

AVRUPA TOPLULUĞU'NDAKİ MUHASEBE DÜZENLEMELERİ

Yrd. Doç. Dr. Ercan BAYAZITLI*

GİRİŞ

Çağımızda, uluslararası ticari ilişkilerin gelişmesi, teknolojik olanakların artması işletmelerin uluslararası boyut kazanmasına neden olmuştur. İşletmelerin uluslararası nitelikteki ticari ilişkilerinin önem kazanması ve buna paralel olarak büyümesi de bir çok sorunu gündeme getirmiştir. Her ülkedeki farklı yasal düzenlemeler, farklı muhasebe ilke ve uygulamaları nedeniyle uluslararası alanda faaliyet gösteren işletme grupları, gerek ilgili taraflara bilgi vermek üzere mali tabloların hazırlanması ve yayınlanması gerekse yönetim kararları açısından bir takım güçlüklerle karşılaşmaktadır. Uluslararası çeşitli ortaklıklar kurulmak yoluyla ya da ait oldukları ülkelerin dışındaki ülkelerde direkt olarak ticari faaliyette bulunan işletme veya işletme grupları içerisinde farklı ülkelerde bulunan bağlı kuruluşlara ait bilgileri de kapsayacak mali tabloların hazırlanması için ülkeler arasında ortak bir takım ilke, kural ve uygulamalar ihtiyaç duyulmuştur. Bu tür ilke, kural ve uygulamaların belirlenmesi amacıyla da gelişmiş batı ülkelerinde çeşitli çalışmalar başlatılmış ve devam etmektedir. Bu amaçla başlatılan çalışmaların konumuz açısından önemli olarak değerlendirilebilecek olanlarından bir tanesi de Avrupa Topluluğu (AT) bünyesinde uygulamaya konulan çalışmalardır.

25 Mart 1957 tarihli Roma Antlaşması ile kurulan ve 1958 yılında faaliyete geçen AT'da muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması çalışmaları başlatılmış ve bu çalışmaların bir çoğu uygulamaya konulmuştur. Bu gelişmeler doğrultusunda, tebliğimizde AT'da muhasebenin uyumlaştırılması ile ilgili düzenlemeler global bir bakışla değerlendirilmesinin yapılmasına çalışılacaktır.

* A.Ü. SBF İşletme Bölümü, Muhasebe-Finans Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

I. AVRUPA TOPLULUĞU VE HUKUKİ DÜZENLEMELER

1957 tarihli Roma Antlaşması'nın 2. maddesi ile Avrupa Topluluğu'na üye ülkelerde ekonomik yaşamın uyumlaştırılması öngörülmektedir. Uyumlaştırma ile, üye ülkelerdeki ortakların çıkarları korunmakta, ortaklık hukuku koordine edilmektedir.¹ Bu amaçla AT'da ilgili konularda yönergeler yardımıyla üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal farklılıkların uyumlaştırılmasına çalışılmaktadır. Ancak bu uyumlaştırma, üye ülkelerin söz konusu AT yönergelerini, kendi ulusal hukuklarına dönüştürmesi ile sağlanmaktadır.² Bilindiği gibi AT'nin üye devletlerde yasa çıkarma konusunda bir gücü olmayıp, yol gösterici bir niteliği bulunmaktadır.³ Ancak üye ülkeler bu yönergeleri kendi hukuk yapılarına almak zorunluluğundadır.

Avrupa Topluluğu bu amaçla günümüze kadar muhasebe hizmetlerini etkileyen çeşitli yönergeler yayınlamıştır. Bu yönergelerin numarası ve konuları aşağıda gösterilmiştir.⁴

Yönerge	Konusu	Yayın Tarihi
1	Tescil kamu ve özel şirketlerin ortaya çıkması ve tanıtımı	9 Mart 1968
2	Kamu şirketlerinin sermayelerinin oluşturulması, idamesi ve değiştirilmesi	13 Aralık 1976
3	Aynı ülke içersinde kamu şirketlerinin birleşme kuralları	9 Ekim 1978
4	Kamu ve özel şirketlerin yıllık hesaplarının kapsamı ve düzenlenmesi, değerlendirme metodları, yıllık, rapor, yayınlama ve denetleme.	25 Temmuz 1978
5	Kamu şirketlerinin yapısı ve yönetimi ve işgörenlerin yönetime katılması	Temmuz 1983
6	Kamu şirketlerinin ayrılması (ortaklıktan çıkma)	17 Aralık 1982
7	Konsolide hesaplar	13 Haziran 1988
8	Yasal denetçilerin eğitim, nitelik ve bağımsızlıkları	10 Nisan 1984
9	Ana ve yan şirketler arasında kontrol açısından yasal ilişki	Öneri halinde
10	Farklı üye ülkelerdeki kamu şirketlerinin birleşmesi	8 Ocak 1985

¹SOYDAN, Hakkı, Ümit GÜCENME; Uluslararası Muhasebe, Eskişehir, 1989, s. 140.

²BILGINOĞLU, Fahir; "Muhasebe İlke ve Kurallarının Avrupa Topluluğu Yönergeleri Doğrultusunda Düzenlenmesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 13, Şubat-Mayıs 1987, Sayı: 47-48, s. 161.

³FITZGERALD, Richard D; "Muhasebe ve Raporlamanın Uluslararası Uyumlaştırılması" (Çeviren: TAŞKIN, Erdoğan), Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 16, Kasım 1985, Sayı: 42, s. 28.

⁴SAĞLAM, Necati; "Avrupa Topluluğunda Muhasebe Hizmetleri", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: VIII, S: 1-2, 1990, s. 193.

Yukarıda açıklanan AT yönergelerinde 4, 7 ve 8 No'lu yönergeler AT'nin muhasebe sistemi ile ilgilidir. Söz konusu üç yönergede yeralan esaslar, topluluğun muhasebe sistemini belirlediğinden, bu esasların kısaca "Avrupa Topluluğu Muhasebe Sistemi" olarak ifade edilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.⁵

II. DÖRDÜNCÜ YÖNERGENİN KONUSU VE KAPSAMI

Uluslararası muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması ile elde edilebilecek büyük yarar kuşkusuz uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması yönünde olacaktır. Yabancı mali tabloların güvenilirliği ve anlaşılabilirliğinin gerçekleşmesi sermaye dolaşımından beklenen yararlar sağlanacaktır. Çok uluslu şirketlerin iş dünyasında her yönden önem kazandıkları günümüzde, ana şirket yavru şirket ilişkisinin Avrupa Topluluğu ülkelerinde de anlaşılabilirliğin sağlanması ve kamu yararının gözetilmesi amacıyla mâli tablo ve konsolide mâli tablo veya raporların standartizasyonuna gidilmiş, bağımsız dış denetimle ilgili kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır. Böylelikle üye ülkelerin bir kısmındaki muhasebeyle ilgili düzenlemelerin düzeyi yükseltilirken diğer taraftan, dördüncü yönergenin amacı olan yıllık hesapların kamunun aydınlatılması ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu sağlanmaktadır. Yönerge bu amaçlara ulaşırken açıklık, anlaşılabilirlik, geniş ve doğru bilgi verme, gerçeklik, doğruluk, devamlılık, kararlılık, özdeşlik ilkeleri doğrultusunda hareket etmektedir. Avrupa Topluluğu konuyla ilgili düzenlemeleri dördüncü ve yedinci yönergelerle yapmıştır. Bu yönergeler birbirinden çok farklı üye ülke muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amaç edindiği için çok genel hatlar çizmiş ve ayrıntuların düzenlenmesini üye ülkelerin kendi inisiyatiflerine bırakmıştır. Buradaki asıl amacın, AT'a dahil olan ülkelerden Kara Avrupası ve Anglo-sakson ülkelerdeki uygulamalarda, uyumlaştırmada kolaylık sağlanabilmesi olduğu kanaatindeyiz. Şöyle ki; Kara Avrupası'ndaki bazı ülkelerin mali tablolarında hesap tipi ve brüt değer esasını uyguladıkları gözönüne alınırsa önerilen mali tablo tiplerine, bu ülkelerin daha kolay bir biçimde uyum sağlamaları kolaylaşmış olacaktır.

Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi, şirketler hukukunun uyumlaştırılması faaliyetleri içinde "Belli Tipteki Şirketlerin Yıllık Hesaplarına İlişkin 4'üncü yönergeyi 24 Temmuz 1978 ve grup şirketlerinin mali tablolarının hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılmasını amaçlayan 7 no'lu yönergeyi de 13 Haziran 1983 tarihinde kabul etmiştir.⁶

Şirketlerin yıllık hesaplarına ilişkin 4 no'lu yönerge başlangıç olarak nitelendirilebilecek bir bölümden sonra esas olarak 12 kısımdan düzenlenmiştir. Toplam 61 madde halinde düzenlenen yönergede yıllık hesapların,⁷

⁵YALKIN, Yüksel Koç; "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Ed: Prof. Dr. Latif ÇAKICI), A.Ü. S.B.F. Yayınları: 574, 1991, s. 77.

⁶"Fourth Council Directive", 25 July 1978, Official Journal of the European Communities, No L 222/221, 14.8.1978.

⁷SOLAŞ, Çiğdem; Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muhasebe Armonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, 1982, s. 13.

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine,
- Kamunun aydınlatılması prensibine,

uygun olarak hazırlanması yoluyla, şirket ortaklarının ve üçüncü kişilerin korunmasının amaçlandığı belirtilmektedir. Başlangıç bölümünde ayrıca, yıllık hesapların, ortaklığın varlık yapısı ve mâli durumu ile kârlılığına ilişkin doğru ve dürüst görünüm vermesi zorunluluğu belirtilerek, bilanço, gelir tablosu ve ek'in amaçları üzerinde durulmaktadır.

Yönerge, kısım başlıkları itibariyle mâli tablolarla ilgili genel hükümler ve şemalar ile ek ve değerlendirme ilkelerinden oluşmaktadır. Yönergedeki madde hükümlerinin bölümlerde konulara göre dağılımı aşağıdaki gibidir.⁸

- Giriş yazısı ve yönergenin uygulanacağı şirketler (Madde 1)
- Genel hükümler (1. Bölüm Madde 2)
- Bilanço ve Gelir Tablosu hakkında genel hükümler (2. Bölüm madde 3-7)
- Bilançonun biçimsel yapısı ve bilanço kalemlerinin sınıflandırılması (3. Bölüm madde 8-14)
- Bilançoda yer alan bazı kalemlere ilişkin özel hükümler (4. Bölüm madde 15-21)
- Gelir tablosunun biçimsel yapısı ve Gelir tablosu hesaplarının sınıflandırılması (5. bölüm madde 2-227)
- Gelir tablosunda yer alan belirgin kalemlere ilişkin özel hükümler (6. Bölüm madde 28-30)
- Değerleme kuralları (7. Bölüm madde 32-35)
- Açıklama notlarının (Dipnotların) içeriği (8. Bölüm madde 43-45)
- Yıllık faaliyet raporunun içeriği (9. Bölüm, madde 46)
- Yayınlama (10. Bölüm madde 47-50)
- Denetim (11. Bölüm madde 51)
- Son (nihai) Hükümler (12 Bölüm madde 51-62)

Yönerge hükümleri özet olarak bölüm sıralamasına uygun olarak incelenmeye çalışılacaktır.

Yönerge, 1'inci madde hükmü uyarınca, anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlere uygulanacaktır. Roma Antlaşması'nın 58 (2) nci maddesi hükmünde anılan kâr amacı gütmeyen topluluklar ile banka ve diğer kredi kurumları ve sigorta işletmeleri yönerge kapsamı dışında bırakılmıştır.

Yönergenin 2'nci maddesinde de bilanço, kâr ve zarar hesabı ve ek'den meydana gelen "yıllık hesap" kavramına yer vermiştir. Söz konusu madde hükmünün ilgi çekici tarafı ve yeniliği, ek'in aynen bilanço ve kâr/zarar hesabı gibi bir hesap dökümanı niteliğinde kabul edilmesidir. Çünkü ek, bilanço ve kâr/zarar hesabı gibi hesap kalemlerine dayanan ve onların rakamsal ifadesini yansıtan bir döküman değildir. Aksine, bilanço ile kâr ve zarar hesabında yer alan kalemler hakkında açıklamaları, uygulanan yöntemi, uyulan kuralları, eğer kuraldan veya yönergedeki bir hükmün emrinden

⁸AKDOĞAN, Nalan; "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Ed: Prof. Dr. Latif ÇAKICI) A.Ü. S.B.F. Yayınları: 574, 1991, s. 5.

sapılmışsa, bunun nedenlerini, işletmenin diğer işletmelerle ilgilerini açıklayan ve bu konularda bilgi veren bir belgedir.

Yönergenin başlangıç bölümünde anılan iki temel amaçdan birisi olan kamunun aydınlatılması, açıklık, anlaşılabilirlik, geniş ve doğru bilgi verme, doğruluk, devamlılık, tutarlılık ilkelerinden yararlanılarak hazırlanan mâli tablolarla sağlanacaktır.

Yönergede bilançonun açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanmasıyla ilgili düzenleme 2 (2). madde hükmünde yer almıştır. Açıklık ve anlaşılabilirlik ilkesinin en belirgin uygulaması ise, yönergenin 9 - 10 ve 23 - 26'ncı maddelerinde görülmektedir. Bilanço ve kâr/zarar hesabının ayrıntılı olarak düzenlenmesiyle gerçekleştirilen ilke uyarınca; örneğin "Sabit Kıymetler" başlığı altındaki grup; maddî olmayan duran varlıklar, maddî duran varlıklar ve mâli varlıklar olarak ayrılmakla kalmamış, maddî olmayan duran varlıklar da araştırma ve geliştirme harcamaları, ruhsatlar, patentler, markalar vb. haklar ile bunların ivazlı ve ivazsız iküsup edilmelerine göre gruplandırılmıştır.

2 (5). madde hükmüne göre, üye ülkeler, yönergeye göre hazırlamak zorunda oldukları yıllık hesaplarını açıklamakla yükümlüdürler. Ayrıca 9 - 10 ve 23 - 26'ncı maddelerde belirtilen tablo tiplerinin (Ek: I, II, III, IV, V, VI) uygulanmasına bazı istisnalar getirilmişse de, bunların da kamuya açıklanması gerekmektedir.

Yönergenin 3'ncü maddesinde de, bilanço ve kâr/zarar hesabı düzenlenirken kullanılan metodların yıldan yıla değiştirilemeyeceği ifadesi yer almaktadır. Ayrıca yanlış bilgi edinme ihtimalinin ortadan kaldırılması, 7'nci madde hükmü uyarınca aktif ve pasif, gelir ve gider kalemleri arasında mahsup yapılamayacaktır.

Yönergenin 2 (3). maddesi hükmüne göre, şirketin malvarlığı, mâli durumu, kâr ya da zararı hakkında gerçeğe uygun ve doğru görüntü verilmelidir. Bu ilke, mâli tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanması, şirketin mâli durumu ile kâr ve zarar durumu hakkında en iyi bilgiyi verecek şekilde bölümlendirilmesi, keyfi karar ve tasarruflara yer verilmemesi anlamına gelmektedir.

Yönergenin 2 (4). maddesi hükmü, 2 (3) madde anlamında gerçeğe tam uyan ve dürüst görüntünün verilmediği durumlarda, gerekli eklerin yapılabileceğini ifade etmektedir. Yine 2 (5). madde de, gerekli görüldüğü takdirde, yönerge'nin 2 (3). maddesine uyabilmek için, bazı maddelerden sapma yapılabileceği hükmü yer almaktadır. Ancak, bu takdirde sapmanın ek açıklamalarla belirtilmesi gerekmektedir.

"Değerleme"ye ilişkin hükümlerde de bu ilkenin etkileri görülmektedir. Yönergenin 32'nci maddesine göre, bilanço kalemleri esas olarak elde edilme (tedarik) veya imalat değeri ile değerlendirilir. Ancak, gerçeğe uygun ve doğru görüntüyü bozmaması için bazı hallerde en düşük değer ilkesi de kullanılabilir (Yönergenin 35 ve 39'uncu maddeleri).

Yönerge, doğru ve güvenilir bilgiye verdiği önem nedeniyle 33'üncü madde hükmünde de, enflasyonun mâli tablolar üzerindeki olumsuz etkisini kabul ederek, muhasebenin "mâliyet değeri" ilkesinden ayrılmış ve "ikame değeri" ilkesinin uygulanabileceğini ifade etmiştir.

Yönergenin değerlemeye ilişkin hükümlerinde rastlanan ve en açık şekilde madde 31 (1) (c) hükmünde ifadesini bulan ilke;

- Sadece bilanço günü gerçekleştirilen kârın gösterilmesini,
- Faaliyet yılına ait bütün tahmin edilen risk ve kayıpların gözönünde tutulmasını,
- Faaliyet yılının kârlı veya zararlı kapatılmasına bakılmaksızın bütün değer kayıplarının hesaba katılmasını ifade etmektedir.

Yönerge esas itibarıyla "maliyet değeri" esasını kabul etmiştir 35 (1) (b) maddesi, en düşük değer metodunun belli şartlarda kullanılabileceğini açıklamaktadır. 39'uncu madde hükmünde de döner değerler için ayrıntılı değerlendirme kuralları getirilmiştir.

Yönergenin 31 (1) (f) maddesi hükmü gereğince bir önceki yılın kapanış bilançosu, izleyen yılın açılış bilançosu ile özdeş olmalıdır.

Bu ilke geçmiş yıllarda uygulanan değerlendirme, amortisman metodu vb. yöntemlerde değişiklik yapılmamasını ve geçmiş yıl mâli tablo rakamları ile cari yıl rakamlarının aynı esaslarla elde edilmiş olması gerektiğini ifade eder. Uygulanan esaslar değiştirilmiş ise, açıklayıcı "ek"de bu husus belirtilmelidir. Süreklilik ve tutarlılık ilkesi yönergenin 31 (1) (b) ve (2)'nci maddelerinde ifadesini bulmuştur.

Mâli tabloların yönergede önerilen şema düzeninde hazırlanacak ve devamlı kullanılacak olması da süreklilik ve tutarlılığı sağlayıcı niteliktedir. Mâli tablolara yeni bir kalem eklenmesi ise, ancak şemadan karşılanamıyorsa mümkün olacaktır. Başka bir ifadeyle, yönergenin 4 (1) maddesi hükmü de anılan ilkenin korunmasına yöneliktir.

Belli tipteki şirketlerin yıllık hesaplarına ilişkin 4'üncü yönergenin 9 ve 10'uncu maddelerinde sırasıyla "hesap tipi" ve "rapor tipi" bilanço örnekleri verilmiştir. Anılan maddelerde verilen şekle uygulanması yönergenin 3 ve 4'üncü maddeleriyle zorunlu kılınmış ve aynı sistematik içinde daha ayrıntılı bir şekilde tablo yapılması 4 (1) ve daha az ayrıntılı şema çıkarılabileceği 4 (3). madde hükümleri ile düzenlenmiştir.

Üye devletlerin ihtiyarında olan husus ise, bu iki tür düzenlemeden birini seçebilmelerindedir. Yönergenin 8'inci maddesine göre, bir üye devlet her iki tarz bilançoyu da kabul etmişse, bunlar arasında seçim yapmak o üye devletin şirketlerine ait olacaktır.

Yönergenin 31 (2) maddesinde, bu ilkelerden bazı istisnai durumlarda olası sapmaların kabul edilebileceğini ancak; sapmanın ayrıntılı gerekçesi ile birlikte ek'de gösterilerek ortaklığın malvarlığı ile mâli durumuna ve kâr durumunun etkisinin belirtileceğini hükme bağlanmıştır.

Yönergenin değerlendirme ile ilgili belirleyici nitelikteki hükmü, 32'nci maddede yer almıştır. Hüküm uyarınca yıllık hesaba ilişkin kalemlerin değerlemesine, temelinde elde edilme yani, tedarik ve imalat değeri bulunan 34-42'nci madde hükümleri uygulanır. Başka bir ifadeyle, istisnai durumlar dışında, yönerge tüm üye ülkeler için elde etmeye veya imalat değerini, uygulanması mecburi bir ölçü olarak kabul etmiştir. Uyumlaştırmayı sağlama açısından bu hükmün bir başka önemli özelliği de üye ülkelerdeki farklı uygulamaların tek örnekliliğini sağlamaktır. Emredici nitelikte olan bu

hüküm ile bazı üye ülkelerdeki geniş hareket serbestisi taşıyan hükümler ya da yazılı yazısız kurallar, esaslı bir sınırlama ile karşılaşacaklardır. Bu nedenle yönergede kısıtlı sayıda da olsa bazı alternatiflere yer verilmiştir. Örneğin kullanım süresi sınırlı olan maddi sabit varlıkların kayıtlı değeri yerine, yeniden elde etme değeri esas alınarak değerlendirilmesine imkan veren ve enflasyonu gözönüne alan değerlendirme modelleri öngörülmüştür (m. 33).

Yönergenin 35 (1) (a) maddesi sabit kıymetlerin elde edilme veya üretim mâliyeti değeri ile değerlendirilmesini öngörmektedir. 35'inci maddenin (1) (b) ve (c) kısımlarında ise bu hükmün istisnalarından söz edilmektedir. Örneğin kullanımı sınırlı sürelerde olan sabit kıymetlerin değerleri, bu sürele uygun olarak belirlenen amortismanlar düşürüldükten sonra, elde edilme veya üretim mâliyeti değeri ile değerlendirilir. Yönergenin sistematiki içinde, bilanço mâli nitelikte olan ve sabit kıymetler arasında yer alan değerlerin bilanço gününde en düşük değerle değerlendirilmesi gerekmektedir [m. 35 (1) (c) (aa)].

Ayrıca değer kaybı devamlı nitelikte olursa, sabit kıymetler kullanım sürelerinde sınırlama olup olmadığına bakılmaksızın en düşük değerle değerlendirilebilirler [m. 35 (1) (c) (bb)]. Tüm bu değer kayıpları sonuç hesaplarına yansıtılır.

4 no'lu yönergenin 35 (2). maddesi hükmü, elde edilme değerinin satın alma bedeli ve yan masraflardan, imalât değerinin ise, hammadde, yardımcı madde ve işletme malzemesi masrafları ile bir mamulün elde edilmesi için yapılacak diğer doğrudan giderlerden oluşacağı hükmünü getirmiştir. Ayrıca dolaylı giderlerden bu imalatla ilgilendirilebilecek olanlar bu değere katılabilecektir [madde 35 (b)].

Sabit kıymetlerin finansmanı için alınan borçların faizlerinin de ilgili kıymetin değerine eklenebileceği yönergenin (35 (4) madde hükmünde kabul edilmiştir. Ancak, bu faizler aktifleştirildiği takdirde bu durum ek'de belirtilmelidir.

Döner değerler de ilke olarak elde edilme ya da üretim maliyeti ile değerlendirilir. Ancak, bazı durumlarda en düşük piyasa değeri ya da başka bir düşük değerle değerlendirme zorunlu olmaktadır [m. 39 (1) (b)].

Yönergenin 39 (1) (c) maddesinde ise olağanüstü nitelikte değer düzeltmelerine izin verilmektedir. Söz konusu maddenin (d) bendi hükmünde, değer kaybına yol açan sebepler ortadan kalktığı takdirde, en düşük değerle değerlemede ısrar edilemeyeceği de ifade edilmiştir.

Döner değerler için getirilen değerlendirme ölçütleri arasında "ortalama mâliyet", "FIFO", "LIFO" yöntemleri ile benzer uygulamalara yer verilebilmesi, topluluk üyesi ülkelerin vereceği izne bağlanmıştır.

Yönergede yer alan değerlemeye ilişkin diğer hükümler aşağıdadır.

- İlgili ülke mevzuatının da izni ile kuruluş ve örgütlenme harcamaları en geç beş yılda itfa edilmelidir [mad. 34 (1), (a)].
- Zararlar tam olarak karşılanmadıkça kâr dağıtımı yapılmaz [mad. 34 (1), (b)].
- Kuruluş ve genişleme giderlerinin içeriği mâli tablolar ek'inde belirtilmelidir [mad. 34 (2)].

- Borç kalemlerinde geri ödeme değeri ödünç değerinden yüksek ise, bu arada kalan fark aktifleştirilebilecektir; ancak, bu durum bilanço ekinde de belirtilmeli ve en geç borcun ödenmesi tarihine kadar yok edilmelidir [mad. 41 (2)].
- Karşılıklar sadece gerekli olan miktarda ayrılabilir [mad. 42 (1)].

Bilançoda yer alan "diğer karşılıklar" kaleminde önemli miktarlar görülüyorsa karşılıkların neler olduğu ek'de açıklanmalıdır.

Yönergenin değerlemede temel kural olarak elde edilme veya üretim mâliyeti değerini esas alıyorsa da, "doğru ve dürüst" bilgi verme anlayışı içinde değerlendirme ölçüsü olarak başka alternatifler de getirmiştir.

Yönergenin 33'üncü maddesinde üye devletlerin bazı şirket grupları için, genel kuraldan sapabilecekleri belirtmiştir. Anılan maddenin (a), (b) ve (c) bendi hükümleri uyarınca;

- a) Kullanılma süreleri sınırlı olan maddî varlıklar ve stoklar "yeniden elde edilme değeri" esasına göre,
- b) Yıllık hesap kavramına giren tüm hesaplar (a) bendinde belirtilen metodun dışında enflasyonu dikkate alan başka bir metodla;
- c) Mali varlıklar ve mâli yatırımların yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkündür. Bu metodlar kullanıldığı zaman ek'de gösterilmelidir.

Yukarda belirtilen alternatiflerden yararlanıldığı takdirde genel kural ile yapılan değerlendirme ve seçeneklerden yararlanılarak yapılan değerlendirme arasındaki fark, bilançonun pasif tarafına "yeniden değerlendirme yedeği" adı altında bir kalem konularak dengelenir. Söz konusu yedeğin ülke kanunlarına göre vergi açısından durumu ve fonda meydana gelen değişikliklerin ek'de belirtilmesi gerekmektedir [mad. 35 (2) (a)].

Yönergenin 35 (2) (b) maddesi hükmü "yeniden değerlendirme yedeği"nin sermayeye ilavesine de imkân vermektedir. Kullanılan metodun uygulanması ve amacın elde edilmesi açısından yararlı olmadığı düşünüldüğü takdirde, söz konusu yedek çözülebilir. Sermayeye dönüştürme ve belli şartların varlığı durumundaki çözüme dışında, yeniden değerlendirme yedeği harcanamaz.

Yönergenin 43'üncü maddesi hükmü, 2 (1). maddede tanımlanan "yıllık hesap" kavramının bir unsuru niteliğindeki "ek"i düzenlemiştir. Kamunun aydınlatılması amacıyla getirilen bu düzenleme, şirket hakkında "doğru ve dürüst" bilgi edinmeyi sağlamak yolunda önemli bir aşama olarak kabul edilmektedir.

Yönergenin 43 (1). maddesi hükmüne göre "ek" en azından aşağıdaki bilgileri sunmalıdır:

- a) Yıllık hesaplara uygulanan değerlendirme ve amortisman metodları,

b) Şirketin sermayesinin % 20'sinden fazlasına iştirak ettiği şirketlerin unvanı, merkezi, sermayesi, ihtiyatları ve cari yıl faaliyet sonuçları (bu açıklama ancak bu bilginin verilmesinin önemli olmadığı hallerde ihmal edilebilir),

c) Şirketin birden fazla çeşit hisse senedi bulunduğu takdirde, hisse adedi ve nominal değerleri,

d) Şirkette hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetler mevcut ise bunlardan doğan haklar,

e) Şirketin vadesi gelen, beş yıldan uzun vadeli ve tahvil borçlarının tamamı,

f) Gayrimenkul üzerine ipotek gibi bilançoda görülmeyen, fakat işletmenin mâli durumunun tahmininde etkili olabilecek taahhütler,

g) Yönergenin 28'inci maddesinde tanımlanan net satış hasılatı (faaliyetler itibariyle gruplandırılacak ve pazar coğrafi bölgelere ayrılarak),

h) Faaliyet yılı içinde işletmede çalışan ortalama işçi sayısı (gruplar itibariyle),

i) Kâr ve zararın hesaplanmasında yönergenin 31, 34 ve 42'nci maddelerindeki ilkelerden sapılması sonucu doğan değerlendirme farkları nedeniyle vergi tasarrufu sağlanması durumu (yapılan değerlendirme gelecek yıl vergileri etkileyecek ise, bu hususun da ayrıntılı şekilde belirtilmesi gerekir),

i) Yönetim ve denetim kurulu üyelerine faaliyet yılı içinde yapılan ödemeler,

j) Yönetim ve denetim kurulu üyelerine verilen avans ve krediler ile şartları, faiz oranı ve geri ödeme koşulları ve karşılığında gösterilen teminatlar gruplandırılarak açıklanmalıdır.

Yukarıdaki hükümlerden de görüleceği üzere, "ek", bilançoda görülmesi mümkün olmayan bilgileri de içerecek, yıllık hesapları tamamlayıcı bir nitelik arz etmektedir.

Ek'in iki temel işlevi bulunmaktadır:

(1) Yönergenin çeşitli maddelerinde bildirilen konularda açıklamaları içermektedir. Örneğin yönergenin bir hükmünün niçin uygulandığı, istisnanın neden doğduğu konularında getirilen açıklamalar ek'in ilk fonksiyonunu belirtir.

(2) Yönergede öngörülen bilgileri verme zorunluluğu ise, ikinci tip görevi oluşturmaktadır. Yönetim ve denetim kurulu üyelerine verilen avans ve kredilere ilişkin ayrıntılı bilgi işlemi üzerine yapılan açıklamalar, bu tür işleve örnek olarak verilebilir.

Yönergenin 46'ncı maddesinde düzenlenen yıllık faaliyet raporunun "yıllık hesap" kavramı içinde yer almaması ve "ek" için zorunlu bir içeriğin belirlenmiş olması nedeniyle, önemi "yıllık hesaplara" göre daha azdır.

Yıllık faaliyet raporu da yönergenin genel amacı içinde doğru ve dürüst bilgi sunma görevini yerine getirirken aşağıda sıralanan konuları dikkate almalıdır (m. 46):

a) Faaliyet yılının sona ermesinden sonra meydana gelen önemli olaylar açıklanmalıdır.

b) Şirketin muhtemel gelişimi konusunda bilgi vermelidir.

c) Araştırma ve geliştirme alanındaki çalışmalar anlatılmalıdır.

d) Şirketin iktisap ettiği kendi hisse senetleri hakkında bilgiler verilmelidir.

Yönergenin 51 (1) (a) maddesi hükmünde, hesapların yıllık denetimini yapanların yıllık faaliyet raporu ile yıllık hesaplar arasındaki uyuma dikkat etmek zorunda oldukları da ifade edilmektedir.

Yıllık hesaplar ve faaliyet raporu söz konusu hesapları inceleyen ve hesapların denetiminden sorumlu kişi tarafından verilecek görüş ile birlikte üye ülke mevzuatına göre açıklanır [m. 47 (1)]. Üye devletler faaliyet raporunu halka açıklama yükümlülüğünden muaf tutulabilirler. Ancak, bu takdirde anılan rapor, şirket merkezinde, herkesin incelemesine açık tutulur ve isteyenlere bu raporun bir örneği ücretsiz olarak verilir (yönergenin 47'nci madde 2'nci fıkra hükmü).

Yönergenin 11'nci maddesine göre, özet bilanço vermelerine izin verilen şirketler m. 47 (1)'de öngörülen açıklama yerine, madde 47 (2) (a) ve (b) de belirlenen şekilde bilanço ve eklerini yayımlayacaklardır.

Buna göre;

a) 9 ve 10'uncu maddelerde yalnızca harf ve romen rakamlarıyla gösterilen bölümler yayımlanacaktır. Ancak, 9'uncu maddede aktifler başlığı altındaki D (II) ve pasifler başlığı altındaki C kalemleri ile, 10'uncu maddede yer alan D (II) kalemleri ek'de açıklanarak, ilgili bölümlerde tek bir toplam olarak yer almalıdır.

b) Kısaltılmış ek'de de yönergenin 43'üncü maddesinin (1), (5) - (12)'inci bentlerinde yer alan hususlarda ayrıntılı açıklama yapılmayabilecektir.

Yönergenin 27'nci maddesinde anılan şirketler ise madde 47 (3) (a) ve (b) de belirtilen şekilde bilanço ve ek'lerini kamuya açıklayacaklardır.

Denetçi rapor vermekten kaçınmış ya da şartlı rapor vermişse, bu takdirde nedenler belirtilerek bu husus da yayımlanmalıdır (m. 48).

Tam metin yayınlandığı takdirde, kısaltılmış yıllık hesaplarda şirket merkezinde 47 (1). madde hükmüne göre dosyalarak, ilgililere açıklanmalıdır (m. 49).

Yönergenin 51'inci maddesi ile, şirketlerin yıllık hesaplarının üye ülke mevzuatlarına uygun olarak, denetim ile görevli bir ya da daha fazla yetkili kişi tarafından denetlenmesi zorunlu tutulmuştur. Yapılacak denetimde faaliyet raporunun yıllık hesaplarla uyumu da kontrol edilerek, denetçi raporunda bu durum belirtilecektir.

Üye ülkeler, yönergenin 11'inci maddesinde tanımlanan ve kısaltılmış bilanço düzenleme olanağını kullanan şirketler için, 51'inci maddede anılan tarzda bir denetimi öngörmeyebilirler. Bu takdirde üye devletler kendi mevzuatlarındaki hükümleri uygularlar.

Yönergenin 52'nci maddesinde komisyon nezdinde bir irtibat komitesi oluşturulması öngörülmektedir. Komitenin üyeleri, üye ülke ve komisyon temsilcilerinden oluşur. Komite başkanı komisyon temsilcileri arasından seçilir. Komite, başkanı ya da üye ülkelerden birinin çağrısı üzerine toplanır. Yönergenin uygulanmasını sağlamak ve uygulamada ortaya çıkan sorunlara çözüm aramak irtibat komitesinin temel görevleridir.

III. YEDİNCİ YÖNERGENİN KONUSU VE KAPSAMI

13 Haziran 1983 tarihinde Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen 83/349 AET sayılı yönerge, grup şirketlerinin finansal tablolarının hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılmasını amaçlamaktadır.⁹

Avrupa Topluluğu'na üye devletlerin şirketlerinin yıllık hesaplarının uyumlaştırılmasında 4 no'lu yönerge yeterli görülmediğinden, 1983 yılında 7 no'lu yönerge kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle 7 no'lu yönergeyi 4'üncü yönergenin bir uzantısı olarak düşünmek gerekmektedir.

Böylece;¹⁰

- a) Topluluk düzeyinde konsolide hesapların karşılaştırılması,
- b) Topluluk içinde, ortakların, çalışanların, üçüncü kişilerin korunmasını sağlamak amacı ile konsolide hesaplardan sağlanacak bilgileri düzenleyecek kurallar için asgari standartlar belirlenmesi,
- c) Avrupa tipi şirket kurulması,
- d) Avrupa sermaye piyasasını faaliyete geçirebilmek için uygun şartlar hazırlanması,
- e) Yasal farklılıklar nedeniyle yanıltıcı mâli rapor ve hesap açıklanmasına engel olmak yoluyla, topluluk içindeki şirketlerin adil şartlarda rekabet etme imkânlarının korunması, mümkün olacaktır.

Uyumlaştırma yoluyla, merkezi topluluk içinde olan çokuluslu şirketlerin faaliyetleri ve gruptaki diğer şirketlerle olan ilişkileri hakkında doğru ve güvenilir bilgi vermeleri de sağlanacaktır.

⁹ Arthur Anderson and Co., The Seventh Directive on Consolidated Accounts. An Analysis of Contents and Implications, Brüksel, 1983, s. 12.

¹⁰ GÜVEMLİ, Oktay, "Yedinci Yönergenin Öngördüğü Konsolide Mali Tablolar ve Ülkemizdeki Uygulamaları Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Ed: Prof. Dr. Latif ÇAKICI), A.Ü. S.B.F. Yayınları: 574, Ankara, 1991, s. 5

6 temel bölümden oluşan 7'nci yönerge toplamı 51 maddede düzenlenmiştir. Bölüm başlıkları itibariyle yönergenin kapsamı aşağıdaki gibidir:¹¹

- "Konsolide hesapların düzenlenmesini gerektiren şartlar",
- "Konsolide hesaplar",
- "Konsolide raporlar",
- "Konsolide hesapların denetimi",
- "Konsolide hesapların yayımlanması",
- "Geçici ve son hükümler".

Yönergeye göre, "Konsern" kavramına, bir anonim ortaklık, bir hisseli komandit ortaklık, bir limited ortaklık veya bu yasal şekle uygun üye ülkelerdeki işletmeler dahildir.

Bir şirketin, başka bir şirketin sermayesinin tümüne veya bir bölümüne uzun vadeli amaçlarla sahip olması sermaye iştiraki olarak isimlendirilmektedir. Uzun vadeli amaçlar olarak; iştirak edilen şirketin yönetiminde söz sahibi olmak, işletmenin faaliyetlerini çeşitlendirerek riski dağıtmak, iş ilişkilerini geliştirmek ve yapılan yatırımın getirisinden faydalanmak sayılabilir.

Bir şirketler topluluğunda, yönetimi elinde bulunduran ana işletmenin sermaye iştirakinde bulunduğu bir işletmenin tümüne veya kontrolü elinde bulundurmak için yeterli olan çoğunluğuna sahip olması durumunda yatırım konusu işletme, "bağlı işletme" olarak isimlendirilmektedir. Bir şirketin diğer bir şirketi kontrolü altında bulundurması için oy hakkının yüzde ellisinden fazlasına sahip olması yeterli olmakla birlikte, hisse senedi sahipliğinin çok dağılmış olduğu durumlarda yüzde elliden daha az bir oy hakkı dahi kontrolün sağlanması için yeterli olabilir. Bu gibi durumlarda da söz konusu şirket bağımlı şirket olarak kabul edilmektedir. Hukuki açıdan birbirlerinden ayrı durumları olsa da, ana şirket ve bağlı şirketlerin oluşturduğu şirketler topluluğu ile bir bütün olarak ilgili olan kişi ve grupların bilgi ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için, konsolide mali tabloların düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla yönelik olarak yapılacak olan konsolidasyon işlemi ana şirket ile bağlı şirketler kapsamına alır. Bununla birlikte özel durumlarda bağlı şirket durumundan da bazı şirketler konsolidasyon dışında tutulabilir. Bu özel durumları, bağlı şirketin faaliyet konusunun topluluktaki diğer şirketlerden çok farklı olması, ana şirketin bağlı şirketin üstündeki kontrolünün geçici bulunması durumları oluşturmaktadır. Bununla birlikte, bağlı şirket durumunda olmayan bazı şirketler de bağlı şirket gibi işlem görek konsolidasyona dahil edilebilir. Bu gibi durumların örneğini ise ana işletmenin, yatırım konusu işletmenin oy hakkının çoğunlukla sahip olmamakla birlikte, sermayesinin çoğunluğuna sahip bulunması, yasal olarak veya anlaşma gereğince bir şirketin faaliyet politikalarını tayin etme yetkisinin bulunması teşkil etmektedir.

Konsolide mali tablolar topluluk hakkında bir bütün olarak karar alma durumunda olan işletme ilgililerinin bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla yönelik olmakla birlikte, ana işletme veya bağlı işletmelerin herbiri ile ayrı olarak ilgili bulunan kişi ve grupların

¹¹ZAMANI, İnci., Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muhasebe ve Denetimi Uygulamanın Uyumlaştırılması Çalışmaları, Yeterlik Etüdü, Ankara, 1987, s. 38.

bilgi ihtiyaçları da, bu şirketlerin birbirlerinden ayrı olarak düzenlemiş oldukları mali tablolar aracılığıyla karşılanır.

Bir ana işletmenin bağlı işletmesi durumunda olmayan ve bu nedenle konsolidasyona dahil edilmeyen sermaye iştirakleri ise, konsolide finansal tablolarda "iştirakler" başlığı altında yer alacaktır. Konsolidasyona dahil edilmemekle birlikte, ana şirketin uzun vadeli yatırım amaçlarıyla sahip olduğu ve toplam oy gücünde ve faaliyet politikalarını belirlemekte önemli bir etkinliğe sahip olduğu işletmeler "ilgili işletme" olarak isimlendirilmektedir. Önemli bir etkinliğin objektif bir ölçüsü bulunmamakla birlikte, bir şirketin oy gücünün % 20'sinden fazlasına sahip olması büyük bir etkinliğin kanıtı olarak görülmesi gerektiği kabul edilmektedir.

Aşağıda anılan koşullardan birisini sağlayan işletmelerin yönergenin 1 (1)'inci maddesi hükmü uyarınca, konsolide hesap ve raporlar hazırlamaları gerekmektedir (madde 1):

a) Başka bir işletmede (bağlı işletme) organları üyelerinin çoğunluğunu atama ve/veya azil yetkisi var ise,

b) Üye ülke mevzuatının bağlı işletme üzerinde yapılacak bir anlaşma ya da esas sözleşme hükmü ile hakim statü kurulmasına izin verdiği durumlarda,

c) Ayrıca, ana işletme, bağlı işletmenin üyesi ve;

(aa) Son iki mâli yıl içinde oylama ile seçilen yönetim ve gözetim organları üyelerinin çoğunluğuna sahip ise,

(bb) Bağlı işletmenin diğer ortak ve üyeleri ile yapılan anlaşma sonucu oy haklarının çoğunluğuna sahip olarak anılan işletmeyi tek başına kontrolü altında tutuyorsa (yapılacak bu tür anlaşmaların ayrıntılarını üye ülkeler belirleyebilir) konsolide mâli tablo ve raporlar düzenlemek zorundadırlar.

Yukarıda anılan konuların bağımsız olarak, topluluğun 78/660 AET no'lu 4'üncü yönergenin 17'nci maddesinde adı geçen işletmelerde;

a) Bağlı işletme üzerinde hakim durumda iseler veya

b) Bağlı işletme ile tekdüzen bir sistem ile yönetiliyorlarsa konsolide hesap ve raporlar düzenlemek zorundadırlar [madde 1 (2)].

Yönerge'nin 3'üncü maddesinde de ana işletme ile bağlı işletmelerin merkezlerinin aynı ülkede olmamasının muafiyet doğurucu bir neden olarak yorumlanamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca bağlı işletmenin yavru işletmesi konumunda olan işletmelerin de konsolidasyon kapsamında düşünülmesi gerekmektedir (madde 3).

Son bilanço rakamına göre 4'üncü yönergenin 27'nci maddesinde belirlenen limitlere giren işletmeler için de üye ülkeler tarafından muafiyet getirilebileceği 6'nci madde hükmünden anlaşılmaktadır. Ancak, hisse senetleri borsaya kote olunmuş işletmeler için bu kriter uygulanmayacaktır (madde 6).

Topluluk üye ülkeleri, yapacakları düzenlemelerle, 4'üncü yönergenin (3). maddesinde tanımlanan finansal holding şirketlerinin konsolide mâli tablo ve rapor düzenleme yükümlülüğünü kaldırabilirler. Ancak, bu muafiyetin tanınması için bazı koşullar getirilmiştir:

— Doğrudan veya dolaylı olarak bağlı şirket yönetimine müdahalede bulunulmaması,

— Alacakların yalnızca bağlı şirketlerle finansal şirket arasında olması ve grup dışı alacakların en geç dönem sonunda kapatılması, vb. şartlarının varlığı gerekmektedir.

Yönergenin 7'nci maddesi hükmüne göre topluluk içinde faaliyet gösteren bir ana işletmenin, ana işletme durumundaki yavru işletmesi, aşağıdaki 2 koşulun varlığı durumunda konsolide hesap ve raporlar düzenlemeyecektir [madde 7 (1)].

a) Ana işletmenin, bağlı işletme (ana işletme konumundaki sermayesinin tamamına sahip olması durumunda,

b) veya % 90'ına sahip olduğu durumda kalan pay sahiplerinin onayı ile.

Aşağıda yer alan koşulların mevcudiyeti halinde de muafiyet geçerlidir [madde 7 (2)].

a) Muafiyetten yararlanan işletme ile yavru işletmeler üye ülke kanunlarına tabi ana işletmenin de içinde bulunduğu daha geniş bir işletmeler grubunda konsolide ediliyorsa;

aa) Konsolide mâli tablo ve raporlar yukarıda anılan işletme grubu içinde ana işletme konumunda olan işletme tarafından hazırlanır.

bb) Yönergenin 38'inci maddesinde belirlenen şekilde hazırlanan tablo ve raporlar denetçinin raporu ile birlikte yayınlanır.

b) Muafiyetten yararlanan işletmenin yıllık hesapları içinde yer alan açıklayıcı notlarda;

aa) Konsolide hesap düzenleyen ana işletmenin unvanı ve merkezi,

bb) Konsolide hesap ve rapor düzenlemekten muaf olduğu belirtilmelidir.

Ayrıca yönergenin 7 (1). maddesinde sözü edilmeyen durumlar için; eğer yavru işletme durumunda olan ana işletmenin azınlık ortakları konsolide tablo hazırlanmasını istemiyorlar ve yönergenin yukarıda yer alan 7 (2). maddesi koşulları da yerine getirilmiş ise, (geniş işletmeler grubu içindeki ana işletme tarafından konsolide tablolar hazırlanmış ise) üye ülke tarafından muafiyet getirilebilir (m. 8).

Yönergenin 12'nci maddesi de iştirake bağlı olmaksızın yapılan bir anlaşma ya da sözleşme hükmü ile "tekdüzen bir yönetimle" yönetilen ve yönetim, denetim organlarında çoğunluğun aynı kişilerden oluştuğu işletmelerde üye ülkenin konsolide mâli ve raporlar düzenlemesini isteyebileceğine hükmedilmiştir.

Konsolidasyona dahil edilecek işletmenin konsolidasyona katılmaması durumunda, konsolide mâli tablo ve raporlar varlık ve kaynak yapısı, mâli durumu, kâr ve zarar hesabına ilişkin hususlar yanlış ya da yanıltıcı olmayacaksa, söz konusu işletme konsolidasyona dahil edilmeyebilir (m. 13). Aynı gerekçe birden fazla işletme için de geçerlidir.

Ayrıca, faaliyetleri itibariyle birbirlerinden çok farklı olan işletmeler veya konsolidasyona tâbi tutulması halinde ortaya çıkan tablonun yeterince açık veya net olmayacağı düşünülen işletmeler konsolidasyona dahil edilmeyebilir (m. 14).

Yönergenin 16'ncı madde hükmünde yönergede "konsolide hesap" kavramının içerdiği tablo ve raporlara yer verilmiştir. Buna göre konsolide bilanço, konsolide kâr ve zarar hesabı ve konsolide açıklayıcı notlar hep birlikte "konsolide hesaba" oluştururlar [m. 16 (1)].

Konsolide hesaplar ile işletmenin varlık, kaynak ve mâli yapısı ile kâr ve zarar durumu hakkında doğru ve dürüst bilgiler verilmelidir. Hesapların yeterince açık olmadığı durumlarda ise ek açıklayıcı bilgi notlarda belirtilmelidir [m. 16 (3), (4)].

Konsolidasyon metotları yıldan yıla değiştirilemez. Bu süreklilik, hem metot seçimi için hem de seçilen metodun uygulanmasında geçerlidir (madde 25).

Grup içindeki şirketler arasındaki borç ve alacaklar, hesaplar konsolde edilirken elimine edilmelidir [m. 26 (a)].

Şirketler arasındaki borç ve alacaklar toplandığı takdirde, grup hesaplarına ilişkin yanıltıcı sonuçlar alınacaktır.

Grup içi şirketlerin aralarında yapmış olduğu işlemlerden doğan gelir ve giderler de konsolide hesaplardan elimine edilmelidir [m. 26 (b)].

Gruba dahil işletmelerin, yıllık hesapları, grup hesapları ile aynı tarihte düzenlenmelidir (m. 27). Böylece gruba ait aktif ve pasifler ve faaliyet sonuçları ile, gruba dahil şirketlerin varlık ve kaynakları ve faaliyet sonuçları aynı döneme ait verileri yansıtarak "doğru ve dürüst" bilgiler elde edilmiş olacaktır. Yönerge yıllık hesapların düzenleniş tarihini ana işletmenin bilanço tarihi olarak almıştır [m. 27 (1)].

Özel durumlarda, yukarıda anılan ilkelere istisnalar olabilecektir. Ancak, bu takdirde, ek açıklayıcı notlarda ilkedan ayrıldığı ve ayrılış nedenleri açıklanmalıdır. Ayrıca bu sapmanın grubun varlık, borç ve faaliyet sonucu ile mâli durumuna etkileri tahmini olarak belirtilmelidir [m. 26 (2)].

Grup hesaplarının azrulan "Doğru ve Dürüst" bilgiyi verebilmesi için, bu hesapları meydana getiren kalemler birbirine benzer şekilde ya da en azından karşılaştırılabilir değerlendirme esasları ile değerlendirilmelidir.

Yönergede değerlendirme birliğinin sağlanması için düzenlenen ilkeler aşağıdadır.

— Konsolidasyona tabi olan kalemler her durumda 78/660/AET sayılı 4'üncü yönergede anılan değerlendirme ilkelerine göre değerlendirilir [m. 29 (1)].

— Konsolidasyona giren yıllık hesaplar aynı ilkelere göre değerlendirilmelidir. Ancak, özel hallerde bu ilkedен sapılabilir. Bu takdirde sapma, ek açıklayıcı notlarda belirtilmelidir. Eldeki açıklama, sapmanın nedenlerini de içermelidir [m. 29 (2)].

Değişik kurallara göre (anılan sınırlar içinde) değerlendirilen kalemler, ana işletmenin uyguladığı değerlendirme metoduna göre düzeltildikten sonra konsolide edilmelidir [madde 29 (8)].

Yönergenin 19-23'üncü maddelerinde, ana işletmenin iştirakler tutarı ile bağlı işletmenin özsermayesinin defter değeri arasındaki ilişkiler nedeniyle doğabilecek pozitif ve negatif konsolidasyon farklarının tâbi tutulacağı işlemlerden bahsedilebilir.

Konsolide bilanço düzenlenirken yapılacak işlerden birisi de ana işletmenin bağlı işletmelerinin hisse senetlerini ele geçirerek yapmış olduğu yatırım tutarının belirlenmesidir. Başka bir deyişle, ana işletme tarafından ele geçirilen hisse senetlerinin değerlemesini yapmak gerekmektedir. Konsolide bilanço düzenlenirken yapılan yatırım tutarı, bağlı işletmenin özsermayesine karşılık elimine edilir, diğer bir deyişle konsolide bilançoda bağlı işletmenin öz sermayesi yer almayacağı gibi, ana işletmenin iştirakler tutarı da yer almaz. Söz konusu eliminasyonun yapılması esnasında ana işletmenin iştirakler tutarı ile bağlı işletmenin özsermayesinin defter değeri arasındaki durumun dikkate alınması gerekir. Yukarıda anılan pozitif ve negatif konsolidasyon farkları, iştirak tutarı ile öz sermayenin defter değeri arasındaki farklılık olduğu takdirde ortaya çıkan bir durumdur.

Ana işletmenin aldığı hisseler için ödediği fiyatın bağlı işletmeye ait öz sermayenin defter değerini aştığı durumlarda pozitif konsolidasyon farkı ortaya çıkmaktadır. Yönergeye göre bu kalem şerefiye niteliğindedir (m. 30).

Ana işletmenin bilançoda yer alan iştirakler kaleminin bağlı işletmenin bilançosunda görünen özsermaye tutarından az olması durumunda ortaya çıkan fark ise negatif konsolidasyon farkıdır. Yönergenin 19 (1) (c) maddesine göre pasifte uygun bir başlık altında sunulan bu farkın kâr ve zarar hesabına yansıtılması için aşağıdaki koşullardan birinin sağlanmış olması gerekmektedir [m. 31 (a), (b)].

a) Zarar beklentisi ile düşük fiyattan alım yapıldığı takdirde, bekleyiş gerçekleştiği zaman,

b) Bunun gerçek bir kazanç olduğu anlaşıldığı takdirde negatif konsolidasyon farkı sonuç hesaplarına yansıtılır.

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi, ana işletmenin herhangi bir işletmeyi ele geçirerek onu kendisine bağlı bir işletme haline getirebilmesi için, o işletmeye ait bütün hisse senetlerine sahip olmasına gerek bulunmamaktadır. Eğer bağlı işletmenin hisselerinden yalnızca onun yönetimini ele geçirecek kadar satın alınmış ise, bağlı işletmeye ait bir miktar hisse senedi diğer ortakların elinde bulunacak demektir. Diğer ortakların elinde bulunan bu hisseler azınlık ortakları payını oluşturur. Böyle bir durumda ana işletmenin bağlı işletmenin özsermayesine iştiraki, sahip olduğu hisse senetleri

oranında olacaktır. Ana işletmenin bu biçimdeki iştirak payı konsolide bilançoda iki şekilde gösterilir.

a) Bağlı işletmeye ait varlıklar ve borçlar tutarından yalnızca ana işletmenin iştirak tutarındaki kısmı konsolide bilançoda yer alır.

b) Bağlı işletmeye ait aktif kalemlerin ve borçların tamamı konsolide bilançoda yer alır; fakat azınlık ortaklarına ait olan paylar ana işletmenin azınlık ortaklarına (konsern dışı) olan borcu gibi düşünülür ve konsolide bilançonun pasif tarafında ayrıca gösterilir.

Yönergeye göre "konsolide hesap" kavramının içinde yer alan ek'lerde bulunması gereken asgari unsurlar 34'üncü madde hükmünde düzenlenmiştir.

Buna göre;

a) Konsolide hesaplarda yer alan çeşitli kalemlere uygulanmış olan değerlendirme metodları ile değer düzeltmelerinde kullanılan hesaplama metodları,

b) Konsolidasyona girmiş olan şirketlerin, "unvanları ve merkezleri", grup içindeki sermaye oranları ve grupla yasal ilişkileri",

c) Konsolidasyondan muaf tutulmuş, ("doğru ve dürüst" bilgi akımını engellemesi nedeniyle), örneğin, faaliyet gösterdikleri alanlar itibariyle konsolidasyona katılması uygun bulunmayan (m. 13, 14) işletmelerde muafiyet nedenleri,

d) Orantılı olarak konsolidasyona dahil edilen ilgili işletmeler ile faaliyette ortaklık esasına göre yönetilen işletmeler ile ilgili bilgiler,

e) Konsolide mâli tablolarda yer almayan ve grubu bir bütün olarak değerlendirmede etkili olacak mâli taahhütlerle ilgili bilgiler,

f) Grubun net satış hasılatı (ürün, faaliyet çeşit ve coğrafi bölge pazarlarına ayrılmış olarak),

g) Yıl içinde işletmede çalışan ortalama personel sayısı,

h) Konsolide hesaplara dahil edilmiş vergiler,

ı) Yıl içinde vergi kanunları uygulaması sonucu grubun faaliyet sonucunda meydana gelen değişimler, ek'de bulunması zorunlu olan hususlardır.

IV. SEKİZİNCİ YÖNERGENİN KONUSU VE KAPSAMI

Üye ülkelerin bağımsız denetim mevzuatının birbirine yakınlaştırılması amacıyla düzenlenen 84/253/AET sayılı 8 inci yönerge 10 Nisan 1984 tarihinde Avrupa Topluluğu Konseyi tarafından kabul edilerek yayınlanmıştır. Yönergede,¹²

— AT üyesi ülkelerde muhasebe belgelerinin yasal denetimini gerçekleştirecek kişilerin niteliklerinin uyumlaştırılması ve faaliyetlerinde bağımsız olmalarının sağlanması,

— Bağımsız denetim faaliyeti için gereken yüksek düzeyde teorik bilgi ve bu bilgileri uygulama kapasitesinin ölçülmesine yönelik genel bir meslekî yeterlilik sınavının oluşturulması,

— Üye devletlerin bağımsız denetim için gerçek kişileri ve denetim şirketlerini yetkili kılabilmesi,

— Üye devletlerin bağımsız denetim için gerçek kişileri ve denetim şirketlerini yetkili kılabilmesi,

— Üye devletlerin bağımsız denetçilik kariyerini başka devletlerde kazanmış kişileri de dış denetime yetkilendirebilmesi, amaçlarıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Yönerge 5 bölüm halinde düzenlenmiştir:

- Uygulama sınırları,
- Yetkilendirmeye ilişkin hususlar,
- Meslek ahlâkı ve bağımsızlık,
- Kamuya açıklama,
- Son hükümler,

şeklinde ayrılabilen bölümler, toplam 31 maddede düzenlenmiştir.

Yönergenin 1'inci maddesi hükmü, hem amaç, hem de uygulama sınırlarını çizer niteliktedir. Yönerge, üye ülkelerin kanunlarına göre düzenlenmesi istenen yıllık hesap ve raporların denetlenmesi, yıllık hesapların yıllık faaliyet raporu ile karşılaştırılması, sorumlu denetçilerin niteliklerinin belirlenmesi konularında üye ülkelerin mevzuatı arasında gerekli uyumun sağlanması amacıyla hazırlanmıştır. Yönerge, konsolide hesapları da kapsamaktadır.

Söz konusu denetimle sorumlu olanlar, üye ülke mevzuatının yaptığı düzenleme sınırları içinde, gerçek ya da tüzel kişi olabilecekleri gibi, herhangi bir işletme veya şirket türünde de örgütlenmiş olabileceklerdir.

Yönergenin 3-19'uncu maddelerindeki koşulları yerine getiren gerçek kişiler denetim işi için yetkilendirileceklerdir.

¹²Official Journal of the European Communities, L. 126, Vol. 27 (12 May 1984), P. 20-26.

Üye ülkelerin söz konusu denetçileri atamaya yetkili otoritesi, yönergenin 1'inci maddesi anlamında düzenlenen hesap ve raporları denetleyecek kişiyi seçerken bunların itibarlı ve denetim işiyle uyumlayacak faaliyetleri bulunmayan kişiler olmasına dikkat edecektir (m. 3).

Yönergenin 4'üncü maddesi hükmünde, gerçek kişi denetçilerin eğitimi ile ilgili konular düzenlenmiştir. Buna göre, üniversitede halen öğrenimini sürdüren ya da tamamlamış olan kişiler teorik bilgi veren bir kursu tamamlayarak, pratiğe yönelik bir eğitim gördükten sonra, yeterlilik sınavına gireceklerdir. Son sınav üye ülkenin kabul ettiği ya da organize ettiği şekilde yapılacaktır.

Mesleki yeterlilik sınavı ile 4'üncü maddede, anılan teorik bilginin, yönergenin 1 (1). maddesinde anılan hesapların denetimini sağlayacak düzeyde olması öngörülmektedir. Sınavın en azından bir bölümü yazılı olmak zorundadır.

Sınavda teorik bilgiye ilişkin olarak yer alacak konular, 6'ncı madde hükmünde düzenlenmiştir.

- (1) — Muhasebe denetimi,
— Yıllık hesapların analiz ve eleştirisi,
— Genel Muhasebe,
— Konsolide yıllık hesaplar,
— Yönetim ve maliyet muhasebesi
— İç kontrol,
— Yıllık hesaplar ve konsolide hesaplar ile bilanço kalemlerine ilişkin değerlendirme hükümleri ve kâr/zararın hesaplanmasına ilişkin standartlar,
— Yasal ve mesleki standartlar.

- (2) Deneümle ilgili olarak;
— Şirketler Hukuku,
— İflas Hukuku,
— Vergi Hukuku,
— Medeni Hukuk ve Ticaret Hukuk,
— Sosyal güvenlik mevzuatı,
— Bilgisayar sistemleri,
— İş ekonomisi, genel ve mâli ekonomi,
— Matematik ve istatistik,
— İşletmelerin finansal yönetiminde temel ilkeler.

Yukarıda anılan konuların bazılarını üniversite düzeyinde almış olan kişiler, bu konularda sınırlı olarak teorik testten muaf tutulabilirler.¹³

¹³ PEKER, Alpaslan., "Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Ed: Prof. Dr. Latif ÇAKICI, A.Ü. S.B.F. Yayınları: 574, Ankara, 1991, s. 168.

Ayrıca adaylar, söz konusu konularda pratik eğitim ve sınava tâbi tutulduklarını kanıtlayan ve üniversite (ya da denkliği kabul edilmiş bir kurum) tarafından onaylanan bir belge alırlarsa, pratik sınavdan da muaf tutulabilirler (m. 7).

Adayların teorik bilgilerini uygulamaya aktarıp aktaramadıklarını ortaya koyacak sınavdan önce, yıllık hesapların denetiminde en azından 3 yıl fiilen çalışmış olmaları ve bu üç yıllık çalışmanın en azından 2 yılının üye ülke kanunlarıncı uygun görülmüş kişilerin refakatinde yapılması öngörülmüştür. Üye ülkeler başka ülkelere uygun görülen kişilerin refakatinde çalışmış olmayı da kabul edebilecekler (m. 8).

Yönergenin 9'uncu maddesinde, bağımsız denetçi olabilmek için gerekli koşulların tümünü taşımayan (4'üncü madde hükmünde yer alan hususlar) kişilerin de meslekî faaliyette bulunabilmelerine imkân tanınmıştır. Bunun için sözkonusu kişilerin;

a) Finans, hukuk ve muhasebe alanlarında yeterli ölçüde deneyim sahibi olmaları için meslekî faaliyetlerinin en az 15 yıl sürmüş olması ve meslekî yeterlilik sınavını başarmaları,

b) Veya, aynı alanda 7 yıllık bir meslekî faaliyet sahibi olmaları, uygulamalı eğitim dönemini ve yeterlik sınavını başarmış olmaları, gerekmektedir.

Üye ülkeler teorik öğrenim süresini (a) ve (b) bentlerinde anılan meslekî deneyim süresinden indirebilirler. Ancak, hiçbir zaman teorik öğrenim süresi 1 yıldan, meslekî deneyim süresi ise 4 yıldan az olamaz.

Yönergenin 11'inci maddesinde ise AT üyesi ülkeler arasında bağımsız denetim hizmetine serbest dolaşım imkânı sağlanmasına yönelik bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre, üye devletler meslekî niteliklerinin bir bölümünü veya tamamını diğer bir devlette kazanmış kişileri, belirli koşulları taşımaları halinde, kendi ülkelerinde yetkili kılacaklardır. Atamaya yetkili otoritenin, ülke kanunlarında aranan niteliklerinin diğer ülke kanunları ile sağlandığını düşündüğü durumlarda, yetki verilebilecektir. Ancak üye ülke talep ettiği takdirde, denetçi, yönergenin 1 (1). maddesinde anılan hesapları denetleyebileceğini ispatlamak zorundadır.

Yönergenin 2 (1) (b) maddesi hükmünde ise, üye ülkelerde bağımsız denetime yetkili kılınacak denetim şirketleri belirtilmiştir.

Buna göre;

— Yönergenin denetçilik niteliklerine dair hükümlerine uygunluk gösteren kişilerin çalıştığı şirketler de, bağımsız denetim faaliyetinde bulunabileceklerdir. Bu çerçevede üye devletler bu şirketlerin bünyesinde çalışan kişilerin de ayrıca yetkilendirilmiş olmalarını öngörebileceklerdir.

Oy hakkı çoğunluğunun gerçek kişi denetçiler veya tüzel kişi denetim şirketlerinde olduğu firmalar da bağımsız denetime yetkili kılınabileceklerdir. Üye devletlerin bu gerçek veya tüzel kişilerin asıl denetim şirketi dışında ayrıca yetkilendirilmesini öngörmeleri de mümkündür. Ancak, yönergenin üye devletçe kabulü anında, denetim şirketlerinin yetkili kılınması için oy hakkı çoğunluğunu esas alan bu ölçütü göz önünde bulundurulmamışsa, gerçek veya tüzel kişi denetçi olan hissedarların ayrıca

yetkilendirilmiş olması gerekmeyecektir. Bunu mümkün kılan koşullar ise, asıl denetim şirketinin hisselerinin nama yazılı olması ve bu şirketin rızası ve/veya üye devletin yetkili makamının onayı dışında hisselerin devredilememesidir. Zira açık olduğu üzere bu düzenleme ile her durumda denetim şirketlerinin hisselerinin el değiştirmesi sonucu faaliyetlerinin meslek amaçlarından ayrılmaması amaçlanmıştır.

Yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu gerçek kişi denetçiler veya tüzel kişi denetim şirketlerinin oluşturduğu şirketler bağımsız denetime yetkilendirilebileceklerdir. Bu çerçevede üye devletler bu gerçek veya tüzel kişilerin ayrıca yetkili kılınması konusunda düzenleme yapabileceklerdir. Her durumda söz konusu kişilerin yönergede aranan niteliklere uyması gerekmektedir. Bu tarz şirketlerde yönetim kurulu en fazla 2 kişiden oluşuyorsa en az 1 üyenin yönergenin belirlediği denetçilik niteliklerini taşıması gerekli bulunmaktadır.

Yönerge üye ülkelerin mevzuatının uyumlaştırılarak, içerdiği hükümler doğrultusunda 1 Ocak 1990 tarihinde uygulamaya başlanacak olan ya da bu tarihle bağimli olan bazı geçici hükümler de öngörülmüştür.

Yönergenin 12'nci maddesinin 1'inci bent hükmüne göre 1 Ocak 1990 tarihine kadar özel kanunlarla denetçi olarak atanmış kişiler de kanunî denetçi sıfatını kazanırlar. Aynı gerekçelerle meslekî kurumlara başvurmuş kişilere de (üye ülke kanunları ile düzenleme yapılan durumlarda yönergenin 1 (1). maddesinde anılan hesapları denetleme yetkisi verilebilir [m. 12 (2)].

1 Ocak 1990 tarihine kadar yetkili otorite tarafından özel bir yasa ile atanmamış olan ancak, buna karşın anılan ülkedeki diğer denetçilerle aynı niteliklere sahip olan meslekten kişilerin de hesapları denetlemesi üye ülkeler tarafından uygun görülebilir. Yine yukarıda anılan tarihten önce, denetçi olarak atanmış denetim firmalarının, bu tarihten sonra da görevlerine devam etmeleri, üye ülkeler tarafından sağlanabilecektir [m. 14 (1)].

Üye ülkeler 1 Ocak 1991 tarihine kadar düzenleyecekleri geçici tedbirlerle, bu tarihten sonra özel kanunları olmaksızın denetim yapamayacak meslekten kişilerin, yeni bir düzenlemeye kadar görevlerine devam etmelerini sağlayabilecektir (m. 16).

1 Ocak 1996 tarihine kadar henüz mesleki ve pratik eğitimlerine devam edenler ile eğitimini tamamlamakla birlikte yönergede istenen hususları tamamlamadığı için denetim yapamayanlar hakkında da üye ülkeler geçici tedbirler getirebileceklerdir (m. 18).

Yönergenin III'üncü bölümü, bağımsız denetçilerin meslek ahlâkı ve bağımsızlık açısından taşınmaları gereken nitelikler konusunda topluluk üyesi devletlerin yükümlülüklerini düzenlemektedir. Buna göre;

— Üye devletlerin bağımsız denetim faaliyetlerinin meslek ahlâk kurallarına uygun olarak yürütüleceğini topluluğa karşı taahhüt etmeleri gerekmektedir (m. 23);

— Bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları sağlanmadıkça mesleki faaliyette bulunmamaları esastır. Söz konusu yasağın kapsamının belirlenmesi ise üye devletlerin kendi ulusal mevzuatlarına göre olacaktır (m. 24).

— Üye devletlerde bağımsız denetçilerin meslek ahlak kuralları ve bağımsızlık konularındaki usulsüz işlem ve eylemleri özel cezalara tâbi tutulacaktır (m. 26);

— Üye devletler, bir denetim şirketinin bağımsız denetçi sıfatına sahip olmayan; yönetim, denetleme kurulu üyeleri ile hissedarlarının şirket adına faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin bağımsızlığını zedeleyecek müdahalelerde bulunmamalarını garanti edeceklerdir (m. 27).

Yönergenin IV'üncü bölümünde ise üye ülkelerde denetime yetkili kişilerin kamunun bilgisine sunulmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu çerçevede gerçek kişi bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinde yönetim kurulu üyelerinin, pay sahiplerinin ad ve adreslerinin kamuya açıklanması gerekmektedir (m. 28).

Yönergenin 5'inci bölümünde 78/AET/660 sayılı 4'üncü yönergenin 52'nci maddesi hükmü uyarınca kurulan irtibat komitesinin işlevlerinden ve yönergenin yürürlük hükümlerinden bahsedilmektedir (m. 29).

Buna göre komite;

(a) Düzenli olarak yapacağı toplantılarla yönergenin uygulanmasından doğan sorunların karşılıklı tartışma ortamları yaratılarak çözülmesi,

(b) AT Komisyonuna gereklikçe görüş bildirerek yönergede ek ve değişikliklerin yapılmasının sağlanması, konularında faaliyette bulunacaktır.

Yönergenin yürürlük maddesi olan 30'uncu madde hükmüne göre ise 1 Ocak 1988 tarihinden önce üye ülkeler mevzuat hükümlerini yönergeye göre uyarlamak zorundadırlar [m. 30 (1)].

Yönerge 1 Ocak 1990 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır. Üye ülkeler bu yönerge çerçevesinde kabul ettikleri ulusal kanunlarının temel çizgilerini ve yönergenin 4'üncü maddesi uyarınca yapılacak sınavların listesini komisyona bildirmek zorundadırlar [m. 30 (2), (3), (4)].

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Avrupa Topluluğu'nda uyumlaştırma çalışmaları aşağıdaki açıkladığımız araçlar yardımıyla gerçekleştirilmektedir. Bu amaçlar;¹⁴

— Mevzuatlar: Topluluk içerisinde herhangi bir tartışma yapılmadan kabulü zorunludur.

— Yönergeler: Üye devletlere "Ne" yapmasını gerektiğini, bunun için amaca "Nasıl" varılacağını belirleyen, gerekli olduğu takdirde ilgili ülkenin buna uymayan kanunların değiştirilmesini emreden yayınlardır.

— Kararlar: Belirli konularda sadece gönderildiği devleti bağlayan yayınlardır.

¹⁴SOYDAN, Hakkı, Ümit GÜCENME, a.g.e., s. 17-19.

Avrupa Topluluğu'na üye ülkelerin şirketler hukukuna uyumlaştırma yönünde hazırlamış olduğu dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler de uyulması gerekli çok genel hatları belirlemekle yetinmiş ve ayrıntıların düzenlenmesini üye devletlerin inisiyatifine bırakmıştır.

Muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının uyumlaştırılmasında en önemli amaçlardan birisini oluşturan yönergelerin oluşturulması kapsamlı ve uzun bir çalışmanın sonucunda gerçekleşmektedir. Bir yönergenin hazırlanmasında üç aşama söz konusudur.¹⁵

— Birinci aşamada Teknik ve Araştırma Komisyonunca hazırlanan teklifler üye ülkelerin temsilcilerine gönderilir.

— Yönerge, üye ülke temsilcilerinin onayladığı biçimde ortaya çıktıktan sonra, komisyon önerileri bu yönerge taslağını benimser, ve;

— Son aşamada; benimsenen bu yönerge, üye ülkelere duyurulmadan önce AT Bakanlar Konseyi tarafından yayınlanır.

Yönergelerin kabulü ile ilgili yukarıda açıkladığımız bu süreç, kapsamlı ve zaman alan bir çalışmayı gerektirmektedir. Bu çalışma tamamlandıktan sonra ulaşılan görüş birliği yardımıyla, üye ülkelerin kendi mevzuatlarını yönerge hükümlerine göre uyumlaştırmasının daha kolay olacağı kanaatindeyiz. Bu durum yönergelerin uygulama olanağını daha da artıracaktır.

Avrupa Topluluğu'nda çeşitli kısıtlamaların kaldırılmasıyla, topluluk üyesi ülkelerde yabancı yatırımların artması beklenen bir sonuçtur.¹⁶ Yabancı yatırımların artması özellikle şirket birleşme-satın almalarının veya ortaklıkların artmasına ve ticari işlemlerin hızlanmasına ayrıca bankacılık faaliyetlerinin yoğunlaşmasına neden olmaktadır.

Ekonomik entegrasyonla birlikte AT'da gelişen uluslararası sermaye hareketleri, işletmelerin de uluslararası bir nitelik kazanmasına neden olmuştur. İşletmelerin uluslararası nitelikteki faaliyetleri doğal olarak tüm işletmelerin kullanabileceği ortak bir işletme lisansı ihtiyacını ortaya çıkarmış ve bu nedenle de AT işletmelerinin uygulayacakları muhasebe sistemlerinin temelini oluşturan 4, 7 ve 8 No'lu yönergeleri uygulamaya koymuştur.

4. Yönerge hükümlerine göre işletmelerin düzenleyecekleri mali tablolarda çeşitli kriterler geliştirmiştir.¹⁷ Bu kriterlere uymayan işletmelere ise özet bilanço veya farklı gelir tabloları düzenlemelerine izin verilmiştir. İşletmelerin özelliklerine göre yönerge

¹⁵OLDHAM, K. Michael., (Çev: Davut AYDIN), Muhasebe Sistemleri ve Avrupadaki Uygulamalar, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 352, Eskişehir, 1989, s. 27-28.

¹⁶BERBEROĞLU, Güneş, N., "AT İle İlişkilerde İşletme yöneticilerinin Sorumluluğu" Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: IX, S: 1-2, 1991, s. 137.

¹⁷YALKIN, Yüksel Koç., a.g.m., s. 83.

hükümlerinin esnek olması kanımızca, işletmelere muhasebe uygulamaları açısından önemli bir rahatlık sağlayacaktır.

İşletmelerin düzenleyecekleri mali tablolardan Bilanço için 2 tip önerilmiştir. (Ek: I ve Ek: II). Bu tablolar incelendiğinde 4 nolu yönergenin 9 No'lu maddesine göre düzenlenecek bilançonun hesap tipi bilanço olduğu görülmektedir. Yine aynı yönergenin 10 No'lu maddesine göre düzenlenecek olan bilanço ise rapor tipi bilanço biçiminde düzenlenmiştir. Çalışmamızın önceki kısmında da değindiğimiz gibi AT'a dahil ülkelerin Kara Avrupası ülkelerin bazılarında hesap tipi ve brüt değer esasına göre bilanço düzenlenmektedir. Bu ülkelerin uygulayabilecekleri bu tip bilanço, günümüz şartlarında öneri yadsınamayacak modern işletme yönetim tekniklerinden de birisi olan mali analiz ve yönetim kararları açısından elverişli olmadığı kanaatindeyiz. Rapor tipi bilanço şekli ise bu amaca uygun olup, topluluk bünyesindeki ülkelerde düzenlenecek mali tablolardaki anlam birliğini sağlamaya yöneliktir.

4. Yönerge'de düzenlenen gelir tablosu tipleri de incelendiğinde farklı biçimlerde düzenlenen gelir tablolarını görmekteyiz. Bunlardan Ek: IV ve Ek: VI hesap tipi gelir tablosu biçiminde olup, Ek: III ve V modern yönetim anlayışına yardımcı olabilecek nitelikteki rapor tipi gelir tablolarıdır.

Topluluğa ait konsolide tablolarda ilgili düzenlemelerin yapıldığı yedinci yönerge hükümlerinin uygulanma şansı da fazladır. Üye ülkeler yönergeye uyumda büyük sorunlarla karşılaşmamışlardır. Dördüncü yönergenin geliştirilmiş bir biçimi olması, yedinci yönergenin rahatlıkla uygulanmasında önemli bir paya sahiptir.

Topluluğa ait üye ülkelerdeki muhasebe belgelerinin yasal olarak incelenmesi ilkelerini uyumlaştırmak amacıyla yürürlüğe konan sekizinci yönerge de dikkatimizi çeken önemli konulardan bir tanesi mütakabiliyet ilkesinin yer almasıdır. Üye ülkeler arasında bağımsız denetçilerin mütebakiyet esasına uyularak, mesleklerini ifa edebilmeleri mesleğin çağın gereksinimlerine göre daha da gelişmesine ve dinamik bir yapıya kavuşmasına yardımcı olacak niteliktedir. Topluluk içerisinde bu ilkenin uygulamasının sağlanması sekizinci yönergenin gerçek anlamıyla uyumlaştırma konusunda kendisinden beklenen işlevleri yerine getireceği düşüncesindeyiz. Bu nedenle de TİMDES (Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu)'in yapacağı konsolide tablolara ilişkin standartlarla ilgili çalışmalarda AT'ın 8. yönergesinde benimsenen ilkelerin gözönünde bulundurulmasının yerinde olacağı görüşündeyiz.

Ek: I

BİLANÇO
(Dördüncü Yönerge Madde 9'a Göre)

AKTİF

PASİF

A. ORTAKLARA ÖDEME (APEL ÇAĞRI YAPILMIŞ) ÖDENMEMİŞ SERMAYE (1)

D (11) / 5 başlığında alacaklarda gösterilmediği sürece)

B. KURULUŞ GİDERLERİ

(Maddi olmayan duran varlıklar grubunda gösterilmediği sürece)

C. DURAN VARLIKLAR

I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

1. Araştırma ve geliştirme giderleri (Aktifleştirilmesine ulusal mevzuatın izin verdiği sürece)
2. Ruhsatlar, patentler, lisanslar, ticari markalar ve benzeri haklar
Bunlardan;
 - a) İvazlı olarak satın alınanlar ve C (1) (3) alt başlığında gösterilmeyenler
 - b) Ulusal mevzuatın aktifte gösterilmesine izin verdiği ve kuruluş tarafından bizzat yaratılan değerler varsa bu başlık altında yazılabilir
3. Bir bedel karşılığında edinildiği ölçüde şerefiye (Firma Değeri)
4. Verilen Maddi Olmayan Duran Varlık Avansları

II. Maddi Duran Varlıklar

1. Arazi, arsa ve binalar
2. Tesisler, makineler
3. Döşeme ve demirbaşlar, cihazlar, araç ve gereçler
4. Verilen maddi duran varlık avansları ve yapılmakta olan yatırımlar

III. Finansal Duran Varlıklar

1. Bağlı ortaklıklardaki sermaye payları
2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar
3. İştiraklerden alacaklar
4. Bağlı menkul kıymetler
5. Diğer Alacaklar

A. ÖZ KAYNAKLAR

I. Sermaye (1)

(Esas sermaye ile ödenmiş sermayenin ayrı gösterilmesi gerekir)

II. İhraç Primleri (Emisyon Primleri)

III. Yeniden Değerleme Artışları

IV. Yedekler

1. Yasal Yedekler
2. İşletmenin kendi hisse senetleri ve payları için ayırdığı yedekler (Ulusal mevzuat izin verdiği sürece)
3. Ana sözleşmeden doğan yedekler
4. Diğer Yedekler

V. Geçmiş Yıl Kâr ve Zararı

VI. Dönem Kâr ve Zararı

(Dönem zararı aktifin F bölümünde, Dönem kârı, pasifin E bölümünde gösterilmediği sürece)

B. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

1. Kıdem tazminatı ve benzeri yükümlülük karşılıkları
2. Vergi karşılıkları
3. Diğer karşılıklar

C. BORÇLAR

(Bir yıl içinde ödenecek borçlarla, bir yıldan daha uzun sürede ödenecek borçlar, herbir kaleme için ve toplam olarak ayrı ayrı gösterilmelidir)

1. Tahvilli Borçlar (Konvertibl hisse senedine çevrilebilir)
2. Kredi Kurumlarına Borçlar (Alınan krediler)
3. Alınan Sipariş Avansları (Stoklar grubunda bir indirim unsuru olarak gösterilmediği sürece)
4. Satıcılara Borçlar
5. Borç Senetleri
6. Bağlı Ortaklıklara Borçlar
7. İştiraklere Borçlar
8. Diğer Borçlar (Ödenecek vergi, resim, harç ve kesintiler dahil)

6. İşletmenin kendi hisse senetleri (Ulusal mevzuat bilanço aktifinde gösterilmesine olanak verdiği sürece) nominal değerleri ile veya nominal değerleri belli olmadığı durumlarda defter değerleri ile

9. Gider tahakkukları ve peşin tahsil edilmiş gelirler (Ulusal mevzuat pasifte "D" başlığında gösterilmesini önermediği sürece)

D. DÖNEN VARLIKLAR

I. Stoklar

1. İlk madde ve malzemeler
2. Yan mamüller
3. Mamüller ve Emtia
4. Verilen sipariş (stok) avansları

II. Alacaklar

(Vadeleri bir yıldan uzun alacakların herbiri ayrı gösterilecektir).

1. Ticari alacaklar (mal ve hizmet satışında doğan alacaklar)
2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar
3. İşraklerden alacaklar
4. Diğer alacaklar
5. Ortaklara ödeme (apel) çağrısı yapılmış ödenmemiş sermaye alacakları (A'da gösterilmediği sürece)
6. Peşin ödenmiş giderler ve gelir tahakkukları (Ulusal mevzuat E başlığı altında gösterilmeyi öngörmediği sürece)

III. MENKUL KIYMETLER (GEÇİCİ YATIRIMLAR)

1. Bağlı Ortaklıklardaki paylar
2. İşletmenin kendi hisse senetleri (ulusal mevzuat bilanço aktifinde gösterilmesine olanak verdiği sürece).

IV. KASA VE BANKALAR

E. PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

(Ulusal mevzuat bu kalemlerin D (11) (6) da gösterilmesini öngörmediği sürece)

F. ZARAR

(Ulusal mevzuat bu kalemin A (VI) başlığında pasifte gösterilmesini öngörmediği sürece)

D. GİDER TAHAKKUKLARI VE PEŞİN TAHSİL EDİLMİŞ GELİRLER

(2-9 da göstermediği sürece)

E. DÖNEM KÂRI

(Ulusal mevzuat bu kalemin A/VI kısmında gösterilmesini öngörmediği sürece).

NOT: (1) Ödenmemiş sermayenin, pasifte sermaye grubunda gösterilmesi durumunda; Ödenmemiş sermayenin tamamının aktifte A'da gösterilmesi halinde, A başlığı "Ödenmemiş Sermaye" olur. Apel alacakları ayrıca belirtilir.

Ek: II

BİLANÇO
(Dördüncü Yönerge Madde 10'a Göre)

AKTİF

A. ORTAKLARA ÖDEME (APEL) ÇAĞRISI YAPILMIŞ ÖDENMEMİŞ SERMAYE (1)

(D (11)/5 de gösterilmediği sürece)

B. KURULUŞ GİDERLERİ

(C 1 de gösterilmediği sürece)

C. DURAN VARLIKLAR

I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Araştırma ve geliştirme giderleri

1. Ruhsatlar, Patentler, Lisanslar, Ticari Markalar ve benzeri haklar

2. Şerefiye

3. Verilen maddi olmayan duran varlıklar avansları

II. Maddi Duran Varlıklar

1. Arazi, Arsa ve Binalar

2. Tesisler, Makineler

3. Döşeme, ve demirbaşlar, cihazlar, araç ve gereçler

4. Verilen, maddi duran varlık avansları ve yapılmakta olan yatırımlar

III. Finansal Duran Varlıklar

1. Bağlı Ortaklıklardaki sermaye payları

2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar

3. İştirakler

4. İştiraklerden alacaklar

5. Bağlı menkul kıymetler

6. Diğer alacaklar

7. İşletmenin kendi hisse senetleri

D. DÖNEN VARLIKLAR

I. STOKLAR

1. İlk madde ve malzemeler

2. Yan mamüller

3. Mamüller ve Emtia

4. Verilen Sipariş (Stok) Avansları

II. ALACAKLAR

1. Ticari alacaklar (Mal ve hizmet satışından doğan alacaklar)

2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar

PASİF

III. MENKUL KIYMETLER

(Geçici yatırımlar)

1. Bağlı Ortaklıklardaki paylar

2. İşletmenin kendi hisse senetleri

3. Diğer menkul kıymetler

IV. KASA VE BANKALAR

E. PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER VE

GELİR TAHAKKUKLARI

(D (2).6.da gösterilmediği sürece)

F. KISA VADELİ BORÇLAR (KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)

1. Tahvilli borçlar (konvertabl olanlar ayrı (kısa vadeli) gösterilir.)

2. Alınan krediler (K.V.)

3. Alınan sipariş avansları (Stoklardan) düşülmediği sürece)

4. Satıcılara borçlar

5. Borç Senetleri

6. Bağlı Ortaklıklara borçlar

7. İştiraklere borçlar

8. Diğer borçlar (Vergi, resim harç ve kesintiler dahil)

9. Gider tahakkukları ve peşin tahsil edilmiş gelirler (K başlığında gösterildiği sürece)

G. NET DÖNEN VARLIK-KASA VADELİ BORÇLAR (YABANCI KAYNAK)

FARKI (NET ÇALIŞMA SERMAYESİ)

(Net dönen varlık, kısa vadeli borç farkının bulunmasında; peşin ödenmiş giderler gelir tahakkukları, gider tahakkukları ve peşin tahsil edilmiş gelirler hesapları E ve K başlıklarında ayrı gösterilseler dahi dikkate alınacaktır).

H. TOPLAM VARLIKLAR KISA VADELİ BORÇLAR FARKI

I. UZUN VADELİ BORÇLAR (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)

1. Tahvilli borçlar (Hisse Senedi ile değiştirilebilen) konvertibl olarak ayrı gösterilir)

2. Alınan krediler (U. Vadeli)

3. İştiraklerden alacaklar
4. Diğer alacaklar
5. Ortaklara ödeme (apel) çağrısı yapılmış ödenmemiş sermaye alacakları (A'da gösterilmediği sürece)
6. Peşin ödenmiş giderler ve gelir tahakkukları (E'de gösterildiği sürece)

3. Alınan sipariş ve avansları (stoklardan düşülmediği sürece)
4. Satıcılara borçlar
5. Borç Senetleri
6. Bağlı Ortaklıklara borçlar
7. İştiraklere borçlar

K. GIDER TAHAKKUKLARI VE PEŞİN TAHSİL EDİLMİŞ GELİRLER
(F/9 ve 1/9'da gösterildiği sürece)

L. ÖZ KAYNAKLAR

I. Sermaye (1)

(Esas sermaye ile ödenmiş sermaye ayrı ayrı gösterilmelidir)

II. İhraç Primleri (Emilasyon Primleri)

III. Yeniden değerlendirme artışları

IV. Yedekler

1. Yasal Yedekler
2. İşletmenin kendi hisse senetleri ve payları için ayırdığı yedekler
3. Ana sözleşmeden doğan yedekler
4. Diğer yedekler

V. Geçmiş Yıl Kâr veya zararları

VI. Dönem Kâr ve zararı

NOT: (1) Ödenmemiş sermayenin, pasifte sermaye grubunda gösterilmesi durumunda. Ödenmemiş sermayenin toplamının aktifte A'da gösterilmesi halinde, A başlığı "Ödenmemiş Sermaye" olur. Apel alacakları ayrıca belirtilir.

Ek: III

GELİR TABLOSU
(Dördüncü Yönerge, Madde 23'e göre)

1. Net Satışlar
2. Mamül ve Yarı Mamül Stoklarındaki Değişiklikler
3. İşletmenin Kendi Kullanımı İçin Üretilen ve Aktifleştirilen Varlıklar
4. Diğer Faaliyet Gelirleri
5. a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri
b) Dışarıya Yapılan İşler
6. Personel Giderleri
a) Ücretler ve Aylıklar
b) Sosyal Güvenlik Giderleri (Emeklilik giderleri ayrı olarak belirtilir)
7. a) Kuruluş Giderleri, Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Değer Düzeltmeleri
b) Dönen Varlıklarla İlgili Değer Düzeltmeleri (İlgili ortaklığın normal kabul edilen değer düzeltmeleri tutarını aşanlar için bu düzeltme yapılır).
8. Diğer Faaliyet Giderleri
9. İştirak Gelirleri
(Bağlı ortaklara ait olanlar ayrıca belirtilir).
10. Diğer Yaunımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilen Gelirler (Bağlı ortaklıklardan elde edilenler ayrıca belirtilir).
11. Diğer Faiz ve Benzeri Gelirler (Bağlı ortaklıklardan elde edilenler ayrıca belirtilir).
12. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltmeleri
13. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı ortaklıklara ait olanlar ayrıca belirtilir).
14. Olağan Faaliyet Kârına İlişkin Vergiler
15. Vergi Sonrası Olağan Faaliyet Kârı veya Zararı
16. Olağan Dışı Gelirler
17. Olağan Dışı Giderler
18. Olağan Dışı Kâr veya Zarar
19. Olağan Dışı Kâra İlişkin Vergiler
20. Diğer Vergiler (Yukarıdaki kalemlerde yer almayanlar)
21. Dönem Net Kâr veya Zararı

Kaynak: Yüksel Koç YALKIN, a.g.m., s. 93.

Ek: IV

BİLANÇO
(Dördüncü Yönerge madde 24'e göre)

A. GİDERLER**B. GELİRLER**

1. Mamül ve yarı mamül stoklarındaki azalışlar	1. Net satışlar
2. a) İlk madde ve malzeme giderleri	2. Mamul stokları ve yarı mamul stoklardaki artışlar
b) Dışarı yaptırılan işler	3. İşletmenin kendi kullanımı için üretilen ve aktifleştirilen varlıklar (İç tüketim)
3. Personel giderleri	4. Diğer faaliyet gelirleri
a) Ücretler ve aylıklar	5. İştirak gelirleri (bağlı ortaklardan elde edilenler ayrıca belirtilir).
b) Sosyal güvenlik giderleri	6. Diğer yatırımlardan ve duran varlıklar grubunda yer alan alacaklardan elde edilen gelirler (bağlı ortaklıklardan elde edilenler ayrıca belirtilir).
(Emeklilik giderleri ayrı olarak belirtilir)	7. Diğer faiz ve benzeri gelirler (Bağlı ortaklıklardan elde edilenleri ayrıca belirtilir)
4. a) Kuruluş gideri; maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili değer düzeltmeleri	8. Vergi sonrası olağan faaliyet zarar
b) Dönen varlıklarla ilgili değer düzeltmeleri (İlgili ortaklığın normal kabul edilen değer düzeltmeleri tutarını aşanlar için bu düzeltme yapılır).	9. Olağan dışı gelirler
5. Diğer faaliyet giderleri	10. Dönem net zarar
6. Mali duran varlıklar ve menkul kıymetlerle ilgili değer düzeltmeleri	
7. Faiz ve benzeri giderler	
8. Olağan faaliyet kârına ilişkin vergi	
9. Vergi sonrası olağan faaliyet kârı	
10. Olağan dışı giderler	
11. Olağan dışı kârı ilişkin vergi	
12. Diğer vergiler (yukarıdaki kalemler kapsamında yer almayanlar)	
13. Dönem net kârı	

Ek: V

GELİR TABLOSU
(Dördüncü Yönerge, Madde 25'e göre)

- 1- Net satışlar
- 2- Satışların Maliyeti (Değer düzeltmelerini kapsar).
- 3- Brüt Satış Kârı veya Zararı
- 4- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (Değer Düzeltmelerini Kapsar).
- 5- Genel Yönetim Giderleri (Değer düzeltmelerini kapsar).
- 6- Diğer Faaliyet Giderleri
- 7- İştirak Gelirleri (Bağlı Ortaklıklardan elde edilen ayrı gösterilir)
- 8- Diğer Yatırımlar ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilen Gelirler
- 9- Diğer Faiz ve Benzeri Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan elde edilenler ayrıca belirtilir).
- 10- Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Düzeltmeleri.
- 11- Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklara ait olanları ayrıca belirtilir).
- 12- Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergiler.
- 13- Vergi Sonrası Olağan Faaliyet Kârı veya Zararı
- 14- Olağan Dışı Giderler
- 15- Olağan Dışı Gelirler
- 16- Olağan Dışı Kâr veya Zarar
- 17- Olağan Dışı Kâra İlişkin Vergiler
- 18- Diğer Vergiler (Yukarıdaki kalemlerde yer almayanlar)
- 19- Dönem net kârı veya zararı

Ek:VI

BİLANÇO
(Dördüncü Yönerge madde 26'ya göre)

A. GİDERLER**B. GELİRLER**

1. Satışların maliyeti (Değer düzeltmelerini kapsar)
2. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (Değer düzeltmelerini kapsar)
3. Genel Yön. Gid. (değer düzelt. kapsar).
4. Mali duran varlıklar ve menkul kıymetlerle ilgili değer düzeltmeleri
5. Faiz ve benzeri giderler (bağlı ortaklıklara ait olanları ayrıca belirtilir)
6. Olağan faaliyet kârına ilişkin vergiler
7. Vergi sonrası olağan faaliyet kârı
8. Olağandışı giderler
9. Olağandışı kâra ilişkin vergiler
10. Diğer vergiler (Yukarıdaki kalemler kapsamında yer almayanlar)
11. Dönem net kâr

1. Net satışlar
2. Diğer faaliyet gelirleri
3. İştirak gelirleri (bağlı ortaklıklara ait olanlar ayrıca belirtilir).
4. Diğer yatırımlar ve duran varlıklar grubunda yer alan alacaklardan elde edilen gelirler (bağlı ortaklıklara ait olanlar ayrıca belirtilir).
5. Faiz ve benzeri gelirler (bağlı ortaklıklardan elde edilenler ayrıca belirtilir).
6. Vergi sonrası olağan faaliyet zararı
7. Olağandışı gelirler
8. Dönem net zararı

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Nalan; "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Ed: Prof. Dr. Latif ÇAKICI), A.Ü. S.B.F. Yayınları: 574, Ankara, 1991.
- Arthur Anderson and Co., The Seventh Directive on Consolidated Accounts. An Analysis of Contents and Implications, Brüksel, 1983.
- BERBEROĞLU, Güneş, N., "AT İle İlişkilerde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu" Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, CX IX, S: 1-2, 1991.
- BİLGİNOĞLU, Fahir; "Muhasebe İlke ve Kurallarının Avrupa Topluluğu Yönergeleri Doğrultusunda Düzenlenmesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 13, Şubat-Mayıs 1987.
- FITZGERALD, Richard D.; "Muhasebe ve Raporlamanın Uluslararası Uyumlaştırılması" (Çeviren: TAŞKIN, Erdoğan), Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 16, Kasım 1985.
- "Fourth Council Directive", 25 July 1978, Official Journal of the European Communities, No L222/211, 14.8.1978.
- GÜVEMLİ, Oktay, "Yedinci Yönergenin Öngördüğü Konsolide Mali Tablolar ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Ed: Prof. Dr. Latif ÇAKICI), A.Ü. S.B.F. Yayınları: 574, Ankara, 1991.
- Official Journal of the European Communities, L. 126, Vol. 27 (12 May 1984), p. 20-26.
- OLDHAM, K. Michael., Muhasebe Sistemleri ve Avrupadaki Uygulamalar, (Çev: Davut AYDIN), Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 352, Eskişehir, 1989.
- PEKER, Alpaslan., "Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Ed: Prof. Dr. Latif ÇAKICI), A.Ü. S.B.F. Yayınları: 574, Ankara, 1991.
- SAĞLAM, Necati; "Avrupa Topluluğunda Muhasebe Hizmetleri", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: VIII, S: 1-2, 1990.
- SOLAŞ, Çiğdem; Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muhasebe Armonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, 1982.
- SOYDAN, Hakkı, Ümit GÜCENME., Uluslararası Muhasebe, Eskişehir, 1989.

YALKIN, Yüksel Koç; "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (Ed: Prof. Dr. Latif ÇAKICI), A.Ü. S.B.F. Yayınları: 574, Ankara, 1991.

ZAMANI, İnci., Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Muhasebe ve Denetimi Uygulamanın Uyumlaştırılması Çalışmaları, Yeterlik Etüdü, Ankara, 1987.