



Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif

Prof. Dr. Yannick Lemarchand

Nantes Üniversitesi- Fransa

Özet

Avrupa Birliği'nin önde gelen şirketlerinin muhasebe sisteminin güçlendirilmesine yönelik benimsenen Uluslararası Muhasebe Standartları uzun bir uyumlaştırma çalışması sürecine dayanmaktadır. Her ne kadar bu süreç özellikle son yirmi yılda hız kazanmışsa da, bu sürecin izleri 300 yıl öncesine, ilk ulusal düzenleme çabalarının olduğu döneme kadar uzanmaktadır. Kimi birey veya örgütler, özellikle 20. yüzyılın başlarında, sınırlı sayıdaki mükellef firmaların sayısındaki artışın ve sermaye piyasalarının gelişmesi sebebiyle bu doğrultuda hareket etmiştir. Öte yandan, müdahaleci iktisat politikalarının, kendi planlarını hayata geçirmek için, istatistiksel veriler olarak muhasebe belgelerinden yararlanarak kendi politikalarını uyguladığı görülmektedir.

Ancak Avrupa Muhasebe Sistemi'nin uyumlu hale getirilmesi gerçek anlamda ilk kez Roma Antlaşması ve muhasebe ve finans hesaplarına ilişkin Şirketler Hukuku düzenlemelerinin detaylı bir şekilde hazırlanması ile başlamıştır. Sonrasında bu süreç yeni bir aşamaya girmiş, Avrupa Birliği Komisyonu uluslararası özel standart belirleyicisi ile -Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standard Committee)- çalışmaya karar vermiştir. Bunun sonucunda finans piyasalarının ve yatırımcılarının ihtiyaçlarını içeren yeni bir standart düzenlemesi kabul edilmiştir. Komisyon, bu eylemiyle Avrupa dışı bir örgüte görev vermekle standartları düzenleme yetkisinden feragat etmemiş, ancak finansal hesap kullanıcılarının ve yatırımcıların ihtiyaçlarını, diğer çıkar sahiplerini de göz önünde bulundurarak imtiyazlı bir kategori haline getirmiştir.

Anahtar sözcükler: Avrupa Birliği, muhasebe sistemi, muhasebe kuralları, uluslararası muhasebe standartları, uyumlaştırma.

Abstract (European Accounting Harmonisation, An Historical Perspective)

The adoption of IASs for the consolidated accounts of European Union listed companies is the result of a long accounting harmonisation process. Even if that process accelerated during the last twenty years, it can be traced back more than three century ago, to the first attempts at national regulation. Several precursors and predecessors, individuals or organisations, acted in this way, mostly since the beginning of the twentieth century, as a consequence of the increasing number of limited liability companies and of the development of capital markets. Interventional economic policies also played a role with the implementation of accounting charts frequently linked to the need to collect statistical data for economic policy and planning purposes.

But the European accounting harmonisation process really began with the Treaty of Rome and the elaboration of Company law directives regarding accounting and financial statements. Then it entered a new and fundamental step when the European Commission decided to work with an international private standard setter: the International Accounting Standard Committee. The result is the adoption of a set of standards designed to cover the financial information needs of financial markets and investors. In doing so, the European Commission not only abdicated its sovereignty in favour of a non-European private organisation but it privileged the needs of a sole category of users of financial statements, the investors, neglecting the interest of other stakeholders.

Key Words: European Union, accounting system, accounting rules, international accounting standards and harmonisation.

1. Haberciler ve Öncüler

1.1 Colbert (1673) ve Napoleon (1807)

Hayata geçirilen en eski muhasebe düzenlemelerinden biri 1673 yılında XIV. Louis hükümler döneminde başbakan olan Jean-Baptiste Colbert öncülüğünde hazırlanmıştır. Söz konusu bu düzenlemeler ticari meseleleri konu alan *Ordonnance du Commerce* adlı metnin bir parçası olarak ortaya konulmuştu. Adı geçen bu düzenleme ise dönemin meşhur tüccarı ve ticaret hukuku alanında ün yapmış olan ve yazılı ilk yönetim anlaşmalarından *Le Parfaite Négociant* (Kusursuz Tüccar)'ın yazarı Jacques Savary tarafından kaleme alınmıştır.

Ordonnancé'ta ifade edildiği üzere tüm tüccarlar (perakendeciler ve toptancılar) düzenli bir muhasebe defteri tutmalı ve iki yılda bir envanter yapmalıdır. Bununla amaçlanan şey tüccarları yönetim konusunda geliştirmek ve alacaklıları korumak idi; fakat bu temel kurallar uygulamada tam olarak hayata geçirilememiştir.

1807 yılında benimsenen Napolyon'un *Code de Commerce* (Ticaret Yasası) ise Jacques Savary'nin oluşturduğu ticaret hukukuna dayanarak hazırlanmıştır. Her iki metin muhasebe açısından ele alındığında, iki düzenleme arasındaki temel fark envanterin yıllık hale gelmesidir. Ancak Avrupa Muhasebe Uyumlaştırması açısından ilk adım, aynı düzenlemelerin Belçika, Hollanda, Lüksemburg ve Almanya tarafından bu ülkelerin Napolyon tarafından işgal edilmesinin bir sonucu olarak benimsenmesi olmuştur. Söz konusu bu işgalden sonra, bu ülkelerin ticari düzenlemelerde temel aldıkları yasa *Code De Commerce* olmuştur.

Ancak yine de bu düzenlemeler oldukça sınırlı olup, Avrupa'nın gerçek anlamda muhasebe uyumlaşması içine girmesinden oldukça uzak idi. Kimi Avrupa ülkelerinde finansal hesapların biçim ve içeriğinin tartışılması 19. yüzyıl sonlarında sınırlı sayıda da olsa borçlu firmaların ortaya çık-

ması ve kimi finansal skandalların patlak vermesiyle başlamıştır.

1901 Yılında, hisse senedi değerleri ve hareketleri konusunda yetkin olan *Institut International de Statistique* (Uluslararası İstatistik Enstitüsü), "*meilleur mode à indiquer au point de vue statistique international pour la confection des bilans des sociétés anonymes*" yani "uluslararası istatistiksel bakış açısından sınırlı sayıdaki yükümlü şirketlerin bilançolarını sunmanın en iyi yolunu araştırmak" üzere uluslararası bir çalışma yapmıştır. Çeşitli Avrupa ülkelerinin katılımıyla ortaya çıkan birkaç rapor Enstitü'nün 1902'de Budapeşte'de yaptığı Kongre'de takdim edildi. Bu faaliyet çok büyük ihtimalle uluslararası muhasebenin uyumlaştırılmasının faaliyetine geçtiği ilk yerdirdi (Lemarchand, 1995).

1.2 Uluslararası Muhasebe Birliği

Yirminci yüzyılın başından İkinci Dünya Savaşı'na kadar muhasebeciler ve muhasebe organları birbiriyle çok az ortak noktası bulunan iki uluslararası bilgi ağı arasında bölünmüşlerdi. Bir tarafta önderliğini ABD'nin yaptığı ve İngiltere, Hollanda ve diğer kuzey Avrupa ülkelerinin yer aldığı grup yer alırken, diğer tarafta daha çok Latin dillerini kullanan ve Brüksel merkezli *Association Internationale de Comptabilité* yani Uluslararası Muhasebe Birliği (UMB)'nin üyeleri olan devletler yer alıyordu. Her iki taraf da birbirine paralel kongreler düzenliyordu: *International Congresses of Accountants* yani Uluslararası Muhasebeciler Kongresi ve diğeri *Association Internationale de Comptabilité* tarafından düzenlenen kongre.

Uluslararası Muhasebe Birliği 1911 yılında genel sekreterliğini de yapan Paul Otlet ve 1913 Nobel Barış Ödülü'nün sahibi olan arkadaşı Henri La Fontaine tarafından kurulmuştur. 19. Yüzyılın sonlarından itibaren Otlet, şu an çeşitli açılardan sınıflandırma sisteminin ilk uygulaması olarak kabul edilen *Evrensel Ondalık*

Sınıflandırma Sistemi'nin çalışmalarına başlamış ve bunu geliştirmişti ve daha sonra kendisi bu sistemin muhasebe belgelerinde kullanılmasına ön ayak olmuştu (Mommen, 1957).

Otlet'in bu geniş vizyonunu takiben, birliğin ana amaçları “*muhasebe sistemlerinin ve finansal hesapların birleştirilmesi ve uluslararası hale gelmesi ve evrensel bir muhasebe standartları çerçevesinin kabul edilmesi*”, düzenli uluslararası kongrelerin organize edilmesi ve periyodik bir bültenin yayımlanması şeklinde belirlenmişti (Mommen, 1957). *Société Académique de Comptabilité de Belgique* yani Belçika Muhasebe Akademik Birliği tarafından, Brüksel'deki Dünya Fuarı esnasında Ağustos 1910'da organize edilen *Congrès des Sciences Comptables* yani Muhasebe Kongresi, kuruluşundan bir yıl sonra olmasına rağmen UMB'nin düzenlediği ilk kongre olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, söz konusu bu kongrenin uluslararası katılımcıları, uluslararası vizyon sahibi ve iletişim teknolojisinin öncüsü olan Paul Otlet'in projesi olan ve tamamen evrensel bir anlayışla düzenlenen bir organizasyonun doğuşunun ilk şahitleri olmuştur. Bu özellik diğer UMB kongrelerinde de sürmüştür:

- 1910 Brüksel - Belçika
- 1911 Charleroi - Belçika
- 1913 Ghent - Belçika
- 1926 Brüksel - Belçika
- 1931 Bükreş - Romanya
- 1935 Brüksel - Belçika
- 1937 Paris - Fransa
- 1939 Liege - Belçika

1926-39 Yılları arasında gerçekleşen UMB kongrelerinde ortalama 19 ülkenin temsilcileri yer alırken Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'ne (1926 Amsterdam, 1929 New York, 1933 Londra, 1938 Berlin) ortalama 22 ülkenin temsilcileri katılmıştır. UMB kongrelerine Türkiye'den delegelerin katılımı ise 1931, 1935 ve 1939 yıllarında olmuş, fakat bu delegeler Ulus-

lararası Muhasebeciler Kongreleri'nin hiçbirine katılmamıştır (Lemarchand, Nikitin, Zimnovitch, 2004). UMB, Paul Otlet'in 1944 yılında ölmesinin hemen akabinde ortadan kalkmıştır.

1.3 Muhasebe Belgelerine Doğru Adım

Avrupa'daki muhasebe düzenlemeleri tarihi açısından en önemli adımlardan biri, muhasebe belgelerinin Almanya, Fransa, Belçika, İspanya, Portekiz gibi kimi Kıta Avrupası ülkelerinde uygulanmaya başlanması olmuştur.

Söz konusu bu muhasebe belgelerinin oluşturulmasında öncü olan isimler arasında daha önce bahsedilen Paul Otlet, çalışmasına ilişkin yeterli ilgiyi bulamamıştı. Şüphesiz bu alanda en dikkati çeken ve etkili olan kişi Alman Eugen Schmalenbach'tır. *Der Kontenrahmen* (Schmalenbach, 1927), isimli muhasebe belgesi kitabı, bir işletmedeki kaynak çıkışına ayna olacak çalışmalar içermektedir. Karar verme mekanizmasına yönelik bilgi sistemi tasarlamak amacıyla bir örgütün muhasebe iskeleti gibi hareket etmek bu modelin en önemli amaçlarından biridir.

1937 Yılında, Alman hükümeti doğrudan Schmalenbach'ın eserinden esinlenen *Reichkontenrahmen* isimli muhasebe belgesini kabul etmiştir. Goering Planı olarak da bilinen ve tüm ülke için zorunlu kabul edilen ilk belge olma özelliğini taşıyan bu tasarı, savaş ekonomisinin hüküm sürdüğü dönemde üretim ve arza yönelik kontrolün sağlanmasını amaçlıyordu (Richard, 1995). Ancak Schmalenbach'ın etkisi ülke dışına da taşınmış ve söz konusu belgenin benzerleri 1944'te Hollanda'da ve 1945'te Yugoslavya'da uygulamaya koyulmuştur.

Benzer durum Alman işgalinin hüküm sürdüğü 1944 Fransa'sı için de geçerli idi. Nisan 1941'de, *Commission de Normalisation des Comptabilités* yani Muhasebe Standartları Komitesi'nin oluşturulduğu görülmektedir. Bu komitenin görevi 1 yıl sonra *Plan Comptable* adı verilen 1942 tarihli belgenin ilan edilmesiyle sona ermiştir (Standish, 1990). Nisan ayında, havayolu endüstrisi için olan Steering Komitesi, bu konuya ilişkin ve çok az bilinen

sektörel merkezli ilk belgeyi, *Cadre Comptable Aéronautique* yani Hava Taşımacılığı Muhasebe Belgesi'ni yayımlamıştır. Ancak görünen o ki bu planların her biri çok az uygulama olanağı bulmuştur.

Savaş sonrasında, 1942 tarihli *Plan Comptable* parçalar halinde yeniden ele alınmış ve Nisan 1946'da yeni bir standartları belirleme komisyonu oluşturulmuştur. Bu komisyon da, 1947'de Fransa'nın tüm ülke çapındaki ilk muhasebe planı olan *Plan Comptable Générali* oluşturmuştur. Schmalenbach'ın planından farklı olarak, bu düzenleme maliyet muhasebesini finans muhasebesinden ayırmakta ve uygulamayı zorunlu kılmaktaydı. Finans ekonomisine ağırlık verme kararı, hükümet iktisatçılarının ulusal gelir istatistiklerinin oluşturulmasına yönelik muhasebe verilerine giriş için baskı göstermelerine sebep olmuştur. Söz konusu bu plan, 1957 yılında gözden geçirilmiş ve AB'nin Şirketler Hukuku'na yönelik 4. Direktifi sebebiyle 1982'de yeni *Plan Comptable* kabul edilmiştir.

1.4 Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği (*Union des Experts Comptables Européens*) - Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (*Fédération des Experts-Comptables Européens*)

Alman İşgali sırasında ortaya çıkan ve 1945'te yeniden yapılandırılan *Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés*, yani Muhasebe Danışmanları ve Muhasebe Uzmanları Yasası (MDMUY), 1943'te Paris'te çoğunluğunu Anglosakson devletlerin oluşturduğu Uluslararası Muhasebeciler Kongresi ile birlikte koşulların elverdiği ölçüde uluslararası bir kongre yapmayı önermiştir. Fakat bu, Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'ni düzenleyenler tarafından tıpkı kongrenin geçmiş düzenleyicilerinin yaptığı gibi yeterli ölçüde destek görmemiştir. Bu sebeple, MDMUY'nin 1948'de kendi inisiyatifinde olan bir kongre tertip ettiği görülmektedir. Bununla beraber, söz konusu bu kongre kimi yabancı ülkeler nezdinde de ilgiyle karşılanmış, katılımcıların 175'i 23 farklı ülkeden

önemli uzman kuruluşların temsilcileri olarak gelmişlerdi.

Ancak yine de 1948 kongresi oldukça belirsiz bir konuma sahipti; çünkü yukarıda da belirtildiği üzere, bu faaliyet Fransız muhasebe uygulayıcılarının Uluslararası Muhasebeciler Kongresi hareketine katılmak amacıyla yaptıkları başarısız girişimin bir parçasıydı. Öte yandan, bu kongre Fransız muhasebe uzmanlarına Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'ne alternatif bir bilgi ağı oluşturma şansı sağlamıştır.

Başkanlığını Paul Caujolle'un yaptığı organizasyon sorumluları, UNESCO altında bir Uluslararası Muhasebe Enstitüsü oluşturma çalışmaları başlatmışlardır. Fakat, UNESCO bu öneriyi kendi faaliyet alanının dışında olduğunu ileri sürerek reddetmiştir. Buna istinaden Avrupalılar Avrupa merkezli başka bir uluslararası enstitü kurma kararı almışlar ve 1951 yılında Bale, İsviçre'de yapılan bir konferansta *Union des Experts Comptables Européens* yani Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği (AMUB)'ni kurmuşlardır. Daha sonra, ilk Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği Kongresi 1953 yılında Floransa, İtalya'da yapılmıştır. 10 Yıl sonra, 1963'te, İngiltere, İrlanda ve diğer İskandinav ülkeleri de Birliğe katılmıştır.

AMUB 1 Ocak 1987'de, AB Komisyonu tarafından 1961'de oluşturulmuş olan *Groupe d'Etudes des Experts Comptables* yani Muhasebe Uzmanları Çalışma Grubu ile birleşip *Fédération des Experts-Comptables Européens* yani Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (AMUF)'u oluşturmuştur. Bugün, AMUF 38 profesyonel organın ve 26 farklı ülkenin bir araya geldiği bir yapıdır. Tüm bu organlar %95'i AB ülkelerinden oluşan toplam 450.000 bireysel üyeye sahiptir. Tıpkı AMUB gibi AMUF da Avrupa Muhasebe Sisteminin uyumlaştırılmasında büyük bir role sahip olmuştur.

2. Avrupa Birliği ve Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları- İlk Adımlar

2.1 Amaçlar ve Hedefler

Avrupa Ekonomik Topluluğu, aynı zamanda Altılar olarak bilinen Belçika,

Fransa, Almanya, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda'nın 25 Mart 1957 tarihinde bir araya gelerek imzaladıkları Roma Antlaşması ile kurulmuştur. Bu antlaşmanın amacı, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin tüm üye devletler arasında özgürce hareket etmesini sağlamak idi. Topluluk kurucuları, kısa bir süre sonra, limited şirketlerin karşılaştırılabilir finansal hesaplarını ortak pazarın vazgeçilmez parçası olarak değerlendirmeye başlamışlardır. Bu sebeple muhasebe uyumlaştırılması süreci, Ortak Pazar'a geçişte en önemli aşamalardan biri olarak görülmüş ve bu bütünleşmiş bir iş dünyası için şirketler hukuku ve vergi hukukunun uyumlaştırılması projesinin bir parçası olarak ele alınmıştır. Üye devletlerin ticaret hukuku düzenlemelerini dikkate alarak bazı hukuksal düzenlemeler yapılmıştır ki bunlardan 4. ve 7. Direktif olarak anılan düzenlemeler, *Groupe d'Etudes des Experts Comptables* yani Muhasebe Uzmanları Çalışma Grubu'nun yardımları ile gerçekleştirilmiştir.

2.2 Şirketler Hukuku 4. Direktifi

Dördüncü Konsey Direktifi, Roma Antlaşması'nın 54. maddesi 3(g) paragrafına dayanarak 25 Temmuz 1978'de tüm mükellef limited şirketlerin yıllık muhasebe kaydı yapmasını öngörerek ilan edilmiştir. İlk 1971'de önerilen taslak büyük oranda Alman Şirketler Hukuku'ndan etkilenerek oluşturulmuştur. Buna göre, değerlendirme kuralları oldukça muhafazakar tutulmuş, biçimler ise değişmesi zor detaylar çerçevesinde tarif edilmiş idi. Danimarka, İngiltere ve İrlanda'nın 1973 yılında Topluluğa üye olmaları ise bu direktifte değişikliğe gidilmesine sebep olmuştur. İngiltere ve İrlanda, mevcut direktifin Anglosakson felsefesiyle çeliştiğini, dolayısıyla gerçek ve adil bir prensibin benimsenmesi gerektiğini ileri sürmüştür.

Yasal dayanağı temel alındığında, Dördüncü Direktif muhasebe kurallarında mutlak bir standardizasyonu sağlamayı hedeflemekteydi. Bunun amacı daha çok finans bilgilerinin karşılaştırılabilirlik ve eşitliğini sağlamaktı. Dolayısıyla, bu düzenleme üye devletler ve bu devletlerdeki şir-

ketler için çok sayıda seçeneği barındırıyordu. Buna göre çatışan politik çıkarlar ve muhasebe görüşlerinin uzlaşmasının bir sonucu olarak ortaya çıkmış farklı muhasebe muameleleri uygulanabilmekteydi. Burada belirtilen temel konu, yayımlanan finansal hesapların değerlendirme kuralları ve biçimlerinin nasıl olacağı ve firmaların mallarının, borçlularının, finansal konumunun, kazancının veya kaybının gerçek ve adil bir bakış açısı ile değerlendirilmesi idi. Bilgi edinmek üzere gerekli diğer belgeler yani bilançolara eşlik eden ve kar ve zararı belirtmek üzere konan belgeler, farklı seçenekler arası karşılaştırılabilirliği sağlamak için buna eklenmişti.

Dördüncü Direktifin Topluluk üyesi tüm devletlerde Temmuz 1980'den itibaren yasallaşması ve Ocak 1982'den itibaren de yürürlüğe girmesi öngörülmüş, ancak bu süreç ülkelere göre değişerek, 1 ile 10 yıl arasında sürmüştür.

2.3 Şirketler Hukuku 7. Direktifi

Konsolide hesaplara yönelik 7. Direktif, 13 Haziran 1983'te uzun ve zorlu müzakereler sonrasında kabul edilmiştir. 1976 Yılındaki ilk tasarı Alman hukukunun tesiri altında kalarak düzenlenmiş, fakat daha sonra 1978'deki ikinci düzenlemeye İngiliz-Amerikan perspektifi eklenmişti. Benimsenen bu ikinci tasarıda, muaf olanlar, hariç tutulması gerekenler ve özel durumlara sahip olanlar gibi grupların belirlenmesine karar verilmiş, grup hesaplarının faaliyet alanlarının ve finansal hesaplarının konsolidasyon metodları çerçevesinde yayımlanması, denetlenmesi ve hazırlanması zorunluluğunun getirilmesine karar verilmişti. Söz konusu direktifin Topluluk üyesi devletlerde 1988 yılında yasallaştırılması ve 1990'da da yürürlüğe girmesi öngörülmüş, ancak söz konusu bu sürecin tamamlanması beş yıldan fazla sürmüştür.

"Dördüncü ve Yedinci direktifin benimsenmesi ve uygulanması zorlukla başarılmış ve AB seviyesinde muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin temel kuralların uyumlaştırılması konusunda belirgin bir ilerleme sağlanamamıştır. Üye devletler arasında direktifin muhasebe sistemlerinin

uyumlaştırılması konusunda faydalı/faydasız olduğu konusunda görüş ayrılığı olup belirli bazı devletler daha geniş uluslararası uyumlaştırma ve/veya hukuksal metinlere dayanmak yerine standartlara dayanan uyumlaştırmayı tercih etmişlerdir” (AB Komisyonu, 1995).

3. Uluslararası Muhasebe Standartları

3.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK)'nin ilk toplantısı 29 Haziran 1973'te Londra'da gerçekleşti. Bu kurum Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'deki muhasebe organlarının aralarında yaptığı bir anlaşma sonucu kurulmuştu ve söz konusu bu ülkeler o esnada UMSK'nin Yönetim Kurulu'nu oluşturmaktaydı. Bu kurumun oluşturulması, o dönemde İngiltere ve İrlanda'nın Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye olması ve İngiliz muhasebe uzmanlarının AET'nin muhasebeye ilişkin hazırladığı direktife muhalefeti ile ilişkilendirilebilir (Botzem ve Quack, 2005). Anthony Hopwood (1994) durumu şu şekilde anlatmaktadır:

“İngiliz Muhasebe Uzmanları ve Kıta Avrupa'sına kıyasla daha işbirlikçi yönetim ve denetim anlayışının benimsendiği kendi ülkelerine yönelik topluluğun zorunlu kıldığı statükocu ve devlet kontrollü yaklaşımlarından endişe duymaktaydılar. Bu sebeple, AET'nin bu tavrına karşı daha kurumsal bir karşı duruş sergileme gerekliliği hissetmişler ve bundan dolayı diğer Anglosakson ülkelerin desteğini alarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurulmasını sağlamışlardır. Bu komitenin kuruluş amacı, muhasebe dünyasında Kıta Avrupa'sına oranla daha geniş etki sahibi olan İngiltere'nin rolünün gereğince ön plana çıkmasını sağlamaktı.”

Muhasebe organlarının uluslararası profesyonel faaliyetleri, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu şemsiyesi altında 1977'de düzenlenmiştir. 1981'de, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun, UMSK'nin uluslararası muha-

sebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kurum olması konusunda anlaşmaları görülmektedir. Ayrıca, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun tüm üyeleri aynı zamanda UMSK'nin üyeleri haline gelmiştir. Söz konusu bu durumun UMSK'nin kuruluş anlaşmasının 2000 yılında değişmesine kadar devam ettiği anlaşılmaktadır.

3.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ve Güvenlik Komisyonları Uluslararası Örgütü

Güvenlik Komisyonları Uluslararası Örgütü'nün, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne bu komitenin danışma kuruluna 1987 yılında üye olmak suretiyle destek vermiş olması, uluslararası muhasebe uyumlaştırması açısından önemli olan gelişmelerden biridir. Aynı yıl iki örgüt arasında yapılan görüşmeler, karşılaştırmalılık ve gelişme konusunda ortak bir proje geliştirmesi ile sonuçlanmıştır. Bu projenin amacı, standartlara ilişkin seçenek sayısını azaltmak ve bunları daha ayrıntılı ve zorunlu hale getirmektir. Bunun sonrasında, muhasebe düzenlemelerine ilişkin konular, ulusal muhasebe kurumları ve onlara bağlı profesyonel organlar tarafından yönetilmiştir. Finansal pazar aktörleri devreye girmekte ve yatırımcının rolünü muhasebe uyumlaştırma sürecine dahil etmekteydi. Amerikan Güvenlik Değişimi Komisyonu'nun başkan konumuna rağmen, farklı gelişmeler olmakta, Güvenlik Komisyonları Uluslararası Örgütü'nde çok sayıda devletin temsil edilmekte ve çok sayıda ulusal güvenlik düzenleyicisi Uluslararası Muhasebe Standartları'nı desteklemekteydi. 1993 Yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ve Güvenlik Komisyonları Uluslararası Örgütü temel standartlar üzerinde anlaşmışlar ve söz konusu bu standartlar 1998 yılında tekrar gözden geçirilmiştir. 2000 Yılında Güvenlik Komisyonları Uluslararası Örgütü üyelerine çok uluslu şirketlerin sınır ötesi faaliyetlerinde Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kullanmalarını önermiştir.

3.2 Avrupa Birliği'nin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı Kabul Etmesine Yönelik Adımlar

1990 Yılında, Avrupa Birliği'ndeki muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasının geleceğine ilişkin bir konferansın sonrasında hem Avrupa seviyesinde muhasebe konularına ilişkin yeni bir tartışma başlatmak, hem de ulusal düzeyde muhasebe standartlarını belirleyen organları etkilemek için, AB Komisyonu Muhasebe Danışma Forumu oluşturulmuştur. Ulusal muhasebe Standartları belirleyicileri ve muhasebe uygulayıcılarının bağlı oldukları Avrupa merkezli örgütler söz konusu Forum'da halihazırdaki direktiflerle henüz çözümlenmemiş olan çok sayıda sorun için teknik çözümler bulmak amacıyla bir arada çalışmıştır. Aynı yıl, AB Komisyonu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin Danışma Kurulu'na üye olması için yaptığı daveti kabul etmeye karar vermiş ve kurulda gözlemci statüsünde yer almıştır.

Fakat asıl önemli gelişme, 1995 yılında gerçekleşmiştir. Şu bir gerçektir ki Avrupalı büyük firmalar uluslararası sermaye piyasalarında kazanç sağlamayı arzuluyordu ve bunların birçoğu New York Borsası'nda yer almakta idi. Ancak bunun için ikinci bir muhasebe uygulamasına tabi olmak zorunda kalıyorlardı, çünkü finansal hesapların ABD Güvenlik ve Değişim Komisyonu'nun kurallarına uyumlu olması gerekiyordu. Bu sebeple AB'yi de uluslararası muhasebe uyumlaştırma çalışmaları sürecine dahil etme kararı alındığı görülmektedir. (AB Komisyonu, 1995). Büyük firmaların git gide ABD yetki alanına kayması gibi büyük bir risk ihtimali olduğu, söz konusu firmaların ve dolayısıyla üye devletlerin AB'den bu konuda hızlı bir şekilde uygulanmak üzere bir çözüm sunmasını bekledikleri belirtiliyordu (AB Komisyonu, 1995).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi yönetiminin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı AB Direktifleri bağlamında tekrar gözden geçirmeyi kabul ettiği görülmektedir. 1996 Yılında, AB İrtibat Komitesi'nin Uluslararası Muhasebe Standartları'nın AB Direktifleri ile birkaç husus dışında uyumlu olduğu kararını aldığı dikkat çekmektedir. 1997'de Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu, Avru-

pa'yı Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi çerçevesini kullanmaya çağırması ve bir yıl sonra, Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya'da büyük firmaların Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kullanmasının yolunu açan yasalar kabul edilmiştir.

4. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın AB Tarafından Kabul Edilmesi

4.1 Siyasi Bir Karar

Bu konuya ilişkin en yerinde ifade AB Komisyonu'nun hazırladığı raporda yer almaktadır:

Avrupa Konseyi, 2005'ten itibaren tamamıyla bütünleşmiş finansal hizmet pazarına sahip olmayı amaçlamaktadır. Başlangıç noktası ise karşılaştırılabilir finansal raporlama olacaktır. Belirlenen muhasebe standartları yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamalı, ve küresel gelişmelerle uyumlu olmalıdır. Listelenen AB firmalarının finansal raporları için, uluslararası düzeyde benimsenmiş bir finansal raporlama çerçevesi temel teşkil etmektedir. Şu an halihazırda AB bünyesinde kullanılan iki finansal raporlama çerçevesi mevcuttur: ABD'nin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (Generally Accepted Accounting Principles) ve Uluslararası Muhasebe Standartları. Bunların her ikisi de yatırımcı odaklı finansal raporlama sistemleri olup yatırımcıların benzer koşullarda çalışma yapmasını sağlar. Bununla beraber, her ikisinin uygulanmasında raporlama gereksinimleri açısından çok sayıda farklılık mevcuttur. Her ne kadar pazar gücünü elinde bulunduranlar istedikleri raporlama standartlarını belirlemede serbest bırakılmışsa da bu durum, rekabet halindeki standartların rekabet süresini gereksiz yere uzatmak gibi bir takım erteleme yollarına başvurmaya sebep olmaktadır. AB Komisyonu, listede belirtilen AB Firmalarının (tahminen 6700) Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlu olan güçlendirilmiş muhasebe sistemleri hazırlamalarını zorunlu tutmayı önermektedir. İki yıl içinde bu zorunluluk, kamuya yönelik fiyat teklifi sunan tüm şirketlere yayılmalıdır. Kamuya yönelik fiyat teklifi sunmayı planlayan liste dışı firmalar da Ulus-

lararası Muhasebe Standartları'nı kullanmayı arzu edeceklerdir. Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kullanma gereksinimi, listelenmiş firmaların güçlendirilmiş muhasebeleriyle bağlantılıdır. Ulusal Yasalarla belirlenmiş bireysel hesaplar dikkate alındığında, düzenlemeler ve vergi yükümlülükleri söz konusu Standartların kullanımını uygunsuz kılabilir. Ancak yine de, üye devletler bu standartların 2000 yılı itibarıyla bireysel hesaplar nezdinde kullanılmasını teşvik etmelidir. Söz konusu bu durum, gelecek yıllara yönelik konsolide hesapların hazırlanmasını kolaylaştırıcaktır.

12 Mart 2002'de, Avrupa Birliği Parlamentosu 2005 yılından itibaren listelenmiş tüm AB firmaları için Uluslararası Muhasebe Standartları'nın benimsenmesini sağlayan düzenlemeyi kabul etmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus şu ki, AB düzenlemesi (regulation) nitelik itibarıyla direktiften (directive) farklı olup, bunların üye devletlerin iç hukuklarıyla uyumlu olması zorunludur. Çünkü, bu herhangi bir iç hukuk düzenlemesine gerek kalmadan doğrudan uygulanır. Dolayısıyla tüm üye devletler buna uymak zorundadır.

4.2 Siyasi bir Terk Ediş mi?

Şu bir gerçek ki Avrupa merkezli firmaların Avrupa dışı bir organ tarafından düzenlenmiş muhasebe standartlarına tabi olması ilginç bir durumdur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun 14 üyeli yapısına bakıldığında, bunun 10 kadınının Commonwealth veya ABD'den geldiği, diğerlerinin de Fransa, Almanya, Japonya ve İsviçre'den oluştuğu ve başkanın da yine bir Amerikalı olan ve 1979-82 yılları arasında ABD Merkez Bankası Başkanlığı yapmış olan Paul Volcker olduğu dikkati çekmektedir. Botzem ve Quack'ın da belirttiği gibi (2005), *Uluslararası muhasebe uyumlaştırmasına yönelik bu yeni strateji, Avrupa Muhasebe Kurallarını geliştirmekten daha farklı bir özelliğe sahip olmuştur.* AB Komisyonu, direktifleri güncellemeyi ya da Avrupa Muhasebe Standartları Belirleme Organı oluşturmayı reddetmiştir, çünkü bunların her biri çok fazla zaman alacaktır (AB

Komisyonu, 1995). Bunun asıl sebebi ise, finans piyasalarındaki aktörlerin Birliğe yoğun baskı uygulamış olmaları ve Avrupa Muhasebe modelini ciddiye alan çıkar sahiplerinin kalmamış olmasıdır. Söz gelimi, kredi veren kuruluşlara yönelik ihtiyatlı hareket etme prensibinin finans piyasaları beklentileriyle uyumsuz olduğu düşünülmektedir.

Finansal Bilgi ve Muhasebe Standartları AB Grubu Başkanı Karen Van Hulle'ün de tarif ettiği gibi (Chiapello, 2005) AB hedefleri, varış noktasına oldukça uzak gözükmektedir: *Bütün mükellef limited şirketler, hissedarları, kredi verenleri, işverenleri ve üçüncü kişileri ilgilendiren finansal bilgileri onlara bildirmelidir. Bildirme yükümlülüğü, sınırlı mükellef olma durumuyla yakından ilgilidir. Bu yaklaşım sebebiyle, finansal raporlama gereksinimi yatırımcı tarafından tek başına yönetilmemektedir. Ayrıca, listelenmiş firmalara yönelik bildirilmesi gerekli kılınan farklı ya da birden çok finansal bilgi olanağı sağlayan belirgin kurallar yoktur. Buradaki tek istisna, listelenmiş firmalar için kaynak hesabı ve sermaye kullanımını yayınlama gerekliliğinin olmasıdır* (Karen Van Hulle, 1992).

Hoarau'nun da belirttiği gibi (1995): *Büyük oranda uluslararası finans topluluğu tarafından desteklenen uluslararası uyumlaştırma hareketi, finansal hesaba ilişkin çok sayıda hedefle ve temel olarak, ekonomik, sosyal ve kültürel anlamda birbirinden farklı özelliğe sahip olan muhasebe sistemleri ile ve de ulusal egemenlikleri ile çelişmektedir.*

Sonuç Yerine Sorular

Eski Fransız Başbakanı George Cleméceau (1841-1929) bir keresinde şu ifadeyi kullanmıştır: *Savaş, sorumluluğu askerlere verilmeyecek kadar ciddi bir konudur.* Bu ifadedeki espirili tarafı bir kenara bırakırsak, şunu çıkarmamız mümkün ki demokrasilerde, halkın temsilcileri en üst yetkiye sahiptir ve devletin hiçbir sektörü bu kontrolün dışında tutulamaz. Clémenceau'nun ifadesini başka türlü yorumlayan biri şu soruyu sorabilir:

Muhasebe standartlarını belirleme işi muhasebecilere güvenilmeyecek kadar ciddi bir iş midir? Bu tür bir sorudan hareketle şu denilebilir ki muhasebe standartları uzun bir süreçte yatırımcıların ihtiyaçları dikkate alınarak şekillenecektir.

Bugün, Türkiye'nin AB ile müzakere sürecine başladığını göz önünde bulundurursak, Türkiye'nin de AB tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartları'nı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimsemesi gerekmektedir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi birleşik bir program benimsemiştir ve görünen o ki Uluslararası Muhasebe Standartları çok yakında uluslararası standart haline gelecektir. Türk muhasebeciler, tıpkı diğer ülkelerdeki meslektaşları gibi, söz konusu bu uluslararası standartların doğal olmadığını, bunların kurumsal süreçlerin ve kimi bazı istisnai olayların bir ürünü olduğunu akıllarında tutmalıdır. Muhasebe yalnız sermaye sahiplerini değil, aynı zamanda tüm çıkar sahiplerini gözetmelidir.

Kaynakça

Botzem, S., Quack, S., (2005) "Contested Rules and Shifting Boundaries: International Standard Setting in Accounting" in Djelic, M.-L. and Sahlin-Andersson, K. (eds.) *Transnational Governance: Institutional Dynamics of Regulation*, Cambridge University Press, forth-coming.

Chiapello, E., (2005) "Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 - Accounting standards as an institution of capitalism. An analysis of the transition to IFRS in Europe from 2005", *Sociologie du travail*, n° 47, pp. 362-382.

European Commission, (1995) *Accounting Harmonisation: a new strategy vis-à-vis international harmonisation*, COM 95 (508).

European Commission, (2000) *EU Financial Reporting Strategy : the way forward*, COM (2000) 359 final.

Hoarau, C., (1995) "International accounting harmonization, American hegemony or mutual recognition with benchmarks?", *European Accounting Review*, vol. 4, n° 2, pp. 217-233.

Hopwood, A., (1994) "Some Reflections on the Harmonization of Accounting in the EU", *European Accounting Review*, vol.3, n° 2, pp. 241-253.

Lemarchand Y., (1995) "1880-1914, l'échec de "l'unification des bilans" ou le rendez-vous manqué de la normalisation", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 1, n° 1, pp. 7-24.

Lemarchand Y., Nikitin, M. and Zimnovitch H., (2004), "International Accounting Congresses in the 20th Century. A French perspective", *10th World Congress of Accounting Historians*, Saint-Louis / Oxford, August 1-5.

Mommen, M. H. E. R., (1957) *Le plan comptable selon différentes formes d'expressions et son aboutissement international*. Brussels, Cambel.

Richard, J., (1995) "The Evolution of Accounting Chart Models in Europe from 1900 to 1945: Some Historical Elements", *European Accounting Review*, Vol. 4, n° 1, pp. 87-124.

Savary, J., (1675). *Le parfait négociant*. Paris.

Schmalenbach, E., (1927) "Der Kontenrahmen", *Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung*, n° 9.

Standish P.E.M., (1990), "Origins of the Plan Comptable Général: a Study in Cultural Intrusion and Reaction", *Accounting and Business Research*, Vol. 20, No 80, pp. 337-351.

Van Hulle, K., (1992) "Harmonization of Accounting Standards: A View from the European Community", *European Accounting Review*, vol. 1, n° 1, pp. 161-172.

