak olan finansal enstrümanların sunumu için belirli gereklilikleri tanımlamaktır. Ayrıca standardın sunumu, borçlar ve özkaynaklar arasındaki finansal enstrümanların sınıflandırılması, faiz, kar payı, kayı ve kazançların sınıflandırılması ile finansal varlık ve finansal borçların netleştirilmesi ile ilgilenmektedir. Standardın açıklaması, enstrümanlar için uygulanan muhasebe politikaları ve finansal enstrümanlarla ilgili bir işletmenin gelecekteki nakit akımlarının kesinliği, zamanını ve miktarını engelleyen faktörler hakkındaki bilgilerle ilgilenmektedir. Ek olarak standart, bir işletmenin kullandığı finansal enstrümanların kapsam ve niteliği hakkındaki bilgilerin açıklanmasını desteklemektedir.

IAS 33: Hisse Başına Kazanç (Earning Per Share);

Bu standardın amacı, hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Hisse başına kazanç verilerinin, “kazanç”ın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması nedeniyle sınırlı kullanıma sahip olmasına karşın, tutarlı bir biçimde belirlenen bir payda, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu standardın odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir.

IAS 34 :Ara Dönem Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting);

Bu standardın amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

IAS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets);

Bu standardın amacı, bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.

IAS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets);

Bu standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

IAS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets);

Bu standardın amacı, başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

IAS 39: Finansal Enstrümanlar: Tanımlama ve Değerleme (Financial Instruments: Recognition and Measurement);

Bu standardın amacı, bir işletmenin finansal tablolarında, finansal araçlar hakkında kayda alma, değerlendirme ve açıklanacak bilgiler konusundaki prensipleri oluşturmaktır.

IAS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investment Property)

Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

IAS 41: Tarımsal Faaliyetler (Agriculture);

Bu standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

IFRS 1: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (First Time Adoption of International Financial Standards);

Bu standardın amacı, bir işletmenin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS'ye) göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının:

- Kullanıcılar için şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir
- IFRS'lere göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir alt yapı/esas sağlayan
- Kullanıcılara olan faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır.

IFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler (Share-based Payment);

Bu standardın amacı, hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir. Bu standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar.

IFRS 3 : İşletme Birleşmeleri (Business Combination);

Bu standardın amacı, işletme birleşmesi gerçekleştiren bir teşebbüs veya işletmenin finansal raporlamasına ilişkin esasları belirlemektir. Standart, özellikle tüm birleşme işlemlerinin satın alma yöntemi uygulanarak mali tablolara yansıtılmasını vurgulamaktadır. Bu kapsamda edinilen (elde eden/devralan), edinme (birleşme) tarihinde edinilen (elde edilen/devralınan) tanımlanabilir varlıklarını, yükümlülüklerini ve koşullu yükümlülüklerini gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirir ve aynı zamanda sonraki dönemlerde amortisman yöntemiyle itfa edilmek yerine değer düşüklüğüne tabi tutulan şerefiye de finansal tablolara yansıtılır.

IFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri (Insurance Contracts);

Bu standardın amacı; Kurul, sigorta sözleşmelerine ilişkin projesinin 2 nci bölümünü tamamlayana kadar, sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin (bu IFRS’de sigortacı olarak tanımlanan) sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını belirlemektir. Bu IFRS, özellikle aşağıdaki hususları gerekli kılar:

- Sigorta sözleşmeleri muhasebesine ilişkin sigortacıların yapması gereken sınırlı sayıdaki iyileştirmeleri
- Sigortacının finansal tablolarındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan tutarları belirleyen ve açıklayan, ve sigorta sözleşmelerinden doğan gelecekteki nakit akımlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini bu finansal raporların kullanıcılarının anlamasına yardımcı olan açıklamaları.

IFRS 5 :Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations);

Bu standardın amacı, satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Bu standart, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılar:

- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur; ve
- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.

IFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (Expolaration for and Valuation of Mineral Assets);

Bu standardın amacı, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir.

Bu standardın amaçları arasında özellikle aşağıdaki hususlar yer alır:

- Araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik sınırlı gelişme sağlanması
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştirilen işletmelerin, bu varlıkları değer düşüklüğü açısından bu IFRS uyarınca değerlemeleri ve değer düşüklüğünün “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı uyarınca ölçülmesi.
- İşletmelerin finansal tablolarında maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutarları belirleyen ve izah eden açıklamaların yapılması ile bu finansal tabloların kullanıcılarının muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme varlıklarının tutarı, zamanlaması ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliğini anlamalarının sağlanması.

IFRS 7 : Finansal Araçlar: Sunum (Financial Instruments: Disclosures);

Bu standart ile, IAS 32 ve IAS 39 kapsamındaki risk açıklama gerekliliklerini tekrar etmektedir. Raporlama tarihindeki tanımlanan her bir piyasa riski için duyarlılık analizinin açıklanmasına yönelik yeni bir yükümlülük gelmiştir.

3. İNGİLTERE MUHASEBE STANDARTLARI ile ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

ASB ve IASB genellikle aynı kavramsal çatıyı paylaşmaktadır. Her ikisi de, finansal raporlamanın amaçlarını, yatırımcıların gelecekteki nakit akışları ile ilgili tahminlerde bulunmak olarak görmekte ve finansal raporların en basit maddeleri olan aktif ve pasiflerle ilgili benzer tahminlerde bulunmaktadır¹³⁹.

¹³⁹ Christopher Nobes and Robert Parker; age, s162.

3.1. İNGİLTERE STANDARTLARI (UK GAAP) ve IFRS FARKLILIKLARI;

Bazı önemli İngiltere Standartları ve IFRS farklılıkları şu şekildedir¹⁴⁰;

Konu	İngiltere	IFRS
1. Yatırım amaçlı gayrimenkuller	Pazar değeri	Maliyet veya pazar değeri
2. Ticaret ve satışa hazır pazarlanabilir menkul değerler	Maliyetine veya maliyet veya pazarın düşüğüne	Adil değerlendirme
3. Önerilen kar payları	Tahakkuk etmiş	Tahakkuk etmemiş
4. Sermaye araçlarının yayımlayanlar tarafından sunumu	Yasal form üzerine kurulmuştur.	Madde üzerine kurulmuştur.
5. Prensiplerde değişiklikler ve köklü hataların düzeltilmesi	Önceki yılın düzeltmeleri	Direkt gelirden alınabilir
6. Ortak yatırım yapan işletmeler	Hisse metodu	Hisse ya da kısmi konsolidasyon
7. Nakit akış raporlarına fokus	Nakit	Nakit ve nakit yerine geçebilenler

İngiltere kurallarına göre IFRS'nin izin verilmediği veya istenmediği durumlar¹⁴¹;

- Şerefiye genellikle amortize edilmiştir.
- Pasif varlıklar olarak tahakkuk etmiş önerilen kar payları
- Ertelenmiş vergiler, geçici farklılıklardan ziyade, zaman farklılıkları üzerine hesaplanmıştır.
- Nakit akış tablolarının uzlaştırılması, “nakit ve nakit benzerleri” yerine “nakit” olarak tanımlanmıştır.

¹⁴⁰ Christopher Nobes and Robert Parker; age, s163.

¹⁴¹ Christopher Nobes and Robert Parker; age, s163.

- Kişisel hisseler varlıklar olarak gösterilmiş, kar ve zararlar genellikle gelir olarak tanınmıştır.
- Ticari ve satışa hazır finansal varlıklar, adil değeri yerine genellikle maliyet fiyatında değerlendirilmiştir.
- Bileşik enstrümanlar, hisse senedi ve pasif bileşenlere bölünmemiştir.

İngiltere Kuralları tarafından izin verilmemiş bazı IFRS maddeleri¹⁴²;

- Envanter değerlendirmelerinde LIFO methodu
- Kar ve zarar hesaplarında, köklü hataların ve ilke değişikliklerinin etkilerinin gösterilmesi
- Aktüerli kar ve zararların gecikmesi
- Katılım ortaklı işletmeler için kısmi konsolidasyonların kullanımı
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerinin maliyetlerinin değerlendirilmesi

UK GAAP ve IFRS temel olarak aynı felsefeye sahip olsalar bile, İngiliz firmaları, birçok anlamlı farklılıklar bulmuştur. Bu farklılıklar ve UK GAAP'tan IFRS'ye ana değişiklikler¹⁴³;

- Bilançodaki bütün varlıkların tanınması adil değerlemede olmalıdır.
- Korumalı işlemler muhasebesi (hedge accounting) üzerindeki bazı sınırlamalar ve buna bağlı olarak, korumalı işlemlerden doğan kazanç ve kayıplardaki gecikmeler.
- Emekli maaş açıklarının, pazar temelli varsayımlara dayanarak, kredi ünite metodu ile tam olarak tanınması.
- Birleşme ve Devralmalarda, kartel oluşturmaya yönelik faizlerin yasaklanmasını, şerefiyenin amortismanını ve negatif şerefiyenin gecikmesini de içeren, revize muhasebe hesaplamaları.

Şu andaki ve önerilen IFRS'ler, aşağıdaki UK GAAP uygulamalarına izin vermeyecektir¹⁴⁴ ;

- Bütün geliştirme maliyetlerinin harcamaları (SSAP 13).

¹⁴² Christopher Nobes and Robert Parker; age, s163.

¹⁴³ David Cairns; age, s.112.

¹⁴⁴ David Cairns; age, s.113.

- Kiralayıcılar tarafından, finansal kiralamadan elde edilen gelirlerin tahsisine yönelik, net nakit yatırım metodu (SSAP 21).
- Nakitteki değişikliklere istinaden uyarlanan nakit akış tablosu (FRS 1).
- Katılım ortaklı işletmeler için brüt sermaye metodu (FRS 9).
- Ertelenmiş vergilere farklı zaman yaklaşımları (FRS 19).
- Hisse Senedi ihracı veya borç ihracı esnasındaki bazı yatırımların maliyetlerinin ölçülmesi.
- Biyolojik varlıkların ve tarımsal ürünlerin maliyetlerinin ölçülmesi.

Hali hazırda bazı durumlarda UK standartlarının olmadığı yerlerde, İngiliz firmaları, IFRS standartlarını uygulamak durumundadırlar. Örnek olarak ;gelir (IAS 18), çalışan kazanımları (IAS 19), ve finansal araçlar (IAS 39) konularında. Buna ilave olarak, IAS 14, İngiliz firmalarından raporlanabilir bölümlerini yeniden tanımlamalarını ve bu bölümlerle alakalı daha fazla açıklama yapmalarını istemektedir¹⁴⁵.

Bu maddeler haricindeki diğer durumlarda İngiliz firmaları, IFRS taleplerini UK GAAP'ın benzer maddelerinden daha uyumlu ve daha az talepkar bulacaklardır. Mesela FRS 5, aktif ve pasiflerin içinde olduğu işlem maddelerinin raporlanması maddesinde, IFRS daha fazla detay içermektedir. IAS 19, aktüer kazanç ve kayıpların amortismanına ve gecikmesine izin verebilmektedir. IAS 31, katılım ortaklı işletmelerde, orantılı konsolidasyon kullanımına izin verir. IAS 7, nakit akış tablosu formunu istemektedir. IAS 1, FRS 3 tarafından istenen toplam tanınmış kazanç ve kayıpların yerine, varlıklardaki değişiklikleri gösteren farklı formatlara izin verir¹⁴⁶.

Değişim sürecinin bir sonucu olarak, İngiliz firmaları, bütün farklılıkları vurgulamalıdır. Aynı zamanda IASB tarafından yayınlanan IFRS'yi iyice anlamalı ve bu konu üzerinde çalışmalıdırlar.

¹⁴⁵ David Cairns; age, s.113

¹⁴⁶ David Cairns; age, s.113.

3.2. GENEL OLARAK UK GAAP VE IFRS KARŞILAŞTIRILMASI¹⁴⁷

Konu	UK GAAP Uygulaması	IFRS Uygulaması
Bilanço formatı ve terminolojisi	CA 85 içinde değerlendirilir : Liste 4 & 8	IAS 1 içinde değerlendirilir.
Performans Raporlama	Gelir tablosu formatı ve terminolojisi CA 85 içinde değerlendirilir, Liste 4 & 8 ve FRS 3. FRS 3, toplam tanınmış kar ve zararların raporlarını ister. (FRS 3.27) FRS 3, “devam etmeyen operasyonlarda” zorunlu tanımlama içerir(FRS 3.4.). FRS 3, köklü hataların, yeniden raporlama ve bir önceki yılla tablosunda yer almasını yasaklar. düzenlenmesi ile muhasebesini ister. Materyal hataların etkisi ise, yeniden raporlama yapılmadan kar ve zarar hesabına yansıtılmalıdır.(FRS 3.7,FRS 3.63)	Gelir tablosu formatı ve terminolojisi IAS 1 içinde değerlendirilir. IAS 1, özsermayedeki değişikliklerin raporunu ister ve 2 formata izin verir : Sütun format raporu ve tanınmış gelir ve giderlerin raporu(IAS 1.96,97) IFRS 5, “devam etmeyen operasyonlarda” prezentasyon ile ilgilidir ama tanımlamada FRS 3 ten farklıdır. IAS 8, materyal hataların, gelir (IAS 8.42)
İstisnai maddeler	FRS 3 “istisnai maddeler” ile ilgili tanımlamaları içerir.(FRS 3.5) FRS 3 bütün “istisnai maddeler”in faaliyet karı (FRS 3.19) içinde borçlandırılması ve alacaklandırılmasını ister.(FRS 3.20)	IAS 1, “istisnai maddeler” ile ilgili değildir. IAS 1, “gelir ve gider maddeleri malzeme” olduğu zaman ayrı ifşa ister(IAS 1.86) ve ayrı ifşa gerektiren şartlarla ilgili örnekler verir. (IAS 1.87)
Olağandışı maddeler	Teoride FRS 3 tarafından izin verilmiş (FRS 3.5, FRS 3.22) fakat pratikte sönüktür.	IAS 1, “olağandışı maddeler” in kullanılmasını yasaklamıştır. (IAS 1.85)
Önerilen ve ödenen kar payları	Hisse senedi ve tercihli hisseye ödenen kar payı (ödenen ve önerilen) 1 Ocak 2005 tarihinden	Ödenen hisse senedi kar payları, hisse senedindeki değişiklikler raporu içinde değerlendirilmelidir.

¹⁴⁷ Paul Gee; age, s.112-117.

	önceki muhasebe periyodundaki kar ve zarar tablolarında yer almalıdır.(CA 85, Sch 4.7(b))	(IAS 32.35)
		Tercihli hisseye ödenen kar payları kar ve zarar tablosunda masraf olarak gösterilecektir(IAS 32.35)
	SSAP 17, önerilen kar paylarının, önceden ayarlanmış bilanço faaliyetleri olarak değerlendirilmesini ister. (SSAP 17.11)	Ödenen hisse senedi kar payları, bilanço üzerinde pasif olarak tanımlanmadıktan (IAS 10.11) sonra deklare edilmelidir fakat not yolu ile ifşa edilmelidir. (IAS 1.125).
	FRS 25, finansal enstrümanlar (sunum ve açıklama) ve FRS 21, bilanço tarihinden sonraki faaliyetler, 1 Ocak 2005 ve sonrası muhasebe döneminden sonra, yukarıdakilerin yerine geçmiştir.	
Nakit Akış Tabloları	FRS 1, nakit akışının 9 ana başlık altında gruplanmasını ister. (FRS 1.7).	IAS 7, nakit akışlarının 3 ana başlık altında gruplanmasını ister. (IAS 7.10).
	Rapor, nakit ile bağdaşmalıdır. (FRS 1.7).	Rapor, nakit ve nakit benzeri araçlar ile bağdaşmalıdır(IAS 7.10)
	FRS 1, kendi alanından istisnaları açıklar.(FRS 1.5)	IAS 7, de herhangi bir istisnai durum yoktur.(IAS 7.1)
	FRS 1,“net borç”açıklamasını ister. (FRS 1.33)	IAS 7, nakit ve nakit benzerleri ve bilançoyla bağdaşmaları açıklığa kavuşturur.(IAS 7.45,48)
Gelirin tanınması	Bu konuda ayrıntılı bir İngiltere standardı olmasa da, ASB, FRS5’te 5 konuda detaylı bilgi içeren bir “başvuru notu” yayınlamıştır.	IAS 18, Gelir, detaylı talep ve rehberliği içerir.
	UITF, servis kontratlarını anlatan “ozet 40” isminde bir sayfa yayınlamıştır.	IASB, IAS 18 in yerine geçecek yeni bir standart geliştirmektedir.
Finansal Enstrümanlar (Tanınma ve Ölçme)	Bazı kısımlar, FRS 4 ve SSAP 20 ile açıklanmışsa da, bu konuda net bir İngiltere standardı bulunmamaktadır.	Ayrıntılı şekilde IAS 39 da yer almaktadır.
	FRS 26, kompleks değişim düzenlemelerine bağlı olsa da,	

	başlangıçta birçok kayıtlı olmayan firmayı etkilemeyecektir. İngiltere GAAP'a göre, türevler genellikle başlangıçta daha önceki maliyetleri ile açıklanmalıdır.	IAS 39, kar ve zarar hesaplarında tanımlanan bütün kazanç ve kayıplara adil değerleme yapılmasını ister.
		Bütün türevler bilançoda tanımlanmalıdır(borçlular ve alacaklılar olarak).
	İngiltere GAAP'a göre, cari aktif yatırımları, düşük maliyetle açıklanmalıdır.	IAS 39, varlıkların sınıflarına göre, yeniden ölçümleme için farklı yaklaşımlar açıklar.(IAS 39.46)
Finansal Enstrümanlar (sunum ve açıklama)	Bu bölümün bazı kısımları FRS 4 (bütün şirketler için) ve FRS 13 (kayıtlı firmalar için) tarafından kapsanmıştır. FRS 25, 2005 yılı ve sonrası hesaplarında, FRS 4 un büyük kısmının yerini alacaktır. Bütün tercihli hisse senetleri, Paylara bölünmüş kapital olarak sınıflandırılmalıdır.(CA85, Sch 4) fakat kanun FRS 25 ile beraber, 1 Ocak 2005 tarihi ve sonrasındaki hesapları kapsamak üzere değiştirilmiştir.	Ayrıntılı şekilde IAS 32 de yer almaktadır (su anda IASB tarafından yeniden değerlendirilmektedir.). Tercihli hisse senetleri materyaline göre bölünmüş kapital olarak yada pasifler olarak sınıflandırılmalıdır. (IAS 32.15-18; IAS 32.AG 25-26)
	Değiştirilebilir tahviller, özsermayeye dönüşüm gerçekleşene kadar pasif olarak prezente edilmelidir.(FRS 4.25-26) FRS 25, 2005 hesapları için bunu değiştirecektir.	Başlangıçtaki onaylamada, taşınan miktar pasif elementler ve özsermaye elementleri arasında paylaştırılmalı ve ayrı ayrı prezentasyon yapılmalıdır. (IAS 32.28, AG30-35, IE 34-36)
Ertelenmiş vergiler	Birçok olayda, ertelenmiş vergiler artıkların yeniden değerlendirilmesi ve elden çıkarılanlardaki kazançlardan sağlanmamaktadır.(FRS 19.14-15)	Ertelenmiş vergiler, “geçici farklılıklarda” sağlanmalıdır. (IAS 12.15,20)
	Ertelenmiş vergilerin miktarında indirim yapılabilir.(FRS 19.42)	İndirim sözkonusu değildir. (IAS 12.53)
	Yürürlükteki vergilerde, vergi balansı sağlanmalıdır. (FRS 19.64(a))	Vergi balansı, toplam vergi masrafına (yürürlükteki vergi + ertelenmiş vergiler) eşit olmalıdır.

		(IAS 12.81(c))
Emeklilik kazanımları	FRS 17, tam anlamıyla uygulandığı zaman, bütün aktuer kazanç ve kayıplar, doğrudan yedeklere alınmalıdır.(STRGL de prezente edilmiştir)(FRS 17.57)	IAS 19 bütün kazanç ve kayıpların, ya hemen ya da belirli bir periyod dahilinde kar ve zarar hesabına dağıtımını öngörmektedir. (IAS 19.92,93) IAS 19, aynı zamanda, karışık %10 “koridor” opsiyonuna sahiptir. (IAS 19.92,95) ASB, IAS 19 üzerinde değişikliğe gidip, bütün aktuer kazanç ve kayıpların, tanınmış gelir ve gider tablosunda hemen tanınmasına izin vermiştir.
	FRS 17, tam anlamıyla uygulandığı zaman, ertelenmiş vergilerin emeklilik aktif veya pasiflerinden düşülmesini ister.(FRS 17.49)	Ertelenmiş vergiler, IAS 12 içinde değerlendirilmelidir.(Ertelenmiş vergi bakiyesi, ayrı aktif veya pasif olarak prezente edilmelidir. IAS 19, çalışan kar paylaşımı ve bitiş kazanımları gibi daha geniş konularla ilgilenir.
Şerefiye	FRS 10, pozitif şerefiye için sistematik amortisman ve aynı miktarın taşınması şeklinde seçme hakkı verir. Negatif şerefiye, belirli bir periyod dahilinde kar ve zarar tablosunda tanınmalıdır.(FRS 10.48)	IFRS 3, sistematik amortismanı yasaklar, fakat azalma için senelik gözden geçirme ister. Negatif şerefiye arttığı zaman kar ve zarar hesabına alacaklandırılmalıdır.
Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	“Geliştirme maliyet kriteri” tatmin edici olduğu zaman, davranış, kapitalizasyon veya hemen silme işleminde bulunur. (SSAP 13.25)	IAS 38 kriteri tatmin edici olduğu zaman, kapitalizasyon zorunludur.
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	SSAP 19, yatırım amaçlı gayrimenkullerin her sene açık pazar değeri ile değerlendirilmesini ister.(SSAP 19.11)	IAS 40, “adil değerlendirme yöntemi” ile “maliyet modeli” arasında bir seçim sunar. “Adil değerlendirme yöntemi”, gayrimenkulun bilanço tarihi itibarı ile (IAS 40.33,38) market şartlarına uygun değerlendirilmesini ve bu

		değerdeki değişikliğin o periyoddaki kar ve zarar tablosunda tanımlanmasını ister.(IAS 40.35)
		“Maliyet modeli” ise, IAS 16.30 da yer almış olup, yatırım gayrimenkullerinin maliyetinde tanımlanmasını ister.
	SSAP 19, hali hazırda “lease” altındaki gayrimenkuller için özel taleplerde bulunur. “Lease” in maliyeti kapitalize edilmeli ve tek aktifler olarak raporlanmalıdır. Bu aktif, her bir bilançodan sonra, o andaki market değerlerinden tekrar ölçülmelidir.(SSAP 19.10)	IAS 40, “lease” lerin, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmasına izin verir : -Gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımlamasına uymalıdır. -“Lease sahibi”, “lease” i, finans lease olarak değerlendirmeli ve adil değerleme yöntemi ile ölçmelidir.(IAS 40.6,25)
Gayrimenkul, Fabrika ve Ekipman	Artık değer, bir varlığın normal ekonomik yaşamı sonunda, net gerçekleşebilen değeri olarak tanımlanmıştır. Artık değerler, varlığın, kazanç (veya yeniden değerlendirme) esnasındaki cari fiyatı üzerine temellenmiştir ve gelecekte beklenen fiyat değişikliklerini içermez.(FRS 15.2).	Bir varlığın artık değeri,işletmenin elden çıkardığı, ve bu işlemin maliyeti düşüldükten sonra, elde kalan yaklaşık miktardır. (IAS 16.6).
Gayrimenkul, Fabrika ve Ekipmanların yeniden değer biçilmesidir	FRS 15 aşağıdaki temelleri arar : (FRS 15.53) : Uzmanlaşılmamış gayrimenkuller-var olan kullanım değerlemesi Uzmanlaşılmış gayrimenkuller-Amorti edilmiş değiştirme maliyeti Talep fazlası gayrimenkuller-Serbest piyasa değerlemesi	IAS 16, yeniden değerlendirme yapılmış varlıkların, değerlendirme tarihinde, adil değerlendirme yapılmasını ister. IAS 16, toprak ve binaların adil değerlemesinin, profesyonel uzmanlar tarafından değer biçme yolu ile market temelli kanıtlarla yapılmasını ister. ASB, FRED 29 da, yukarıdaki konularla ilgili yorumlarda bulunmuştur.
	FRS 15, değerlemelerin sıklığı konusunda katı kurallar içerir. (FRS 15.44,45).	IAS 16 talepleri daha az serttir. (IAS 16.34).

Toprak ve binaların Leasingi	Operasyon leasingi olarak uygulanmaktadır(SSAP 21.37).	Toprak ve binaların her bir elementi, leasingin sınıflandırılabilmesi açısından ayrı ayrı gozden geçirilmelidir. (IAS 17.15). Toprağın suresiz ekonomik ömrünün olduğu bir yerde, toprak elementi normalde operasyon leasingi olarak sınıflandırılmaktadır. Bina elementleri IAS 17 de belirtilen kriterlere göre, finansal leasing veya operasyon leasingi olarak sınıflandırılmaktadır.
Bağlı şirket ifşaları	FRS 8, konsolide hesapların hazırlanıp, kamuoyuna sunulduğu durumlarda, bazı grup içi işlemlerin muafiyetine izin verir.	Buna es deger bir muafiyet yoktur. (IAS 24.4)
	“Bilançoyu meydana getiren kalemler” in tanımlaması çok geniş ve sadece raporlama yapılan bağımsız birimdeki anlamına göre değil, bağlı kuruluşlarla olan ilişkisine göre de yargılanmalıdır.	IAS 24, kendi içindeki genel noktalar dışında, “bilançoyu meydana getiren kalemler” e ayrıca referansta bulunmaz.

4. SONUÇ

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standard Board-ASB) ilk oluştuğunda, çok uzun süreli ve başarılı bir hükümlerlik süreçte gibi görünüyordu. 1990'lı yıllar içinde bazı başarılı çalışmalar yapmış olsa da, şimdilerde tamamı ile uluslararası kopyası olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standard Board-IASB) tarafından yönlendirilmektedir. En son geleneksel, İngiltere Muhasebe Standardı, Aralık 2000 yılında yayınlanmış olan “ertelenmiş vergiler” hakkındaki FRS 19 olup, bu tarihten sonraki standartların tamamına yakını, IFRS'lerin bire bir kopyaları olmuştur. Bu yüzden ASB'nin rolü de, radikal bir şekilde, UK GAAP'ı geliştirme ve iyileştirme görevinden, IFRS'yi İngiltere'ye uyarlama görevine dönüşmüştür.

Bu değişikliğin altında 3 ana faktör vurgulanmaktadır. Birincisi, uyum için zorlamanın gerekliliğidir. Uluslararası ticaret sahipleri ve uluslararası yatırımcılar, ticaret faaliyetlerinde ve yatırımlarında anlayabilecekleri muhasebe bilgilerine sahip olmak istemektedirler. Farklı kültürel geçmiş, bir çok ulusal GAAP'ın temelini oluşturmuş olsa da, günümüzde muhasebe prensiplerinin dünya ile uyumlu hale gelmesi için büyük bir ihtiyaç hasıl olmuştur.

İkinci olarak, eski Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) yapılanmasında değişikliğe gitmiştir. Nisan 2001'de, IASB olarak, daha resmi bir formda ve 1990'lı yıllarda, UK ASB'ye başkanlık yapmış olan Sir David Tweedie'nin tam gün olarak başkanlık ettiği bir yapılanmaya dönüşmüştür. Enron skandalının muhasebe uzmanlığını ve dünya ticaretini sallaması, IASB'nin işine yaramış, görüldüğünün ve reklamı yapıldığının aksine US GAAP'ın aslında çok iyi olmadığı ortaya çıkmıştır. Bu IASB'nin prensip temelli yaklaşımını daha cazip hale getirmiş ve Ekim 2002'de, “Amerikalı standart oluşturucular” ve “IASB” ile yapılan “Norwalk Anlaşması” ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB)'nun farklılıkları elimine etmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır.

Üçüncü olarak, “İngiltere'de muhasebe” yi etkileyen en önemli faktör, Haziran 2002'de, Avrupa Komisyonu tarafından, halka açık bütün Avrupa firmalarının 2005 yılından itibaren, konsolide finansal tablolarını, yerel GAAP'ler yerine IFRS ile hazırlamalarını öngören düzenlemeler olmuştur. Bu uyum için güzel bir haber olsa da, Avrupa Birliğinin IFRS'leri, Avrupa Hukukuna getirmesi gerekmektedir ve bunu adapte işlemi, resmi bir süreç olmadan yapılamamaktadır. Bunu yapabilmek için karmaşık bir “tasdik mekanizması” geliştirmiş, bu

mekanizma, resmi Muhasebe Düzenleme Komitesi (Accounting Regulatory Committee – ARC) ve özel sektör organı olan Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG)’ndan (Bu grup IASB ile çalışmakta olup, Avrupa bakış açısından anlamaya çalışmakta ve Komisyon’a ve ARC’ye tavsiyelerden bulunmaktadır) oluşmaktadır.

Bütün bunlara rağmen, 2005 yılında, İngiliz ve diğer Avrupa üyesi ülkelerin halka açık firmaları, IFRS’li ilk uygulamalarını yapmışlar, Avrupa Birliği düzenlemeleri, halka açık firmaların 1 Ocak 2005 ve sonrası itibarı ile konsolide finansal tablolarını, IFRS eşliğinde hazırlamalarını istemiştir. Düzenlemeler diğer işletmeler için daha müsamahakar yapılmıştır. Halka açık olmayan bazı firmalar IFRS’yi seçerken bazıları ise UK GAAP’ta kalmayı tercih etmiştir.

Halka açık firmalar için ise, bu tip seçimler olmadığı için, başka faaliyetler olmuştur. Birçok firma, pazarda IFRS algısı oluşturabilmek için, genellikle 2005 yılı başlarında, 2004 yılı sonuçlarını, IFRS ile yeniden tablolama yoluna gitmişlerdir. Bu analiz, yorumculara bu yeni dilin karmaşıklığını gidermesi açısından faydalı olmuştur ve bu firmalar, Haziran veya Eylül 2005 ara raporlarını (interim reports) anons ettikleri zaman, bu raporlar anlaşılmıştır.

Yeni IFRS uygulamalarına olan reaksiyonlar karışık olmuştur. Bazı analizciler ve finans ekipleri daha iyi hazırlanmış, bazı firmalar radikal olarak daha fazla etkilenmiştir. Firmalardan, IFRS 1’deki ilk defa adaptasyon kuralları çerçevesinde, kar ve net varlıklarının mutabakatını, UK GAAP ve IFRS olarak yayınlamaları istenmiştir. Birçok firma için IFRS’ye geçişin kar ölçümlemesi üzerindeki en büyük etkisi şerefiye ve hisse temelli ödemelerde olmuştur. Birçok firma, özellikle bankacılık ve sigorta sektörü, finansal enstrümanlarla ilgili IAS 32 ve 39’dan etkilenmiştir. Diğer konularda da sürprizler olmuştur. Mesela, finansal kiralama muhasebesi ve döviz kurallarında, kar ve zarar tablosu etkilerinden kaynaklanan ve uyum problemlerinden kaynaklanan etkiler beklenenden fazla olmuştur.

5. YARARLANILAN KAYNAKLAR

Abbas Ali Mirza, Graham J. Holt, Magnus Orrell; “IFRC Workbook and Guide”, John Wiley & Sons Inc., London, 2006.

Alan Pizzey; “Finance and Accounting”, Financial Times Professional Ltd., London 1998.

Ann B. Murphy; “The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices, The International Journal of Accounting, Elsevier, Vol:35, 2000.

Anthony Hopwood; “Some Reflections on the Harmonization of Accounting in the EU”, European Accounting Review, vol:3, no:2.

Barry J.Epstein, Abbas Ali Mirza; “Wiley IAS 2003 Interpretation and Application of IAS”, John Wiley & Sons, Inc, USA 2003.

Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay; “Uluslararası Muhasebe Standartları”, Türkmen Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul 2004.

Bob Parker; “Have IFRSs Conquered The World”, Accountancy Magazine, November 2005.

C.D.Thomas; “Company Law For Accountants,”, Butterworth, UK-London 1992.

Cansen Başaran; “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:57, İstanbul 2001, s.156.

Christopher Nobes; Robert Parker; “Comparative International Accounting (Eighth Edition)”, Pearson Education Limited , London 2004.

Clare Roberts; Pauline Weetman; Paul Gordon; “International Financial Reporting”, Financial Times Professional Ltd, UK-Londra 1988 (3. Baskı 2005).

D. Alexander, S. Archer; “On the myth of “Anglo-Saxon” financial accounting”, The International Journal of Accounting, Sayı 35, USA-Illinois, 2000.

D.Barth Aboody, E.M. Kasznik; “Revaluations of Fixed Assets and Future Firm Performance: Evidence from the UK”, Working Paper, 1998.

David Alexander, Anne Britton, Ann Jorissen; “International Reporting and Analysis”, Thomson Learning, UK, 2003.

David Cairns; “The Implications of IAS/IFRS for UK Companies”, International Journal of Disclosure and Governance, Mart 2004.

Donna L. Street; “GAAP Convergence 2002”, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, December 2002.

- Eddie Hill; “Reports and Accounts Demystified”, Antony Rowe Ltd, London-UK, 2003.
- Eddie McInaney, Peter Atrill; “Accounting for Limited Company”, Prentice Hall Europe, UK, 1999 (3.edition: 2005).
- Ernst & Young; “IFRS/US GAAP Comparision”, International Accounting Standarts Committee Foundation, William Clowes Ltd, London 2005.
- Fahir Bilginoğlu;”Uluslararası Muhasebe”, İÜ İşletme Fakültesi Dergisi, Nisan 1993.
- Fatih Yılmaz; “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler”, Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Literatür Yayınları, Antalya, Mayıs 2001.
- Frederick DS Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek; “International Accounting”, Printice Hall, NewJersey 2002.
- George Bull; “The sum of all part”, The Lawyer, No:20, February 2006.
- Göksel Yücel; “Globalleşen Dünyada Türk İşletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları”, İÜ İşletme Fakültesi Dergisi, İstanbul, Kasım 1993.
- Gülşen Zengin; “Birleşik Krallık ve Türkiye Muhasebe Hukuk ve Uygulamalarının Karşılaştırılması”, İÜSBE Yüksek Lisans Bitirme Tezi, İstanbul 1995.
- Hamdi Bağcı; “Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslar arası Standartlara Uyum”17. Türkiye Muhasebe Kongresi (10-12 Ekim 2002/ İstanbul) Bildiriler Kitabı.
- Harry Johnson; Austin Whittam; “A Practical Foundation in Accounting”, International Thomson Business Press, London, 1992.
- Hermannn HJ Nordermann; “Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetimin Düzenlenmesi”, Çeviren: Selçuk Uslu, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 1997.
- Ian Budge, Ivor Crewe, David McKay, Ken Newton; “The New British Politics”, Pearson Education Ltd, 3.Edition, UK, 2004.
- International Accounting Standards Board (2006): International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2006 (including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as at 1st January 2006), LexisNexis, UK 2006.
- J.P Charkham; “Keeping Good Company: A Study of Corporate in Five Countries”, Clarendon Press, Oxford, 1994.
- Janet Baker; “Solicitors Accounts”, Blackstone Press Limited, London, 1992.
- John Flower; “European Financial Reporting (Adapting to a Changing World)”, Anthony Rowe Ltd, UK-London.

Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter, Jennie Radford; “Applying International Accounting Standard”, Ernest&Young, John Wiley&Australia Ltd., Australia, 2005.

Kermit D.Larson, John J.Wild, Barbara Chiappetta; “Fundamental Accounting Principles”, McGraw-Hill/Irwin, USA 2002.

LEE Geoffrey Alan; “International Accounting”, Harper and Row Publishers,USA-New York, 1984.

Mario Draghi; “US-EU Regulatory Convergence Capital Markets Issues”, Transatlantic Strategy Groups Bulletin, Miami, February 2003.

Mehmet Kepez; “29 No’lu Uluslar arası Muhasebe Standardı Açısından Yüksek Eflasyonist Ekonomilerde Mali Raporlama ve Bir Sanayi Şirketinde Uygulama, MÜ Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası Ve Borsa Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2001.

Nail Sanlı; “Global Muhasebe Standartları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 60, Nisan 2003.

Necdet Sağlam;”Bölümsel Raporlama ve Uygulaması”, AÜ Yayınları, Eskişehir, 2001.

Nejdet Sağlam; “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”, Muhasebe Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı:21, Ocak 2004.

Nicholas Neveling; “FRSs and Investors Divided Over IFRS”, Accountancy Age, UK, 27 July 2006.

Nigel Sleigh – Johnson; “International accounting standards, differences, problems, financial reporting”, Accountancy, No: 129, London, Mart 2002.

P.D.Gordon; S.J.Gray; “European Financial Reporting”, UK, 1994.

P.S. Sudarsanam; “Creating Value From Mergers and Acquisitions: the challenges, an integrated and international perspective, FT Prentice Hall, UK-London, 2003.

Patrick R. Delaney, Bary J. Epstein, Ralph Nach, Susan Weiss Budak; “Wiley GAAP 2004-International and Application of GAAP”, John Wiley&Sons Inc., USA, 2003.

Paul Gee; “UK GAAP for Business and Practice”, Cima Publishing, Oxford, 2006.

Pınar Evrim, Hasan F. Baklacı, Süleyman Yükçü; “Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorular ve Çözüm Önerileri, Türkiye 15. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (1-5 Ekim 1997 Antalya) Bildiriler Kitabı.

Price Waterhouse Coopers ; “Manual of Accounting-IFRS for the UK (The definitive guide for UK users of IFRS-2006), CCH, 2006.

Remzi Örtlen; “Muhasebe Organizasyonu, Cilt:1, Offset Matbaacılık, 198?.

Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey; “Accounting Theory and Analysis”, John Wiley & Sons Inc., USA 2001.

Richard Lewis; David Pendrill; “Advanced Financial Accounting”, Prentice Hall, London, 2004.

Serpil Bostancı: “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 59, 2002.

Servet Özkök: “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, October 2000.

Sinan Aslan; “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:23, İstanbul, Temmuz 2004.

The Institute Chartered Accountants (Ray Mayers Buzzacott); “Preparing Company Accounts 2004/2005”, Wolters Kluwer (UK) Ltd. , UK, 2004.

The Institute Chartered Accountants; “Accounting Standards 2006/2007”, Wolters Kluwer Ltd, London-UK, 2006.

The Institute of Chartered Accountants; “Applying GAAP 2006/2007”, Wolters Kluwer Ltd, London-UK, 2006.

TMSK; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, TMSK Yayınları, 2006.

Türkan Önder; Avusturalya ve İngiltere’de Yeniden Değerleme Uygulama Prensiplerinin Türkiye Uygulamaları İle Karşılaştırılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Yayınları, Cilt:2, Sayı: 1, İstanbul, Mart 2000.

Ümit Gücenme; “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:5, İstanbul, Ocak 2000.

Ümit Gücenme; “Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:19, Müfad Y., İstanbul, Temmuz 2003.

Wendy Mckenzie; “Using and Interpreting Company Accounts”, Prentice Hall, , UK, 2003.

Yahya Arıkan; “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, İSMMMO Yayın Organı Mali Çözüm Dergisi, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996.

<http://www.fsa.gov.uk> (22.08.2006)

<http://www.iasplus.com> (25.08.2006)

<http://www.tbcci.org> (29.07.2006)

<http://www.asb.co.uk> (22.08.2006)

