

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (UFRS) TÜRKİYE’deki GELİŞİMİ VE KUZEY KIBRIS’taki UYGULAMALAR

Emel ÇAPKINER TOSUN
Yetkili Muhasip - Murakıp / Öğretim Görevlisi
Tosun Muhasebe Bürosu- Doğu Akdeniz Üniversitesi
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü

Güzide ATAİ
Öğretim Görevlisi
Doğu Akdeniz Üniversitesi
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü

ÖZET

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte, sermaye hareketlerinin hızlanması, uluslararası yatırım kararlarında ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artış UFRS nin gerekliliğini artırmakta olup, uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gereğini doğurmaktadır. Muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen ve uygulamaya yönelik kuralları ifade eden muhasebe standartlarının yakınlaştırılması, diğer bir ifadeyle dünya çapında genel kabul görmüş bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulması girişimleri bu gereklilikler sonucunda ortaya çıkmıştır.

Uluslararası muhasebedeki farklılıkların ortadan kaldırılması ve mali tabloların ortak bir dille hazırlanıp sunulması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB- International Accounting Standards Board) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS- International Accounting Standards) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS- International Financial Reporting Standards) yayınlanmıştır. Türkiye’de bu standartlara uyumu sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Kurumsal yönetim ile amaçlanan şirketlerin sürdürülebilirliği ancak şeffaflık ilkesinin benimsenmesi ve kurulması ile sağlanabilir. Şeffaflık, uluslararası standartlarda kurumsal raporlama ve modern denetim ile mümkün kılınabilir

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşumu ve hangi süreçlerden geçtiği, Türkiye’de nasıl uygulandığı ve Kuzey Kıbrıs’daki uygulamaları ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: UFRS, Muhasebe, Kuzey Kıbrıs.

ABSTRACT

With the globalization of capital markets, the acceleration of capital flows, and international companies in international trading and investment decisions in the intensive increase in mergers increased the necessity of IFRS and the accounting and financial reporting practices of the different leads to the need to harmonize together. The rules for determining and implementing the method of accounting work that expresses the approximation of the accounting standards, generally accepted throughout the world; In other words, the creation of an International Financial Reporting Standards initiatives have emerged as a result of these requirements.

Elimination of differences in international accounting and financial statements prepared and presented in a common language of the International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards were published by the International Accounting Standards Board in order to.

Corporate governance and sustainability of the intended company, with the establishment and adoption of the principle of transparency can be achieved. Transparency of International standards in corporate reporting, can be made possible by modern control.

The purpose of this IPH , the formation of International Accounting standards and which has gone through the process , how it is implemented on Turkey and the application is to reveal the Northern Cyprus.

Keywords: IFRS, Accounting, North Cyprus.

1.GİRİŞ

Dünya genelinde çok sayıda ülke, işletmelerin finansal raporlarını uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uygun olarak hazırlanmasını istemeye başlamaktadır. Türkiye'de de yakın bir gelecekte finansal raporların hazırlanmasında UFRS'nin yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Bu nedenle Türkiye'deki işletmeler finansal tablolarını bu standartlara göre düzeltmek zorunda olacaktır. (Mali Çözüm, 2008:103)

Uluslararası muhasebedeki farklılıkların ortadan kaldırılması ve mali tabloların ortak bir dille hazırlanıp sunulması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB- International Accounting Standards Board) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS- International Accounting Standards) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS- International Financial Reporting Standards) yayınlanmıştır. Türkiye'de bu standartlara uyumu sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bilindiği gibi, TMSK tarafından IASB ile yapılan telif anlaşması gereğince IAS ve IFRS'nin aynen Türkçe tercümesi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) hazırlanmış ve 2005 yılından itibaren Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu arada, dünyadaki hızlı gelişmeler dikkate alınarak yeniden düzenlenen ve yakın bir tarihte yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu tasarısının 88. maddesinde finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayınlanmış olan standartlara uyulacağına dair hükümler konmuştur. Standartların uygulamaya girmesi halinde, mali tablolarını standartlara göre düzeltmek zorunda olacak olan işletmeler, raporlama tarihi itibari ile karşılaştırmalı mali tablo düzenleyebilmeleri için, öncelikle standartlara göre geçici bilanço düzenlemeleri gerekmektedir. Bunu takiben de, cari dönem bilanço ve gelir tablosunun hazırlanması gerekmektedir. (Mali Çözüm, 2008:104)

Kurumsal yönetim ile amaçlanan şirketlerin sürdürülebilirliği ancak seffalık ilkesinin benimsenmesi ve kurulması ile sağlanabilir. Seffalık, uluslararası standartlarda kurumsal raporlama ve modern denetim ile mümkün kılınabilir.

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşumu ve hangi süreçlerden geçtiği, Türkiye'de nasıl uygulandığı ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ndeki uygulamaları ortaya koymaktır.

2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE AMAÇLARI

2.1. UFRS Tanımı ve Kullanım Alanları

UFRS tanım olarak işletmelerin mali, finansman ve nakit durumlarını gerçeğe en yakın bir biçimde ortaya koyup, işletmelerin mali tablolarını etkileyebilecek her işlemi güvenilir bir biçimde tablolarla destekleyerek raporlayan uluslararası raporlama standardıdır. Küreselleşme, beraberinde birçok değişikliği ve yeniliği getirmiştir. Küreselleşmenin değişiklik getirdiği en önemli alanlardan biri de mali hayattır. Küreselleşme ile birlikte gerek emeğin gerekse paranın uluslar arası dolasımı kolaylaşmıştır. Bu nedenle de işletmeler sadece ulusal pazarları ile yetinmekten vazgeçmiş ve uluslar arası pazarlarda kendilerine yer arama yoluna gitmiştir. Bu durum çok uluslu şirketlerin doğmasına sebep olmuştur. Çok uluslu şirketlerin Dünya'nın birçok ülkesinde irili ufaklı yatırımları, istisnaları ya da subeleri bulunmaktadır. Bütün bu grup şirketlerinin finansal tabloları dönem sonlarında ana şirket bünyesinde raporlanmaktadır. Ancak bu noktada her bir ülkenin kendi sınırlarında farklı muhasebe uygulamalarına sahip olması ve çok uluslu şirketin faaliyette bulunduğu yerel yasalar çerçevesinde finansal tablo hazırlama zorunluluğu ana şirkette finansal tabloların konsolidasyonu sırasında sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunlar sadece ana şirketteki konsolidasyon esnasında ortaya çıkmamaktadır. Diğer bir deyişle, sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte, sermaye hareketlerinin hızlanması, uluslararası yatırım kararlarında ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artış da bu gerekliliği artırmakta, uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gereğini doğurmaktadır. UFRS, farklı ülkelerde yer alan şirketlerin birbirlerinin mali tablolarını görebilmesine ve karşılaştırabilmesine olanak tanıyan ve performans ölçen sistem olarak bilinmektedir. (Mete, 2011:15)

Günümüzde, çok uluslu şirketlerin çoğalması, fiziki ve siyasi sınır tanımayan global sermaye piyasalarının yükselmesi, uluslararası ekonomik işbirliği örgütlerinin sayısı ve niteliklerinin artması ile ülkeler arasındaki farklı hukuki ve teknik uygulamalardan kaynaklanan karmaşık bir yapı içinde anlaşılır bir raporlama sistemi geliştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Bozfakioğlu, 2002: 46).

Diğer bir deyişle, çok uluslu firmaların sahip olduğu istisnalarının ya da bağlı ortaklıklarının hazırladığı finansal tabloların ana ortaklık tarafından hazırlanan

finansal tablolar ile farklı standartlara dayanılarak hazırlanmış olması, diğer bir deyişle grup şirketlerin finansal tabloları arasında bir standardın gelişmemiş olması, gerek son kullanıcıların gerekse şirket içi kullanıcıların analiz ve yorum yapmasına olanak sağlamamaktadır. Ayrıca, muhasebe uygulamalarında teknik, kavramsal ve kültürel farklılıklar finansal tabloların düzenlenmesinde ve kullanıcılar tarafından yorumlanmasında da çeşitli farklılıklara ve bu farklılıklardan kaynaklanan yanlış anlamalara sebep olabilmektedir. (Gökdeniz, 2005: 20).

Tüm bu sıkıntılar ise, yatırımcılar ve çok uluslu şirketler ile ilişkili çıkar gruplarının bilgi edinme gereksinimlerinin engellenmesini beraberinde getirmiştir. Ayrıca, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklar bilgiyi kullananlar açısından anlamlı karşılaştırmalara olanak vermemesi durumu da ortaya çıkmıştır (Güven, 1999: 74).

Türkiye’de ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (UFRS/UMS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir (Üstünel, 2005: 19). Türkiye’de UFRS’yi IMKB’ye kota halka açık firmalar ve tüm yabancı sermayeli firmalar uygulamaktadır. Ancak Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında UFRS’nin kullanımı şirketler için zorunlu hale gelecektir.

Türkiye’de UFRS’nin kullanımını detaylandırırken, ülkemizde standartlar üzerindeki en önemli otorite olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na değinmekte yarar vardır. Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), 15.12.1999 tarihinde Sermaye Piyasası Kanunu’na eklediği bir madde ile "Ulusal Muhasebe Standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TMSK’nın kurulmasını kararlaştırdı. Böylece, Türkiye’de muhasebe standartları saptama ve yayınlama yetkisi tek bir kurulusa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır (Bostancı, 2002: 80). Kurul 07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiştir (Bostancı, 2002: 81).

UFRS standartlarının dünyada kullanımına ilişkin öncelikle Avrupa’daki kullanımına değinmekte yarar vardır. Avrupa’da Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İtalya, İrlanda, Liechtenstein, Lüksemburg, Hollanda, Norveç, Portekiz, Slovakya, İspanya, İsveç ve Birleşik Krallıkta UFRS’nin kullanımına izin verilmektedir. UFRS’nin kullanımının tamamen yasaklandığı ülkeler ise Letonya, Litvanya ve Polonya’dır. (Mete, 2011:27)

Haziran 2003'te Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu İlk kez uluslararası standartların benimsenmiştir ve bu standardın gözden geçirilmiş bir sürümü Kasım 2008 yılında yayımlanmıştır. UFRS 1 in amacı ilk mali tablolarda olan bir varlığın uluslararası standartlara uygun yüksek kalitede bilgi içermesini sağlamaktır. Bu Bilgiler :

Kullanıcılar için şeffaf ve sunulan tüm dönemler için karşılaştırılabilir , Muhasebe için uluslararası standartlara uygun bir başlangıç noktası sağlar ve kullanıcılar için düşük bir maliyetle üretilebilir olmalıdır. (Melville,2009:11)

Bu standart UFRS terimini Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi tarafından (Uluslararası Muhasebe Standartları dahil olmak üzere) almıştır.(Melville,2009:12)

Avrupa Birliği, Subat 2006 sonuna kadar tüm Uluslararası Standartlarını, UFRS1'den 7'ye kadar olan standartları ve UFRYK yorumlarını oylayarak kabul etmiştir.Bu oylamaya UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardından çıkartılan (iptal edilen) bölüm dahil edilmemistir. UMS 39'dan çıkarılan bölüm portföy bazındaki mevduatların, faiz oranı finansal riskinden korunma işleminde gerçeğe uygun değer finansal riskten korunma (hedge) muhasebesinin uygulanmasının kullanımına izin vermektedir. (Deloitte, 2006: 16).

Son kırk yıllık süre içinde standartlaşmaya yönelik çeşitli çalışmalar yapılmış ve bu arada gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Her ülke; kendi ekonomik yapısına, yasal düzenine, eğitim sisteminde, politik sistemine ve sosyokültürel özelliklerini dikkate alarak kendine özgü kurallar koymuş ve ulusal standartlarını oluşturmıştır. (Çiçek, 1998: 112).

Bunun nedeni ülkelerin öncelikle kendi içi bünyelerindeki uygulamaları standartlaştırma çalışmalarını tamamlamak ve daha sonra uluslar arası kabul görecektir standartlar üzerinde fikir birliğine varmaktır. Ülkeler kendi iç bünyelerindeki muhasebe standartlarını tamamladıktan sonra uluslar arası alanda kullanılacak standartları geliştirmiştir. Uluslar arası standartlara yönelmenin çeşitli faydaları bulunmaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir. (Bekçi, 2007: 32)

Çok uluslu şirketlerde artan maliyetlerde tasarrufu sağlamaya yardımcı olur. Sınır ötesi finansal raporların kapsamlılığını ve karşılaştırılabilirliğini artırır. Yüksek kaliteli muhasebe standartlarının ve uygulamalarının daha geniş alanlara yayılmasını sağlar. Sınır ötesi finansman ve ticaret ile menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirket sayısındaki artışa sebep olur. Çok uluslu şirketlerin yabancı piyasalara girisini artırır

ve bu piyasalarda tüketicilerce tanınma oranının yükselmesini sağlar. (Mete, 2011:40)

Uluslararası standartların yukarıda sayılan yararlarının yanı sıra oluşan farklılıkları ortadan kaldırma çabaları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı beraberinde getirmiştir. UFRS'nin oluşumunda muhasebe, is ve insan olmak üzere üç temel sacayağı bulunmaktadır. UFRS çerçevesinde bazı muhasebe yöntemlerinde ya da finansal tablo raporlama şekil ve sistemlerinde değişiklikler olmakla beraber 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren birçok ülkede UFRS kullanılarak finansal tablo hazırlanıyor olması muhasebede yakınsama adına önemli bir gelişme olmuştur. Ancak, uluslararası muhasebe standartlarının zorunlu hale getirilmesi ile finansal raporlamada farklılıkların ortadan kaldırılamayacağı görüşünü savunanlar da mevcuttur. Bu görüşte olan çevreler, muhasebe uygulamalarında etkisi önceki yıllarda yapılan araştırmalarda belirlenmiş çevresel faktörlerin muhasebe standartları ile 2 ortadan kaldırılamayacağını düşünmektedir. Bununla birlikte UFRS kullanarak finansal tablo yayınlamanın amacı, diğer bazı faktörlerin yanında, kültür değerlerinin finansal açıklama üzerindeki etkilerinin ortadan kaldırılmasıdır. (Akman, 2009:1)

Açılış bilançosu hazırlanırken aşağıdaki açıklamalar dikkate alınmalıdır

- a) Hangi tarihli TFRS'ye uygun finansal tabloların hazırlanması gerektiğinin tanımlanması,
- b) Mevcut genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile TFRS uygulamaları arasındaki farklılıkların tanımlanması,
- c) Geriye dönük olarak istisnaların uygulanıp uygulanmayacağını düşünülmesi,
- d) İstisnaların uygulanması durumunda geçmiş tarihlere ilişkin bunlara ait bilgilerin olup olmadığının belirlenmesi,
- e) TFRS'ye geçiş bilançosunun hazırlanması,
- f) TFRS'nin gerektirdiği açıklama ve sunumun yapılması gerekmektedir.

(PriceWaterHouseCoopers, 2004, s.23.):

2.2. Uluslararası Muhasebenin Amaçları

Uluslararası muhasebe, muhasebenin hem organizasyonunda hem de sisteminde ortaya çıkan uluslararası boyutlardaki farklılıkları inceler ve araştırır. Bu araştırmalar, bir yandan ulusal kültürlerin, diğer yandan da çok uluslu işletmelerin

ihtiyaçları çerçevesinde yürütülür. Temel amaç, muhasebenin uluslararası anlamda uyumlaştırılmasıdır.(Gökdeniz,2005)

2.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumu

Finansal tabloların, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru,gerçek durumunu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır.(Bostancı,2005) Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlara uyumlu olması gerekmektedir.

2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye’de de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD) 1974 yılından,Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin (TÜRMOB) 1994 yılından beri IASC/IASB üyesi olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 29 Haziran 1973’de dokuz kurucu üyeden oluşmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) dünyada uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki en etkili güç olarak ortaya çıkmış, daha sonra yerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) bırakmıştır.

3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMALAR

3.1. Finansal Raporlamanın Önemi

Pay ve menfaat sahipleri şirketin yönetimi, finansal ve hukuki durumu ile ilgili olarak düzenli ve güvenilir bilgiye erişim ihtiyacı duyarlar. Ortaklık yönetimine fiilen katılmayan, ortaklığın işlemleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olması mümkün olmayan küçük pay sahiplerinin ve diğer potansiyel yatırımcıların ortaklığın faaliyetleri hakkında bilgi almalarını sağlayan en önemli kaynak finansal tablolar ve raporlar olmaktadır. Kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde ortaklara yapılacak tüm açıklamaların gerçeği yansıtması ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu durum ancak

adil bir yönetim, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik ile mümkün olacaktır (Uyar, 2004: 164).

Varlıkların kötüye kullanılması ise, bir işletmenin varlıklarının çalınması eylemini içermekle beraber, genellikle şirketin çalışanları tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilir. Ancak, kötüye kullanma işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir, bu takdirde bu işlemlerin ortaya çıkarılması iyi gizlenebilecek olması nedeniyle çok daha güçtür (Göçen, 2010: 111-115).

Firmaların başarılı olabilmelerinin en önemli etkilerinden biri de, yaptıkları işleri nasıl ve hangi maliyetlerle yaptıkları, diğer işletmeler karşısındaki durumu, rekabet edebilmek için neler yapmaları gerektiği, sektördeki yerinin ne olduğu gibi konular hakkında bilgi sahibi olmak için, performans ölçümüne bakılır. Bu yüzden en büyük yardımcıları da Finansal Raporlardır.

3.2. Finansal Raporlamada Yer Alacak Bilgilerin Özellikleri

- İşletmenin gerçek durumunu yansıtmalı
- Anlaşılabilir olmalı
- Güvenilir olmalı
- İhtiyaca uygun olmalı
- Karşılaştırılabilir olmalı
- Önemli olmalı
- Zamanında hazırlanmalı ve sunulmalıdır.

Finansal Raporların, işletmenin aynası olduğu gibi işletmeyle ilgilenen tarafların; devletin, işletme sahiplerinin, yöneticilerinin, kredi veren finansal kuruluşların, sendikaların, tedarikçilerin ve diğer ilgili kurumların, işletmenin sahip olduğu varlıkların neler olduğunu ve bunların hangi kaynaktan elde edildiği ayrıca işletmenin kazançlarının nereden ve nasıl sağlandığını nasıl dağıtıldığını bilmek isterler.

Zira işletmenin mali yapısı hakkında finansal raporlar sayesinde bilgi sahibi olduğu ve ona göre kararlar aldığı bilinmektedir. Şimdiye kadar formaliteden öteye gitmeyen finansal raporlama sistemi uluslararası bir boyut kazanarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum sağlamıştır.

3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dar ve geniş olmak üzere iki anlama sahiptir. Dar anlamda, önceki yapıda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yayımlanan ve Uluslararası Muhasebe Standartları olarak adlandırılan standartlardan farklı olarak, IASB'nin yayımlayacağını önceden duyurduğu yeni seri numaralı standartlar anlamına gelmektedir. Daha geniş anlamıyla ise, günümüzde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan standartları (UFRS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (Interpretations originated from the International Financial Reporting Interpretations Committee -IFRIC) ile daha önceden Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından çıkarılan standartları ve Daimi Standartlar Komitesi'ni (Standing Interpretations Committee - SIC) kapsamaktadır. IASB, 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartları'nı ve Daimi Standartlar Komitesi'nin yorumlarını (SIC) onaylamıştır. Bu tarihten itibaren çıkarılan tüm yeni muhasebe standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak, yorumlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) olarak adlandırılmaktadır.(IASB,2007) Standartların birden fazla yöntem önerdiği durumlarda, hangi yöntemin kullanılacağına finansal tablo hazırlayıcısı karar verecektir.

Sonuçta, hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, hazırlanan tüm tablolar UFRS'lere uyumlu olacaktır. Standartlar ilke temelli olup, finansal tablo hazırlayıcılarına kayda alınma, ölçüm, sunum ve dipnotlara ilişkin rehberlik etmektedir. Standartların çoğu tüm sektörlerde uygulanacak şekilde hazırlansa da, sektörlerle özel olarak hazırlanan standartlar da mevcuttur.

4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Türkiye'de Muhasebe uygulamalarında kullanılacak standartları Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu belirler. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 1994 yılında ülkemizde faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesini ve muhasebe uygulamalarında tek düzeni gerçekleştirmek üzere kurulmuştur. TMUDESK ayrıca, muhasebe ile ilgili

meslek mensuplarının finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını şekillendirir.

Kurul bu standartları belirlerken Türk ekonomisini, işletmelerimizin yapısını ve ihtiyaçlarını göz önünde bulundurur, uygulamalara yön veren standartların uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olmasını sağlar

4.1. TMMOB'in Bugüne Kadar Belirlediği Standartlar

- Türkiye Muhasebe Standardı -1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- Türkiye Muhasebe Standardı -2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- Türkiye Muhasebe Standardı -3 Nakit Akışları Tablosu
- Türkiye Muhasebe Standardı -4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
- Türkiye Muhasebe Standardı -5 Konsolide Finansal Tablolar
- Türkiye Muhasebe Standardı -6 İştiraklerdeki Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi
- Türkiye Muhasebe Standardı -7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- Türkiye Muhasebe Standardı -8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- Türkiye Muhasebe Standardı -9 Amortisman Muhasebesi
- Türkiye Muhasebe Standardı -10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
- Türkiye Muhasebe Standardı -11 Finansal Bilgilerin Bölümlere göre Raporlanması
- Türkiye Muhasebe Standardı -12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- Türkiye Muhasebe Standardı -13 Stoklar
- Türkiye Muhasebe Standardı -14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- Türkiye Muhasebe Standardı -15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

4.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nin Mevcut Muhasebe Sistemi İle Etkileşimi

Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun (BDDK) muhasebe standartlarındaki düzenlemeleri doğrultusunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), halka açık şirketlerin ve finansal kuruluşların son yıllarda sürekli gündeminde yer almıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) gelişmiş ülkelerle uyum sağlamak amacıyla UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı 2006 yılının Nisan ayında yayımlamıştır. Bu standartlar, UFRS'deki gelişmelere ve değişikliklere göre

sürekli olarak güncellenmektedir. BDDK'nın, 2006 yılının Kasım ayı başında çıkarttığı yönetmelikler ile daha önce yürürlükte bulunan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği (MUY) yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yeni çıkan yönetmelikler ile bankaların faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Böylece 2006 yılının sonundan itibaren bankalar UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını kullanmaya başlamışlardır. Buna bağlı olarak KOBİ'lerin de bankalarla çalışabilmeleri için finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaları gerekecektir.

SPK'nın, 2005 yılında başlayan bir proje çerçevesinde SPK mevzuatının Avrupa Birliği (AB) ile tam uyumunu sağlamaya yönelik çalışmaları 2007 yılı içinde de devam etmiştir. Yapılan bu çalışmalar ile SPK'nın muhasebe ve denetim standartları uluslararası kabul görmüş standartlar ile tam uyumlu hale getirilecektir. Nisan 2007'de TBMM Adalet Komisyonu'ndan geçen yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı ile tacirlerin muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları'na uyulması hususu hükme bağlanmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ve Basel II'nin uygulanmaya başlanması ile birlikte UFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan şirketlerin sayısı hızla artacaktır. (Deloitte,2007:23)

5. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLAR'INA İLİŞKİN ÖRNEK

Uygulamanın amacı, Türkiye'deki bir şirketin yerel mevzuata uygun olarak hazırladığı finansal tablolarını UFRS'lere uygun hale getirirken yaptıkları işlemlerin gösterilmesidir. Uygulamada; ülkemizde UFRS uygulamalarında sıkça karşılaşılan düzeltme işlemlerine yer verilmeye çalışılmış, bu kapsamda UMS 2 "Stoklar", UMS 12 "Vergilendirme", UMS 18 "Hasılat", UMS 36 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü", UMS 37 "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" ve UMS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standartlarına değinilmiştir. (Deloitte,2007:27)

5.1.Veriler

ABC şirketi 1.1.2006 tarihinde ileri teknoloji ürünü mallar üretmek üzere İstanbul'da kurulmuştur. Şirket'in 31.12.2006 tarihi itibarıyla VUK'na uygun olarak hazırlanmış mizanı aşağıdaki şekildedir.

P	HESA	AÇIKLAMA	BORÇ/ALACAK
	102	Bankalar	160000
	112	Menkul Değerler	300000
	120	Alıcılar	300000
	152	Mamüller	100000
	253	Makinalar	600000
	257	Birikmiş Amortisman	(60000)
	320	Ticari Borçlar	(200000)
	370	Vergi Karşılığı	(40000)
	500	Sermaye	(1000000)
	600	Satışlar	(700000)
	620	Satılan Malın Maliyeti	400000
	632	Genel Yönetim Giderleri	100000
	691	Vergi gideri	40000

Şirket, 2007 yılında yurtdışı kaynaklı bir kredi almak istemektedir ve bu sebeple mali tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlamaya karar vermiştir. Bu sebeple mali işler departmanı aşağıdaki ilave bilgileri hazırlamıştır.

1- Şirket'in menkul kıymetleri ile ilgili detaylar aşağıdaki gibidir.

Tanım	Maliyet	Makul Değer	Elde Tutuluş Amacı
X hisse senedi	100.000	140.000	Kısa vadeli kar elde etmek amacıyla
Y hisse senedi	200.000	250.000	Hisse ile ilgili kısa vadeli plan yok
	<u>300.000</u>	<u>390.000</u>	

X ve Y hisse senetlerinin borsa rayici bulunmamaktadır. Yukarıda verilen makul değer UMS 39'da önerilen makul değer belirleme yöntemleri kullanılarak belirlenmiştir.

2- Ticari alacaklar ve borçlar açık hesaplardan oluşmaktadır. Ticari alacakların itfa edilmiş maliyet bedelleri 280.000 YTL, ticari borçların ki ise 190.000 YTL'dir.

3- Şirket'in avukatı ticari alacakların 20.000 YTL'lik kısmının tahsil kabiliyetinin olmadığını ifade etmektedir. Bu ticari alacaklarla ilgili yasal kayıtlarda henüz dava açılmadığı için herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.

4- Mamullerin tahmini satış fiyatı 96.000 YTL, tahmini satış giderleri 1.000 YTL'dir.

5- Makinelerin satış maliyeti düşülmüş makul değeri 500.000 YTL, kullanımdaki değeri ise 450.000 YTL olarak tespit edilmiştir.

6- Şirket aleyhine açılmış üç adet dava bulunmaktadır, Şirket avukatının davalarla ilgili verdiği bilgiler aşağıdaki gibidir:

Patent ihlali ile ilgili açılmış 150.000 YTL'lik dava, Şirket lehine devam etmekte ve herhangi bir nakit çıkışı öngörülmemektedir.

Kusurlu mal ile ilgili 150.000 YTL'lik dava, Şirket aleyhine devam etmekte,2007 yılı içinde davayı kaybetme olasılığı çok yüksek, muhtemel nakit çıkışı 100.000 YTL olarak öngörülmektedir.

Şirket'in rekabet ettiği bir başka şirket tarafından aleyhlerinde incitici reklam kampanyası yapıldığı iddiasıyla açılan dava, Şirket aleyhine devam etmekte, fakat dava talebinde herhangi bir parasal tutar belirtilmemiştir, bu tip emsal bir dava bulunmamaktadır, dolayısıyla dava kaybıyla ilgili herhangi bir parasal tazminat söz konusu olup olmadığı tespit edilememektedir.

7- Şirket 25.12.2006 tarihinde yurtdışına iki satış gerçekleştirmiştir. Bunlardan birincisinin tutarı 100.000 YTL, maliyeti 60.000 YTL'dir. Satış sözleşmesine göre malla ilgili risk ve fayda mallar alıcının ambarına teslim edildiğinde karşı tarafa geçecektir. 31.12.2006 tarihi itibarıyla mallar henüz alıcıya ulaşmamıştır.

İkinci satış 50.000 YTL, maliyeti ise 40.000 YTL'dir. Satış sözleşmesine göre malla ilgili risk ve fayda mallar satıcının ambarını terk ettiğinde karşı tarafa geçecektir. 31.12.2006 itibarıyla mallar satıcının ambarını terk etmiştir.

Vergi oranı %20'dir.

5.2. Önerilen Çözüm

1- VUK Madde 279'a göre borsa rayici bulunmayan hisse senetleri maliyet bedelleriyle değerlendirilmektedir. X hisse senedi kısa vadeli kar elde etme amacıyla elde tutulmaktadır. UMS 39'a göre bu tip finansal varlıklar ticari amaçla elde tutulan finansal varlıklar olarak tanımlanmakta ve mali tablolarda makul değerleri ile değerlendirilmekte, bu değerlemeden kaynaklanan kar ya da zararlar gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>112 Menkul kıymetler</i>	<i>40.000</i>	
<i>645 Menkul kıymet gelirleri</i>		<i>40.000</i>

Y hisse senedi ile ilgili ise kısa vadeli herhangi bir plan bulunmamaktadır. UMS 39'a göre bu tip finansal varlıklar satılmaya hazır finansal varlık olarak tanımlanmakta ve mali tablolarda makul değerleri ile değerlendirilmekte ve bu değerlemeden kaynaklanan kar ya da zararlar hisse senedi satılana kadar öz kaynaklar altında bir fon hesabına kaydedilmektedir.

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>249 Satılmaya hazır finansal varlıklar</i>	<i>200.000</i>	
<i>112 Menkul kıymetler</i>		<i>200.000</i>
<i>249 Satılmaya hazır finansal varlıklar</i>	<i>50.000</i>	
<i>Satılmaya hazır finansal varlıklarla</i>		
<i>529 ilgili değer artış fonu</i>		<i>50.000</i>

2- UMS 39'a göre ticari alacak ve borçlar mali tablolarda iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet bedelleriyle yer almalıdırlar.

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>656 Reeskont giderleri</i>	<i>20.000</i>	
<i>122 Alacak reeskontları</i>		<i>20.000</i>
<i>322 Borç reeskontları</i>	<i>10.000</i>	
<i>646 Reeskont gelirleri</i>		<i>10.000</i>

3- UMS 39'a göre ticari alacaklar mali tablolarda iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet bedelleriyle yer almalıdırlar. Tahsil kabiliyeti yoksa VUK'daki gerekçelerin yerine gelmesi beklenmeden karşılık ayırmak gerekmektedir.

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>127 Şüpheli alacaklar</i>	<i>20.000</i>	
<i>120 Ticari alacaklar</i>		<i>20.000</i>
<i>654.1 Şüpheli alacak karşılığı gideri</i>	<i>20.000</i>	
<i>128 Şüpheli alacaklar karşılığı</i>		<i>20.000</i>

4- UMS 2'ye göre stoklar maliyet bedelleri ya da net gerçekleştirilebilir değerlerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer tahmini satış fiyatlarından tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış giderleri düşülerek bulunur. Mamullerin

VUK'a göre değeri 100.000 YTL iken tahmini net gerçekleştirilebilir değerleri 95.000 YTL'dir. (96.000 tahmini satış fiyatı – 1.000 tahmini satış gideri) Bu durumda 5.000 YTL'lik stok değer dūřuř karşılığı ayırmak gerekmektedir.

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>654.2 Stok deęer dūřuř karřılık gideri</i>	<i>5.000</i>	
<i>158 Stok deęer dūřuř karřılıęı</i>		<i>5.000</i>

5- UMS 36'ya gōre bir varlık kayıtlı deęeri ile yerine konulabilir deęerinin dūřuk olanı ile deęerlenir. Yerine konulabilir deęer ise makul deęerinden tahmini satıř maliyetleri dūřūldükten sonra bulunan deęer ile kullanımdaki deęerinin yūsek olanıdır. Makinelerin kayıtlı deęeri 540.000 YTL, satıř maliyeti dūřūlmūř makul deęeri 500.000 YTL, kullanımdaki deęeri ise 450.000 YTL. Bu durumda makinelerin mali tablolarında 500.000 YTL olarak yer alması, bu sebeple 40.000 YTL deęer dūřuř karřılıęı ayrılması gerekmektedir.

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>654.3 Sabit kıymet deęer dūřuř karřılık gideri</i>	<i>40.000</i>	
<i>257 Birikmiş Amortismanlar</i>		<i>40.000</i>

6- UMS 37'ye gōre mali tablolarında bir karřılık ayrılabilmesi için geçmiřteki olaylardan kaynaklanan mevcut bir yūkūmlūlūk bulunması, bu yūkūmlūlūk ile ilgili muhtemel bir nakit çıkıřı ōngōrūlmesi ve bu nakit çıkıřının ōlūlebilir olması gerekmektedir. Bu kapsamda patent ihlali ile ilgili dava da mevcut bir yūkūmlūlūk sōz konusu olsa dahi dava lehte devam ettięi için herhangi bir nakit çıkıřı sōz konusu deęildir. Dolayısıyla karřılık ayırmaya gerek yoktur. Kusurlu mal ile ilgili dava da mevcut bir yūkūmlūlūk bulunmakta, dava aleyhte seyretmesi itibariyle nakit çıkıřı ōngōrūlmekte ve bu nakit ıkıřı 100.000 YTL olarak ōngōrūlmektedir. Dolayısıyla bu dava ile ilgili 100.000 YTL karřılık ayrılmalıdır. Reklam kampanyası ile ilgili dava da mevcut bir yūkūmlūlūk bulunmakta, davanın aleyhte seyretmesi sebebiyle nakit çıkıřı olasılıęı bulunmakla beraber, olası nakit çıkıřı ōlūlememektedir. Bu durumda bu davayla ilgili karřılık ayırmak yerine dipnotlarda řarta baęlı yūkūmlūlūk olarak bilgi vermek gerekmektedir.

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>654.4 Dava karşılık gideri</i>	<i>100.000</i>	
<i>379.1 Dava gider karşılığı</i>		<i>100.000</i>

7- UMS 18'e bir mal satışının kaydedilebilmesi için malla ilgili risk ve faydaların alıcıya geçmiş olması gerekmektedir. Bu durumda birinci satışla ilgili risk ve faydalar bilanço tarihi itibariyle hala şirket'e aittir, bu durumda bu satışın ertelenmesi

gerekmektedir. İkinci satışta ise Risk ve fayda artık alıcıya geçmiş durumdadır, dolayısıyla hâsılat kaydıyla ilgili herhangi bir sorun yoktur.

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>600 Satışlar</i>	<i>100.000</i>	
<i>379.2 Ertelenmiş gelirler</i>		<i>100.000</i>
<i>157 Diğer stoklar – Yoldaki mallar</i>	<i>60.000</i>	
<i>620 Satılan malın maliyeti</i>		<i>60.000</i>

8- Ticari kar ile mali karın hesaplanmasında uygulanacak kurallar birbirinden farklıdır. Bu farklılıklar bilançodaki varlık ve borç hesaplarının farklı olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. UMS 12'ye göre bu farklılıklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise geçici farklar (zamanlama farkları) olarak adlandırılır. Zamanlama farklarının vergi etkisi vergi gideri veya faydası olarak gelir tablosunda, ertelenmiş vergi hesabı olarak da bilançoda gösterilmektedir.

	Zamanlama			Geçici	Aktif/(Pasif)
	VUK	UFRS	Farkı		
Menkul kıymetler	300.000	390.000	90.000	Hayır*	0
Ticari Alacaklar	300.000	260.000	(40.000)	Evet	8.000
Stoklar	100.000	155.000	55.000	Evet	(11.000)
Makineler	540.000	500.000	(40.000)	Evet	8.000
Ticari Borçlar	200.000	190.00	(10.000)	Evet	(2.000)
Dava Karşılığı	0	100.000	100.000	Evet	20.000
Ertelenmiş gelirler	0	100.000	100.000	Evet	<u>20.000</u>
					43.000

	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
<i>299 Ertelenmiş vergi aktifi</i>	<i>43.000</i>	
<i>379.2 Ertelenmiş vergi geliri</i>		<i>43.000</i>

5.3. ABC Şirketinin 31/12/2006 Tarihli Bilançosu

ABC Şirketi'nin

31.12.2006 tarihi itibariyle

UFRS'lere Göre Hazırlanmış Konsolide Bilançosu

(Milyon YTL) 2006

VARLIKLAR

Cari/Dönen Varlıklar

Hazır Değerler	160.000
Ticari Amaçla elde tutulan finansal varlıklar	140.000
Ticari alacaklar (net)	260.000
Stoklar (net)	155.000
Toplam Cari/Dönen Varlıklar	715.000

Cari Olmayan/Duran Varlıklar

Satılmaya hazır finansal varlıklar (net)	250.000
Maddi varlıklar (net)	500.000
Ertelenen vergi varlıkları	43.000
Toplam Cari Olmayan/Duran Varlıklar	793.000

TOPLAM VARLIKLAR 1.508.000

Kısa Vadeli Borçlar

Ticari borçlar (net)	190.000
Ertelenmiş gelirler	100.000
Vergi karşılığı	40.000
Diğer Borçlar (net)	100.000
Toplam Kısa Vadeli Borçlar	430.000

Uzun Vadeli Borçlar 0

Sermaye

Sermaye	1.000.000
Satılmaya hazır finansal varlıklar değerlendirme fonu	50.000
Net dönem karı/zararı	28.000
Toplam Sermaye	1.078.000

TOPLAM KAYNAKLAR 1.508.000

6. KUZEY KIBRIS TÜRK CUMHURİYETİ HAKINDA GENEL BİLGİ İLE MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARI

Kıbrıs, Akdeniz'in Sicilya ve Sardinya'dan sonra üçüncü büyük adasıdır. K.K.T.C.'nin toplam yüzölçümü 3.355 km²'dir ve adanın üçte birine karşılık gelmektedir. Yaklaşık olarak ada sahillerinin yarısı K.K.T.C. sınırları içerisindedir. Baskent Lefkosa Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nin en büyük kentidir. Deniz kıyısında yer alan Gazimağusa ve Girne de diğer önemli kentlerdir. Güzelyurt ve Lefke ise geniş narenciye bahçeleri ile ünlü iki şehirdir. Kuzey Kıbrıs'ın, 15 Kasım 1983'te bağımsızlığını ilan etmesinin ardından BM Güvenlik Konseyi, 18 Kasım'da aldığı bir kararla bağımsızlık kararını kınadı. (<http://www.btso.org.tr/databank/countryreport/30-k.k.t.c..pdf>, Erişim Tarihi: 15.06.2014)

Türkiye bağımsızlık kararı sonrasında KKTC'yi ilk tanıyan ülke Imustur. K.K.T.C. ile Türkiye yakın ilişkilere sahiptir. K.K.T.C. bütçesinin %32.6'si Türkiye'den gönderilen yardımlardan oluşmaktadır. 2005'te K.K.T.C. Türk göçmenleri düzene sokmak için girişimlerde bulundu. Bunun sebebi istihdam açığı ve suç oranlarının artmasından kaynaklanıyordu. Bu KKTC ile Türkiye arasındaki ilk büyük çapta uyumsuzluktu. K.K.T.C. ve Türkiye arasında imzalanan kıta sahanlığını sınırlandırma anlaşmasıyla, Akdeniz'de yapılacak arama çalışmaları için engel ortadan kalkmış oldu. Güney Kıbrıs Rum Kesimi, K.K.T.C.'ye uluslararası alanda hiçbir resmî konum vermemek için K.K.T.C.'yi yok saymakta ve diğer ülkelerin girişimlerini de caydırmaya çalışmaktadır. Rumlar, K.K.T.C. "sahte (pseudo) devlet" olarak görmekte, K.K.T.C. yetkilileri ve devlet kurumlarını "sözde" ifadesiyle belirtmektedir. K.K.T.C. Cumhurbaskanı; Kıbrıs Cumhuriyeti, Avrupa Birliği (AB) ve Birleşmiş Milletler (BM) tarafından "Kıbrıs Türk toplumu lideri" olarak kabul edilmektedir. Yeşil Hat boyunca Metehan, Bostancı, Ledra Palas, Akyar, Beyarmudu, Ledra Caddesi sınır noktaları açılmıştır. Yeşilirmak sınır noktasının açılmasına da karar verilmiştir. (<http://www.btso.org.tr/databank/countryreport/30-k.k.t.c..pdf>, Erişim Tarihi: 15.06.2014)

KKTC ile Türkiye arasında birçok ticari anlaşmada yapılmıştır bunlarda bazıları aşağıdaki gibidir.

1) Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Ekonomik ve Mali İşbirliği Anlaşması (2001)

- 2) Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Ticaret ve Ekonomik İşbirliği Anlaşması (1998)
- 3) Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Yatırımlarda Devlet Yardımları Anlaşması (1998)
- 4) Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Ekonomik İşbirliği Protokolü (1997)
- 5) Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Yatırımlarda Garanti Anlaşması (1988)
- 6) Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması (1987)
- 7) Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında İşgücü Anlaşması (1987)

6.1. Kıbrıs'ta Yaşanan Süreçlerin Ekonomik Faaliyetlere Etkisi

Kıbrıslı Türkler ada üzerinde temel anlamda üç süreçten geçmiştir. Bu süreçler;

1) İngiliz Koloni Yönetimi

2) Kıbrıs Cumhuriyeti Yönetimi ve en son Kıbrıslı Türklerin Kıbrıs Cumhuriyetinin yıkılmasıyla birlikte kurdukları Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti

Kıbrıs'ta ticari faaliyetler ve hesap verebilirlik uygulamaları gerçek anlamda İngiliz Koloni devrinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme İngiltere'nin 1948 Şirketler Yasası'nın yetkili kıldığı tarzda başlamış olup 1950 yılında İngiltere'nin Şirketler Yasası Kıbrıs Şirketler yasası olarak aynen yasallaşmış yürürlüğe girmiştir. 1950'li yıllarda yürürlüğe giren Şirketler Yasası'nda şirketlerin faaliyetlerinin bir sistem içerisinde yürütülmesini, hissedarların hakları, direktörlerin görevleri ve tasfiye de yapılacak işleri tanımladığı gibi en önemlisi faaliyette bulunan şirketlerin mali tabloları yani hesapların hazırlanması ve denetlenmesi ile ilgili kuralları da içerir. Buna göre Kıbrıs Cumhuriyeti Devrinde Kıbrıs'ta Muhasebe ve denetimle ilgili düzenleyici yasa Şirketler Yasası olup tüm muhasebe ve denetim uygulamaları bu yasa çerçevesinde olmuştur. Mali Tabloların sunulmasında ise Kıbrıs Vergi Yasaları devreye girip vergi düzenlemesi ve kuralları ise vergi yasalarıyla belirlenmiştir. Kıbrıs Cumhuriyeti devrinde muhasebe standartları mevcut değildi. 1974 savaşıdan sonra kendi bağımsız yönetimlerini oluşturan Kıbrıslı Türkler Kıbrıs Cumhuriyeti Şirketler Yasasını aynen kabul edip

uygulamıştır.Yani biz kurdugumuz KKTC'de Kıbrıs Cumhuriyeti Şirketler Yasasını aynen uygulamaktayız.Bu yasa Fasıllık 113 diye adlandırılmaktadır.Bu yasa 1950'li yıllarda uygulamaya konduğunda Orta Doğu ve Doğu Akdeniz de zamana göre bu kadar çağdaş bir yasayı hiçbir ülke kullanmıyordu.

Kıbrıs Şirketler Yasasının en büyük özelliği şirketlere bağımsız denetim mecburiyeti getirmesi idi.Yani kısaca Kıbrıs'ta bağımsız denetim mecburiyeti 1950'li yıllardan beri var olmaktadır.İşte bu yüzden bağımsız denetim uygulamasında Kıbrıs birçok ülkeden fersah fersah önde idi. Bugün itibariyle Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Muhasebe ve Denetim uygulamalarının düzenlediği KKTC Şirketler Yasası ve Vergi Usul Yasası'dır.KKTC'de kullanılan Şirketler Yasası bugün Avrupa Birliği'nde geçerli olan müktesebatın hazırlanmasının da temelini oluşturmuştur.Şirketler Yasası'na göre KKTC'de faaliyet gösteren bir şirket KKTC Maliye Bakanlığı'nın koyduğu kurallardan daha da ileride KKTC Şirketler Yasası zorunluluğunda hesap hazırlar, Muhasebe defterini tutar, tuttuğu muhasebe defterleri denetime tabidir ve Şirket Genel Kurulunun onayına sunulur.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde şirketlerin hesap tutma ve kar-zarar bilanço hazırlama ve bunları denetimde tutma mecburiyetini vergi yasaları sağlamaktadır. Bu mecburiyet biraz önce belirttiğim gibi KKTC Şirketler Yasası Kuralları ile ortaya çıkmaktadır.Yasalarımıza göre hesap hazırlamanın esas gayesi ülkede sermaye yatırımında bulunan yatırımcının yani hissedarların yatırdıkları sermayenin nasıl kullandığını, kar mı zarar mı yapıldığını ve mali durumun sonucunu bilmektedir.

Hazırlanan hesapların doğru olduğu ile ilgili raporu bu hesapları denetleyen denetçiler hissedarlara Genel Kurul da sunmaktadır.

Denetçilere verilen Denetim Yetkisi de KKTC Şirketler Yasası tahtında verilmektedir.Bu durumda denetim ve muhasebe yapan kişiler yetkilerini KKTC Şirketler Yasası'ndaki maddeden almakta,KKTC Maliye Bakanlığı da yetkiyi bu yasaya istinaden vermektedir.

KKTC Şirketler Yasası KKTC'de kurulu tüm şirketlere denetleme mecburiyeti getirmektedir.KKTC'de faaliyet gösteren şirketlerin ve de bilanço usulüne göre hesap tutan işletmelerin Vergi Dairesi'ne sunulacak hesaplarının düzenlenmesi ve/veya denetlemesi kuralları Kıbrıs Cumhuriyeti döneminde 28/12/1961 tarihli Resmi gazete de yayımlanarak yürürlüğe konan 13/1961 sayılı Türk Cemaat Meclisi Şahsi Vergiler (Gelir Vergisi) yasasının 49. Maddesinde yer almıştır.

İlgili madde gereği Vergi Dairesine vergi amaçları için sunulan hesapların Cumhuriyet dahilinde müstakil (bağımsız) olarak çalışan ve o dönemde icra heyeti olarak anılan Bakanlar Kurulu tarafından yetkili kılınan mensupları görevlendirilmiştir.Benzer kurallar 41/1976 sayılı Kurumlar Vergisi Yasasının 29 ve 24/1982 sayılı Gelir Vergisi yasasının 60.Maddelerinde yer almıştır.

Muhasebe ve denetim mekanizması ile ilgili olarak buraya kadar yapılan kısa geçmiş özetten de anlaşılacağı üzere Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde herhangi bir muhasebe standardının olmayışıdır.Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde şirketlerin kuruluş ve çalışma düzenini belirleyen genel kurallarda sunulacak hesap düzenini belirleyen, denetimi belirleyen temel yasamız Şirketler Yasası fasıl 113 VIII cetveldir.

6.2. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde Muhasebe ve Vergi

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde çağdaş muhasebe denetimi Kıbrıslı Türklerin Kıbrıs Cumhuriyetinden ayrıldıkları tarih olan 1976 tarihinden sonra ekonomik gelişmelere paralel olarak uygulamaya başlanmıştır. Nitekim Kıbrıslı Türklerin kendi yönetimlerini kurduktan sonra teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisi ile birçok işletmeler kurulmuş Kıbrıslı Rumların bırakmış olduğu büyük işletmelerle de Kıbrıslı Türk'ler bir ekonomik devinim yaşamıştır. Bu devinimde sermaye sahipleri işletmelerin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmak zorunda kalmışlardır. Bu şekilde işletmeye sermaye koyanlar, yani hissedarlar veya ortaklar ile yöneticilerin işletmeye yatırdıkları bu paraların kullanım biçimini, amacını, yönetimini ve kendilerine sunulan dönemsel faaliyet sonuçlarını kontrol etmek isteyen hissedarlar veya ortaklar adına bağımsız ve uzman şirketler kişiler tarafından işletme hesaplarının denetlenmesi sorunluluğu ortaya çıkmıştır. Fasıllık 113 şirketler yasasına göre önceleri yalnızca sermayedarlar açısından kayıt kontrolü biçiminde yapılan bu denetim kısa süre sonra kredi veren kuruluşların ihtiyacı olarak bilgileri sağlamayan ve devletin vergi alacağını güvence altına almaya imkan verecek biçimde mali tablolarla yer alan bilgilerin doğruluğunu da araştırma şekline dönüşmüş ve bu uygulamalar vergi usul yasası ile pekiştirilmiştir. Vergi Usul Yasası Vergi Maksatları bakımından devlete karşı yasal prosedürel olarak muhasebe ve denetimin yapılış şeklini, Şirketler Yasası ile hesapların nasıl tutulacağını ve yönetimini düzenlemektedir.

6.3. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Denetim ve Muhasebe

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde Denetim konusunda gelişmeler ve uygulamalara ilişkin bağımsız denetim, Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Sivil toplum örgütlerinin mali ve idari konularda da gerekli olduğu için hesap verebilirlik kapsamı bu yönde de geliştirilmiştir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde Muhasebe standartları yasası mevcut değildir fakat tek düzen muhasebe sistemi buna bir standart getirmiştir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde ayrıca 2001 yılından sonra yenilenen bankalar yasasına ilaveten ilerleyen yıllarda Bankalar Tek Düzen Hesap Planı yürürlüğe girmiş ve Bankaların muhasebe sistemine de bir standart getirilmeye çalışılmış olunmasına rağmen gerek şirket ve işletmelerin gerekse Bankaların kullandığı tek düzen hesap planı herhangi bir yasaya bağlı kılınamamıştır. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde Muhasebe Sistemi Fasılların 113 Şirketler Yasasının düzeninde Mal Oluş Bedeli esasına dayanmakta ve iki taraflı (double entry) sistem uygulanmaktadır.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti 15 Kasım 1985 yılında kurulan genç bir devlettir. Ama Kıbrıslı Türklerin bu topraklar üzerinde varlığı çok uzun yıllara dayanmaktadır. Bu yüzden Kıbrıs'ta Muhasebe uygulamalarını incelerken bugün KKTC devletini oluşturan Kıbrıslı Türklerin Adası üzerindeki tarihsel varlığına ve bu tarihsel süreç içerisindeki Ticari ortamına bakmak gerekiyor.

6.4. KKTC Şirketler Yasası Fasılların 113 deki Bilanço ve Kar-Zarar Hesaplarının Hazırlanışı İle İlgili Genel Kuralları

Bu cetvelin 2-11 maddeleri bilançoya 12-14 maddeleri de kar ve zarar hesaplarına uygulanır.

Yukarıda belirttiğim maddeleri biraz izah etmekte fayda görülmektedir.

Madde 2: Bilanço, yetki verilmiş ve paylara bölünmüş sermaye, ihraç edilmiş ve paylara bölünmüş sermaye ve aktiflerle pasiflerin genel niteliğini ortaya koymak için gerekli bilgilerle özetlenir. Bu maddede kendi içerisinde 4 maddeye ayrılır.

Madde 3: Kuruluş Masrafları. Bu madde de kendi içerisinde 4 maddeye ayrılmaktadır.

Madde 4: Rezervler, provizyonlar, pasifler ve sabit ve cari kıymetler, şirketin yapmakta olduğu işe uygun başlıklar altında sınıflandırılır.

Madde 5: Herhangi bir sabit kıymetin miktarını bulma yöntemi; Bu madde kendi içinde 4 maddeye ayrılmakta, bu 4 madde de kendi içinde toplam 10 maddeye ayrılarak sabit kıymetlerin muhasebeleşme yöntemini belirlemektedir.

Madde 6: Sermaye rezervleri, gelir rezervleri ve kıymetlerin aşınma payı, yenilemeler ya da değer azalması için konan provizyonlar dışındaki provizyonların sırasıyla toplam miktarlarını aynı başlıklar altında gösterilmesini düzenler

Madde 7: 6. Maddedeki düzenlemeye ek olarak provizyonlardaki artışın bir önceki mali yıl ile mukayese edildiğinde artış olmuşsa artışın kaynağı azalış olmuşsa ise azalışın kaynağının kaydedileceğini düzenler.

Madde 8: Şirketin ticari yatırımlarının, bunlar dışında diğer yatırımlarının, ödenmemiş herhangi bir borcun bankalardan alınan borcun, patentanın, gelir vergisi çıkarıldıktan sonra temettü olarak dağıtılması tavsiye edilen miktarın net toplamının ayrı ayrı başlıklar altında düzenlenmesini içerir.

Madde 9: Şirketin herhangi bir mükellefiyeti şirketin herhangi bir aktifine yasayı uygulamaktan başka bir biçimde teminat altına alınırsa, o mükellefiyetin o biçimde teminat altına alındığı gerçeği belirtilir. Ancak mükellefiyetin hangi aktiflerle teminat altına alındığını belirtmek gerekli değildir.

Madde 10: Şirket tahvillerinden bazıları şirketin bir temsilcisi yada mütevellisinin elinde bulunursa tahvillerin nominal miktarı ve şirket defterlerinde gösterdikleri miktar belirtilir.

Madde 11: Hesaplarda açık olarak belirtilmesi zorunluluğu olmayan konuların net olarak yada bir beyannameyle Mali raporda gösterilmesi içerir.

Yukarıda özet olarak belirttiğim 10 adet madde de şirket bilançolarında hesaplara uygulanan maddelerdir. Mali yıl hesapları belirtilen maddelere uymak zorundadır.

Madde 12: Şirketler Yasası Fası 113.ün VIII Cetvelindeki Madde 12 Kar ve zarar hesaplarında rutin maddelerin dışında nelerin gösterileceğini düzenleyen maddedir.

Bu maddeye göre ;

a) Sabit kıymetlerdeki değer azalmaları veya provizyon olarak gelirlere yükletilen miktar

b) Şirket tahvilleri veya başka borçlanmalar için ödenen faizler

c) Vergi miktarları özellikle KKTC dışında vergi ödenmişse

d) Paylara bölünmüş sermaye ve borçların geri ödenmesi için öngörülen miktarlar

e) Rezervler için ayrılan ya da ayrılması tasarlanan ya da rezervlerden çekilen miktar

f) Ayrılan provizyonlar

g) Ticari ve diğer yatırımlardan sağlanan gelirler

h) Ödenen ve önerilen temettü miktarlarının toplamı

İlgili paragraflarda şirket hesaplarının açıklık ve şeffaflığına önem verilmekte ve özellikle hissedarların herhangi bir kuşku ve tereddütte mehel vermeyecek şekilde hesapların hazırlanışını öngörmektedir.

Fasıl 113 Şirketler Yasasının 9. Cetveli ile Bağımsız Denetim Raporu ile ilgilidir.İlgili yasanın 9. Cetveli Bağımsız Denetçinin inancına ve bilgisine göre denetim için gerekli olan tüm bilgilerin kendisine verildiğini, Fasıl 113 Şirketler Yasasının yetkili kıldığı tarzda tüm muhasebe defterlerinin doğru ve düzgün tutulduğunu, tüm bu defterlerin denetime açıldığını, oluşturulan bilanço cetveli ile kar-zarar hesabının tutulan defterlerle mutabık olduğunu ve yeterli izahata ve bilgiyi verdiğini, hesapların şeffaf ve yeterli bilgi ve açıklamayı verdiğinin Bağımsız Denetçi tarafından kontrol edilmesini ve hazırlanan Denetçi Raporunun yukarıda belirttiğim hususların ihtiva edilmesini emreder, Fasıl 113 Şirketler Yasasının 9. Cetveli.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde daha önceden de belirttiğim gibi Muhasebe kayıtlarının nasıl tutulacağı konusunda standart mevcut değildir.Bizim kullandığımız ve klavuz olarak nitelendirdiğimiz 2000 yılında yürürlüğe giren tek düzen muhasebe planıdır.Tek düzen hesap planı aynı zamanda tek düzen muhasebe sistemini de düzenlemiş olup KKTC'deki muhasebe sistemine standart kazandırmıştır.Fakat bunun bir yasaya bağlanmaması bir eksiklik olmakla birlikte Tek Düzen Hesap Planı 28.05.1977 tarihinde 27/1997 sayı numarası ile yasallaşan Vergi Usul Yasası'nın yetkili kıldığı tarzda hazırlanmış olup Yasanın verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanmış ve halen yürürlükte olup tüm muhasebe sistemi bu kılavuza göredir.

KKTC'de Muhasebe ve Denetimle ilgili olarak yürürlükte olan ve muhasebe ile ilgili defter ve Bilanço esas ve usullerini belirleyen Vergi Usul Yasası kullanılmaktadır. Vergi Usul Yasasının VII. kısmı yükümlünün bildirim ödevini belirlerken VII. kısmı aşağıda belirteceğim konuları ihtiva etmektedir.

Bölüm 1- Muhasebe Defteri tutulması genel esaslar

Bölüm 2-Bilanço esasına göre defter tutma

Bölüm 3- İşletme hesabı esasına göre defter tutma

Bölüm 4- Sanayi kuruluşlarının tutacakları özel defter

Bölüm 5- Serbest Meslekler de defter tutma

Bölüm 6- Tarımsal kazançlarda defter tutma

Bölüm 7- Defter kayıtlarının işlenmesinde uygulanacak esaslar

Bölüm 8- Tutulacak Muhasebe defterlerinin onaylanması

Aynı yasanın XI kısmı ise Değerleme ve Ekonomik kıymet değerlerini belirleyen kurallardır.

Bölüm 1- Değerleme esasları

Bölüm 2- Ekonomik işletmelere dahil kıymetlerin değerlemesi

Bölüm 3- Servetleri değerlendirme

Görüüleceği gibi Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'inde Muhasebe kayıt ve denetimleri kapsayacak esaslar Vergi Usul Yasası ile belirlenmiştir.

KKTC'de halka açık şirketler olan Bankaların Muhasebe kayıtları ve denetimi 39/2001 sayılı Bankalar Yasasının Madde 34(3) altında yapılan tebliğde belirtilmiştir.

39/2001 sayılı bankalar yasasının 29(3)üncü maddesinde tek düzen hesap planı, tek tip bilanço, kar ve zarar cetveli ve dip notları ile bunların uygulanmasına ilişkin izah name ile muhasebe ve değerlendirme esaslarına aynı yasanın 29(1),(2)ve (4)üncü fıkraları ile 30 ve 33 ünü madde hükümlerine uygunluğu denetçiler tarafından saptanır ve hesaplara rapor yazılarak imzalanır. Aynı yasa Denetçinin denetlediği bankanın yönetim danışmanlığında görev alma ve bu bankayla doğrudan ve dolaylı nakdi ve gayri nakdi kredi ilişkisi içerisine girmesini engellemektedir. Aynı zamanda denetledikleri bankanın defterlerini ve bilanço ile kar ve zarar tablolarını düzenleyemezler.

6.5. UFRS'nin İlk Aşamada Sağlayacağı Avantaj ve Yararları

- Faaliyetlerini UFRS'ye göre rapor eden ve mali tablolarını bu standartlar doğrultusunda düzenleyen şirketler arasında kıyaslama ve değerlendirme artık mümkün olacaktır.
- Farklı raporlamadan doğan maliyetler ortadan kalkacaktır. Örneğin KKTC'de tescil edilmiş bir şirket, yurtdışı kredi arayışlarında mali raporlarını UFRS'ye göre düzenlemiş olacağından yeniden düzenlemek zorunda kalmayarak maliyetini arttırmamış olacaktır.
- Faaliyetlerini yurt dışında sürdüren ve mali tablolarını UFRS'ye göre düzenleyen yurt dışı iştirakleri ile örneğin KKTC'de tescil edilmiş ana şirketin konsolide faaliyet raporları, yeniden düzenlemeye gerek kalmadan, hazırlanabilecektir.

- Konsorsium oluşturacak şirketler UFRS'ye göre raporlama yapacağından, her şirketin aktif ve pasifleri ile gelir ve giderleri daha kolay kıyaslanabilecek ve daha adil bir platform oluşturulabilmesine olanak sağlayacaktır.
- Uluslararası veya AB finans destekli ihalelere katılacak KKTC'de tescil edilmiş ve faaliyet gösteren şirketler de UFRS'ye göre mali tablolar sunacağı için şirketler arası kıyaslamalar kolaylaşacak ve farklı raporlama standartlarından doğabilecek olası avantaj ile dezavantajlar ortadan kalkacak ve daha adilane bir düzeyde şirketler ihaleyi almak için yarışabileceklerdir.
- Uluslararası fon arayışına girecek olan KKTC'de tescil edilmiş şirketler, UFRS esaslarına göre raporlama yapmaları durumunda finansal duruşları daha anlaşılır ve kabul görmüş bir şekilde mali tablolara yansıyacağından başvuruları fon sağlayıcı finansal enstitü ve/veya kuruluşlarca daha sağlıklı değerlendirilebilecektir.

Yukarıda verdiğim rnekler UFRS'nin yarar ve avantajlarından sadece birkaç tanesini oluşturmaktadır.

7. SONUÇ

KKTC'de Avrupa Birliği Muktesebatına uyum sağlanabilmesi için gerekli harmonizasyon süreci başlatılmıştır. KKTC Başbakanlığı'nın koordinasyonunda hazırlanan, KKTC Avrupa Birliği Muktesebatına Uyum Programı (MUP), Ocak 2009 tarihli taslağında, AB Muhasebe Mevzuatına uyum ile konsolide veya şirket hesaplarının sunulması ve denetlenmesine yönelik çalışmaların, KKTC Meclisi ve KKTC Bakanlar Kuruluna sevk tarihini 2009'un 4. eyreği olarak ngrlmş olmasına rağmen 2013 yılı itibari ile henüz bu düzenleme yasalaşmamıştır. Düzenlemenin hazırlanmasından sorumlu bakanlık da Ekonomi ve Enerji Bakanlığı olarak belirlemişti.

Bu süreci ülke olarak yaşarken Trasformasyon sürecini daha önce geirmş ülkeleri örnek alabilir, yapılması ve yapılmaması gerekenleri onlardan renebiliriz. Onların, varsa yapmış olduğu hatalardan kaçınabilir ve geçiş sürecini onlardan daha az sancı ile başarabiliriz.

Sonuç olarak Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Kıbrıslı Türklerin uluslararası nitelikte bir muhasebe standardı mevcut değildir. Kullanmakta olunan

hesap planı Tek Düzen hesap planıdır. Muhasebe defter ve denetimini düzenleyen yasa ise Kıbrıs Cumhuriyeti Devleti'nde kalan Şirketler Yasası fasıl 113 ile Vergi Usul Yasası ve bu yasa altında çıkan tebliğ ve genelgelerdir.

Globalleşmeye gidilirken Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde UFRS hakkında bilgi ve gerekli donanıma sahip kişi ve kuruluşların bu süreçte aktif yer alması teşvik edilmeli ayrıca onların bilgi ve deneyimlerinden yararlanılma yoluna gidilmelidir.

KAYNAKÇA

Akbay, Halit, Oral; **KKTC Ülke Profili**, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Ankara, 2008.

Akman, Nazlı; **Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi:UFRS Öncesi ve Sonrası**, Ankara, 2009.

Barth, Mary E.; Landsman, Wayne R.: **Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting**, Accounting Horizons, Volume 9, December 1995.

Besim, Mustafa, Sertoğlu, Kamil; **KKTC Ticaret Odası Rekabet Edilebilirlik Raporu 2012-2013**, Kıbrıs, 2013.

Bekçi, İsmail; **“Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik bir Araştırma”**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 22, s. 27-40, 2007.

Bernheim, Yves.; Escaffre, Lionel., Point de Vue: **Évaluation à la Juste Valeur: Un Nouveau Model Comptable, Comptabilité-Audit-Control**, Volume 2, September 1999.

Bostancı, Serpil; **“Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 59, Nisan-Haziran 2002, s.71-81, 2002.

Bozfaikoğlu, M. Nedim; **“Muhasebe Yönetimi Standardizasyon”**, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler, TÜRMÖB Yayınları, Ankara, s. 45-47, 2002.

Çatalbaş, Özden; **Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Ülke Raporu**, Ankara, 2010.

Çiçek, Hüseyin, **Türk Muhasebe Hukuku'nda Karşılıklar ve Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması**, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.

Deloitte, **Yeni TTK ve UFRS Uyumlu TMS' ye Geçiş**, Türkiye, 2011.

Demir, Volkan, Bahadır, Oğuzhan; **UFRS(TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı**, Ankara, 2006.

Epstein, Barry J.; Mirza, Abbas Ali.: **IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards**, John Wiley&Sons Editions, 2003.

Eynur, Gamze; **UFRS Bülten**, KPMG Company, Sayı: 2012/4, 2012.

GÖKDENİZ, Ümit; **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, Avcıol Basım Yayın, Ankara, 2005.

Güven, Ayhan; **Muhasebe Standardı Oluşturmada Yöntem ve Kurumsal Yapının Analizi ve Bir Model Önerisi**, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Güler, Yavuz; **Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nin Kuruluşuna Kadar Kıbrıs Meselesi**, G.Ü. KIRŞEHİR EĞİTİM FAKÜLTESİ DERGİSİ, Cilt 5, Sayı 1,2004.

Gökçen, Gürbüz, Baflak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2006.

Pamukçu, Fatma; **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ankara, 2011.

Kablan, Ali; **UFRS'nin Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaları ve Finansal Tablolar Üzerine Etkilerine Yönelik bir Uygulama**, İstanbul, 2011.

KIBRIS Türk Toplum; **Geçici Kırsal Kalkınma Planı**, Lefkoşa, 2010.

KKTC Devlet Planlama Örgütü; **Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla Gerçekleşme ve Tahmin Çalışma Sonuçları**, 2013.

Kıbrıs Türk Sanayi Odası; **2012 Yılı Kuzey Kıbrıs İhracat Raporu**, Lefkoşa, 2012.

Melville, Alan; **International Financial Reporting, A Practical Guide, Second Edition**, 2009.

Özdemir, Ozan; **Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresi'ndeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma**, Isparta, 2007.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, **Yıllık Rapor**, 2012.

Terzi, Serkan, Kıymetli Şen, İlker, Bülbül, Filiz; **UFRS' ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 90, 2008.

Uyar, Süleyman; **"Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi"**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:66, Ocak-Şubat-Mart, s.154-168, 2004.

Üstünel, Bülent, **"2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarını Yılı Olacak"**, Mali Çözüm, Yıl: 15, Sayı: 72, 2005.

PriceWaterHouseCooper. (2007). **IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards**, Haziran 2004, [http:// www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile.cgi?lng=en&id=908](http://www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile.cgi?lng=en&id=908),(24.09.2013).

Yılmaz, Mete; **Kobiler İçin UFRS**, Sakarya, 2011.

İnternet Kaynakları

<http://www.btso.org.tr/databank/countryreport/30-k.k.t.c..pdf>,Erişim Tarihi: 15.06.2014

<http://crc.atilim.edu.tr/sorun/53-tarih>, Erişim Tarihi: 15.06.2014