

## ULUSLARARASINDA VE TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN UYUMLAŞTIRILMASINDAKİ GELİŞMELER

*Dr. Ümit GÖKDENİZ*  
*MÜ İİBF, İşletme Bölümü, Yardımcı Doçent*

**ABSTRACT:** *The aim of this study is to present a new approach to accounting harmonization in the European Union. At the international level, harmonization in accounting is well under way and it has been based on the standards issued by the International Accounting Standards Committee (IASC)*

*In July 1995, IASC reached an agreement with the International Organization of Securities Commission (IOSCO) on a joint work Programme with the aim of producing in the medium term.*

*The European Accounting Directives and International Accounting Standards are in the process of adaption to the Turkish Accounting system but there are still some difficulties to come over.*

*The European Accounting Directives and International Accounting Standards have been adopting to the Turkish Accounting regulations since 1989.*

### I-GİRİŞ

Son yıllardaki teknolojik gelişmelerin ve dünya ülkelerindeki bloklama artış eğilim göstermesi muhasebenin ve muhasebecilerin bu yeni platform içinde uluslararası bir entegrasyon süreci içine girmiş olduklarını göstermektedir.

Bu değişim sürecinde uluslararası muhasebe standartlarına muhasebenin uyumlaştırılması, önemli bir boyut kazanırken, halen uygulanmakta olan uluslararası muhasebe standartlarının da International Accounting Standards (IAS) bu gelişmeler kapsamında iyileştirilmesi ve yeni standartların öngörülmesi konu ile ilgili kurum ve kuruluşlarca benimsenmektedir.

Bu bakış açısı ile muhasebe ve muhasebecilerin klasik işlevlerine yeni boyutlar kazandırılması, dolayısıyla onların sorumluluklarının işletme yönetiminde ön plana çıkartılması konunun odak noktasını içermektedir.

Teknolojik gelişmelere paralel olarak, yeni muhasebe tekniklerinin geliştirilmesi ve bunların öngörülecek standartlarla düzenlenmelerinin sağlanması ve uygulama alanı kapsamında bu çalışmaların yapılması bir gereksinimdir.

Meseleye Türkiye'de uygulanmakta olan muhasebe yönünden bakıldığında; gerek uluslararası ve gerekse Avrupa Birliği muhasebe standartlarına uyumlaştırma faaliyetlerinin uygulama alanına

geçirilmesi için çalışmalar sürmektedir. Ancak bu çalışmaların daha aktif bir şekilde yapılması gereklidir.

Yazımda, bu entegrasyon sürecinin gerek Avrupa Birliği ve gerekse dünyadaki gelişmeler kapsamında Türkiye'de muhasebenin uyumlaştırılmasına yönelik yapılan çalışmalarda dikkate alınarak irdelenmiştir.

### II-AVRUPA BİRLİĞİ KAPSAMINDA UYGULANMAKTA OLAN MUHASEBE YÖNERGELERİNE GENEL BAKIŞ

Avrupa Birliği, bilindiği gibi farklı muhasebe standartlarını uygulayan ülkelerden oluşmuştur. Bu eksikliği gidermek için 4, 7 ve 8 no'lu yönergelerle muhasebede uyumlaştırma uygulama alanına girmiştir. Ancak yazımda, bu yönergelerle kısaca değinmekte yarar vardır.

Söz konusu yönergelerle ilgili genel açıklamalar sırasıyla şöyledir:

-Dördüncü Yönerge, bilanço yönergesi olarak anılmaktadır. Yönergenin uygulanma amacı, topluluk içinde belli tipteki şirketlerin yıllık hesaplarını güvenilir bir şekilde mali tablolarda düzenlenmesinin ve bunların koşullarını, eklerini, formatlarını yayınlanma ve değerlendirme koşullarını içermektedir. Yönerge, Avrupa Birliği Komisyonunun 1978 Haziran ayında 78/660 sayılı kararı ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir[1].

-Yedinci yönerge, 1978 Temmuz ayında Avrupa Birliği Konseyi Kararını tamamlayıcı üye ülkelerce uyumlaştırılması ve ortakların ve iştirakçilerin çıkarlarının korunmasına yöneliktir.

-Sekizinci yönerge, denetçilerde bulunması gerekli nitelik, deneyim ve minimum denetim standartlarını düzenlemektedir.

### II.1. Avrupa Birliği'nin Muhasebenin Uyumlaştırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşım Stratejisi

Avrupa Birliği'nde, uygulanan muhasebenin tekdüzen bir şekilde düzenlenmesini öngören yönergelerden sonra Avrupa Komisyonu Kasım 1995 ayında yeni bir muhasebe stratejisini kabul etmiştir. Bu stratejiye göre "vis-a-vis International Harmonization" yani uluslararası karşılıklı uyumlaştırma politikası muhasebe uygulamalarında Avrupa Birliği'ne üye ülkelerince uygulanacaktır.

Bu strateji kapsamında:[2]

-Amerika Birleşik Devletlerinin Avrupa Birliği ile ticari faaliyette bulunan işletmeleri,

-Dünya piyasalarında uluslararası faaliyet gösteren işletmeler.

Yukarıda açıklanan işletmeler, Avrupa Birliği Muhasebe düzeni çatısı içinde kalacağı vurgulanmıştır.

Bundan başka komisyon uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması geliştirilmesine destek vermeye ve katkıda bulunmaya istekli olduğunu belirtmiştir. Bu konu ile ilgili olarak (Contact Committee on the Accounting Directives), Muhasebe Yönergeleri ya da Direktifleri- Temas Komitesi tarafından oluşturulmuştur. Bu komitenin görevi Avrupa Birliği ve Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki uygunluğu araştırmaktır.

Uluslararası sermaye piyasalarında kayıtlı olan işletmeler birbirlerine cazip gelmektedir. Bu işletmeler hazırlanmış oldukları mali tablolar eleştirilene neden olmaktadır. Bunun nedeni; sözkonusu işletmeler 2 ayrı tipte mali tablo hazırlamaktadırlar[3]. Bu uygulama muhasebe sistem ve prensiplerine Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Accounting Standarts Committee tarafından yayınlanan standartlar, uluslararası bazda yaygınlaşmaya ve gelişmeye devam etmektedir. Temmuz 1995 ayında (IASC) ile Uluslararası Güvenlik Komisyonları organizasyonu (IOSCO) International Organization of Securities Commission arasında bir çalışma programı sözleşmesi yapılmıştır. Bu sözleşmenin amacı, uluslararası çalışan çok uluslu işletmelerin güvenliği için uluslararası Muhasebe standartları kapsamında mali tablolarını düzenleme işi yapmaları öngörülmektedir.

## **II-2. Çevre Muhasebesine Yönelik Yapılan Faaliyetler**

Teknolojik gelişmelerin, çevre faktörünü ön plana çıkartması nedeniyle çevrenin negatif etkilerinin ölçülmesiyle tanımlanması ve bunların muhasebe kayıtlarında öngörülmesini içeren "Çevre Muhasebesi" kavramı, muhasebe ve muhasebecilere yeni bir boyut getirmesi açısından önemli bir gelişmedir. Bu gelişme muhasebenin uluslararası düzeyde yeni bir stratejisi olarak görülmektedir.

Avrupa Birliği Komisyonunca, 1990 yılında çevreyi etkileyen olumsuz etkenlerin iyileştirilmesine yönelik bir kararname yayınlanmıştır[4].

Çevre Muhasebesine ilişkin aktif çalışmalar Avrupa Birliğine üye ülkelerden olan Almanya, İngiltere, İskoçya ve Hollanda da ayrıca Amerika Birleşik Devletleri, Güney Afrika Cumhuriyeti ve Kanada da yapılmaktadır.

Ayrıca IFAC "International Federation of Accountants" Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komitesi tarafından denetim mesleği ve çevre konulu bir çalışma yapılmıştır[5].

Çevre Muhasebesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yazım aşamasında olan bir kitap içeriğinde verilmeye çalışılacaktır.

## **III-TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN AVRUPA BİRLİĞİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUMLAŞTIRILMASINA YÖNELİK ÇALIŞMALAR**

Son günlerin gözde deyimiyile "globalleşme" gelişmiş batı ülkelerinin ekonomilerinin entegrasyonu bu ülke kişi ve yöntemlerine katılmaları, uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesine yol açmıştır[6].

Türkiye'de Muhasebe sistem ve uygulamalarında Avrupa Birliği ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına entegrasyon çalışmalarına yönelik düzenlemeler getirilmiştir.

Bilindiği gibi, Maliye Bakanlığınca öngörülen ve 213 sayılı Vergi Usul Yasası kapsamında çıkarılan sıra no:1,2,3,4,5,6 No'lu tebliğler, Avrupa Birliği Muhasebe Standartları ile uyumludur[7]. Ancak Türkiye'de Muhasebenin öncelikle uluslararası standartlar bazında iyileştirilmesi ve standartlar içeriğinde bir sistem içinde düzenlenmesi gereklidir.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Türmob ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Uluslararası Muhasebe Standartlarına entegrasyon çalışmaları, Türkiye'de muhasebenin gelişmesi açısından önemli bir aşamadır.

TMUDESK günümüze kadar yaklaşık 30 adet Muhasebe Standardın, 1 adet de Denetim standardı Komisyonu kurmuştur. Bu Komisyonlardan 11 adet standartla ilgili görüşler alınmıştır[8]. TMUDESK 1996 yılında 11 adet muhasebe standardını kabul etmiş ve yayınlamıştır. Bu çok önemli bir gelişmedir.

Bilindiği gibi, 15.Dünya Muhasebe Kongresi Ekim 1997 yılında Paris'te yapılacaktır. Kongrenin bildiri konularından anlaşılabilirliği gibi, muhasebecilerin eğitiminin uluslararası platformdaki önemi üzerinde durulmaktadır.

Türkiye'de Kasım 1996 yılında düzenlenen XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda, Muhasebe Eğitiminin gündeme getirilmiş olması, muhasebecilerin 2000'li yıllardaki konumları itibariyle yine önemli bir gelişmedir.

## **III-1. Gümrük Birliği'nin Uyumlaştırma Üzerine Etkisi**

Türkiye, bilindiği gibi Avrupa Birliği'ne tam üyeliğini gerçekleştirmeden doğrudan Gümrük Birliği'ne

1 Ocak 1996'dan itibaren girmiştir. Gümrük Birliği süreci içinde 2000 yılına kadar öngörülen yönergelerin uyumlaştırılması gerekirken henüz bu yönergelerin parlamentodan geçirilmediğini görüyoruz. Bu gecikmenin entegrasyon sürecini olumsuz yönde etkilemesi mümkündür.

Gümrük Birliği'ne entegrasyon kuşkusuz Türkiye'de özellikle maliyet hesaplama teknikleri ve politikalarında etken olacaktır. Örneğin; üretim işletmelerinde kalite, verimlilik ve kapasite artışı gibi maliyetleri etkileyecek olgular ön plana çıkmıştır. Bu konuda TSE (Türk Standartları Enstitüsü), ISO (International Standarts Organization) nun öngördüğü kalite standartlarının Türk İşletmelerince uygulanmasını sağlamaktadır.

Gümrük Birliği sürecinin iyi değerlendirilip işlerliğinin sağlanması Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyeliği yönünde önemli bir adım olabilir. Bu nedenle yapılması gereken çalışmaların süratle organize edilerek hayata geçirilmesi yararlı olacaktır.

#### VI-SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye'nin dışa açılma sürecinde uluslararası platforma doğru bir gelişme içinde olduğu ve globalleşmenin getirdiği hızlı değişim süreci içine girdiği kuşkusuzdur. Bu değişimde, muhasebe gibi dinamik bir bilimin ve muhasebecilerin üstlendikleri yeni roller ve görevler vardır ve bunlar uluslararası uyumlaştırma uygulama ve düzenlemelerinde ortaya açık bir şekilde çıkmaktadır.

Dikkat edilecek olursa, muhasebenin uluslararası düzeyde geliştirilmesi ile gelişen ticari ilişkiler ve uluslararası sermaye piyasalarının önem kazanması arasında paralellik vardır.

Mali tabloların aynı standartlarla karşılaştırılması, denetimi ve raporlanması bu piyasalardaki işlem hacimleri üzerinde etkindir. Bu kadar dinamik faaliyetlerin yapıldığı yerde, muhasebeden elde edilecek sonuçların farklı olması elbette ki güvenilmeyen sonuçları verecektir.

Artık uluslararası arenada çokuluslu işletmelerin güvenliği için uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması onların itibarı açısından da önemlidir. Bu nedenle uluslararası Güvenlik Komisyonları Organizasyonunun (IOSO) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu arasında yapılan çalışma programına ilişkin sözleşme mali tabloların uluslararası uyumlaştırılmasında çok önemli bir gelişmedir.

Türkiye'nin dünya piyasalarında çokuluslu işletmelerle ticari faaliyetlerinin giderek yaygınlaşması da ivedilikle bu standartların uyumlaştırılması çalışmalarını hızlandırılmasını zorunlu kılmaktadır.

Türkiye'de, Maliye Bakanlığı Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında düzenlenen muhasebe Standartları yararlı olmuştur. Ancak eksikliklerinin ivedilikle giderilmesi gerekir. Örneğin muhasebenin, sık sık değişiklikleri içeren tebliğlerle yönlendirilmesi zaman alıcıdır.

Entegrasyon süreci içinde olan muhasebe ile ilgili kurum ve kuruluşlarına destek sağlanmasında muhasebenin ve muhasebecilerin katkıları düşünülerek meslekle ilgili yasaların iyileştirilerek süratle parlamentodan geçmesini sağlanması gereklidir.

#### YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1]-ULU, Ahmet. Avrupa Topluluğunda Muhasebenin Uyumlaştırılması. Barış Basım Yayın Tanıtım Hizmetleri, İzmir 1989, s.122.
- [2]-European Union Contact Committee on the Accounting Directives, Brussels, Luxembourg, 1996, p.5.
- [3]-Accountancy, Harmonization: Is it now or never for Europe?, article, November, 1994, p.98.
- [4]-GÖKDENİZ Ümit, Çevre Muhasebesi, Makale Haziran 1996, Sayı 5, Öneri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayını.
- [5]-MÖDAV, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını, Makale Dr.Oktay Güvemli-Ümit Gökdeniz, Ekim 1996, Sayı:4
- [6]-Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. ve MÖDAV. Üniversite ve Üniversite Dışı Kuruluşlarda Muhasebe Eğitimi, Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Tebliği, Manavgat-Antalya 1996, s.193.
- [7]-GÖKDENİZ Ümit, Muhasebe Standartları, Ders Kitabı, Alfa Basım Yayın, Dağıtım, 1996, İstanbul
- [8]-Çözüm, İSMMMO, yayın Organı, Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, Yahya Arıkan, Makale, Yıl 1996 Mayıs-Haziran, Sayı 36, s.69.