



Researcher: Social Science Studies

(2017) Cilt 5, Sayı 8, s. 9-20

RSSS
ISSN:2148-2691

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ (UMS-UFRS) UYUMLAŞTIRILMASINDA ETKİLİ OLAN ULUSLARARASI KURULUŞLAR

Ali APALI¹

Özet

Muhasebe işlemleri sonucu elde edilen mali tablolar, gerçek ve tüzel kişiler ile işletmeler arasındaki bilgi paylaşımında önemli role sahiptir. Ancak ülkelerin kendilerine özgü kültür, politika, kanun, yönetmelik ve prosedürleri nedeniyle her ülkenin muhasebe kayıt ve raporlama ilkeleri birbirinden farklı olduğu için ülkelerin finansal tablolarının okunması ve karşılaştırılmasında güçlükler yaşanmaktadır. Bilgi paylaşım maliyetlerini düşürmek başta olmak üzere birçok amaç doğrultusunda uluslararası muhasebe standartlarının tekdüze olması çalışmaları uzun süredir devam etmektedir. Dünyada yapılan uluslararası kurumsal, ülkeler arası ve bölgesel olarak gerçekleştirilen muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar gerçekleştiren kurumların ana hatları ile incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Çalışma sonucunda bölge, ülke ve kurum faaliyetleri sonucunda, her ne kadar muhasebe standartları ve uygulamaları birbiriyle uyumlu hale getirilirse getirilsin, bütün ülkelerde muhasebe uygulamalarının tamamen aynı olması mümkün değil gibi görünmektedir. Öyle ki ülkelerin kendi dinamiklerinden kaynaklanan nedenler muhasebe uygulamalarının bütün ülkelerde aynı şekilde olmasının önündeki en büyük engeldir.

Anahtar Kelimeler

Uluslararası Muhasebe Standartları
Uluslararası Muhasebe Uygulamaları
Muhasebe Sistemlerinin
Uyumlaştırılması

INTERNATIONAL INSTITUTIONS EFFECTIVE IN HARMONIZATION OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS-IFRS)

Abstract

Financial tables resulting from accounting transactions have played an important role in sharing information between real and legal entities. However, it is difficult for countries to read the financial statements of other countries because of their different cultures, policies, laws, regulations and procedures, their accounting records and reporting principles differ from one country to another. Studies on the uniformity of international accounting standards for various purposes, especially reducing information sharing costs, continue for a long time. It is the purpose of this study to examine internationally institutional, international and regional accounting standards in the world, with an outline of the institutions that carry out studies for the harmonization of accounting standards. As a result of regional, national and institutional activities, accounting

Keywords

International Accounting Standards
International Accounting Applications
Harmonization of Accounting
Systems

¹ Yrd.Doç.Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, aliapali.35@gmail.com.

standards and practices seem to be harmonized, but accounting practices in all countries do not seem to be exactly the same. So much that the countries' own dynamics are the biggest obstacles to accounting practices being the same in all countries.

GİRİŞ

Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar işletmeler hakkında bilgi talep edenlere para ve zaman kayıpları açısından ilave maliyetler yüklemektedir. Kullanıcılar, gerekli olan bilgileri işletmelerden elde etme aşamasında yaşadıkları güçlükleri ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları bertaraf edebilmek için, bu amaçla kurulan bazı oluşumların politika ve uygulamalarından faydalanmaktadırlar. Dünyada muhasebe standartlarının uyumlaştırılması için faaliyette bulunan ülkeler (ABD-Kanada), bölgesel birleşimler (Avrupa Birliği, NAFTA, ASEAN, Afrika Muhasebe Konseyi (AAC) ya da daha fazla kabul edilmiş şekli ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (IOSCO), İslami Finansal Kurumlar Muhasebe, Denetim Organizasyonu (AAOIFI) gibi kurumların yaptığı çalışmalar, hala etkin bir şekilde devam etmektedir. Bu çalışmada ülkelerin muhasebe uygulamalarının, muhasebe standartlarının ve dolayısıyla piyasa bilgilerinin uyumlaştırılması yönündeki çalışmalarda rolü olan oluşumlar sıralanmıştır. Ancak öncelikle, standartların ve uygulamaların farklılıklarının nedenleri ve muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasının öneminden bahsedilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uygulamalarının Farklılıklarının Nedenleri

XX. yüzyılın son çeyreğinde küreselleşmenin hız kazanması tüm alanlarda etkisini gösterdiği gibi piyasalar üzerinde de etkili olmuştur. Gelişen ekonomik sistem içerisinde yer alan işletmeler diğer ülkelerin piyasalarında yatırım amaçlı veya kar odaklı işlem yapmaya başlamışlardır. Küreselleşmenin beraberinde getirdiği bu işlemler piyasaların gelişmesine katkı sağlarken, her türlü bilginin de ortak bir dilde ifade edilmesini önemli hale getirmiştir. Bu ortak dil, muhasebe dili olarak kendini göstermiş ve muhasebe dilinin uyumlaştırılması için ülkeler ve bölgeler düzeyinde girişimlerde bulunulmuştur.

Uluslararası işletmelerin, hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi talep edenlere bilgi sunmaları gerekmektedir. Ancak ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, bu ihtiyacın karşılanmasının önünde engeldir. Muhasebe, içinde bulunduğu topluma göre şekillenmekte ve ülkedeki bilgi talep edenlerin ihtiyaçlarını karşılamak için dizayn edilmektedir (Özalp, 2004: 196). Bu yüzden diğer ülkelerdeki bilgi talep edenler farklı bir ülkedeki bilgiye ulaşmak için ilave maliyetlere katlanmak zorundadırlar. Ülkelerin muhasebe uygulamalarının farklı olmasını esas olarak, kavramsal farklılıklar, ekonomik ve politik farklılıklar ve sosyo-kültürel farklılıklar olarak üç ana grupta incelemek mümkündür.

- **Kavramsal Farklılıklar:** Toplumların aynı kavramı farklı şekillerde ifade etmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, kar, kazanç ve matrah kelimeleri bazen aynı anlamda bazen de birbirlerine yakın şekilde birbirlerinin yerine kullanılabilir. Ancak konu, finansal raporlama dilinde, performans değerlemede farklılaşmaktadır. Yani bu kavramların kurallar veya standartlar çerçevesindeki tanımları, kapsamı ve işleyişleri arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Pekdemir, 2005: 22).

- **Ekonomik ve Politik Yapılardaki Farklılıklar:** Ülke piyasaları, piyasa temelli ve merkezi piyasa temelli olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Merkezi piyasa temelli ülkelerde

çıktılar hakim güç olan devlet tarafından belirlenmektedir. Bu tür ekonomik yapı içindeki muhasebe sistemlerinde üretim kotalarının karşılanıp karşılanmadığının takibi yapılmaktadır. Serbest piyasa temelli ülkelerde ise, muhasebe çıktılarının daha çok kar ve maliyetlere göre şekillenmesi beklenmektedir. Bu tür sistemlerde fon sağlayıcıları bireysel yatırımcılardır. Dolayısıyla bu sistemlerde muhasebe standartları daha çok bireysel yatırımcıların karar almalarını sağlamak için oluşturulmaktadır.

Ülkelerin politik, siyasal, bürokratik yapısı, muhasebe sistemlerinin oluşmasında etkilidir. Merkezîyetçi ya da merkezîyetçi olmayan, aşırı milliyetçi yada milliyetçilik anlayışı zayıf olan ülkelerin muhasebe sistemleri farklılaşacaktır. Örneğin, aşırı bürokratik bir ülkede otorite kendi yetkisini paylaşmak istemeyeceğinden muhasebe sistemini de kendi çıkarları doğrultusunda dizayn edecektir. Diğer yandan, ademi merkezîyetçi bir anlayışla yönetilen ülkelerde ise, muhasebe sistemi, meslek kuruluşlarına bırakılarak, piyasanın istek ve beklentileri doğrultusunda şekillenebilecektir (Usul, 2007: 45).

Muhasebe sistemlerinin farklılaşmasındaki bir diğer faktör ise; ülkelerin yasal düzenlemeleri olup, hukuk sistemlerinin yazılı olup olmamasına göre farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Yazılı olmayan hukuk sistemlerine sahip olan ABD ve İngiltere gibi ülkelerde muhasebe sistemi bağımsız standart koyucular tarafından belirlenmektedir. Bu ülkelerde standartlar ülkenin örf, adet ve gelenekleri gibi dinamikleri dikkate alınarak bağımsız kuruluşlar tarafından şekillenmektedir. Örneğin Amerika'da Finansal Muhasebe Standartları Komitesi (FASB) ve İngiltere'de Muhasebe Standartları Komitesi (ASB), ülkelerinin kendine has özelliklerine göre muhasebe standartlarını belirler ve bu yönde ülkelerindeki çalışmalarına rehberlik ederler. Diğer yandan hukuk kurallarının yazılı hale geldiği ülkelere örnek olarak Fransa verilebilir. Fransa'da muhasebe sistemi uygulayıcıları tek düzen hesap planına ve belirlenmiş diğer kurallara sıkı bir şekilde uymak zorundadırlar.

- **Kültürel Farklılıklar:** Muhasebe sisteminin oluşmasında etkili olan diğer unsur ülkelerin, dolayısıyla toplumların kültürleridirler. Muhasebe sistemi, sadece bir dizi teknik bilgilerin bir araya getirilmesi ile değil, aynı zamanda o toplumun kültürel ve toplumsal unsurlarını da içine alarak oluşmaktadır. Yani muhasebe sistemi, muhasebe uygulamaları, standartları, kanun ve kurallar ile topluma ait olan unsurları da içinde barındırmaktadır.

Ülkelerin muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkların nedenlerini belirlemek amacıyla çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır. Hoyle vd. (2004: 531) bu nedenleri; ülkelerin hukuk sistemleri, finans kaynakları, politik ve ekonomik gelişmeler, ekonomik krizler, vergilendirme, menkul kıymetler borsası, ulusal kültür, enflasyon, muhasebecilerin uzmanlaşması şeklinde sıralamıştır (Çankaya ve Aydoğan: 2008: 302).

Uluslararası Muhasebe Uygulamalarının-Standartlarının Uyumlaştırılmasının Gerekliği

Özellikle çok uluslu işletmelerin, farklı ülkelerde yatırım yapmasından denetim faaliyetlerine kadar birçok sebepten dolayı muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Özellikle şirket birleşmelerinde ve satın almalarda sorun olan muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, finansal raporlarda kendini göstermektedir. Hangi yöntemle olursa olsun yeni bir ülkede büyüyecek olan işletmelerin, öncelikle, ülkelerin muhasebe uygulamalarını bilmesi gerekmektedir. Günümüzde bilgi demek maliyet demektir. Farklı yapıdaki muhasebe sistemi, işletmenin daha yatırım yapmadan ilave maliyete katlanması anlamına gelmektedir. İşletmelerin muhasebe uygulamalarında karşılaştıkları tek sorun bu değildir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılmasına Yönelik İkili ve Bölgesel Çalışma Örnekleri

Ülkeler arasındaki muhasebe uygulama farklılıklarının ortadan kaldırılması ve ortak bir dil kullanılmasına yönelik iki ülkeli (karşılıklı), bölgesel ve uluslararası kurumlar düzeylerinde sürekli girişimlerde bulunulmuştur. Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacı ile ortaya çıkan oluşumlardan öne çıkanları, Kanada-Amerika (karşılıklı uygulamalar), Afrika Muhasebe Komisyonu (AAC), Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği (ASEAN) ve Avrupa Birliği (AB) (bölgesel uygulamalar) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (IOSCO) ve diğer uluslararası çalışmalarda bulunanlar, (uluslararası uygulamalar) şeklinde üç kısımda incelenebilir. Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasını destekleyen başka uygulamalar ve organizasyonlar olmasına rağmen, bunların en belirginleri aşağıda ele alınmıştır.

Karşılıklı Uygulamalar

Karşılıklı anlaşmaya göre muhasebe sistemlerinin piyasalar arasındaki farklılıkları gidermede en iyi örneklerin başında Amerika ve Kanada arasındaki uygulamada yer bulmuştur.

Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (SEC-Securities Exchange Commission) ve Kanada Ontario Menkul Kıymetler Borsası arasındaki tanıma, belli büyüklükteki şirketlerin karşılıklı anlaşmasını ifade etmektedir. Anlaşmaya göre, menkul kıymetler borsalarının herhangi birindeki düzenlemeden etkilenen kayıtlı şirketler, kendi ülkesinde geçerli olan aynı işlemleri uygulayarak diğer ülkedeki piyasalarda da işlem yapabilmektedir. Karşılıklı anlaşmanın amacı, menkul değer konuları için açıklama yükünü azaltıp Kanada ve Amerika'daki sınır ötesi raporlamalardaki masrafları düşürerek, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) (Generally Accepted Accounting Principles) göre farklılıkları en aza indirmek ve iki ülkenin muhasebe uygulamalarını birbirini yaklaştırmaktır (Hora vd. 1997: 175).

Karşılıklı tanımada, farklı ülkelerin piyasa düzenleyicileri çok uluslu şirketlerin taleplerini kolaylaştırmak için birbirlerinin muhasebe standartlarını karşılıklı tanıma amacı için görüşmelere girişmişlerdir. Karşılıklı tanımadan olumlu etkilenen kuruluşlar sonuca ulaşmak için aktif bir şekilde çalışmışlardır. Görüşmeler neticesinde ortak görüş oluşturmak uzun bir süre alabilmektedir. Örneğin, Kanada ve Amerika arasındaki muhasebe standartları ve açıklamalarının birbiri ile uyumlaştırılması yoğun tartışmalarla iki yıldan fazla sürmüştür. Karşılıklı görüşmelerde; yatırımcılar, güvenlik ilgilileri, avukatlar ve kanun düzenleyicilerden temsilciler yer almıştır. İki ülkenin muhasebe sistemlerindeki büyük farklılardan dolayı görüşmeler uzun sürmüş ve buna rağmen net olarak sonuca ulaşmak zor olmuştur (Fisher, 1994).

Kanada ve Amerika arasındaki iki devletli işbirliği iyi gelişmiş olmasına rağmen, iki ülke arasındaki kültürel ve ekonomik farklılıklar standartların ve amaçların benzer hale getirilmesini çarpıcı bir şekilde etkilemiştir. İkili sistem, sermaye piyasalarını iyi geliştirmeyi ve ihtiyaçlar yoluyla yatırımcıları korumayı temel amaç edinmiştir (Hora vd.1997: 176)

Bölgesel Uygulamalar

Muhasebe standartlarında farklılıkların azalması, her türlü bölgesel işbirliği çerçevesinde belirlenmektedir. Bölge ülkeleri arasında, başta ekonomik farklılıklar olmak üzere, her türlü konuda ne kadar birbirlerine yaklaşırlarsa muhasebe standartlarının uyumlaştırılması da o derece sağlanacaktır.

AB, NAFTA, ASEAN ve Afrika Muhasebe Konseyi (AAC) gibi organizasyonların muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması yönündeki girişimleri, yabancı yatırımı, bölgesel ticareti ve çalışma işbirliğini geliştirmektedir. Bölgesel işbirliği a) malların, iş gücünün, ve sermayenin serbest dolaşımını artırmayı, b) ticaret engellerini ortadan kaldırmayı veya azaltmayı ve c) ülkelerin borsa konusunda muhasebe raporlama ihtiyaçlarını uyumlaştırmayı içine almaktadır (Hora vd., 1997: 176).

Avrupa Birliği (AB)

Bölgesel seviyede muhasebe standartlarını uyumlaştırmada en iyi ilerleme, AB'nin üye ülkelerin muhasebe ve açıklama ihtiyaçlarını uyumlaştırma çabasıdır. AB'de muhasebe ihtiyaçları, AB tarafından konulan muhasebe yönergelerinde açıklanmaktadır. Dördüncü ve yedinci yönergelerle ilgili olan minimum kurallar temelinde karşılıklı açıklamalara izin verilmiştir. Her üye ülke yönergelerinde bulunan esneklikle bu yönergeleri kendi ulusal kanunlarında uygular. Finansal bilginin karşılaştırılabilir olması, finansal tablolardaki notlardaki ek açıklamalar yoluyla yapılmaktadır (Van, 1993: 395-397).

AB dört yönergeyi kabul etmiştir. Bunlar; kayıtlama, ara raporlama yönergeleri ve bir yılda minimum kayıtlama, çalışmasıdır. (Tondkar ve Rasoul, 1990: 127-143). Kabul yönergesi kayıtlanan şirketlerde ihtiyaçları minimum derecede karşılamak ve üye ülkelerde resmi değişim kayıtları için menkul değerlerin kabulü için minimum koşulları belirler. Raporlama yönergesi, bilgi temininde üye ülkelerdeki resmi değişim raporları için minimum kayıtlamayı belirler. Raporlama yönergesinin amacı, altı aylık raporlarla kayıtlanmış şirketler için gerekli bilgiyi sağlayarak yatırımcılarını korumaktır (Hora vd., 1997: 177-178). Bu yönergeler ile hem AB şirketleri hem de AB üyesi olmayan şirketler maliyet ve zaman kaybı yaşamadan AB borsalarını takip edebileceklerdir. Başarılı bir AB uyumlaştırma çabasını diğer bölgesel organizasyonun çabasından ayıran özellik, AB'ye üye ülkeleri bağlı olan yönergelerle konumlandırma yeteneğidir. Diğer bölgesel yapıların ifadesi sadece tavsiyedir. Buna ek olarak, AB muhasebe uyumlaştırma çabaları, AB'yi bütünleştirme programının bir parçasıdır.

AB dışında sınır ötesi raporlama yapan geniş Avrupa Şirketlerine birleştirilmiş mali tablo setleri sağlamak için, AB bazı seçenekleri masaya yatırmıştır. Seçilen seçenek IASB'nin uyumlaştırma çabalarını desteklemektedir. Çünkü sadece IASB'nin oldukça kısa bir zaman içinde uyum için gerekli standartları üretmesi muhtemeldir. IAS'lar, Kuzey Avrupa Federasyonu, Birleşik Krallık, Hollanda, Almanya ve Fransa temsilcilerinden oluşan Başkanlığa girmiştir.

Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA)

Batıda gelişmiş ülkeler arasında yer alan, NAFTA muhasebe standartları konusunda işbirliği arayan bölgesel müttefiklerin diğer örneğidir. NAFTA kuruluşunda, Kanada, Meksika ve Amerika'nın muhasebe standartlaşma yapıları, üç ülkenin de muhasebe standartları ve finansal raporlama uygulamaları konusundaki farklılıkları ve benzerlikleri analiz etmek için bir çalışma yürütmüştür. NAFTA'nın amacı bu üç ülkeyi bir ticaret bloğu halinde uyumlaştırmak için yatırım ve ticaret engelleri ortadan kaldırarak azaltmak, ticaret

alanında rekabeti desteklemektir (www.nafta-sec-alena.org) Muhasebe standartları arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri incelemenin yanında, bu standartların uyumlaştırılması için ilerlemenin yapılacağı bölgeleri belirlemek ve bu üç ülkede bulunan şirketler hakkında kullanıcılara bilgi sağlamaktır. Her ülke bölgesel faizlere sahip olmasına rağmen, bu şirketlerin muhasebe standartlarını küresel olarak uyumlaştırılmasına IASB destek vermektedir.

Güneydoğu Asya Uluslar Birliği (ASEAN Federation of Accountants)

Bölgesel bir yapı olarak oldukça fazla dikkat çeken ve Brunei, Endonezya, Malezya, Filipinler, Singapur, Tayland ve Vietnam'dan oluşan ASEAN; politik ve ekonomik işbirliği yapmak için kurulmuş bölgesel bir yapıdır. 1967'de kurulan grubun amacı ASEAN serbest ticaret bölgesinde güçlü ekonomik işbirliği yaratmaktır. Bu amaçla, ASEAN Muhasebeciler Federasyonu, 1977 yılında ASEAN üye ülkelerini profesyonel muhasebe yapılarının bir organizasyonu haline getirerek, üyeler arasında muhasebe standartlarının bölgesel uyumlaştırılmasına zaman ve kaynak sağlamıştır (Choi ve Mueller, 1992: 63). Fakat üye ülkeler var olan farklılıkları ve birçok ASEAN ülkesinde standartlaşmış uluslararası muhasebe standartlarının güçlü etkisiyle, ASEAN muhasebe federasyonları muhasebe standartlarının bölgesel uyumlaştırması üzerine görüşme vurgusunu yapmıştır. ASEAN Muhasebe Federasyonları, ASEAN ülkelerinde muhasebeciler için profesyonel standartlar, mesleki eğitim gelişimi ve muhasebe eğitimi gibi bölgesel işbirliği üzerine yoğunlaşmaktadır (Saudagaran ve Diga, 1997: 1-32). ASEAN Muhasebeciler Federasyonu amaçlarını şu şekilde sıralamıştır (www.aseanaccountants.org);

- ASEAN bölgesinde muhasebe mesleğinin ilerlemesini sağlamak,
- ASEAN bölgesi muhasebecileri arasında yakın işbirliği, bölgesel yardımlaşma ortamını oluşturmak,
- ASEAN muhasebecilerinin ortak çabaları sayesinde bölge muhasebesinin gelişimini sağlamak,
- Bölgede oluşan ve muhasebe mesleğini etkileyen sorunları tespit etmek ve bunları ortadan kaldırmak,
- Bölge muhasebecileri arasında muhasebe mesleği ile ilgili bilgi akışını sağlamak,
- Uluslararası muhasebe ve diğer kuruluşlarla toplu ilişkilerinde ASEAN muhasebecilerini temsil etmek,
- Bölgedeki ekonomik kalkınma için bölgesel gruplaşmaların işbirliği içinde sağlanmasıdır.

Bu amaçlar sermaye piyasalarını doğrudan etkileyen ya da belirleyen amaçlar olmamakla birlikte, muhasebe çalışmalarındaki işbirliğini sağlamaya yönelik yapılan girişimlerdir. Bu da sermaye piyasalarını beraberinde geliştirecektir.

Afrika Muhasebe Konseyi (AAC)

Kalkınmakta olan ülkelerde bulunan AAC, üye devletleri arasında muhasebe standartlarını uyumlaştırmak için bölgesel yapılanmalara örnektir. AAC, Afrika milletleri arasında muhasebe standartları koordinasyonu amacıyla 1979'da kurulmuştur. AAC, Afrika birimlerinde bir organın uzmanlaşması gibi resmen tanınmasından sonra Afrika ulusları arasındaki muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılmasında bir organ vazifesi görmüştür. Fakat

AAC herhangi bir önemli ilerleme kaydetmemiştir. Yapılanma geniş ölçüde, kendi ülkelerinde muhasebe problemleri üzerine çok az etkisi olan muhasebe sektörü uygulamalarından ileri gidememiştir. Konseyin hiçbir teknik personeli yoktur ve çok nadir oranda aralıklarla buluşan oldukça aktif bir yapısı bulunmamaktadır (Wallace, 1990: 3-55).

Kurulduğu ilk yıllarda çok iddialı olan organizasyonun amacı; bütün Afrika ülkeleri arasında muhasebe standardını sağlamak, Afrika muhasebe tekniklerini geliştirmek ve muhasebe uzmanlarını Afrika boyunca değişimlerini sağlamaktır (Choi ve Muller, 1992: 62).

Uyumlaştırmada bölgesel çabalar, iki devletli çabaları da içine alan, muhasebe ve raporlama sistemlerinin benzer olduğu iki ülke arasında çalıştığı zaman (Kanada-ABD), 2) bir bölge içindeki ülkelerin (NAFTA-AB) ekonomik bütünlükten yararlanma isteği olduğu zaman başarılabilir. Bölgesel uyumlaştırmının başarısı önemlidir fakat başarının oranı grubun zenginliği ve bölgesel grupların üyelerinin sayısı ile bağlantılıdır. Avrupa Menkul Kıymetler Borsası, Avrupa Birliği, hisse senedi ve menkul kıymet ihracında bir Avrupa Birliği üyesi olmayan borsaya ihraç yapmak istemesiyle ilgilidir. Aslında bazıları, bölgesel birleşmenin etkili bir şekilde ticaret kaleleri inşa edebileceği, grubun üyeleri için ekonomik avantajlar yaratacağı, fakat grup dışı ticaret için dezavantaj oluşturacağını ifade etmektedir.

Kurumsal Uygulamalar

Muhasebe standartlarının uluslararası seviyede uyumlaştırılması; iletişimde ve teknolojik ilerlemede, kademeli olarak finansal piyasaların kontrolünün azaltılarak sermaye piyasalarındaki büyümeyle dengelenmektedir. Uyumlaştırma standartları sunan bazı uluslararası kurul/kuruluşlar bulunmaktadır. Bunlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Bords-IASB), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (International Organization of Securities Commission-IOSCO), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'dır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) uluslararası muhasebe ve dışsal denetleme organizasyonudur. IFAC, 1977 yılında Newyork şehrinde kurulmuştur (O'regan, 2004: 154). 2004 yılı itibariyle 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerini yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademiye hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsar iken (Özalp, 2004: 202), 2016 yılında 130'dan fazla ülkeden 175 üye ve temsilci ile 3 milyon muhasebeci tarafından takip edilmektedir (www.ifac.org).

IFAC amaçlarını şu şekilde belirlemiştir (www.ifac.org).

1. Uluslararası standartların kalitesini geliştirmek ve standartların adaptasyonunu ve kullanımını desteklemek,
2. Üyeleri arasındaki işbirliğini kolaylaştırmak,
3. Diğer uluslararası organizasyonlarla işbirliğini sağlamak,
4. Profesyonel muhasebe için uluslararası konuşmacılar temin etmektir.

IFAC'ın Kasım 2003'te gerçekleştirdiği genel kurul toplantısında kabul edilen reform önerilerinin içinde yer aldığı 2004-2007 Stratejik planı, IFAC'ın yukarıda bahsedilen misyonunu nasıl yerine getireceğini ortaya koymaktadır. IFAC yönetimi, çalışanları ve

gönüllüleri etkin ve etkili bir biçimde faaliyette bulunmayı ve uluslararası çözümler üretmeyi ve basitlik sunmayı amaçlamaktadırlar ve IFAC'taki görevlerini yerine getirirken dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık değerlerine bağlı kalırlar. IFAC, etik kuralları ile de meslek mensuplarının tüm dünya çapında yukarıda sıralanan değerlere aynı oranda ulaşmalarını teşvik etmektedir (Özalp, 2004: 202). Ayrıca kurum 2016-2018 yılları dahilinde bir stratejik plan hazırlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ilk olarak 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'nin ulusal profesyonel muhasebecileri tarafından bir anlaşmayla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adıyla kurulmuş olup, komisyonun ilk üyeleri beş yıl süre ile seçilen 14 kişiden oluşmaktadır (Bragg, 2010). Kasım 1982 yılında revize edilen anlaşma anayasa olarak kabul edilmiştir. Bu anayasa daha sonra 1992, 2000, 2001 ve 2002 yıllarında yeni muhasebecilerin katılımıyla tekrar revize edilmiştir (IASB, 2000: 67). 2002 yılı itibariyle 113 ülkeden 155 muhasebe örgütü ve 2 milyon civarında muhasebeci IASC'a üyedir. (Özalp, 2004: 202). 2016 yılında 120 ülke IASB'nin uygulamalarını kabul etmektedir. IASC'nin amaçları şöyledir (IASB, 2000: 68):

1. Dünyanın çeşitli sermaye piyasalarında finansal tabloların ve diğer finansal raporların karşılaştırılabilir olmasına katkı sağlamak,
2. Standartları kullanmalarını teşvik etmek,
3. Ulusal muhasebe standartlarının IFRS'lere dönüştürülebilirliğini sağlamak.

IAS'ların geliştirilmesi için, IASC 32 standart oluşturmuştur. Bunun yanında, IASC'nin revize ettiği on standart, IAS'lar ile işbirliği içinde hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini öneren projeler gözden geçirilmiştir. IAS'ların üye ülkeler tarafından kabul edilmesi gönüllülük esasına bağlıdır. Bu yüzden IASC, üye ülkelerin bu standartları kabul etmesini talep etmek için gerekli güçten yoksundur.

Birçok gelişme IASB'nin statüsünü geliştirmiş ve IAS'ların sınır ötesi uygulamalar için kullanılma ihtimalini arttırmıştır. Örneğin, 1995 Başkanlık toplantısına, Birleşik Krallığın Muhasebe Standartları Başkanlığı Başkanı, Kanada Muhasebe Standartları Başkanlığı eski başkanı, Hindistan Muhasebeciler Enstitüsü Başkanı, Avusturya Muhasebe Standartları başkanlığının bir üyesini yeni üye olarak başkanlığa eklemiştir (Schwartz, 1996: 20-22).

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (IOSCO)

IOSCO Kuzey ve Güney Amerika menkul kıymet piyasa düzenleyicileri arasında işbirliği için 1974'te kurulmuştur. Bu organizasyon 1986 yılında uluslararası bir kuruluş olma özelliğini kazanmıştır. IOSCO dünya genelinde sermaye piyasalarını düzenlemek ve geliştirmesine katkıda bulunmak amacıyla kurulmuş özel sektör kuruluşudur. 50'den fazla ülkeyi etkisi altına alan IOSCO, menkul kıymetleri düzenlemeyi amaçlayan 110'u aşkın üye organizasyona sahiptir (Braithwaite ve Drahos, 2000: 156-157). 2016 yılına gelindiğinde ise bu sayı üç farklı gruptan oluşan 208 üyeye çıkmıştır (www.iosco.org).

IOSCO genel proje yaklaşımını savunmaktadır ki bu yaklaşım çok uluslu yaklaşım olarak bilinmekte ve sermaye piyasasının katılımı ile hisse senedi ihracı için kabul olabilecek tek bir açıklama dokümanı geliştirmeyi amaçlamaktadır. IOSCO çok uluslu bir projede finansal tablo hazırlanmasında kullanılmak için kendi muhasebe standartlarını geliştirmez.

Fakat IOSCO çok uluslu projelerin hazırlanmasında belirli şartlarda kullanılmak için IAS'ları kabul ettiğini göstermektedir. GAAP ile işbirliği için hazırlanmış finansal tabloları içeren çok uluslu menkul değer taleplerine olan engelleri önemli ölçüde azaltmıştır. Uluslararası Borsa Federasyonu (WFE), 35 ülkeden üyeleri ile çok uluslu bir proje geliştirmek için IOSCO'nun çabalarını açık bir şekilde desteklemektedir (Hora vd. 1997: 178).

IFAC-IASB ve IOSCO'nun İlişkileri

IOSCO ve IASB bazı konularda ortak yollar takip etmektedir. IOSCO muhasebe standartlarını formüle etmek için uygun organizasyon olarak (IASB) tanımaktadır. SEC muhasebe ihtiyaçlarını uygulama gücüne sahip olduğu ve IAS ile uygun olan ulusal muhasebe ihtiyaçlarına uygulamayı desteklemek için dünya genelinde menkul değerleri düzenleyicilerin işbirliğini araştırmıştır. Birçok düzenleyici hâlihazırdaki yaklaşımı desteklemektedir. Eğer IAS, IASB tarafından konumlanması yeterli kalitede ise, üye ülkelerin, milli muhasebe standartlarını kullanma alternatifi olarak kayıtlama ve sınır ötesi tekliflerde IAS ile uyumlu olan finansal tablo kabulüne izin vermeye zorlamaktadır. IASB'nin IOSCO tarafından desteklenmesi yeni IAS'ları geliştirmek için önemli bir etken olmuştur. IOSCO, üyelerinin borsalarında IAS'larını destekleyerek IASB'na muhtemel kabul edilebilir standartları tavsiye ederek, IAS'ların yapımında önemli bir rol oynamaktadır (Braithwaite, 2000: 156-157).

İlk başta IAS'ların bazıları farklı ulusal standartların kullanımına izin veren ülkelerde işe girmek için alternatif muhasebe prensipleri seçeneği sunmaktadır. Mali tablo karşılaştırılabilirliğini arttırmak için, IASB'de kullanılan IAS'ları da izin verilen kabul edilebilir alternatiflerin sayısını önemli ölçüde azaltan Geliştirme Projesini uygulamaya koymuştur. IASB, IAS'ın kalitesindeki gelişmenin çok uluslu şirket kayıtları için sermaye piyasası düzenleyicileri tarafından IAS'ların kullanılmasına zemin hazırlayacağını beklemektedir.

IASC ve IFAC uluslararası muhasebeyi ve standartların denetimin yaygınlaştırmak ve uygulamak için IOSCO'yu cesaretlendirmektedir. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) standartların denetimi ve uluslararası muhasebeyle uyumlaştırmak için bireysel düzenlemelerin tek bir vücut gibi hareket etmeleri için IFAC, IASC ve IOSCO'yu cesaretlendirmektedir (Feist vd., 1999: 173).

Uluslararası muhasebe standartları konusunda kurumların veya ülkelerin birlikte çalışması sonucu başarıya ulaşacağı düşüncesi en fazla kabul gören düşüncedir. Bu düşüncüyü destekleyen uygulamaların başında da AB gibi bölgesel girişimlerin, IOSCO ve FASB gibi organizasyonlara vermiş oldukları desteklerdir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 16).

Diğer Kuruluşlar

Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (International Accounting Standards Foundation-IASF); Mart 2001 ayında, ABD'nin Delaware eyaletinde kurulmuş, kar amacı gütmeyen tüzel bir kişiliktir. Vakıf İngiltere'de IASB kapsamında bağımsız bir standart düzenleyicisi olarak da faaliyetlerini sürdürmektedir (Gökdeniz, 2010: 35).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board (FASB); 1973 yılında merkezi hükümetler dışındaki finansal raporların hazırlanmasında yani özel sektör finansal muhasebe standartlarını şekillendirmek için kurulmuştur. Bu standartlar Amerika Menkul Kıymetler Borsası (Securities and Exchange Commission-SEC) ve

Amerikan kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institutes of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından otorite olarak kabul edilmiştir. Bu tür standartlar, anlaşılabilir finansal bilgi, özlu bir şekilde karar almaları hakkında ekonominin fonksiyonları için önemlidir (www.fasb.org).

Uluslararası Muhasebe Gelişme Forumu (International Forum For Accountancy Development (IFAD), Asya krizinden etkilenen bölgesel bankaların kalkınması, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), büyük muhasebe firmaları, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve Basel Komitesi arasında bir çalışma grubu olarak oluşturulmuştur. Bu kurumun misyonu, global kriz olduğunda, finansal durgunluğun, şeffaflığın ve piyasa güvenliğinin geliştirilmesidir (www.iasplus.com).

İslami Finansal Kurumlar Muhasebe, Denetim Organizasyonu (AAOIFI), 1991 yılında İslami finans sektörünün geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve bunun için standartlarının belirlenmesi amacıyla Bahreyn'de kurulmuş, kar amacı gütmeyen bir organizasyondur. Organizasyon, şimdiye kadar şeriat, muhasebe, denetim ve kontrol alanlarında toplam 94 standart çıkartmıştır. Bu standartların, 54'ü şeriat, 26'sı muhasebe, 5'i denetim, 2'si etik ve 7'si de kontrol standardı şeklinde belirlenmiştir. Bu standartlar ve düzenlemeler bazı ülkelerin merkez bankaları tarafından da uygulanmaktadır. AAOIFI, 45 ülkenin merkez bankası gibi düzenleyici kurumları, finans kurumları, muhasebe ve finans kurumlarının firmaları tarafından desteklenmektedir. Organizasyonun standartları dünya çapında işlem yapan çeşitli finans kurumları tarafından takip edilmekte, bu da uyumlaştırma çabalarına katkı sağlamaktadır (www.aaofi.com).

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (Federation des Experts Comptables Europeens-The European Federation of Accountants-FEE), Avrupa'da profesyonel muhasebecileri temsil eden bir organizasyondur. 33 ülkeden 45 profesyonel muhasebeciler enstitüsünden üyeye sahiptir. Avrupa Serbest Ticaret Birliği'ne (European Free Trade Association-EFTA) üç üye ülkesini ve 28 Avrupa Birliği ülkesini temsil etmektedir. FEE, Avrupa'da 500.000'den daha fazla muhasebeciyi temsil etmektedir. Bunların yaklaşık % 45'i serbest muhasebeci diğer %55 ise sanayi, eğitim, ticaret veya devlet sektöründeki muhasebecilerdir. FEE, kar amacı gütmeyen bir kurumdur (www.fee.be). Bunların haricinde muhasebe ve denetim standartlarının uyumlaştırılması konusunda girişimlerde bulunan birçok uluslararası kurum bulunmaktadır.

SONUÇ

Finansal piyasaların dünya genelinde entegre olması her alanda kendini gösterdiği gibi muhasebe alanında da kendini göstermiş ve bu doğrultuda uluslararası muhasebe standartları gündeme gelmiştir. Muhasebe standartları finansal piyasaların değerlemesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan finansal tabloların şeffaf, tutarlı ve en önemlisi de farklı ülkelerdeki piyasalar ile karşılaştırılabilir olmasını amaçlamaktadır. Finansal tabloların doğru ve isabetli bir şekilde hazırlanabilmesi aynı zamanda finansal piyasaların gelişmişliği ile de ilgilidir.

Finansal piyasalarda uluslararası muhasebe standartları aracılığıyla muhasebenin ortak bir dil olarak kullanılması, işletmelere maliyet ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Bu anlamda ülkeler, için en önemli uygulama, IASC/IASB'lerin hazırlamış oldukları

standartlardır. Henüz tam olarak bütün ülkeler tarafından uygulama alanı bulamamasına rağmen artan oranda yaygınlaşmaktadır.

IAS'lerin bütün ülkelerde uygulanması da ayrıca bir muammadır. Çünkü her ülkenin kendine göre kültürü, dili, muhasebe anlayışı ve merkezi hükümetlerin koydukları kanun ve nizamlar birbirinden farklıdır. Ayrıca bölgesel uygulamalar IAS'ların uygulamaya girmesini zorlaştırmaktadır. Standartların uygulanabilmesi için ülkelerin bu farklılıkları dikkate alınarak ortak politikalar çerçevesinde standartların belirlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Bragg, M. S., (2010), *The Ultimate Accountants' Reference: Including GAAP, IRS and SEC Regulations Leases and More*, Ontario, Canada.

Braithwaite, J., & Drahos, P., (2000), *Global Business Regulation*, Cambridge Pres., Cambridge.

Çankaya, F., & Aydoğan E., (2008), Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(1), 299-326.

Çiftçi, Y., (1997), Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları, *İstanbul Üniversitesi Fakültesi Dergisi*, 26 (2), 169-189.

Feist R. W., & Heely A. J., & Lu H. M., & Nerseian L. R., (1999), *Managing a Global Enterprise: A Concise Guide to International Operations*, USA.

Fisher, R. P., (1994), "The U.S.-Canada Mutijurisdictional Disclosure System", In *International Capital Markets in a World Accounting Differences*, Ed. Frederick D. S. Choi, Newyork, Irwin Professional Publishing.

Gökdeniz, A. Ü., (2010), *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*, İstanbul, Avcıol Basım Yayın.

Hora A. J., & Tondkar H. R., & Adhikari, A., (1997), International Accounting Standarts in Capital Markets, *Journal of International Accounting Auditing & Taxation* www.sciencedirect.com, 16.02.2011.

Hoyle, B.J., & Schaeffer, F.T., & Douppnik, S.T., (2004), *Advanced Accounting*, Seventh Edition, McGraw Hill Publishing Company, New York,

IASB, (2000), *International Financial Reporting Standards*.

O'regan D., (2004), *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, And Regulations*, New Jersey, USA.

Özalp İ.,(2004), *Uluslararası İşletmecilik*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Pekdemir, R., (2005) Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği-Uygulamadan Örnekler, *Mali Çözüm Dergisi*, 72, 21-29.

Saudaran, M. S., & Dıga G. J., (1997), Accounting Regulation in ASEAN: A Choice Between The Global and Paradigms of harmonization, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 8, 1-32.

Schwartz, D., (1996), The Futures of Financial Accounting: Universal Standards, *Journal of Accountancy*, www.questia.com, 10.01.2011.

Tondkar, H. R., Rasoul A., (1990), "An Analysis of The Impact of Selected EEC, Directives on Harmonizing Listing and Filing Requirements of EEC Stock Exchanges", *International Journal of Accounting*.

Usul, H., (2007), *Davranışsal Muhasebe*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.

Wallece, R.S.O., (1990), Accounting in Developing Countries: A Review of Literature, *Research in Third World Accounting*, 1, 3-54.

Van K. H., (1993), Harmonization of Accounting Standards in The EC. It The Beginning or Is The End?, *The European Accounting Review* 387-396.

www.aaoifi.com.

www.aseanaccountans.org.

www.iasplus.com.

www.ifac.org.

www.fasb.org.

www.fee.be.

www.nafta-sec-alena.org.