



Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Doç. Dr. Necdet Sağlam
Anadolu Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

1. Giriş

Son yıllarda Avrupa Birliği (AB), iç pazardaki engelleri kaldırarak parasal birliği sağlayarak 2002'da tek para olan "Euro"ya geçmiştir. Teknik engellerin kaldırılması sırasında muhasebe uyumlaştırmasında da sağlaması gerekmektedir. AB'nde muhasebe uyumlaştırılmasının sağlanması ile 15 ayrı ülke ve yeni üye olan 10 ülke aynı muhasebe dilinden konuşur hale gelmektedir. Kuşkusuz bu uyumlaştırmanın etkisi ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilir. Ancak bir üye ülkeden diğerindeki muhasebe sistemini anlamak için tercüman kullanmaya gerek kalmayacaktır. Bu uyumlaştırma ile, AB genelinde milyonlarca işletmenin günlük hayatı etkilenmekte ve diğer taraftan uluslararası muhasebe uyumlaştırmasına da katkıda bulunmaktadır.

2. Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi

AB'nde muhasebe uyumlaştırması; şirketler hukuku uyumlaştırma programının bir parçasıdır¹. Avrupa sermaye pazarının gelişmesinde, üye ülkeler arasında ticarette, işletmeler arası ilişkilerde, şirket devir ve birleşmelerinde muhasebe uyumlaştırılması bir çerçeve oluşturmaktadır. AB'nde içinde bir ortak pazar oluşturulması için uyumlaştırmada kullanılan enstrümanlar şunlardır:

Tüzükler (Reglements): Tüzükler genel nitelikte olan, ulusal alanda doğrudan doğruya uygulanan hukuk kurallarıdır. Bunlar, üye ülkelerin ulusal yasalarının dahi önüne geçer ve üye ülkeler bu kuralları uygulamakla yükümlüdürler. Konsey ve genellikle Komisyon tarafından çıkarılırlar ve AB Resmi Gazetesinde (O.J) yayınlanarak yürürlüğe girerler.

Direktifler -Yönergeler- (Directives): Tüzükle aynı güçte olan bu düzenlemeler² AB Bakanlar Konseyince kabul edilirler ve Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girerler. Tüzükten farklı olarak üye ülkeler direktifleri belirtilen tarihe kadar ulusal yasalarına geçirmek zorundadırlar.

Kararlar (Decision): Bunlar özel durumlara ilişkin yalnızca bir ülkeye, üye ülkelerin bir kuruluşuna, bir işletmeye, özel ve tüzel kişiye yönelik hukuki kurallardır. Bağlayıcı nitelikte olan bu kararlara Avrupa Adalet Divanına başvurarak itiraz edilebilir.

Öneriler ve Görüşler (Recomenmentation and Avis): Bu iki düzenleme tekniği bağlayıcı değildir ve bu kararların uygulanması üye ülkelerin seçimine bırakılmıştır.

AB şirketler hukuku uyumlaştırmasında kullanılan enstrümanlar genellikle

1. Robert Colomen, Development of Standards in the European Economic Community, The International World of Accountmg Challenges An Opportunities 1980 Proceeding at the Aurthur Young Pro. Roundtable, Virginia 1981.s.75.

2. Herman H. J. Nordenmann, Avrupa Muhasebe Mesleği, Muhasebe ve Denetim Düzenlenmesi Eğilimler ve Beklentiler, Çeviren M. Selçuk Uslu, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ankara- 28 Şubat - 1 Mart 1992.

Tablo-1 AB Şirketler ve İlgili Diğer Direktifleri

Direktif No	Kapsamı	Sayısı
1	Şirketlerin tescili ve ilanı	68/151/EEC
2	Kuruluşu sermayelerin oluşturulması	77/91/EEC
3	Birleşme Kuralları	78/855/EEC
4	Mali tablolar ve Düzenlenmesi	78/660/EEC
5	Şirketlerin Yönetimi ve yapısı	
6	Tasfiye Direktifi ⁷	82/891/EEC
7	Konsolidasyon Direktifi	83/349/EEC
8	Denetçi Olma Şartları	84/253/EEC
9	Ana ve Bağlı Şirket ilişkisi	
10	Birleşme Direktifi	
11	Şube Direktifi ⁸	89/666/EEC
12	Tek kişilik limited şirketler ⁹	89/667/EEC
	Banka Mali Tabloları	86/635/EEC
	Sigorta İşletmeleri Mali Tabloları	91/647/EEC

Direktiflerin muhasebe açısından en önemli avantajı; muhasebe kurallarını AB ülkelerinin hepsinde birden yürürlüğe sokarak muhasebe uyumlaştırmasına katkı yapmasıdır. AB bünyesinde direktiflerle¹⁰ muhasebe standartlarında uyum sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması

7. OJ.No: L 378, 31-12-1982, Sixth Council Direc-

s.47-54.

8. OJ. No: L. 395, 30-12-1989, Eleventh Council Directive, 89/666/EEC of 21 December 1989, concerning disclosure requirements in respect of branches opened in a Member State by certain types of company governed by the law of another State, s. 36-39.

9. Twelfth Council Company Law Directive 89/667/EEC of 21 December 1989 on single-member private limited-liability companies.

10. Avrupa Birliği'nce "Dördüncü Direktif belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, "Yedinci Direktif konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. "Sekizinci Direktifte ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili konular yer almaktadır.

nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşmıştır¹¹.

3. Uluslararası Uyum

AB'ndeki mevcut sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi konuları da içeren alternatif uyum stratejileri üzerinde durulmuş ve 14 Kasım 1995'de¹² Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda AB'nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosu'na bildirmiştir. Buna göre, AB'nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS- ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir. 1996 yılında AB İlişkiler Komitesi Uluslar arası Muhasebe Standartları (IAS)¹³ ile AB direktifleri

11. Bkz. Peter Walter, Axel Haller, Bernard Raffournier, International Accounting, International Thomsan Business Press. London - Boston 1998, s.13-16.

12. Bkz. The Newsletter of DG XV Internal Market and Financial Services, "International Accounting Standards Committee", Brussels, July 1999, 8.20.

13. 1998 yılında AB üyelerinden Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya'daki yeni kanunlar, büyük şirketlerin IAS'leri yurt içinde kullanmalarına izin vermişlerdir.

arasında önemsiz ve az sayıda fark olduğunu saptamıştır¹⁴. FEE, 1988'de Avrupa'yı IASC'nin çalışmasından yararlanmaya çağırması ve 1999 yılında AB direktifleri ve ABD GAAP'daki aşamalar olmadan Avrupa işletmelerinin IAS'ları kullanmalarına destek vermiştir. Haziran 2000'de AB Komisyonu bir rapor hazırlayarak, Avrupalı şirketlerin konsolide mali tablo hazırlamada IAS veya Amerikan GAAP'pa uygulamaları konusunda serbestlik getirmiş ve AB Ekonomi ve Maliye Bakanları zirvesinde (ECOFIN) bu konuya destek verilmiştir.

AB Muhasebenin uyumlaştırılması ülkelerinin önemli bir sorun değildir ve uluslararası muhasebenin küresel işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe kaynaklanan sorunların giderilmesi ve ticari ilişkilerin sonuçlarının muhasebe aracılığı, ile elde edilmesi açısından önemlidir. Mali tabloların sonuçlarının doğru ve güvenilir bilgilere dayanması (true and fair view) ise onlara olan güvenilirlik açısından önem kazanmaktadır. Bu nedenle, Avrupa Birliği Komisyonu, 2005 yılından önce tüm Avrupa Komisyonu borsa üyesi işletmeler için IASC standartları gerekli planları duyurmuş ve bu tarihe kadar belirlene 7500 şirketin konsolide mali tablo hazırlama standardına göre mali tablo hazırlamalarını istemiştir¹⁵.

14. Yüksel Koç Yalkın, "AB Yolundaki Türkiye'de Beklenen Muhasebe Harmonizasyonu Sorunları ve Çözüm Önerileri", MÖDAV Dergisi, Cilt 2, sayı:1 Mart 2000, s.6.

15. European Commission, Single Market News, Mart 2001, No: 25, s.18-19.

Uluslararası borsalarda işlem gören AB şirketleri hem kendi, hem de uluslararası standartlara göre mali tablo hazırlama yükümlüğünde kalmaktadırlar. Bu da göstermektedir ki, uluslararası ölçütlerde dünya genelinde uluslararası muhasebe standartları ön plana çıkmaktadır.

4. Sonuç

AB'de muhasebe uyumlaştırılmasında oldukça önemli mesafe alınmıştır. Ancak daha yapılması gereken düzenlemeler vardır. 4. ve 7. Direktiflerde yapılan değişikliklere rağmen yine gelişen teknolojik koşullarına uygun düzenlemelere ihtiyaç vardır. Diğer taraftan Uluslararası Muhasebe Standartları ile AB uygulamaları arasında hala farklılıklar, özellikle konsolide mali tablolarla ilgili farklar vardır. Bu farkların 2005 yılına kadar tamamlanması planlanmakta ve bu farkların kaldırılması için yeni stratejiler benimsenmiş ve bu konuda ilerlemeye devam etmektedir.

Türkiye 1963 Ankara anlaşması ve AB ile 1996 yılı başında sağladığı gümrük birliği ve 2001 ve 2003 yılındaki Ulusal Programlar ile Avrupa'yla her alanda bir uyumlaştırmaya başlamıştır. Türkiye'de yapılan düzenlemelerin çoğunda AB model olarak alınmaktadır. 1993 yılında Maliye Bakanlığınca yayınlanan muhasebe sistemi tebliğinde ve Sermaye Piyasası düzenlemelerinde AB Muhasebe Direktiflerinden yararlanılmıştır. Avrupa'da benimsenen bu yeni strateji Türkiye'deki düzenlemelere de zamanla yansımacaktır. Diğer taraftan uluslararası düzeyde faaliyet gösteren Türk şirketlerinin, önümüzdeki günlerde bu strateji sonucu olarak yapılacak yeni düzenleme ve stratejilerle karşılaşmaları olasıdır.

<u>Türkiye'nin</u>		
<u>Yıllar</u>	<u>Turizm geliri (milyon \$)</u>	<u>Turist başına gelir (\$)</u>
1994	4.321	
1995	4.957	-
1996	5.650	-
1997	7.002	676
1998	7.177	734
1999	5.203	589
2000	7.636	657
2001	8.090	644
2002	9.000	595

Kaynak: Grafiklerle Halimiz, ATO, 2003.