



Tekdüzen Finansal Raporlama Standartlarınınin Yukarıdan Aşağıya Uygulanmak İstenmesi Niçin Tekrar Düşünülmeli?*

Prof. Dr. Shyam SUNDER
Yale Üniversitesi, İşletme Fakültesi

Özet: Finansal raporlama standartlarının tekdüzen haline getirilmesinin uygulanması ve geliştirilmesine yönelik tartışmalar devam etmektedir. Bu bağlamda, tek düzen finansal raporlama standartlarına ilişkin olumlu ve olumsuz görüşler ortaya çıkmaktadır. Olumlu görüşler genel kabul görmüş olmakla beraber, tek düzen finansal raporlama standartlarının tekrar düşünülmesi gerektiğini savunanlar da mevcuttur. Bu yazıda, IASB, FASB gibi bağımsız organlar tarafından veya muhasebe firmaları tarafından yazılmış çeşitli muhasebe standartları arasında bir yarışma sistemi önerilmekte ve yatırımcılar olarak şirketler ve denetçilerin, birbiriyle rekabet içinde olan bu standartlar arasından seçim yapabilecekleri vurgulanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Tek düzen finansal raporlama standartları, ulusal ve uluslararası muhasebe uygulamaları.

Abstract (Why Reconsider the Top- Down Push for Uniform Financial Reporting Standards?)

Arguments for developing and enforcing uniform international standards for financial reporting have been articulated eloquently. In this context, there are pro and con arguments regarding uniform financial reporting standards. The benefits of uniform standards are clear, concrete, and immediate and have a widespread acceptance. On the other hand, the other sides are diffuse, hypothetical, but there are ones who advocates the reconsideration of the top down push for uniform financial reporting standards. In this paper, a system of supervised competition among multiple sets of standards written by independent bodies such as IASB, FASB, or by accounting firms is proposed and the possibility for companies and auditors to choose from a set of competing standards is stressed.

Key Words: Uniform international standards for financial reporting, national and international accounting applications.

Sayın Prof. Giner, Sayın Prof. Olov Olson, Sayın Prof. Aileen Pierce ve Avrupa Muhasebe Birliği Yıllık Kongresi'ni düzenleyen değerli Organizasyon Komitesi üyelerine bana bu fırsatı verdikleri için çok teşekkür ederim.

Finansal raporlama standartlarının tekdüzen haline getirilmesinin uygulanması ve geliştirilmesine yönelik tartışmalar ve Sir David ve diğer önemli meslektaşların büyük çabası etkili ve güzel bir şekilde ortaya konulmuştur.

* Why Reconsider the Top- Down Push for Uniform Financial Reporting Standards? (Çeviren: Bilgehan Alagöz). Bu sunum, 22-24 Mart 2006

tarihlerinde İrlanda'da gerçekleşen Avrupa Muhasebe Birliği (European Accounting Association) 29. Yıllık Kongresi için hazırlanmıştır. Prof. Sunder'in özel izni ile basılmaktadır.

Avrupa Birliği ve diğer birçok ülke uluslararası finansal raporlama standartlarını benimseme ve uygulama konusunda önemli ilerleme kaydetmişlerdir. Aslında bugün karşı karşıya kaldığımız sorun, global tekdüzen muhasebe standartlarına istenilen düzeyde erişilmemiş olması değil, onları ne şekilde uygulayacak olduğumuzdur.

Tekdüzen standartları savunanlarca ortaya atılan temel iddialar şunlardır:

1. Bu standartlar bir çeşit düzenleme aracı olarak kullanılmakta, zaman ve enerji tasarrufu sağlamaktadır. Bunu, trafik kuralları çerçevesinde oluşturulan hız sınırlaması yoluyla trafik kazalarının azaltılmasına da benzetebiliriz.

2. Başarı için, çerçevesi iyi belirlenmiş, şeffaf ve net sonuçlar elde edilebilen bir kamu politikası oluşturulmalıdır.

3. Söz konusu bu standartlar denetim işini kolaylaştırmakta ve denetçilerin müşterileriyle yaptıkları görüşmelerde faydalı olmaktadır.

Ben tüm bu iddiaların geçerli olduğuna inanıyorum.

Bununla beraber, kamu politikasının sadece lehte olaylara dayalı oluşturulmaması gerektiğine de inanıyorum. Aynı zamanda aleyhteki durumları da dikkate almalı ve her iki durum arasındaki dengeyi göz önünde bulundurarak bir karara varmalıyız.

Tekdüzen standartların faydaları oldukça açık, somut ve acildir. Benim diğer türlü iddialarla ilgili görüşlerim ise şu an için dağınık ve varsayıma dayanmakta olup, sonuçları büyük oranda gelecekte ortaya çıkacaktır. Varsayıma dayanan görüşleri somut olanlara tercih etmek her zaman için kolaydır. Yine de, birçoğumuz sıklıkla bir sonuca varmaya çalışıp, ğretim yapıyoruz. Bu esnada da varsayıma dayanan görüşler, karar verme konusunda somut iddialara göre daha iyi bir temel teşkil ediyor.

Bana tanınan süre içinde tekdüzen mali raporlama standartlarının bir otorite tarafından uygulamaya çalışılmasının karşısında yer alan altı ana görüşe değinmeye

çalışacağım. Maalesef diğer görüşleri detayları ile aktarmaya yetecek kadar zamanım yok.

Tüm bu görüşlerimi belirttikten sonra; IASB, FASB gibi bağımsız organlar tarafından veya muhasebe firmaları tarafından yazılmış çeşitli muhasebe standartları arasında bir yarışma sistemini önereceğim. Yatırımcılar olarak şirketler ve denetçiler, birbiriyle rekabet içinde olan bu standartlar arasından seçim yapabileceklerdir. Tam rekabet koşulları içinde belirlenen standartlardan birinin diğerleri arasından tercih edilmesi veya birden fazla standardın bir arada olması mümkün olabilecektir, bunların her biri kendi müşterilerini çekecek ve böylelikle devletin zorlamasına gerek kalmayacaktır. Bu tabandan tavana çözüm seçeneği, standartların oluşturduğu monopol ortamı ortadan kaldırmak açısından birçok fayda sağlayacaktır. Bunları izah etmek gerekirse:

Öncelikle, iş dünyasının bir çeşit dili olan muhasebe, kelimelerle birleşmiştir ki aslında kelimelerin yararsızlığının kesin olmamalarından ileri geldiğini de biliyoruz. Herhangi bir kelimenin anlamı, örneğin “kedi” veya “ev” veya “servet”, bunlar sadece kimliği olan objeler için kullanılmış olsa idi anlamlarını yitireceklerdi. Örneğin “ev”, genel bir anlam taşımaktadır, var olan veya henüz tasarlanmamış yapıyı ifade etmektedir. “Ev” kelimesinin belirli bir yapı için kullanılıp kullanılmadığı bunu kullanan kişinin değerlendirmesine bağlıdır. Kişinin değerlendirmesine odaklı olma durumu ve kullanımdaki çeşitlilik, tüm doğal dillerin özünü oluşturur. Ne var ki, dildeki bu anlam belirsizliğini ve çeşitliliğini ortadan kaldırmamız sonucunda elde ettiğimiz tek şey, Esperanto gibi daha başlangıç aşamasında hayata geçememiş bir dil olur.

Oxford İngilizce sözlüğünün değeri, bir kelimenin çeşitli şekillerde kullanımını ansiklopedik bir şekilde bir araya getirmiş olmasından ileri gelmektedir. Kelimelerin anlamındaki değişkenlik ve dinamikler bir dilin yaşamasının en önemli kaynağını oluşturmaktadır. İngilizce'nin gücü ise, bize sunduğu dayatmadan değil, aksine

iletişim kurmakta yarattığı özgürlükten kaynaklanmaktadır. Birçok doğal dil, onları arı bir halde tutma gayretiyle tek tipleştirilmesi sonucu, adeta boğazı sıkılarak öldürülmüş ve öldürülmeye devam etmektedir. Hiçbir dil ki buna muhasebe de dahil, devletin sert otoritesine dayanarak korumacı bir ortamda gelişemez.

İkincisi, muhasebe karmaşık bir sosyal gerçekliğin parçasıdır. Muhasebe standartlarını zorlayıcı tedbirler ile yürürlüğe koyma eğilimi, Caretsian bakış açısından kök bulmaktadır. Bu anlayışa göre, dünyayı anlamak için yeterli akli melekelerimiz mevcut olup, tasarlanan sonuçları elde etmede başarılı olmak için sosyal yapıları anlayacak yeterli bilgimiz vardır. Bizim mevcut veya potansiyel bilgimizin muhasebe ve iş dünyasına ilişkin bu Cartesian görüşü doğruladığına dair elimizde özellikle de muhasebede hiçbir kanıt yoktur.

Bu emir-kontrol perspektifine alternatif olarak, Darvinci dünya ele alınabilir. Burada karmaşık gerçeklikler tahmin edilemeyen olaylar üzerinden doğmaktadır. Hayek, ekonomiye ilişkin bilginin doğal bir biçimde yayıldığını belirtmişti. Ne kadar büyük ve iyi niyetli olduğu fark etmeksizin hiçbir merkezi otorite için özel amaçlara ulaşmaya yönelik sosyal ve biyolojik sistemleri bilmek ve tahmin etmek olası değildir.

Yaklaşık yirmi beş yıl göz ardı edilen Hayek'in bu görüşü, zamanla doğruluğunu kanıtladı ve merkezi planlamanın etkisizliği üzerine olan tartışma da çözülmüş oldu. Muhasebeyi emir-kontrol mekanizmasını kullanarak yukarıdan aşağıya standartlaştırmaya yönelik çaba devam ederken, muhasebe merkezi planlamanın hatalarından ders almayı reddetmeli midir? Hatalar yaparak bir yüz yıl daha kaybetmeli miyiz?

Üçüncüsü, fiziksel sistemlerin tasarlanması ile kıyaslandığında sosyal sistemlerin tasarlanmasının çok daha karmaşık olduğu ortadadır. Çünkü, sosyal tasarımın parçası olan unsurlar ki bunlar biz insanlar oluyoruz, söz konusu tercihlere tepki verirler ve davranışlarını buna göre ayarlarlar. Standartlardan etkilenen insanlar,

standart belirleyicilerin ağırdan tavrını anlamak için davranışlarını ayarlayıp hareketlerini yeniden şekillendirirken az bir zaman harcamaktadırlar. Ekonomi temsilcileri ve standart belirleyiciler arasındaki bu dinamik oyun ikinci grup, yani standart belirleyiciler açısından yenik düşülen bir muharebedir. Bu benim tekerlekli sandal-yeye oturup, Maria Sharapova ile tenis maçı yapmama benzer (benim ayakta ol-mam çok da fazla fark etmezdi).

Fiziksel standartlar söz konusu olduğunda yazılı kuralların büyük önemi olduğu ortadadır, mesela bilgisayar sistemleri ve Internet protokollerinde olduğu gibi. Bugün itibarıyla Apple ve IBM arasındaki rekabetten yoksun olmuş olsaydık, hala 80'lerin başındaki DOS programlarını kullanıyor olurduk.

Dördüncüsü, bilgi oldukça ilginç niteliklere sahiptir. Standart belirleyiciler, izin verilen muhasebe alternatiflerinin sayısını azaltarak, kullanıcıları daha iyi yönlendirmiş olacaklarını düşünmektedirler. Fakat, tercihler yaparak sırlarımızı açığa çıkarmış oluyoruz; dolayısıyla ne kadar az izin verilen muhasebe tercihi yaparsak, o kadar az sırlarımızı ifşa etmiş oluruz. Hızlandırılmış düz değer kaybı (amortisman) metodunu seçen bir firma, firmanın geleceğinde yöneticilerin sırrını açığa vurmuş olur. Bu tür bir bilgi, yatırımcılara güven içinde başka nasıl sunulabilir? Finansal raporlamaya ilişkin tek düzenlilik dogması, insanların tercihlerinin önemini göz ardı etmektedir.

Beşincisi, standartlar, ders kitapları, müfredat, sınavlar ve sınıf içi tartışmalara olan tahrip edici etkisi sebebiyle, muhasebecilerin eğitimini ve yetiştirilmesini olumsuz yönde etkilemektedir. Söz konusu bu standartlar sebebiyle, muhasebe eğitimine verilen önem yerine, meslek mensuplarının herhangi bir olay ya da muamele karşısında nasıl davranmaları gerektiğini düşündürmek ve yasaların bu durumlar için ne öngördüğünü bilmelerini sağlamak üzere eğitilmesine odaklanıldı. Yetenekli genç insanların ilgisini ezberlenmesi gereken geniş çaplı kuralların olduğu bir disiplin üzerine çekebilir miyiz? Ne var ki

düşünmenin gücü resmi organlar tarafından yazılı standartların saygın bir yere konulması sebebiyle azaltıldı.

Son olarak, standartların, kurumsal yöneticiler ve denetçilerin davranışları üzerindeki etkilerini de göz önünde bulundurmalıyız. Standartlar, ilgili durumları (alternatifleri) düşündükten sonra gerekli kararları almanın tam karşısında yer almaktadır. Standartlar yoluyla, bir kişinin başkasının kararlarından doğan sorumluluğu alması da ortadan kalkmaktadır. Son yıllarda ortaya çıkan standartlar şunu açık bir hale getirdi ki muhasebeye ilişkin "*altın kurallar*"ın otuz yıl boyunca sıkı bir biçimde takip edilmesi, bunun sadece *ahmaklar*'ın *altını* olduğunu ve tekdüzen muhasebe rüyasının sadece bir hayal olduğunu ortaya çıkardı.

Geçen yetmiş yıllık dönemden sonra, standartlar, sosyal normların yerini alma yolunda ilerledi. Bunlar çoğunlukla kaytarmaya yönelik yol haritaları olarak hizmet ettiler. Prensipler karşılığında oluşturulan kuralların, aldatıcı bir tartışmaya yöneldiği gözlenmektedir. FASB'in sahip olduğu zaman ve bütçe göz önünde bulundurulursa, IASB'nin bundan yirmi yıl sonra oldukça kalın bir yasalar kitabına sahip olması durumunda kesinlikle şaşırırmam. Bunların süreçleri birbirine benzer olduğundan birbirlerinin de sonucu olacaktır.

Hayatımızın çok az bir parçası sosyal normları dışlamaktadır ve git gide yazılı standartlara bağımlı hale gelmektedir, tıpkı muhasebecilerin olduğu gibi. Hiçbir başka meslek yoktur ki muhasebeciler kadar standartlara bu kadar bağımlı olsun.. Doktorlar, avukatlar, diş hekimleri, bunların hiçbiri böylesine standartlar ile karşı karşıya değildir. Yazılı olmayan bir tür standart olan doğru düşünüp karar verme yetkisi, öğrenilmiş mesleğin özünü oluşturur. Eğer şimdi tekdüzen ve karşılaştırılabilirlik hayalinin peşine düşmeyi terk etmezsek, mesleğimizi yok edecek ve hizmetlerimizin yerini herhangi bir toplumsal değer alacaktır.

Eğer herhangi bir şekilde benim bu iddialarıma katılıyor iseniz, bana şu iki soruyu soracağımızı tahmin ediyorum:

Ben neyi yapmamızı öneriyorum?

Hızlı bir şekilde yol alan finansal raporlama standartlarını engellemek için fazla geç değil mi?

Birinci soruya cevap olarak şunu söyleyebilirim: Ben muhasebede her şeyi serbest bırakalım demiyorum. Kitchen ve Baxter'ın da iddia ettiği gibi, karşı oldukları, standartların ve tanımların olması değil, bunların bir otorite tarafından yazılmasıdır. Ben de aynen onlara katılıyorum.

FASB'in arkasında yer alan SEC'in gücünü ve AB'nin ve de IASB arkasında git gide sayıca artan hükümetleri bir kenara koyalım.

Her bir yetki makamında, ilgili otorite, standartları kabul edilebilir olan en az iki, belki üç veya dört organı seçebilir. Yetkili olan tüm firmalar, takip etmek istediği standartları seçme hakkına sahip olmalıdır. Söz konusu standartları oluşturan bu organların maliyeti, yalnızca bu standartları kullanan firmalardan alınan ücretler yoluyla sağlanmalıdır. Standart belirleyiciler söz konusu bu ücretleri elde etmek için, etkili bir şekilde birbirleriyle rekabet edecek ve standartları kullanan firmaların maliyetini düşürecek şekilde tercih yapmaya sevk edecektir. Oxford İngilizce sözlüğü diğer sözlüklerle rekabet edebilmesine göre, muhasebe standartlarını belirleyenler de aynısını gerçekleştirebilirler.

Bu tabandan tavana olan rekabet ortamında, tek bir noktada birleşmeler olabilir de olmayabilir de ve bu o kadar da önemli değildir. Bu ve benzeri rekabetler, borsa, üniversitelerin akredistasyonu, gemilerin sertifikalandırılması gibi alanlar da dahil olmak üzere birçok alanda söz konusudur. Elimizde söz konusu yarışın alt seviyeye ineceğine dair bir kanıt yoktur.

İkincisine dönecek olursak, sorumuz standartları durdurmak için fazla geç değil mi idi. Benim önerim şudur ki biz akademisyenler için düşünmek ve fikirlerimizi paylaşmak için asla geç değildir. Ve aynı şekilde eğer bir politikanın yanlış olduğunu düşünüyorsak, bunu söylemek için de asla geç değildir.

Bunun ötesinde, benim şu an burada söylediklerim benden daha güzel bir şekilde ifade edilerek iki büyük düşünür tarafından 50'li yılların ilk dönemlerinde kaleme alınmıştı. Bunlardan birisi Prof. Kitchen'ın, "Costing Terminology" isimli makalesi, diğeri ise London School of Economics'ten Prof. William Baxter'ın "Recommendations on Accounting Theory" isimli makalesi idi. Yarım asır sonra, bu her iki düşünürün muhasebe standartlarına yönelik analizleri en iyi değerlendirmeler olma özelliğini taşımaktadır.

Kamu politikalarına yönelik tartışmaların gerçek yüzünde, fark ettim ki son yıllarda birçok önemli kişiden duyduğumuz standartları destekleyen lehte durum odaklı görüşler, benim aleyhte durum odaklı görüşlerime ağır basacaktır.

Benim sizlerden tek ricam, konuya ilişkin değerlendirmenizi, her iki görüşe dair gelişmeleri duyduktan ve tarttıktan sonrasına saklamamız olacaktır.

Benim bu değerlendirmelerim IFRS, FAS ve diğere standart belirleyicilere bir saldırı olarak görülmesin diye, William

Baxter'dan birkaç söz söylememe müsaade edeceğinizi düşünüyorum:

Önerileri tasarlayanlara minnettar olunmasına yol açtık, ama, bu değerlendirmeye hiçbir açıdan onlara karşı bir saldırı biçiminde yorumlanmamalıdır. Açıkçası, söz konusu bu kişiler, bu konuya büyük zaman ve emek vermişler ve yüksek makamlar tarafından da teşvik edilmişlerdir. Eğer onların bu çalışmasının sonucunda ortaya zararlı bir iş çıkarsa, gösterilecek tepkinin büyük bölümü onların bu çalışmasını hevesli bir şekilde öğretmeyi kabul eden ve bunları 'ex cathedra' niteliğinde gören havarilerine yönelmelidir.

İnsanoğlu söz konusu olduğunda, bir işe iyi niyetle başlamak ve zararı önleyebilecek boyutlar geliştirmek olağan dışı değildir. Benim itirazım odur ki, biz iyileri ve kötülere tekrar ele almalı ve bütünüyle iyi olan yönlendirmelerle gelecekteki büyümeye rehber olup olamayacağımızı görmeliyiz.

Belirttiğim bu ifadeler 1953 yılında yazılmıştı. Belki de şimdi tartışmaya başlamanın zamanıdır. Teşekkür ederim.

Ükelere Göre Yıllık Meyve Suyu Tüketimi (litre)			
Kanada	52,6	İngiltere	29,3
ABD	42,8	Hollanda	28,1
Almanya	38,6	Y. Zelanda	24,8
Avusturya	37,3	Fransa	23,5
İsveç	35,5	İsviçre	22,8
Avustralya	34,4	Belçika	22,5
Finlandiya	33	Norveç	21,4
		Japonya	20,7

Referans, 24.01.2006 – Kaynak: UNCTAD

Kişi Başına Düşen Yıllık Çay Tüketimi (kg.)			
İngiltere	2,3	Norveç	0,4
İrlanda	1,5	Finlandiya	0,3
Yeni Zelanda	1	Avusturya	0,3
Japonya	0,9	Danimarka	0,2
Hollanda	0,8	Kanada	0,2
Avustralya	0,8	Fransa	0,2
Almanya	0,7	ABD	0,2
İsviçre	0,4	Belçika	0,1
İsveç	0,4	İtalya	0,1

Referans, 26.01.2006 – Kaynak: UNCTAD