

# ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUM SÜRECİ: IASC VE ÖNDE GELEN ULUSAL VE ULUSLARARASI ÖRGÜTLER<sup>1</sup>

**Yrd. Doç. Dr. Özgür Özmen UYSAL\***

## ÖZET

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde öne çıkan bir örgüt olarak IASC, etkili küresel ve bölgesel aktörlerle kurmuş olduğu özel ilişkileri nedeniyle, çeşitli ulusal ve uluslararası örgütlerin oluşturduğu çok aktif bir ağ düzeneği içinde işlev görmektedir. Bu çalışmada, söz konusu ağ düzeneğinin daha iyi anlaşılabilmesi için, IASC'nin kurumsal gelişimi ve standart oluşturma süreci incelenmektedir. Bu çerçevede, IASC'nin uluslararası standart oluşturma sürecinin farklı evrelerinde, aynı aktörlerin oluşturduğu etki örtüşmelerine vurgu yapılarak, tekrarlayıcı nitelikteki bu etki akışlarının, standart oluşturma sürecinin farklı evrelerinde, aynı tarafların çok aktif düzeydeki katılımları nedeniyle, daha da güçlendiği ileri sürülmektedir

**Anahtar Kelimeler:** IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi), standart oluşturma, etkili aktörler

## ABSTRACT

### INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD SETTING PROCESS: IASC AND OUTSTANDING NATIONAL AND INTERNATIONAL ORGANIZATIONS

As a prominent organization in international accounting standard setting, IASC functions in a very active network of various national and international organizations due to its specific interfaces with influential regional and global actors. In this paper, both the institutional development and standard setting process of IASC is examined so as to understand the network relations in its institutional framework. In this context, it argues, with a specific emphasis upon the influence overlaps, that these recurring flows of influences have been fortified through the very active involvement of the same constituents at different levels of standard-setting process.

**Key Words:** IASC (International Accounting Standards Committee), standart setting, influential actors

1 Bu çalışmada, kuruluşundan 2000 yılına değin uzanan dönemde, (IASC) Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) olarak anılacaktır Kurumun IASC Vakfı olarak kendisini yeniden yapılandırdığı ve bu yapı içindeki Kurul'un Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adını aldığı 2000 yılından sonraki dönem için ise, kısaca 'IASB' terimi kullanılacaktır

\* Başkent Üniversitesi, İİBF, Öğretim Üyesi; ouysal@baskent.edu.tr

## 1. GİRİŞ

**M**uhasebe alanında kural oluşturmaya yönelik çalışmaların çoğu, çoğunlukla ulusal düzeyde yürütülmekle birlikte, uluslararası düzeyde çalışmalar da sürdürülmüştür (Hallström, 2004). Uluslararası finansal etkinliklerin büyük ölçüde genişlemesinin, küresel ekonomik alanın belirleyici özelliklerinden biri olmasıyla birlikte, küresel finansal piyasaların yeni bir küresel yönetim tarzının oluşumuna yol açtığı bilinmektedir. İşletmelerin etkinliklerinin uluslararasılaşma düzeyinin artması, finansal piyasaların bütünleşmesi ve denetim sektörünün gelişim düzeyi, hep birlikte, şirketlerin finansal raporlama etkinlikleri ve bunları düzenleyen rejimler üzerinde baskı uygulamaya başlamıştır (Hopwood, 1994: 241). Gelişen bu yeni koşullar doğrultusunda, gerek bölgesel gerekse uluslararası düzeyde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), OECD Muhasebe Standartları Çalışma Grubu, Birleşmiş Milletler Hükümetlerarası Çalışma Grubu, Avrupa Birliği Muhasebe Danışma Grubu gibi birimler temelinde çalışmalar yürütülmüştür (Hopwood, 1994). Avrupa düzeyinde, 1950'li yılların sonlarından itibaren, muhasebenin düzenlenmesi konusunda merkezi bir rol üstlenmiş olan Avrupa Birliği, 1995 yılında muhasebe direktifleri geliştirmeye son verme kararıyla birlikte, IASC'nin çalışmalarını desteklemeye başlamış, 2000 yılında da birlik üyesi ülkelerin sermaye piyasalarında kayıtlı şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarını benimsemelerini zorunlu kılmıştır (Hallström, 2004). Bu düzenleyici kurumlar arasında zaman içinde gelişen mücadeleler ve müzakereler sonucunda öne çıkan ve Avrupa Birliği gibi önemli aktörlerin ve pek çok ulusal standart kurulunun desteğini alan IASB'nin, oluşturduğu teknik söylemle, nasıl bir rol üstlendiği sorusu önem kazanmaktadır. Bir eğilim olarak, pek çok ülkenin ihtilâflı bazı konuların, politik içeriğinden arındırılmış bir biçimde, özel sektör ve tek-

nik kurullar düzeyinde çözüme kavuşturulmasını tercih etmeleri ve bu seçimle uyumlu ekonomik ve teknik modellerin geliştirilmesi, bu kurumların güçlenmesine neden olmuştur (Porter, 2002).

Henüz finansal muhasebe uygulamalarının kurumsal ve toplumsal yönleri bile, muhasebeleştirme biçimlerinin nasıl doğduğu ve daha geniş kurumsal ve toplumsal yapıları etkilediği açısından, tam olarak anlaşılammışken (Hopwood, 2000), muhasebeyi düzenleyici süreçler, düzenleme etkinliklerinin diğer alanlarıyla kıyaslandığında, daha az incelenmiştir (Willmott et al., 1992). Bütün bunların yanı sıra, ulusal meslekî kuruluşlar düzeyindeki muhasebe düzenlemelerinin, artık küresel süreçlerin bir sonucu olarak oluşmaya başlaması ve artan bir biçimde uluslararası düzeyde biçimlenen hiyerarşik kontrol tarzlarını temsil etmesi nedeniyle, söz konusu küresel süreçlerden bağımsız olarak, bütünüyle anlaşılabilmesi mümkün değildir (Willmott et al., 1992). Bu kurumların her birinin gittikçe artan bir biçimde farklılaşan çeşitli çıkarları temsil etmesi nedeniyle, bunların ortak süreçlerinin kesişimi, beraberinde çok aktif bir niteliği olan politik süreçlerin (Hopwood, 1994) ve lobi faaliyetlerinin (Larson, 1997; Kirsch ve Day, 2001) gündeme gelmesini sağlamıştır. Bütün bu gelişmelere karşın, genel olarak, standart oluşturma süreçlerinin merkezine ilişkin çok az şey bilinmektedir (Fogarty, 1998). Daha spesifik olarak, muhasebeyi düzenleyici etkili kurumların etkinlikleri, işleyişi ve politika oluşturma süreçleri hakkında daha az şey bilinmektedir (Hopwood, 1994). Dahası, bu kurumlar arasında öne çıkan IASB'nin standart oluşturma süreçleri hakkında çok daha az şey bilinmektedir. Bundan dolayı, muhasebe literatüründe, küresel düzeyde işlev gören düzenleyici kurumların ve süreçlerin işleyişine yönelik daha geniş kapsamlı kuramsal bir görüş oluşturmaya yönelik kurumsal çalışmaların önemi teslim edilmekte (bkz.: Arnold, 2005; Annisette, 2003) ve mu-

hasebeyle küreselleşme süreçleri arasındaki bağlantılara ilişkin, eleştirel açımları olan sorular yöneltilmektedir (Cooper et al., 2003).

## 2. ÇALIŞMANIN AMACI

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde öne çıkan bir örgüt olarak IASB, önde gelen küresel ve bölgesel aktörlerle özel bazı etkileşimlerde bulunarak, çeşitli ulusal ve uluslararası örgütlerin oluşturduğu bir ağ düzeneği içinde işlev görmektedir (bu ilişkilerin ayrıntılı bir portresi için bkz. Cairns, 1997). Muhasebenin gerek yerel (örneğin; Jönsson, 1988; Taylor ve Turley, 1986) gerekse uluslararası düzeyde (örneğin; Kwok ve Sharp, 2005; Rahaman, 1998; Türkiye literatüründe bkz. Akdoğan, 2003; Muğan ve Akman, 2003; Üstündağ 2000) standart oluşturma süreçlerine yönelik olarak, daha önce yapılan araştırmalarda, konuya bir dizi kuramsal ve kavramsal görüş noktasından hareketle yaklaşmıştır. Daha önceki çalışmalar arasında, yerel standart oluşturma süreçleri üzerinde odaklanana kıyasla, görece daha azı sadece IASB'nin standart oluşturma süreçleri üzerinde yoğunlaşmıştır (örneğin; Kwok ve Sharp, 2005; Botzem ve Quack, 2005; Hallström, 2004). Bütün bu çalışmalar hep birlikte, gerek geniş açılımlı kuramsal temeller oluşturulması gerekse ulusal ve uluslararası düzeydeki standart oluşturma süreçlerinin ampirik düzeyde sorgulanması açısından görüş açımızı derinleştirmiştir. Bütün bu araştırmalara karşın, uluslararası muhasebe standartlarının oluşum sürecinin, pek çok aktörün tarihsel olarak dönüşüme uğrayan bir tarzda farklı düzeylerdeki katılımını ve katkısını içermesi nedeniyle, IASB'nin ve ona eşlik eden harmonizasyon rejiminin işleyişinin tam olarak anlaşılmasını engelleyen boşluklar bulunmaktadır. Yakın geçmişte, standart oluşturma süreçlerinde, küresel ve bölgesel inisiyatifin daha aktif hâle gelmesi nedeniyle, bu çalışma, IASB'nin ve onu çevreleyen katılımcıların, seçkin standart oluşturma

tarzlarına farklı bir açıdan bakmayı amaçlamak tadır. Bu çerçevede, standart oluşturma sürecinde etkili olan bazı ulusal standart kurullarıyla birlikte uluslararası ve bölgesel kurumların oluşturduğu etkilerin, farklı evrelerde nasıl birbirine eklendiğine dikkat çekilmektedir. Diğer bir deyişle, bu çalışmada, IASB'nin uluslararası standart oluşturma sürecinin farklı evrelerinde, aynı aktörlerin oluşturduğu etki örtüşmelerine vurgu yapılarak, aynı aktörlerin farklı kurum ve kurullar düzeyinde gerçekleşen tekrarlayıcı nitelikteki etkilerine işaret edilmektedir.

Belirtilen bu amaç doğrultusunda, IASC'nin muhasebe standartlarını oluşturma süreci ve bu sürecin etkili aktörlerinin rolünü ele alan iki ayrı literatür kapsamındaki çalışmalardan yararlanılmıştır. Yanı sıra, dönem gerçekleşen gelişmeler için IASC Vakfı'nın kendi yayınladığı kaynaklardan yararlanılmıştır. Bu sentezle uyumlu olarak, çalışmanın birinci kısmında, IASC'yi ve muhasebe standartlarının harmonizasyonu sürecini incelemek ve yeniden konumlandırmak amacıyla, IASC'nin kurumsal gelişim süreci ve standart oluşturma sürecindeki temel dönüm noktaları, etkili bazı aktörleri içeren kurumsal çevresiyle ilişkili olarak, incelenmektedir. İzleyen bölümde ise, IASC'nin örgütsel yapısı, kurallar ve ilkelerle belirlenmiş standart oluşturma süreciyle ilişkili olarak ele alınmaktadır. Son bölümde ise, IASC'nin kurumsal işleyişine ve temsil yeterliliğine ilişkin eleştirilere yer verilmektedir.

## 3. IASC'NİN KURUMSAL GELİŞİM SÜRECİ

Muhasebe standartlarının oluşum süreci, hem bir anlam yaratma hem de bazı konu ve hususlar dâhil edilirken, diğer bazılarının dışarıda bırakılma tercihinin yapıldığı bir düzenleme uygulaması olarak (Young, 2003), küresel düzeye taşındığında, daha ayrıntılı bir biçimde incelenmeyi gerektirmektedir. Bununla birlikte, ulusal

düzeydeki standart oluşturma süreci ve bu süreci gerçekleştiren örgütler hakkında bile yeterince bilgi mevcut değildir (Fogarty, 1998). Bu koşullarda, bir analiz düzeyi olarak, muhasebenin küresel harmonizasyonu projesi çok daha fazla çalışılmayı gerektirmektedir

Uluslararası düzeyde finansal raporlamaya ilişkin düzenleme alanında, gerek katılan aktörler ve harmonizasyon sürecinde baskın olan anlayış gerekse alanın sınırları konusunda, 1980'li ve 1990'lı yıllar boyunca önemli düzeyde değişiklik gündeme gelmiştir (Botzem ve Quack, 2005). 1980'li yıllarda, muhasebe mesleği birliklerinin, özel alanda örgütlenmiş bir uluslararası standart oluşturma süreci oluşturma çabası doğrultusunda, profesyonellik, deneyim ve sivil toplumculuk anlayışı belirleyici olurken, 1990'lı yıllarda, dünyanın en büyük sermaye piyasalarında kayıtlı olan birkaç büyük şirkete yönelik bir sermaye piyasası verimliliği arayışı hâkim olmuştur (Botzem ve Quack, 2005).

IASB ve Avrupa Birliği (EU), uluslararası düzeyde standart oluşturma sürecine katılan iki önemli örgüt olarak öne çıkmaktadır (Wheeling, 1996). Muhasebe standartlarının küresel finans ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini birbirine bağlayan en önemli halkayı oluşturmaları (Porter, 2002) ve "muhasebe alanındaki en önemli meslekî grupların ya da çıkar gruplarının, farklı biçimlerde, meşru normların olduğu konumlarda yer alması" (Jönsson, 1988: 45) nedeniyle, uluslararası muhasebe standartları daha fazla önem kazanmaktadır. Bu kurumlardan, daha önce adlandırıldığı biçimiyle, IASC, 26 yıldan daha uzun bir süredir uluslararası muhasebe standartlarını yayımlamakta ve bu standartlar artan bir biçimde oldukça geniş bir ülke grubu tarafından tanınmaktadır (Kwok ve Sharp, 2005). Doksan civarında ülke, Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) ya toptan benimsemiş ya da ulusal muhasebe standartlarını büyük ölçüde bunlar temelinde oluşturmuştur (House ve Bol-

ton, 2004). Bu nedenle, hem uluslararası muhasebe standartlarının hem de bunların oluşum sürecinin eleştirel bir biçimde incelenmesi önemlidir.

Ne var ki, IASB'nin tarihsel gelişim sürecinin, Avrupa merkezli harmonizasyon projesinden bütün bütüne bağımsız olarak incelenmesi olanaklı değildir. Avrupa düzeyinde, muhasebenin harmonizasyonu projesi, tarihsel olarak, kamusal otoriteler tarafından yürütülmüş ve oldukça mücadeleli bir süreçle karşılaşmıştır. Bu süreç içinde, 1966 yılında, İngiltere ve İrlanda Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü tarafından bir çalışma grubunun yaratılması önerilmiştir. (bkz.: Botzem ve Quack, 2005: 7-8):

Bu 'Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu', İngiltere meslekî muhasebe birlikleri, Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü ve Amerika Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün temsilcilerini bir araya getirirken, ulusal muhasebe birliklerini temsil etmek üzere, uluslararası muhasebe firmalarının öne çıkan uygulamacılarından oluşan küçük bir elit grup oluşturuyordu. Söz konusu Çalışma Grubu, kuruluşundan 1977 yılında dağılmasına değin, uluslarüstü (supranational) düzenleme tarzına bir alternatif olarak, özel standart oluşturma tarzını güçlendirmeye çalışmış ve çalışmaları, büyük ölçüde, kendi kendini düzenlemeye dayalı (self-regulation) liberal geleneği ve bu doğrultuda, Anglo-Sakson kökenli muhasebecilerin etkisini yansıtmıştır. Grup, bu süreç içinde, yukarıda değinilen üç ulusal muhasebe sistemi özelinde, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği konusunu tartışmaya açmış ve bu konularda yapılan 20 karşılaştırmalı çalışmayı yayımlamıştır. Standart oluşturmaya ulus temelinde özel meslekî proje olarak yaklaşılması, Kıta Avrupası'nda kendileri için yeni pazarlar yaratma amacını güden denetim firmaları açısından da ilgi odağı oluşturmuştur. Botzem ve Quack (2005: 8) tarafından ileri sürüldüğü gibi, 1972 yılında, başkan Henry

Benson'un diğer altı ülkeyi, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) çalışmalarına katılmaya davet etmesiyle birlikte, 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde, konunun politik yönleri açığa çıkmıştır. Öne çıkan uluslararası kurumlardan birisi olan IASC, 1973 yılında, ortak bir uluslararası muhasebe standartları seti oluşturmak amacıyla, 9 ülkenin 16 meslekî muhasebe örgütünün girişimiyle kurulmuştur (Wheeling, 1996; Taylor ve Turley, 1986). IASC'nin kuruluşunun, Britanya ve İrlanda'nın Avrupa Topluluğu'na katıldığı özel tarihe denk düşmesi ve İngiltere muhasebe mesleği temsilcilerinin Avrupa Topluluğu'nun taslak muhasebe direktifine muhalif olması ilgi çekicidir (Botzem ve Quack, 2005: 8). IASC'nin bu koşullarda kurulmasıyla birlikte, özellikle, büyük muhasebe firmaları, özel uluslararası standart oluşturma amaçlarını aktif bir tarzda izlemek için gerekli örgütsel platformu oluşturmuş oldular (Botzem ve Quack, 2005: 9).

Ne var ki, hem standart oluşturan bir kurum hem de meta bir örgüt olarak, IASC'nin, farklı ülkelerdeki kabul edilebilir uygulamalar envanterini oluşturduğu dönemde bile, farklı aktörlerin çıkarları ve ulusal muhasebe gelenekleri arasındaki farklılıklarının, tutarlı bir çerçeveye oturtulması güç olmuştur (Botzem ve Quack, 2005). IASC, 1970'lerde ilk kurulduğu yıllarda, örgütsel yapının merkezini oluşturan Kurul'un, dokuz üyeliğinin tamamı, muhasebe mesleğini temsil eden üyelere ayrılmıştı (Hallström, 2004). IASC düzeyinde, muhasebe mesleği önemli bir rol üstlenmiştir; çünkü IASC'nin üyeleri olan profesyonel muhasebe birlikleri, biçimsel olarak 1977 yılında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Birliği'nin (*International Federation of Accountants, IFAC*) de üyeleridir (Hallström, 2004). Bir diğer deyişle, temel amacı uluslararası muhasebe standartlarını oluşturulması olan IASC ile temel amacı meslekî çıkarların temsil edilmesi olan IFAC, uluslararası standartlarının kullanımı yoluyla, dünya düzeyinde

muhasebe uygulamalarının niteliğini artırma hedefi çevresinde buluşmuştur.

IASC, 1976 yılında, uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için, uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen "Onlar Grubu" (*Group of Ten*) olarak anılan banka yöneticileriyle bağlantı kurmuş, 1979 yılında ise, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma grubuyla bir araya gelmiş, 1980 yılında ise, Birleşmiş Milletler Hükümetlerarası Çalışma Grubu'nun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlayarak, ilgili çalışanlarla ilişkiye geçilmiştir (Botzem ve Quack, 2005). Bütün bu gelişmeler, söz konusu dönemde, IASC'nin yoğun bir meşruiyet kurma çabası içinde olduğunu göstermektedir. Kurul'daki kurucu üye ağırlığını önlemeye yönelik 1977 ve 1982 tarihli tüzük değişiklikleri doğrultusunda, Kurul üye sayısı 17'ye yükselirken, 4 ek üyelikten üçü, 1986 yılında Finansal Analistler Birliği (*Association of Financial Analysts*), 1995 yılında İsviçre Holding Şirketleri Federasyonu (*Federation of Swiss Holding Companies*) ve 1996 yılında Finans Yöneticileri Birliği gibi finansal muhasebeyle ilgili örgütlere tahsis edilmiştir. Diğer bir deyişle, ilgili örgütlere üyelik statüsü sağlama yoluyla onları sürece dâhil etme politikası izlenerek, IASC'nin tavsiye etmeye ve karar oluşturmaya yönelik birimlerinde tarafların çeşitliliğinin artırılması amaçlanmıştır (Botzem ve Quack, 2005). Yine 1980'li yılların başlarında, çalışma programının karmaşıklaşması ve uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu projesine olan ilginin artmasına bağlı olarak, IASC, finansal tablolarla ilgili farklı tarafların katkılarını birleştirmek üzere, İstişare Grubu'nu oluşturmuştur (Cairns, 1997). İstişare Grubu'nun kurucu üyeleri şunlardır:

- Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu (*International Federation of Stock Exchanges, FIB*)

- Uluslararası Ticaret Odaları (*International Chamber of Commerce, ICC*)
- Uluslararası Serbest Ticaret Birlikleri Konfederasyonu (*International Confederation of Free Trade Unions, ICF - TU*)
- Uluslararası Finans Yöneticileri Birliği Enstitüsü (*International Association of Finance Executives Institutes, IAFEI*)
- Uluslararası Finans Analistleri Birlikleri Koordinasyon Komitesi (*International Co-ordinating Committee of Financial Analysts Associations, ICC - FAA*)
- Dünya Bankası
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (*Organization for Economic Cooperation and Development, OECD*)
- Ulusaşırı Şirketler Merkezi, Birleşmiş Milletler (*Center for Transnational Corporations, United Nations*)

İzleyen on yıl boyunca, İstişare Grubu, 1987 yılında Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü'nün (IOSCO), Uluslararası Barolar Birliği ve Uluslararası Bankalar Birliği'nin, daha sonra FASB ve Avrupa Birliği'nin katılımlarını izleyerek, farklı örgütlerin katılımıyla sürekli genişlemiştir (Cairns, 1997). Diğer yandan, kurucu üyelere 1987 yılının sonuna değin kalıcı üyelik sağlanmıştır (Cairns, 1997). IASC, 1988 yılında, kurumsal yapısına bir diğer önemli yenilik olarak, gözlemci statüsünü ekleyerek, Botzem ve Quack'ın (2005) ifadeleriyle, "politik çekirdeğini özel örgütler için açmıştır". Bu doğrultuda, sırasıyla, FASB (1988), Avrupa Birliği (1990), IOSCO (1996) ve Çin Cumhuriyeti, Kurul'da gözlemci statüsü elde etmiştir. Avrupa Komisyonu, FASB ve IOSCO, bütün

Kurul toplantılarına gözlemci göndermekten, IFAC bizzat temsil edilmektedir (Cairns, 1997). Gözlemcilerin ve IFAC'ın söz hakkı bulunmakla birlikte oy hakkı bulunmamaktadır

Kuruluşundan 13 yıl sonra, IASC üyelik açısından 70 kadar ülkenin 90'ı aşan meslekî örgütünü içeren bir üyelik düzeyine ulaştıysa da, güç hâlâ komitenin çoğunluğunu oluşturan az sayıdaki kurucu üyenin elindedir (Taylor ve Turley, 1986). IASC'nin genişlemesi yavaş ve mücadeleli geçen müzakereler sonucunda gerçekleşmiştir (genişleme sürecinin ayrıntılı bir analizi için bkz.: Cairns, 1997: 322):

İlk genişleme 1978 yılında, yardımcı üyeler arasında rotasyona tabi tutulacak olan, iki yeni konuma, Nijerya ve Güney Afrika'nın atanmasıyla gerçekleşmiştir (Cairns, 1997). İzleyen genişlemeler, sırasıyla, 1983 ve 1984 yıllarında, İtalya ve Tayvan'ın dâhil edilmesiyle gerçekleşmiştir. Daha sonra Kurul genişleme rotasını, Uluslararası Finans Yöneticileri Enstitüsü (*International Association of Financial Executives Institute, IAFEI*) ve Uluslararası Finansal Analistler Birliği Koordinasyon Komitesi'ne (*International Co-ordinating Committee of Financial Analysts Associations, ICCFAA*) yönelik yaklaşımlarıyla yönlendirmiştir. Meksika, Nijerya ve Tayvan'ın 1987 yılı aralık ayında gönüllü olarak ayrılmaları sonucunda, 1 Ocak 1988 yılından itibaren geçerli olmak üzere, yerlerini Ürdün, Kore ve Nordik Federasyonu'na bırakmışlardır Yine 1988 yılında, ilk kez, IFAC konseyi IASC ile görüş alışverişi içinde Kurul üyelerini atamış ve kurucuların kalıcı üyelik hakları kaldırılmıştır Aynı yıl, IOSCO ile Uluslararası Ticaret Odaları'na yönelik ilk girişimler gündeme gelmiştir. Bundan sonra, kurul üyeliğindeki tek değişme 1993 yılında Kore'nin yerini Hindistan'ın doldurmasıyla gerçekleşmiştir. Bazı ülkelerin üyelikleri yolundaki en temel engel finansman güçlükleri olmuştur (Cairns, 1997). Cairns (1997) tarafından belirtildiği üze-

re, aşağıda belirtilen ülkelerin kurul üyelikleri büyük tartışmalar sonucunda gerçekleşmiştir: Malezya ve Meksika'nın Ürdün ve İtalya'nın yerine geçmesi belirlendikten sonra, Hindistan üyeliğini Sri Lanka'yla, Güney Afrika ise Zimbabve ile paylaşma konusunda uzlaşmışlardır. Bir grup ülkenin Kurul üyeliği başvurusu ise, IASC'nin oluşturduğu taslaklara yönelik katkıda bulunma davetlerine yanıt vermeyerek, yeterli katılım düzeyini sağlayamadıkları gerekçe siyle reddedilmiştir. Ne var ki, uluslararası bir kurumun üyelik başvurusu reddetme politikasını bu gerekçeye dayandırmasını, savunulabilir bir gerekçe olarak değerlendirebilmek oldukça güçtür.

IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu sürecinde yön verici bir aktör olarak üstlendiği liderlik rolünün geniş bir kabul görmesi (Larson, 1997; Choi et al., 2002) nedeniyle, yayımlanan standartlar, dikkate değer sayıdaki üye ülke tarafından bir biçimde kabul görmektedir (Larson, 1997; Kwok ve Sharp, 2005). Üyelik sayısı 152 meslekî örgüte ulaşan kurum, 100'den fazla ülkeyi temsil etmektedir (Porter, 2002). Bu kadar geniş kapsamlı bir temsil gücüyle, Türkiye'nin de dâhil olduğu oldukça önemli sayıdaki ülke tarafından kabul gören standartları sonuçlandırdıktan sonra, nihai bir otorite olarak yayımlayan IASC'nin, tarihsel gelişim sürecindeki temel evre ve dönüm noktalarının, standart oluşturma süreciyle ilişkili olarak, eleştirel bir biçimde incelenmesi gerekir.

#### 4. IASC'NİN STANDART OLUŞTURMA SÜRECİNDEKİ TEMEL DÖNÜM NOKTALARI VE ETKİLİ AKTÖRLER

IASC'nin kurumsal gelişim sürecindeki temel mücadeleler doğrultusunda, IOSCO gibi farklı kurumlarla yapılan işbirliği çalışmaları ve FASB (Amerika Finansal Muhasebe Standartla-

rı Kurulu) ve ASB (İngiliz Muhasebe Standartları Kurulu) gibi önde gelen ulusal standart kurullarıyla olan ilişkiler, standart oluşturma sürecini doğrudan etkilemiştir. Yanı sıra, ulusal muhasebe standartları kurullarının dışında kalan örgütler arasında, yürüttüğü müzakereler sonucunda ulaştığı etki gücü açısından, IOSCO'nun, çok özel bir konumu olmuştur.

IASC'nin standart oluşturma süreci, 1973 yılında kurulmasını izleyerek, 1998 yılının sonuna değin üç ayrı evrede analiz edilmektedir (bkz. Kirsch ve Day, 2001: 1-2; Hallström, 2004; Cairns, 1997):

IASC'nin ilk standartlarını oluşturarak benimsetmeye çalıştığı birinci evrede, benzer muhasebe işlemleri için, hem kıyaslamaya temel alınacak uygulamaya hem de kabul edilebilir alternatif uygulamalara izin vermiştir (Kirsch ve Day, 2001). Sonuç olarak, IASC'nin ilk 15 yıllık dönemine ait 26 UMS, uygulamada oldukça geniş bir muhasebe ilke ve kuralları yelpazesinin kullanımına izin vermektedir. Diğer bir deyişle, bu ilk dönemde, uyumlu bir kurallar setinin geliştirilmesi yerine, farklılaşan ulusal standartların sistematik bir biçimde derlenmesi ve hazırlanması çalışmaları belirleyici olmuştur (Botzem ve Quack, 2005). Botzem ve Quack (2005: 12)'in Hallström'e (2005) referansla vurguladıkları gibi, "sapma gösteren ve potansiyel olarak çelişen ilke ve hedefler, örgütün resmi retoriğinin temelini oluşturan alt metnin bir parçasıydı". Bunun doğal bir sonucu olarak, "IASC, (ulusal ve işlevsel düzeyde) temsilin, uzmanlığın, kullanıcı tarafların gereksinimlerinin ve finansörlerin çıkarlarına ilişkin çelişen ilkelerin arasındaki mücadele için bir platform oluşturmuştur". Ulusal standart kurullarının, IASC'nin meslekî inisiyatifinin belirleyici olduğu dönemine olan yaklaşımlarının oldukça şüpheli olması dolayısıyla, 1981 yılında ertelenmiş giderler konusunda, Hollanda, İngiltere ve ABD ulusal standart kurullarıyla ortak projeler

başlatmış, 1980'li yılların ilk yarısında, ulusal sermaye piyasaları kurullarını hedefleyerek IOSCO ile işbirliğine girmiştir (Botzem ve Quack, 2005). 1985 yılındaysa, Kanada, ABD ve İngiltere muhasebe standartları örgütleriyle emeklilik ücretleri maliyetlerine ilişkin muhasebe kuralları hususunda toplantılar düzenlemiştir; daha sonra da, IASC ile ulusal muhasebe standartları kurulları arasında tekrarlayan toplantılar yapılmasına ilişkin bir öneri sunmuştur (Hallström, 2004). Diğer taraftan, IOSCO, 1986 yılında, dünyanın başta gelen düzenleyici örgütlerini içeren bir "Teknik Komite" oluşturarak, üyelik kompozisyonunu genişletmiştir. Daha sonra, söz konusu Teknik Komite, ABD, Fransa, Japonya ve İngiltere'den düzenleyicileri içeren bir çalışma grubu oluşturmuştur (Singer, 2004). Tam da bu tarihte, Uluslararası Finansal Analistler Koordinasyon Komitesi'nden (*International Co-ordinating Committee of Financial Analysts Association, ICCFAA*) bir temsilci, Kurul'a atanmıştır (Hallström, 2004). Bu evrede, 1987'nin başlarında, IASC, IOSCO ile bağlantılar kurmaya başlamış ve bu doğrultuda İstişare Grubu'na katılım önerisinde bulunmuştur (Cairns, 1997). Bu katılım sürecini izleyerek, IOSCO'nun finansal tabloların "karşılaştırılabilirliği"ni hedefleyen projesine katılma önerisi de kabul edilmiştir (Cairns, 1997). IASC'nin tarihindeki önemli bir dönüm noktası olarak, 1988 yılında, Sunulan Tasarı Çalışma 32'nin (Exposure Draft 32 (ED 32)) onaylanmasıyla birlikte, IASC, bir biçimde ABD'nin Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB) prosedürlerine benzer bir biçimde kural ve ilkelere uygun olarak (due process) daha şeffaf bir süreç benimsemiştir. Bu doğrultuda, "IASC'nin yeni muhasebe standartları oluşturma prosedürü, önerilen standartlar için Tasarı Çalışmaların yayımlanmasını, açıklama dönemlerini, revizyonları, gerektiğinde yeniden sunma evresini ve son hâlinin yayımlanmasını içermektedir" (Larson, 1997: 179). Yine bu dönemde, IOSCO, IASC'yi 'fi-

nansal tabloların karşılaştırılabilirliği projesi' çerçevesinde, alternatif uygulamaların elimine edilmesi ve standartların finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerini karşılayabilecek yeterlikte olması yönünde yönlendirmiştir (Cairns, 1997). Bunların ötesinde, IOSCO, uluslararası piyasaların uzun dönemli gereksinimleri doğrultusunda, hisse başına kârlar ve ara dönem raporlaması gibi, mevcut standartlar tarafından düzenlenmeyen konularda da uzlaşmaya varılmasını talep etmiştir. Bu talepler doğrultusunda, IASC Kurul'u, hem karşılaştırılabilirlik projesini nasıl tamamlayacağını ve geliştirme projesine başlayacağını hem de maddi olmayan duran varlıklara ve nakit akım tablolarına ilişkin özel projeleri onaylamıştır (Cairns, 1997). Bu dönemde, IOSCO'nun daha aktif katılımıyla birlikte, ulusal muhasebe birliklerinin mesleki açıklık ve uyumluluğu öne alan mantığı yerine, yatırımcıların gereksinimlerinin yönlendirdiği bir şeffaflık rasyoneli öncelik kazanmaya başlamıştır (Botzem ve Quack, 2005).

Bir geliştirme projesi olarak, ikinci evreyi karakterize eden, 1990 yılı haziran ayında, IASC'nin, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği başlıklı Tasarı Çalışması 32'nin gerekleriyle paralel olarak, 'geliştirme projesi' kapsamındaki standartlar üzerinde yeniden çalışmaya başlamasıdır. IASC, IOSCO'ya, yapılan geliştirme çalışmalarına yön veren komiteye iki üyeye katılma çağrısı yapmışsa da, IOSCO, üyeleri ABD'nin (SEC), Kanada'nın, Fransa'nın ve İngiltere'nin sermaye piyasası kurullarının temsilcilerinden oluşan dört üyeye katılım konusunda ısrarcı olmuştur (Cairns, 1997). IOSCO'nun Teknik Komite'si, 1993 yılı haziran ayında, komite tarafından kabul edilecek olan standartlara ilişkin olarak, esas standartlar listesine dâhil edilmesi gereken UMS'lere yönelik muhasebe konularının listesini onaylamış ve aynı yılın ağustos ayında da söz konusu esas standartlar listesini IASC'ye göndermiş, kasım ayındaysa UMS 7 Nakit Akım Tabloları'nı onaylamıştır



(Cairns, 1997). Bu gelişmeleri izleyen süreçte, IASC, 1993 yılının kasım ayında, revize edilmiş 10 adet Uluslararası Muhasebe Standardını (UMS, IAS), 1993 yılı kasım ayında ise, proje kapsamında revize edilmeyen 18 UMS'nin yeniden biçimlendirilmiş versiyonlarını onaylamıştır. Bu süreç içinde, IOSCO, gerek Karşılaştırılabilirlik Projesi gerekse Geliştirme Projesi'ne vermiş olduğu desteğe karşın, uzlaşmaz bir katılımcı rolü oynamayı sürdürmüş ve farklı üyelerinin mücadelelerinin ve ABD'nin ağırlığının bir sonucu olarak yorumlanabilecek bir biçimde, 1993 yılında bile hâlâ revize edilen standartları onaylamak eğiliminde olmamıştır (Botzem ve Quack, 2005): Bu doğrultuda, IASC ve IOSCO, 1998 yılında tamamlanması planlanan ikinci bir revizyon evresine konu olacak esas standartlar listesi üzerinde uzlaşmaya varmıştır.

IASC'nin üçüncü evresini karakterize eden "Esas Standartlar Programı"nın çalışma programı ise, IOSCO'nun Teknik Komitesi ve IASC'nin yönetim kurulu tarafından ortak bir basın açıklamasıyla ilân edilen çalışma planıyla gündeme gelmiştir. IASC'nin tarihinde önemli bir dönüm noktası oluşturan 1995 yılında, IASC ve IOSCO arasında yapılan resmî bir anlaşma doğrultusunda, "esas standartların" geliştirilmesi ve IOSCO'nun vereceği destek karşılığında taleplerinin belirlenmesi hedeflenmiştir (Hallström, 2004). Bu çerçevede, IOSCO'nun Teknik Komitesi, IASC'nin yürüttüğü çalışma programının başarıyla sonuçlanması sonucunda, uluslararası muhasebe standartları, kapsamlı bir esas standartlar setini içereceği için, sınır ötesi işlemler ve yabancı piyasalarda kayıt altına alınma işlemleri için, UMS'lerin onaylanmasının tavsiye edilmesine izin vereceği konusunda bir uzlaşma sağlamış oldu (Cairns, 1997). Bu önemli işbirliği doğrultusunda, IOSCO, 1990'lı yıllar boyunca olduğu gibi, 1995 yılından sonra da, IASC'nin etkinliklerine çeşitli biçimlerde katılmıştır. Öncelikle, IOSCO, IASC'nin Danışma Grubu'nda yer almakta, Kurul toplantılarının

bütün dokümanlarını elde etmekte, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği projesine aktif olarak katılmakta ve oy hakkı olmamakla birlikte, Daimî Açıklama Komitesi'nde (*Standing Interpretation Committee*) yer almaktadır. Bu evrede, IOSCO, hangi standardizasyon projelerinin gündeme alınması gerektiğine, kurul üyelerinin seçiminde hangi ölçütlerin benimseneceğine karar vermekte ve çalışma tarzı hakkında daha fazla belirleyici olmaktadır; yanı sıra, kurulda daha fazla üyeliğin dışında, tavsiye statüsü ve gözlemci statüsü bulunan katılımcılara yönelik talepleri olmaktadır (Hallström, 2004).

Yine 1990'lı yıllarda, hemen hemen hiçbir ülkede standart oluşturmanın muhasebe mesleği mensuplarınca kontrol edilememiş olması, mesleğin, IASC'yi tekrar kontrol sağlanabilecek bir platform olarak değerlendirdiği biçimindeki yorumlara neden olmaktadır (bkz.: Cairns, 1997). Kurul'a ICCFAA'den sonraki ikinci katılım, dünya iş hayatını temsil etmek üzere, İsviçre Endüstriyel Holding Şirketleri'nin (*Swiss Industrial Holding Companies*), üçüncü katılım ise 1996 yılında, Uluslararası Finans Yöneticileri Enstitüsü Birliği'nin (*International Association of Financial Executives Institute, IAFEI*) katılımıyla gerçekleşmiştir (Hallström, 2004). Yine 1995 yılı temmuz ayında, esas standartlar seti programının başarılmasından sonra, Teknik Komite (IOSCO), sınır ötesi sermaye hareketleri ve kayıt işlemlerinde UMS'nin onaylanmasını destekleyeceğini ilân etmiştir. Bu çalışmaların bir sonucu olarak, IASC, 1998 yılı aralık ayında, Kurul'un UMS 39'u (Finansal Araçlar: Tanınması ve Ölçülmesi) onaylamasıyla, Esas Standartlar üzerindeki çalışmasını tamamlamıştır. IASC'nin örgüt yapısı, Kurul dışında bir grup iera komitesini de içerdiği için, 1997 yılında, bir Kurul üyesi, bir proje lideri ve birkaç uzmandan oluşan 13 farklı komite, 13 standart üzerinde çalışmalarını sürdürmekteydi (Hallström, 2004). Bir komite ise, en az bir tanesi Kurul üyesi olmak koşuluyla, mümkün olduğunda biri geli-

mekte olan ülkelerden olmak üzere, çoğunlukla dört üye ülkeden temsilciler içermektedir. 1990'lı yılları 1980'li yıllardan ayıran bir özellik de, Kurul ve teknik standardizasyon çalışmasını yürüten komiteler dışında, Londra merkez ofisinde çalışan ve üyeleri, çoğu diğer komite üyeleri gibi, büyük muhasebe firmalarında istihdam edilen kişilerden oluşan ekibin 10 kişiyi aşmasıdır (Hallström, 2004). Bu evrenin gelişimine ilişkin ayırt edici bir diğer özellik ise, 1999 yılı mart ayında, Kurul'un ilk açık oturumunun gerçekleştirilmesidir.

Finansal raporlamanın, yabancı menkul kıymetler piyasalarına kayıt olmanın en önemli maliyetlerinden birisini oluşturması ve farklı menkul kıymet piyasalarının gerektirdiği açıklama düzeyinin, kayıt olan şirketlerin sayısını ve türünü etkilemesi nedeniyle, hem menkul kıymet piyasaları hem de bu alanda işlev gören diğer sektörler aktif bir biçimde lobi faaliyetlerine katılmaktadır (Saudagaran ve Meek, 1997). Bundan dolayı, önde gelen üyesi US Borsa Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) olan IOSCO, IASB'yi desteklemiş (Oguri, 2005) ve IASB düzeyinde sürdürdüğü lobi faaliyetlerinde çok aktif olmuştur (bkz. Kirsch ve Day, 2001; Hallström, 2004). Bu doğrultuda, daha önceki uzlaşmanın önceden planlanmış bir sonucu olarak, IOSCO, 2000 yılında üyelerine sınır ötesi işlemler ve yabancı piyasalarda kayıt altına alınma işlemleri için UMS'lerin onaylanmasının tavsiye edilmesine izin vermiştir. Ne var ki; bu tarihten önce pek çok Avrupalı üye ülke, yabancı borsalarda kayıtlı şirketler için UMS'lerin kullanımını konusunda izin vermiş durumdadır (Botzem ve Quack, 2005). 13 Haziran 2000'de ise, tamamlayıcı nitelikteki önemli onay Avrupa Birliği'nden (AB) gelmiştir. AB, 2005 yılından itibaren geçerli olmak üzere, düzenlenmiş piyasalarda kayıtlı olan bütün şirketlerin konsolide finansal tablolarını UMS ile uyumlu olarak düzenlemelerini istemiştir.

## 5. IASC'NİN YAPISAL GELİŞİMİ VE STANDART OLUŞTURMA SÜRECİ

IASC'nin 1990'lı yıllardaki örgüt yapısında merkezî rolü üstlenerek 13 ülkeyi temsil eden ve üyeleri IFAC Konseyi tarafından atanan Kurul, uluslararası muhasebe standartlarını (UMS), Sunulan Tasarı Çalışmaları'nı (*Exposure Drafts*) ve Nihâî Açıklamaları onaylamaktadır. Kurul üyeleri, IFAC Konseyi tarafından atanırken, IFAC Konseyi de, IASC'nin ve IFAC'ın üyeleri tarafından atanmaktadır (bkz.: Hallström, 2004: 89-90):

IASC içinde Kurul'a çalışmalarıyla destek veren ve üyeleri Kurul tarafından atanan üç ayrı birim bulunmaktaydı: Bunlardan 1981 yılında kurulan İstişare Grubu (Consultative Group), yılda iki kere toplanarak, devam eden IASC projelerinin teknik yönlerini, IASC'nin çalışma programını ve IASC'nin Kurul'a yönelik stratejilerini tartışmaktaydı. Tavsiye niteliği içeren çalışmalar yürüten bu grup, Avrupa Birliği (AB), OECD, Birleşmiş Milletler (BM), IOSCO, ulusal otoriteler, Uluslararası Serbest Ticaret Birlikleri Konfederasyonu (*International Confederation of Free Trade Unions, ICFTU*), Uluslararası Ticaret Odaları (*International Chamber of Commerce, ICC*) gibi oy hakkı bulunmayan örgütleri içermekteydi. Bu koşullarda, Kurul'un, dolayısıyla, muhasebe mesleğinin, IASC'nin standart oluşturma çalışmaları üzerindeki etkisi belirgindi. IASC içindeki tavsiye niteliğinde çalışmalar yürüten diğer grup olan Tavsiye Konseyi (Advisory Council), 1994 yılında kurulmuş olup, görevi Kurul'un çalışmalarının verimliliğinin değerlendirilmesi ve Kurul etkinlikleri için yeterli sermayenin varlığını sağlanmasıydı. Destekleyici işlev gören üçüncü grup ise, İdari Komite (*Executive Committee*) olup, görevi, büyüyen Kurul'a, yönetim, kontrol, bütçe etkinlikleri ve yıllık raporunun hazırlanması konularında destek vermektir. Bunların dışında, 1997 yılında kurulan bir diğer birim

olan Daimî Açıklama Komitesi'nin (*Standing Interpretation Committee, SIC*) amacı, uluslararası standartların açıklanmasına ilişkin öneriler hazırlamak ve yayınlamaktır.

IASC'nin gerek teknik çalışmaları gerekse Kurul düzeyindeki çalışmaları, biçimsel kurallar seti doğrultusunda yürütülmektedir (bkz.: Hallmström, 2004: 91): Uluslararası muhasebe standartları geliştirilirken, standartlaşma projesinin biçimsel prosedürlerine yönelik açık direktifler mevcuttu. Standartlara yönelik yorum yapması beklenilen ilgili taraflara yapılan maruzatlara, icra komitelerinin bileşimine ve oylama usullerine ilişkin özel kurallar bulunmaktaydı. Bu komitelere seçilen uzmanlar ve proje uzmanlarının çoğu, o dönemde altı büyükler olarak anılan muhasebe firmalarında çalışmaktaydı. Kurul, standart önerilerine ilişkin olarak, kendisine özgülenmiş karar hakkına sahipti. Bir proje döneminde standartların taslakları üç kez dolaşma çıkıyor ve ilgili taraflara yorumlarını iletme leri amacıyla davet yapılıyordu. İcra komiteleri, her bir dolaşım dönemi sonunda, yapılan yazılı yorumları değerlendirmekle sorumluydu. IASC ise, yayımladığı broşürlerden anlaşıldığı üzere, biçimselleşmiş bir dolaşım sürecini, bir çalışmayı, muhasebe mesleği dışındaki taraflara açma ve dolayısıyla temsil gücünü artırma olanağı olarak algıladı.

Önemli bir yapısal dönüşüm olarak, yeni kurumsal yapısıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), daha önceki yapıyla (IASC) kıyaslandığında, kendisini üç temel alanda farklılaştırmıştır (Munier 2001: 53): Öncelikle, kurula atanma önceliği, ulusal temsil temelinden, muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimiyle ilişkilendirilmiştir. Aynı sıra, kurul üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya başlamışlardır. Son olarak da, kurul üyeleri yalnızca kurulda çalışmak üzere değil, fakat aynı zamanda, ülkelerin yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla irtibat kurma rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır.

IASB, 2001 yılı nisanında, önceki örgütsel yapısı ve hukukî kimliğinde temel değişimler yaparak, kendisini yeniden yapılandırdıktan sonra, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (*International Standards Committee Foundation*) olarak adlandırılmıştır. Bu sürecin öncülü ise, 1997 yılında IASC Kurulu'nun, yeni bir yapı üzerinde çalışmak üzere, bir Stratejik Çalışma Grubu'nu atamasıyla gündeme gelmiştir. Yapısal tasarımına ilişkin yapılan değişimler ve reformlar, karşılaştırmalı olarak, şöyle özetlenmektedir:

IASC'nin Önceki Yapısı	IASB'un Mevcut Yapısı
* Gönüllülük temelinde yarı-zamanlı üyeyle standart hazırlayan yapı	*12 bağımsız tam zamanlı, 2 yarı zamanlı, gönüllü üye
* Yalnızca bağışlara dayalı	* Yalnızca bağışlara dayalı
* Mevcut standartların açıklanmasıyla sınırlı	* US GAAP ile uyumlu standartların geliştirilmesine odaklanmış
* Kuşatıcı muhasebe ilkeleri çevresinde merkezlenmiş	* Belirlenen düzenlemelerin spesifikliği
* Avrupa merkezli kurul	* Ağırlıklı olarak İngiliz ve Amerikalı teknokratlar
* “5 Büyük” muhasebe firmasının önemli rol oynadığı bir karar süreci	* Yerel gruplarla irtibat kurmak üzere atanan 7 üye

**Kaynak:** Working Group for Chief Financial Officers (2001), “Harmonization of Global Accounting Standards”, Corporate Executive Board: 1.

Yukarıda yapılan karşılaştırmalı sınıflandırmanın faydalı yanlarının yanı sıra, bütün sınıflandırmalar gibi, indirgeyici yanları olduğu söylenebilir. Örneğin; daha önceki yapıda etkili olduğu öne sürülen denetim şirketlerinin daha sonraki yapıda ağırlığını irtibat rolü oynayan üyelerin rollerine bıraktığı savı, büyük ölçüde tartışmalıdır. Yanı sıra, yeni dönem için, US GAAP ile uyumlu standartların geliştirilmesi eğiliminden söz edilmesi, spesifik standartlar ve düzenlemeler açısından doğru olmayabilir (bkz. Cairns, 1997).

IASB, yüksek nitelikli Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturmayı ve önde gelen ulusal düzeyde standart oluşturan kurullar aracılığıyla resmi bir irtibat süreci üzerinden uluslararası yakınlaşmayı oluşturmayı amaçlamaktadır (Zeff, 2001: 1). IASC Vakfı'nın yapısı dört temel birimden oluşmaktadır: Mütevelli Heyeti, Kurul (IASB), Standart Tavsiye Konseyi (*Standard Advisory Council*,

*SAC*) ve Uluslararası Finansal Raporlamaya İlişkin Açıklama Komitesi (*International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC*). Bu yapı içinde IASB, IASC Vakfı'nın standart oluşturan yapısı olarak işlev görmektedir. IASB'nin yapısı 14 üyeden oluşmaktadır (IASB, 2005a).

IASC Vakfı Tüzüğü, orijinal biçimiyle, IASC tarafından 2000 yılında onaylanmış ve 2002 yılında revize edilmiştir. Tarihinde önemli bir gelişim noktası oluşturmak üzere, IASC Vakfı, 2003 yılında, tüzüğün bir gereği olarak, tüzüğünü gözden geçirme sürecini başlatmıştır. Bu amaçla, Mütevelli Heyeti tarafından oluşturulan Tüzük Komitesi, on temel hususu belirleyerek yayımlamıştır (IASB, 2004). Bununla birlikte, önerilen sınırlı sayıdaki değişiklik, tüzüğün verili sınırları çerçevesinde kalmaktadır. İlgili Komite, izleyen görüş alışverişi çalışmasını 2005 yılı haziran ayında tamamlayarak, 1 Temmuz 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere

re onaylamıştır. Onaylanan yeni tüzük, Tüzük Komitesi'nin önerilerini aşan bir biçimde, daha farklı kesimlerin izlenen bölümde değinilen eleştirilerini dikkate almaktan uzaktır. Vakıf Tüzüğü'nün, 2000 yılı mayıs ayında onaylanan biçiminin, 2005 yılı haziran ayında revize edilerek, 1 Temmuz 2005 tarihinden itibaren geçerlilik kazanmak üzere onaylanan versiyonuna göre, IASC Vakfı'nın amacı, "(a) kamu çıkarına uygun olarak, dünyanın sermaye piyasalarındaki katılımcılara ve ekonomik kararlar alan diğer kullanıcılara yardımcı olmak için, finansal tablolarla ve diğer raporlamalarda, yüksek nitelikli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi gerektiren, yüksek nitelikli, anlaşılabilir ve uygulanabilir olan tek bir küresel muhasebe standartları setini geliştirmek; (b) bu standartların tamı tamına uygulanmasını ve kullanılmasını tutundurmak; (c) (a) ve (b) ile ilişkilendirilen hedeflerin yerine getirilmesinde, uygun olduğunda, küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve yükselen ekonomilerin özel gereksinimlerini dikkate almak ve (d) ulusal muhasebe standartlarının ve Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlamanın yakınlaşmasını yüksek nitelikli bir düzeyde oluşturmak" olarak belirtilmektedir. Bu tanıma, revizyon öncesi tanımla kıyaslandığında, farklı olarak, standartların, karşılaştırılabilirliği sağlamasına, uygulanabilir olmasına ve küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve yükselen ekonomilerin özel gereksinimlerini dikkate almasına yönelik eklemeler yapılmıştır.

IASC Vakfı'nın yönetiminde Mütevelli Heyeti (*Trustees*) bir icra rolü üstlenirken diğer birimlere yapılan atamaları gerçekleştirmektedir. Yeni tüzük kapsamında, daha öncekinden farklı olarak, Mütevelli Heyeti, 19 yerine 22 üyeden oluşmaktadır. Vakıf tüzüğünün lâfzına göre, dünya sermaye piyasalarını temsil etmek üzere, farklı coğrafyaları temsil eden ve farklı meslekî deneyimleri bulunan, Mütevelli Heyeti üyeleri, her durumda kamusal çıkar doğrultusunda davranmakla yükümlüdürler. Ne var ki,

tüzükte değinilen "kamu çıkarı"nın nasıl tanımlandığına ilişkin hiçbir açıklayıcı ibare bulunmamaktadır. Heyetin uluslararasılığını temsil etmek üzere, üyelik dağılımı, 6 üye Kuzey Amerika'dan, 6 üye Avrupa'dan, 6 üye Asya/Okyanusya bölgesinden, kalan 4 üye ise bir bütün olarak coğrafya temelindeki dengeye bağlı olarak, herhangi bir bölgeden olmak üzere belirlenmiştir. Mütevelli Heyeti'nin, mesleki arka planlarında uygun bir temsil kompozisyonu yaratmak için, denetçileri, finansal tablo hazırlayanları, finansal bilgi kullanıcılarını, akademikleri, kamu çıkarını koruyan diğer görevlileri ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nu da içermek üzere (IFAC), ulusal ve uluslararası düzeydeki denetim örgütleri, finansal tablo hazırlayanları ve kullanıcıları temsil eden örgütleri ve akademikleri içeren bir görüş alışverişi süreci sonunda seçilmesi öngörülmektedir.

Bizzat UMS'nin ve Tasarı Çalışmalarının hazırlanması, Uluslararası Finansal Raporlamaya İlişkin Açıklama Komitesi'nin (IFRIC) onayına sunulması ve yayımlanmasıyla birlikte, bütün teknik konulardan sorumlu olan IASB (Kurul), 14 üyeden oluşmaktadır. Bununla birlikte, Kurul'un üyelik kompozisyonu, Mütevelli Heyeti'ninkinden farklı olarak, coğrafyayı esas alan temsil biçimine dayandırılmamaktadır. Aksine, Kurul'a seçim için benimsenen önde gelen ölçüt, meslekî yeterlilik ve uluslararası işletmelerde ve piyasalarda deneyimli olmaktır. Tam zamanlı çalışan kurul üyelerinin, standart oluşturma sürecinde oluşturacakları yargılarında bağımsız olmalarını zedeleyebilecek, her türlü istihdam ilişkisinden kaçınmaları gerekmektedir. Kurul üyeliğine seçim ölçütleri arasında, finansal muhasebe ve raporlama konularında teknik yeterliliğe ve bilgiye sahibi olma, küresel finansal raporlama koşullarından haberdar olma ve analiz yeteneğinin bulunmasının yanı sıra, iletişim becerilerinin bulunması, basiretli karar verme ve meslektaşlık atmosferiyle uyumlu bir biçimde çalışma becerisi, dürüstlük, nesnellik, di-

siplinli olma ve IASC Vakfı'nın misyonuna ve kamu çıkarına bağlı olma gibi özellikler sayılmaktadır.

IFRIC ise, oy hakkı olan 12 üyesiyle, temel olarak, UMS ile UFRS'lerin (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) açıklanması ve özel olarak değinilmeyen konularda rehberlik yapılmasıyla sorumludur. Kurul'un iznini aldıktan sonra, tasarı açıklamaları kamuoyunun görüşüne sunmak üzere yayımlamakta ve nihai açıklama, onaylanmak üzere, Kurul'a sunulmaktadır.

Standart Tavsiye Konseyi (SAC) ise, farklı coğrafyaları temsil eden ve farklı meslek deneyimlere sahip olan, mevcut durumda 40 olmak üzere, 30 ya da daha fazla üyeden oluşmakta ve Kurul'a önemli gündem maddeleri konusundaki görüşlerini bildirmektedir.

IASC'nin 2001 yılında yeniden yapılmasına bağlı olarak, yeni geliştirilen standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) (*International Financial Reporting Standards, IFRS*) olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Söz konusu standartlar, üç ayrı aşamada gerçekleşen düzenleme sürecini izleyerek, kural ve ilkelere uygun bir biçimde oluşturulmaktadır (bkz.: Fritz ve Lämme, 2003: 40). Standart oluşturma sürecinin ilk aşamasında, bir standarda ilişkin bütün konular kapsamlı olarak ele alınmakta ve ulusal muhasebe standartları kurullarıyla, irtibat kuran Kurul üyeleri aracılığıyla, görüş alışverişinde bulunmaktadır. İzleyen evrede, Kurul, Standart Tavsiye Kurulu'na, hangi muhasebe sorunlarına geliştirilecek yeni bir standart kapsamında yaklaşılması gerektiği konusunda danışmakta ve görüş alışverişini izleyen evrede, bir İcra Komitesi atamaktadır. Bir tartışma metni hazırlandıktan sonra da, kamuoyunun yorumlarına sunulmaktadır. Daha sonra Taslak Çalışma'yı geliştiren Kurul, onu tekrar kamuoyunun görüşüne sunmaktadır. Ça-

lışmanın revize edilmesi ve Kurul üyeleri tarafından onaylanmasından sonra, IASB, tarafından yayımlanmaktadır.

## 6. IASB VAKFI'NIN KURUMSAL YAPISI VE TEMSİL YETERLİLİĞİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

IASB Vakfı'nın tüzüğüne göre, standart oluşturma süreci, kamusal çıkar doğrultusunda, politik müdahalelere izin vermeyen ve kurullarla belirlenen esaslara uygun bir biçimde oluşturulmaktadır. Ne var ki, bu savların her birisi konuyla ilgilenen farklı taraflarca eleştirilmektedir. Kurumsal kurama göre, bir örgütün gerçekten ne yaptığı, onun dışsal imajı gereği başarması gerektiğini ileri sürdüğünden belirli bir ölçüde sapma göstermektedir. Diğer bir deyişle, örgütlerin dış çevre için koruduğu yapılar, örgütsel çıktıya önemli bir biçimde katkıda bulunmamaktadır; çünkü, yapılması gereken iş, genellikle, kendi teknolojisine ya da bürokratik mantığına uygun ve örtük bir biçimde yapılmaktadır (Fogarty, et al., 1997: 180). Diğer bir deyişle, örgütler dış taraflardan gizlenen iç süreçler yoluyla işlev görürken, dışsal imajın kurulması amacıyla korunan yapılar sonuçta oluşan çıktıya katkıda bulunmamaktadır (Hines et al., 2001).

Muhasebe literatüründe, IASB, temel olarak, Anglo-Amerikan muhasebe modeline olan yakınlığı (Fritz ve Lämme, 2003), önerdiği standartlar dolayısıyla "politik" baskılara maruz kalması (Zeff, 2001), örgüt yapısını oluşturan birimlerinin yetersiz düzeydeki temsil kapasitesi (Brown, 2004; Fritz ve Lämme, 2003), gelişmekte olan ülkeleri ve diğer ulusal muhasebe standartlarını ihmal etmesi (Fritz ve Lämme, 2003) gibi farklı nedenlerle eleştirilmektedir. Örneğin; Fritz ve Lämme (2003), Dörner ve Wollmert'e (1995) referansla, IASC'nin 1973 yılında Kanada, Birleşik Devletler ve İngiltere'nin kurucu katkılarıyla, Kıta Avrupası Modeli'nin üstünlük kazanmasını önlemek amacıyla

kurulduğunu öne sürmektedirler. Yanı sıra, SEC'in IOSCO'nun en etkili üyesi olması dolayısıyla, IOSCO'nun onaylamayı gerçekleştirdiği tarihte, IASC içinde Amerikalı üyeler baskın bir ağırlığa sahiptir (Fritz ve Lämme, 2003). Sonuç olarak, Fritz ve Lämme (2003), Mütevelli Heyeti'nin ve Kurul'un üyelik kompozisyonundan hareketle, Anglo-Amerikan muhasebe modelinin IASC Vakfı'nı etkilediği görüşüne varmaktadır. Avrupa merkezli bu eleştiri tarzıyla uyumlu diğer bir eleştiri ise, üyelerin çoğunun ya İngiltere ya da Kuzey Amerika'yı temsil ederken, sadece üç üyenin Kıta Avrupa'sını temsil etmesinden kaynaklanmaktadır (Hargreaves ve Tricks, 2004; Fuller, 2004). Yanı sıra, gerek standartları oluşturan Kurul üyeleri gerekse Mütevelli Heyeti üyeleri arasında Avrupalı varlığının yetersiz olması nedeniyle, hesap verme sorumluluğu konusundaki yetersizlik eleştirilmektedir (Jopson et al., 2005) Mütevelli Heyeti'nde ABD kökenliler 5 üyeliğe sahipken, [kurulda temsil edilenler arasında] geri kalan ülkeleri, iki üyeyle temsil edilen Japonya hariç, yalnızca bir üye temsil etmektedir. Kurul kompozisyonuna gelindiğinde, ABD ve İngiltere dörder üyeyle temsil edilirken, [kurulda temsil edilen] diğer bütün ülkeler yalnızca bir üyeyle temsil edildiğinden, Anglo-Amerikan ve Kıta Avrupası modelleri temelindeki ikili sınıflandırmadan yola çıkıldığında, 14 üyeden 10'u ilk modeli temsil etmektedir (Fritz ve Lämme, 2003). Cairns (1997) ise, böylesi bir sınıflandırmanın yetersizliğini vurgulayarak, uygulamada, IASC'nin, (UMS 27, UMS 32, UMS 33 gibi) bir dizi farklı standart temelindeki ayrıntılar sözü konusu edildiğinde, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ndense Avrupa Birliği Direktifleri doğrultusunda tercih yaptığı görüşündedir. Dahası, yine Cairns (1997), IASB düzeyinde, Kıta Avrupası ve Anglo-Amerikan muhasebe anlayışlarının temsilinde, Anglo-Amerikan muhasebe anlayışına ağırlık verildiği tezinin (Flowers, 1997) yersizliğini vurgulamak için, zaman

içinde, Amerika ve Alman muhasebe sistemleri arasındaki benzerliğin, Amerika ve İngiltere muhasebe sistemlerine kıyasla arttığını ileri sürmektedir. Bu görüş, ilgili tarafların çıkarlarının sürekli değişmesi ve yeni arayışlara eğilim göstermesi dolayısıyla haklılık payı içerebilir. Ne var ki, bu haklılık payı, mücadelenin, Kıta Avrupası ve Anglo-Amerikan muhasebe sistemleri ikiliği dışında, değişkenlik arz edebilen niteliğinin sorgulanmamasını gerektirmemelidir.

Diğer yandan, Fritz ve Lämme (2003), Mütevelli Heyeti'nin Kurul atamalarında yaptığı tercihlerin, IASB Vakfı'nın, atamalarda hiçbir ülke ya da bölge çıkarının hâkim olmaması yönündeki kuralıyla çeliştiğini ileri sürmektedirler. Aynı aktörlerin, standart oluşturma sürecinin farklı evrelerinde, tekrarlayan bir biçimde etkili olabilmeleri, söz konusu savın önemini artırmaktadır. Mütevelli Heyeti için belirlenmiş olan, kıta düzeyinde temsili esas alan temsil oranları, hiçbir eşitlikçi ve demokratik ilgiyi dikkate almaksızın, basit bir hesaplama dayanmaktadır. Meslekî arka planlara ilişkin olarak ileri sürülen çeşitlilik bile, mevcut yaklaşımları sorgulayan ya da farklı bakış açılarını esinleyen nitelikte değildir. Mütevelli Heyeti'nin üyelik kompozisyonu, IASB Vakfı tüzüğünün, "dünyanın sermaye piyasalarını ve coğrafî ve meslekî arka planların çeşitliliğini yansıtmalıdır" (IASB, 2005a) biçimindeki belirlemesine aykırıdır. Tüzük, her ne kadar, Kurul üyeliği için "coğrafya temelli temsil"i seçim ölçütü olarak belirlemediyse de, Mütevelli Heyeti üyelerini, Kurul üyelerinin seçiminde, Kurul'un hiçbir bölge ya da taraf çıkarının baskın olmamasını sağlamakla (IASB, 2005a) yükümlü kılmıştır. Yanı sıra, "coğrafî çıkar" kavramı, içerdiği belirsizlikle birlikte, standart oluşturma sürecine yerleşik olan politik boyutu yansıtmaktan da uzaktır. Ne var ki, uluslararası standart oluşturma sürecinin teknik bir olgu olarak algılanması, doğal olarak, gelişmekte olan ülkelerin ve farklı çıkar gruplarının katkısını da gereksiz kılmak

tadır. Örneğin; Hallström (2004: 126) tarafından yapılan görüşmede, IASC'nin İngiliz kökenli bir uzmanı, bu konudaki düşüncelerini, çok çarpıcı bir biçimde, şöyle dile getirmektedir:

*Farklı çıkar gruplarının ağırlığı konusuna çok fazla ağırlık vermemelisiniz; bu kavrama karşı dikkatle yaklaşmalısınız. Tıp mesleği ile benzerlik taşır – biz muhasebede doğruyu arıyoruz, farklı çıkarlar için mücadele etmiyoruz. Biz daha verimli sermaye piyasaları için doğruyu arıyoruz. Muhasebenin yaptığı budur; demokratik olmaya çalışmıyoruz. Orada en iyi uzmanlar olmalı. Dünyada yaklaşık olarak 50 güçlü adam ve kadın var. Gerçekten gelişmekte olan ülkelerin katkısı nedir? Biz en iyisinin ne olduğunu biliyoruz ve dünyanın geri kalanına standartlarımızla yardımcı olabiliriz. Öyleyse, gelişmekte olan ülkelerin teknik çalışmalara katılmalarına izin vermemeliyiz (bir IASC uzmanıyla yapılan görüşme)*

Ne var ki, bu seçkin yaklaşım, uygulamada çok dar bir kadronun yoğunlaşmasıyla daha da perçinlenmektedir. Yine Hallström (2004: 93) tarafından bir uzmanla yapılan görüşmeden elde edilen bilgiye göre, İngiltere'de, IASB Kurul'unda ve İcra Komiteleri'nde ya da Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (*Federation des Experts Comptables Europeens, FEE*) düzeyinde bir konumda çalışmayı isteyen ve birbiriyle örtüşen roller üstlenen 20 kadar kişi mevcuttur. Bunlar, söz konusu konumlara ulaşmak için büyük bir mücadele yürütmektedir.

Yanı sıra, Kurul üyelerinin, "bağımsızlığı"nın Mütevelli Heyeti tarafından geliştirilecek kurallar ve prosedürler yoluyla sağlanacağından bahsedilmekteyse de, daha önceki tüzükte, 'Kurul Üyeliği' kriterleri altında yer verilen "bağımsızlık" kavramına, yeni kriterler başlığı altında yer verilmemektedir. Yeni Tüzük'te dolaylı olarak sağlanacağı öngörülen bağımsızlık niteliğine karşın, IASB Vakıf Yıllık Raporu'na (2003) gö-

re, Kurul'un yarı zamanlı üyelerinden birisi Deloitte & Touche'nin ABD ulusal ofisinde ortak olarak çalışmaktadır. Her ne kadar, IASB bunu kesinlikle bir sorun olarak algılamıyorsa da, yarı-zamanlı üyeliklerin, akademisyenlik gibi özel bazı meslek gruplarına tahsis edilmesi daha uygun olabilirdi. Brown tarafından, ilgili döneme ilişkin olarak, vurgulandığı gibi, "Standart Tavsiye Kurulu'nun (SAC) 45 üyesinden üç üye gelişmekte olan ülkeleri temsil ederken (Kenya, Hindistan ve Sri Lanka), Finansal Raporlama Açıklama Komitesi'nin (IFRIC) 13 üyesinden birisi bile gelişmekte olan ülkeleri temsil etmektedir" (Brown 2004: 387). SAC'ın yeni döneminde de söz konusu dağılım değişmiş değildir (bkz., IASB, 2005b). Söz konusu kurul ve komitelerin ilgili bütün tarafları temsil edebilme kapasitesinin yetersiz olmasının ötesinde, mevcut üyelik kompozisyonu da kendi içinde bir temsil sorununu barındırmakta ve ABD ve Anglo-Amerikan muhasebe modelini temsil eden ülkelerin, IASB Vakfı'nın başlıca etkili katılımcıları olarak davrandıklarını ortaya koymaktadır (Fritz ve Lämme, 2003). Kurul üyelerinin teknik otoritesine ve uygulama deneyimine yönelik tercihe, temsil kapasitesini aşan bir biçimde yapılan vurgu, geleneksel muhasebe yaklaşımının, muhasebe standartlarının oluşum sürecini, bütünüyle teknik bir olgu olarak algılaması eğilimiyle uyumludur.

IASC'nin, özellikle, ABD ve İngiliz ulusal standart kurullarıyla güçlü ilişkilerinin bulunması da eleştirilmektedir (Hallström, 2005). İngiltere, Kanada ve Avustralya gibi bazı ulusal muhasebe standartları kurulları, IASB'nin kendileriyle görece olarak daha yakın bir işbirliği içinde çalışması nedeniyle, gelecekte emine olsalar da, dünyadaki pek çok ulusal muhasebe standartları kurulu, IASB ile yakın işbirliği içinde çalışmadıkları için, gelecek yıllardaki rolleri hakkında tedirginlik duymaktadır. (House ve Bolton, 2004). Tüzük Komisyonu'nun Tüzük İnceleme'si metninde be-



lirttiği gibi, “ulusal ve bölgesel standart oluşturma kurullarıyla kurulan biçimsel irtibat ilişkilerini geliştirmek yoluyla, IASB, yerel bileşenlerinden geribildirim elde etmek ve proje araştırmalarını yürütmek için, standart oluşturan yapılardan bir ağ düzeneği oluşturmuştur” (IASB, 2004: 1). Ne var ki, ağ düzeneği olarak adlandırılan yapı, merkezi nitelikteki, zaman zaman çelişmekle birlikte temel bir doğrultu olarak benzer çıkarlar çevresinde kümelenmiş bir gruba yönelmektedir. House ve Bolton’un sözleriyle dile getirilirse, “IASB’nin araştırma ve standart oluşturma projelerini paylaşmayı teminat altına alan -İngiltere, ABD, Almanya, Fransa, Japonya, Kanada ve Avustralya’dan oluşan yedi ‘oğul’ muhasebe standartları kurulu’nun katılımı garanti altına almıştır” (House ve Bolton, 2004: 14). Bu sayılanların dışında kalan ülkeler açık bir biçimde, standart oluşturma sürecine doğrudan katkıda bulunma konusunda avantajlı olmayan bir konumdadır.

Ne var ki, temsil ya da katılım düzeyinin âdilliği tartışmasının sınırlarınınAnglo-Amerika ve Kıta Avrupası muhasebe modelleri ikiliğinin ötesine doğru genişletilmesi, son derece önemlidir. Hem Kurul’un hem de Mütevelli Heyeti’nin, ağırlıklı bir biçimde batılı ülkelerden kaynaklanması, ‘gelişmekte olan ülkeler’in yetersiz düzeyde temsil edilmesine neden olmaktadır (Fritz ve Lämme, 2003). Eleştirilerin bu ikiliği temel alması, Avrupa Birliği gibi çeşitli kurumların temsilcilerinin beyanlarında da belirgindir. Örneğin; yakın dönemde, Avrupa Komisyonu, gerek Mütevelli Heyeti gerekse Kurul düzeyinde, Avrupa’nın yeterince temsil edilmediği eleştirisini yöneltmiştir. Bir diğer eleştiri ise, hiçbir Kuzey Amerika ülkesinin UFRS’leri bütünüyle benimsememiş olmasına karşın, bölgenin kurulda görece yüksek bir temsil düzeyine sahip olmasıdır (-----, 2005: 1).

Önemli eleştirilerden birisi de, IASB Vakfi’nin eylemleri dolayısıyla hesap verme so-

rumluluğunu yeterince yerine getirmemesine vurgu yapmaktadır. Larson tarafından belirtildiği gibi “1989 yılında, Sunulan Tasarı Çalışma 32’nin (Exposure Draft 32) başlamasıyla birlikte, IASC, bir ölçüye kadar FASB’ın prosedürleri doğrultusunda, ilke ve kurallar tarafından belirlenmiş daha şeffaf bir süreci benimsemiş” (Larson, 1997: 178) olmasına hem de IASB’nin teknik nitelikli standart oluşturma sürecinin politik etkiler içermediği iddiasına karşın, yapılan muhasebe değişikliklerinin etkileri belirginleştikçe, hesap verme konusundaki yetersizliğe ilişkin hoşnutsuzluk da artış göstermektedir (Hargreaves ve Tricks, 2004).

Avrupa Parlamentosu’nun önemli ekonomik ve parasal konularla ilgili komisyonuna başkanlık yapan Pervenche Bere, IASB’yi, standart oluşturma gücüne politik düzeyde kontrol edilmeksizin sahip olması nedeniyle, demokratik hesap verebilirlik konusunda potansiyel bir boşluk olarak değerlendirmekte ve finansal varlıklar için gerçeğe uygun piyasa değeri görüşünün benimsenmesinin, ekonomik etkinliğin bazı alanlarında potansiyel değişmelere neden olacağını vurgulamaktadır (Hargreaves ve Tricks, 2004: 20). Avrupa Birliği saflarından kaynaklanan bu uyarılara karşın, IASB, politik baskılardan yalıtılması gereken, teknik standartlar oluşturduğu konusundaki iddiasını sürdürmektedir. Ne var ki, Kurul, potansiyel olarak, bazı kurul üyelerinin irtibat rolü üstlendiği ulusal muhasebe standartları kurulları ya da büyük şirketleri de içermek üzere diğer taraflar aracılığıyla uygulanabilen politik baskılara maruz kalabilmektedir (Zeff, 2001). Örneğin; “IASB’nin Standart Tavsiye Konseyi ile yaptığı Temmuz 2001 tarihli açılış toplantısında, büyük Swiss şirketlerinden -daha sonra Novartis olarak anılacak olan- birisi, IASB’nin başkanı Sir David Tweedie’ye, eğer ki IASB şerefiyenin amortismanının 20 yılı aşmasını gerektiren standardı değiştirmezse, UFRS’den A.B.D Genel Kabul Görmüş Pren-

sipleri'ne geçiş yapmayı düşüneceklerini yazmıştır" (Zeff: 2001: 2).

Yanı sıra, IASB kâr amacı olmayan bir örgüt olduğunu iddia etmesine karşın, standart oluşturma etkinlikleri için fon sağlayan büyük uluslararası şirketler, büyük muhasebe şirketleri ve büyük sermaye piyasalarıyla yakın bir bağlantısı bulunmaktadır (Brown, 2004). Böylesi kaynak ilişkilerinin bulunduğu koşullarda, kamusal çıkarın korunduğu savını ileri sürmek güç görünmektedir. Dahası, IASC Vakfı'nı yapısal birimlerini oluşturan Kurul'un, Uluslararası Finansal Raporlamaya İlişkin Açıklama Komitesi'nin (IFRIC) ve Standart Tavsiye Konseyi'nin mevcut üyelerinin, dört büyüklerle olan önceki ve şimdiki bağlantıları, politik etkilerden yalıtılma iddialarını desteklememektedir. Diğer yandan, Standart Tavsiye Kurulu'nun (SAC) kompozisyonu, bir yandan gelişmekte olan ülke kaynaklı katılımı dışlarken, diğer yandan, IOSCO, Dünya Bankası ve ABD Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu (SEC) gibi bir dizi örgütü ve dikkat çeken bir biçimde uluslararası muhasebe firmalarıyla bağlantıları olan kişileri içermektedir. SAC üyeleri arasında birbirine bağlanan ilişki ağlarının varlığı da düşünüldüğünde, hem üyelik kompozisyonunun hem de mevcut üyeler arası ağ düzenekleri dışında kalan tarafların olası katkılarını dışlamayacak bir düzenlemenin önemi artmaktadır.

Diğer yandan, standart oluşturma süreçleri açısından, IASB Vakfı'nın prototipini oluşturan FASB gibi modellerin izini sürmek olanaklıdır. FASB standart oluşturma alanında yıllardan beri bir dünya liderliği rolünü üstlendiği için, IASC'yi de içermek üzere, diğer standart oluşturan örgütler, standartlarını FASB tarafından oluşturulan standartlara dayandırmış (McGregor, 1999: 159) ve kural ve ilkeler doğrultusunda işleyen süreçlerini (due process) bir ölçüye kadar FASB sürecine benzetmiştir (Larson, 1997). FASB, "Uluslararası Muhasebe

Standartlarının Oluşumu: Geleceğe Yönelik Bir Vizyon" başlıklı raporu aracılığıyla, uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının oluşumu sürecine önemli düzeyde katkı sağlamıştır (Parker, 1999). Ne var ki, bu öne çıkan örgütlerin etkisi, farklı düzeylerde yinelenen bir biçimde ortaya çıkmaktadır (Hallmström, 2004): Örneğin; FASB, IOSCO ve Avrupa Birliği gibi IASC'nin İstişare Grubu'nda yer alması dolayısıyla da uluslararası standardizasyon sürecini etkileme potansiyeline sahiptir. Diğer yandan, IASC ile ASB ve FASB arasında tartışma grupları ve işbirliği projelerinin bulunması da yeni etki alanları yaratmaktadır. Bu tartışma gruplarından, IASB, ASB, FASB ve Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü ve Avustralya Muhasebe Araştırmaları Vakfı'nı içeren ve yılda üç kez toplanan G4+1 örnek olarak verilebilir.

## 7. SON DEĞERLENDİRMELER

Muhasebe standartlarının harmonizasyonu süreci, uluslararası işlemlerin artış göstermesi ve şirketlerin yabancı sermaye piyasalarında kayıtlı olmayı istemeleri gibi gelişmelere paralel olarak, farklı düzenleyici çerçevelere göre hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin, buna ek olarak, çokuluslu şirketler için, çeşitli finansal, stratejik ve ticari avantajların sağlanması temelinde gerekçelendirilmiştir. Biribirinden ayrılmış, ulusal düzeydeki farklı finansal rejimlerin harmonizasyonu çalışmalarının yaygınlık kazanmasıyla birlikte, yerel düzenleyiciler de harmonizasyon doğrultusunda baskı oluşturmuştur. Muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonu projesine, soyut bir temelde, "istenilen" ya da "istenilmeyen" bir süreç olarak yaklaşmak yerine, bu çok önemli olgunun üzerinde temellendiği muhasebe standartlarının, hangi aktörlerin katıldığı bir süreçte nasıl gerçekleştiğini anlamaya çalışmak önemlidir. Küresel düzeyde standart oluşturan örgütler arasında öne çıkan IASB, gerek küresel gerekse bölgesel aktörlerle olan özel iletişim tarzıyla, çeşit-

li ulusal ve uluslararası örgütlerin oluşturduğu çok aktif bir ağ düzeneğinde işlev görmektedir. Uluslararası politika transferlerini gerçekleştiren kurumların ve küresel ağ düzeneklerinin koordinasyon etkinlikleri doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu sürecinin, hem yerel otoriteler hem de endüstriyel birlikler tarafından desteklenmiş olduğu bilinen bir olgudur. Bu çalışmada, küresel düzeyde standart oluşturma sürecinin içerdiği yoğun mücadele ve müzakere boyutunun yanı sıra, küresel düzeydeki aktörler tarafından, bütünüyle teknik bir proje olarak sunulmasına işaret edilerek, sürecin gölgede kalan dinamiklerine dikkate çekilmektedir. Asıl önemli olan, muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinin, bütün ulusal standart kurullarının ve diğer farklı tarafların katkısı sağlanarak yürütülmesini sağlamaktır; çünkü, muhasebe standartlarının harmonizasyonu projesi, özellikle, ekonomik gelişmelerinin finansmanını, dış kaynaklı sermaye akımına bağlayan ülkeler açısından son derece önemlidir.

Muhasebe standartları bir bütün olarak, küresel düzeyde finansmanı ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini belirlediği için, gittikçe artan sayıdaki ülke, uluslararası muhasebe standartlarını benimsemektedir. Her ne kadar, IASB, politik baskılardan arınması gereken teknik nitelikli standartlar oluşturduğu savını ileri sürüyorsa da, nihaî olarak servet akışlarını etkileyecek olan ve kaçınılmaz olarak politik boyutlar da içeren kurallar oluşturmaktadır. Daha önce yapılan farklı araştırmaların ortaya koyduğu üzere,

farklı türdeki lobi etkinlikleri, oldukça değişkenlik gösteren yaklaşımlarla yürütülmektedir. Her ne kadar, IASB'nin kural ve ilkelere uygun olarak yürütülen standart oluşturma süreci, bütün çıkar gruplarının olası eleştirilerine açık bir platform oluşturuyorsa da, IASB'nin kurumsal çevresiyle olan yapısal yerleşikliği göz önünde bulundurulduğunda, bu potansiyelin eşitlikçi bir temelde gerçekleşip gerçekleşmediği kuşkuludur; çünkü, değinilen yerleşiklik, önde gelen aktörlerin etkinliklerinin, farklı platformlarda, tekrar tekrar ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Söz konusu lobi etkinlikleri sonucunda oluşan etkiler, çok katmanlı küresel ağ düzeneklerinin, muhasebenin küresel düzeyde düzenlenmesini de içermek üzere, farklı düzeylerinde, farklı kurumsal ya da örgütsel biçimler altında tekrarlanmaktadır. Bu doğrultuda, aynı aktörlerin lobi etkinliklerini, farklı düzeylerde ve görünümde olsa bile, teşhis edebilmek olanaklıdır. Küresel düzeyde politikaların oluşturulmasına katkıda bulunan örgüt ya da kişilerden oluşan ve ulusal düzeydeki pek çok muhasebe standartları kurulumu dışlayan ağ düzeneğinin, çok dar bir kadroya, farklı örgütsel görünümde etkili olabilme olanağı sağlaması, IASB'nin, en iyi muhasebe uygulamasını, kamusal çıkara uygun olarak oluşturma yönündeki iddiasını zayıflatmaktadır. IASB'nin eşitlikçi katılımı önleyen, yapısal boşluklarla sınırlı olan, aynı kaynaklardan türeyen, farklı düzeylerde tekrarlanan ve birbirine kilitlenen etki kalıplarının belirleyici olmasına olanak sağlayan mimarisi, söz konusu etkilerin yoğunlaşmasına katkıda bulunmaktadır.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, Nalân (2003), “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş- Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS’e Yakınlaşma Çabaları,” *Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın’a Armağan*, SBF Yayın No: 590, TÜRMOB Yayın No: 221, Ankara.
- Annisette, Marcia (2004), “The true nature of the World Bank,” **Critical Perspectives on Accounting**, 15: 303–323.
- Arnold, Patricia, (2005) “Disciplining domestic regulation: the World Trade Organization and the market for professional services”, **Accounting, Organizations and Society**, Vol 30, Issue 4, May: 299–330.
- Botzem, Sebastian ve Quack, Sigrid (2005), **Contested Rules and Shifting Boundaries: International Standard Setting in Accounting**, Discussion Papers, SP III 2005–201, May 2005, Social Science Research Center Berlin.
- Brown, Alistair M. (2004), “The Milieu of the IASB”, **The Journal of American Academy of Business**, Cambridge, September: 385–390.
- Cairns, David (1997), “The future shape of harmonization: a reply”, **The European Accounting Review**, 6: 2: 305–348.
- Fogarty, Timothy J. (1998), “Accounting Standard Setting: A Challenge for Critical Accounting Researchers”, **Critical Perspectives on Accounting**, 9: 515–523.
- Fogarty, J. Timothy, Zucca, Linda J., Meonske, Norman and Kirch, David P. (1997), “Proactive Practice Review: A Critical Case Study of Accounting Regulation That Newer Was”, **Critical Perspectives on Accounting**, 8: 167-187.
- Fritz, Susanne and Lämmle, (2003), **The International Process of Accounting Standards**, <http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2003/fck/003>.
- Fuller, Jane (2004), “The continent’s largest companies are gearing up for change that should reduce the needs to reconcile accounts to different rules. But the relevance and reliability of the measures is open to question, writes Jane Fuller, **Financial Times**, London (UK), Nov 23: 17.
- Hallström, Kristina Tamm (2004), **Organizing International Standardization ISO and the IASC in Quest of Authority**, Edward Elgar.
- Hargreaves, Deborah, and Tricks, Henry (2004), “New accounting rules raise questions of accountability: As Business prepares for change there are grumbles about the standard-setters,” **Financial Times**, London (UK): Dec 9: 20.
- Hines, Tony et al. (2001), “We’re off to see the wizard An evaluation of directors’ and auditors’ experiences with the Financial Reporting Review Panel”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 14, No. 1: 53–84.
- Hopwood, Anthony G. (1994), “Some reflections of ‘The harmonization of accounting within the EU’”, *The European Accounting Review*, 3:2: 241–253.
- Hopwood, Anthony G. (2000), “Understanding Financial Accounting Practice,” **Accounting, Organizations and Society**, 25: 763–766.
- House, John ve Bolton, Lesley, “Standard-setters fear for future”, **Accountancy**, Mar2004, Vol 133, Issue 1327, p. 14, 1/2p. 1c.
- IASB (2004), **Preliminary Recommendations by the Constitution Committee to the IASC Foundation Trustees for Consideration at the 25 October Trustees’ Meeting**, İnternet: [http://www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/latest\\_update\\_21\\_10\\_04.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/latest_update_21_10_04.pdf).
- IASB (2005a), **IASC Foundation Constitution**, İnternet: <http://www.iasb.org/about/constitution.asp>.

- IASB (2005b), **Restructured Standards Advisory Council appointed 17th Oct 2005**, İnternet: [http://www.iasb.org/news/iasb.asp?showPageContent=no&xml=10\\_572\\_29\\_17102005.htm](http://www.iasb.org/news/iasb.asp?showPageContent=no&xml=10_572_29_17102005.htm).
- Jopson, Barney et al. (2005), "McCreevy signals IASB compromise Accounting Standards", **Financial Times**, London (UK), Apr 6: 30.
- Jönsson, Sten (1988), **Accounting Regulation and Elite Structures**, John Wiley and Sons.
- Kirsch, Robert J. & Day, Robert (2001), "Lobbying and International Accounting Standards Committee," <http://www.bournemouth.ac.uk/fal/pdfs/wp25.pdf>.
- Kwok, Chiu C. and Sharp, David (2005), "Power and international accounting setting", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 18, No. 1: 74–99.
- Larson, Robert K. (1997), "Corporate Lobbying of the International Accounting Standards Committee", **Journal of International Financial Management and Accounting**, 8: 3: 175–203.
- McGregor, Warren (1999), "An Insider's View of the Current State and Future Direction of International Accounting Standard Setting," **Accounting Horizons**, Vol. 13, No. 2: 159–168.
- Muğan Şimga, Can ve Akman Hoşal, Nazlı (2003), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri," 75–95.
- Munter, Paul (2001), "World Stock Markets: The Battle over Reporting Continues", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, September/October: 51–54.
- Oguri, Takashi (2005), "Functions of accounting and accounting regulation: alternative perspectives based on Marxian economics," **Critical Perspectives on Accounting**, 16: 77–94.
- Parker, Colin, "IASC Restructuring: A Step Towards a Global Standard-Setter?", **Journal of Financial Reporting**, Vol. 1, No. 1, July: 1–6.
- Porter, Tony (2002), "Multilevel Governance and Democracy in Global Financial Regulation", **Globalization, Multilevel Governance and Democracy: Continental, Comparative and Global Perspectives Conference**, Queen's University, Kingston, Canada, May 3–4, 2002.
- Rahaman, Sheik F. (1998), "International accounting regulation by the United Nations: a power perspective," **Accounting, Auditing & Accountability**, Vol. 11, No: 593–623.
- Saudagaran, Shahrokh M. and Meek, Gary K. (1997), "A Review of Research on the International Capital Markets and Financial Reporting by Multinational Firms", **Journal of Accounting Literature**, Vol.16: 127–159.
- Singer, David Andrew (2004), "Capital Rules: The Domestic Politics of International Regulatory Harmonization", **International Organization**, 58, Summer 2004: 531–565.
- Taylor, Peter and Turley, Stuart (1986), **The Regulation of Accounting**, Basil Blackwell.
- Üstündağ, Saim (2000), "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci," *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 1, Sayı: 1, Nisan: 31–57.
- Young, Joni J. (2003), Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards", **Accounting, Organizations and Society**, 28: 621–638.
- Willmott, Hugh C., Puxty, Anthony G., Robson, Keith, Cooper, David J., & Lowe, E. Anthony (1992), "Regulation of Accountancy and Accountants: A Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries", **Accounting Auditing & Accountability Journal**, Vol. 5, No. 2: 32–56.
- Working Council For Chief Financial Officers (2001), "Harmonization of Global Accounting Standards", *Corporate Executive Board*, <http://www.cfo.executiveboard.com/guest/CFO/19133.pdf>.
- Zeff, Stephen A. (2001), "“Political” Lobbying on Proposed Standards: A Challenge to the IASB", **International Workshop on Accounting & Regulation**, Siena, Italy, September 27.

