

AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELER ARASINDA MUHASEBE STANDARTLARINI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Servet ÖZKÖK*

Giriş

Hızla globalleşen dünya ekonomisinde, ulaştırma ve iletişim alanındaki gelişmelerle birlikte teknolojik ve sosyal değişimler, ulusal düzeyde faaliyet gösteren firmaları başka ülkelere açılmaya ve yeni yatırım alanları bulmaya yönlendirmektedir. Bununla birlikte, yatırımcı açısından yabancı bir ülkede yatırım yapmak şüphesiz belli riskler taşımaktadır. Yatırımcının aldığı en önemli risklerin başında döviz kuru riski gelmektedir. Bir diğer önemli risk ise, yatırım yapılan ülkedeki muhasebe ilkelerinin yatırımcı tarafından kavranabilmesi ve güvenilir olmasıdır. Özellikle 1997 yılının sonlarına doğru, Asya ülkelerinden başlayıp dünya finans piyasasını etkileyen krizin muhtemel nedenlerinden birisi

olarak bu ülkelerdeki firmaların aldıkları yüksek risklere karşı, kredi verenlerin bunu farketmemeleri ve geç önlem almaları gösterilmektedir. Mali piyasaların alt yapılarının oluşmamış olması ve yatırımcının aydınlatılabilmesi için gerekli muhasebe ilkelerinin düzenlenmemiş olması krizin doğuşuna neden olmuştur. Asya krizi ile birlikte yabancı yatırımcı, yatırım yapacağı ülkedeki muhasebe standartlarını daha sıkı sorgulamakta, mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedir. Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmaktadır.

Amerikan New York Borsasına (New York Stock Exchange) 1993 yılında ilk Alman

* Gelirler Başkontrolörü

firması olarak başvuran Daimler-Benz, Almanya'da uygulanan standartlar doğrultusunda hazırladığı mali tablolarını Amerikan sistemine uyumlaştırmak için 6 ay gibi bir zamana ihtiyaç duymuştur. Bu dönemin sonunda çıkan tablo iki ülkede uygulanan muhasebe standartlarının farklılığını yansıtmaları açısından önemlidir. 1993 yılı sonu itibarıyla Almanya'da uygulanan standartlara göre firmanın karı 615 milyon mark iken Amerikan standartlarında firmanın 1.8 milyar mark zararı oluşmuştur.¹

Avrupa Birliği, birlik üyesi ülkeler arası mal, hizmet, insan ve sermaye serbest dolaşımının yanı sıra, ortak para birimine (Euro) geçerek tek bir parasal birlik olma sürecini de başlatmıştır. Birlik alanı içinde (Euro Zone) kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası izlenmeye başlanması para ve sermaye piyasalarında da uyum ve konsolidasyonu beraberinde getirecektir. Para birimi olarak Euro, Birlik Alanı içinde para ve sermaye piyasalarında yapısal ve köklü değişiklikler getireceği gibi daha etkin, şeffaf ve karşılaştırılabilir piyasalar oluşumu sürecini de hızlandıracaktır. Bu piyasalarda uyum ve konsolidasyon sürecinin tamamlanabilmesi için ulusal piyasaları birbirinden ayıran bir çok engelin ortadan kaldırılması zorunludur. Birlik üyesi ülkeler arasında farklı muhasebe standartlarının uygulanıyor olması, akışkan ve derin Avrupa para ve sermaye piyasalarının oluşumunda önemli bir engel teşkil etmektedir. Bir çok Avrupa ülkesinde mali tabloları hazırlayanlar ve kullananlar kamuoyunu aydınlatmak ve uluslararası firmalar arası karşılaştırma yapabilmek amacıyla, aynı muhasebe ilkelerinin benimsenmesi talebi içindedirler. Birlik içinde aynı muhasebe ilkelerinin kullanımı, yatırımcılar açısından kendi ülkeleri ile herhangi bir başka Avrupa ülkesinde yatırım yapmada, firma faaliyetlerini kavrayabilmek açısından aynı güveni sağlayacaktır. Bu bağlamda, çalışmamızda Avrupa Birliği içindeki farklı muhasebe uygulamalarının nedenleri, bazı birlik dışı ülkelerle birlikte karşılaştırılarak tartışılmış, uygulamadaki

farklılıklar (İngiltere ve Almanya örneği) belirtilmiş, birlik içi ve dışı uyumlaştırma çalışmalarına yer verilmiş ve konuya ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

1- Farklı Muhasebe Uygulamalarının Nedenleri

Dünyada yaygın olarak kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GKGMI) iki ana gruba ayırmak mümkün olabilir. Birinci grupta Amerika, İngiltere ve Kanada gibi ülkeler yer almakta olup, bu ülkelerde firmalar halka açılarak sermayelerini tasarruf sahiplerinden ve bireysel borçlanmalardan (bono ihracı ve yatırım fonları) sağlamaktadırlar²

Bu şartlar altında mali tablolar, özellikle hisse senedi ve bono sahiplerinin beklentileri doğrultusunda hazırlanmaktadır. Esas olan mali tabloların firmanın ekonomik performansını yansıtmaları, firma hakkında bilgi sahibi olmak isteyen herhangi bir yatırımcının bu bilgileri kullanarak hem firmanın faaliyetlerini kavraması hem de aynı sektörde bulunan diğer firmalarla karşılaştırma yapabilmesidir. Bu ülkelerdeki sistem tamamen yatırımcının korunması (bilgilendirilmesi) esasına dayanmaktadır. Almanya ve Japonya'nın içinde bulunduğu ve çoğunluğu oluşturan diğer grupta ise mali tablolar, firmaların ekonomik performansını yakalamak yerine genel olarak vergi ve diğer kanunlardaki hükümler doğrultusunda düzenlenmektedir. Amerika, İngiltere ve Kanada'nın aksine Almanya ve Japonya'da, çok az sayıda firma halka açılarak sermayesini küçük yatırımcıdan sağlamaktadır. Mukayeseli olarak daha küçük bir borsaya sahip Almanya'da firmalar finansman ihtiyaçlarını çok sayıda ve büyük ölçekli bankalardan ve kamu kesiminden karşılamaktadırlar.

Japonya'daki firmalar açısından da durum Almanya'daki sisteme çok yakındır. Japonya'da 6-7 büyük banka ve firmaların üyesi oldukları gruplar (Keiretsu) aracılığıyla firmaların finansman ihtiyaçları sağlanmaktadır³. Sonuç

1 Industry Week, 3 Kasım 1997, Karen M Kroll, s. 61

2 Joos Peter, 1997, s. 7

3 Mueller, Gernon, Meek, Accounting and International Perspective, s. 8-11

olarak, firmaların sermayelerinin küçük yatırımcıya açılmadığı Almanya ve Japonya gibi ülkelerde, finansmanı sağlayan gerek bankalar gerekse diğer finansörler doğrudan firma kayıtları üzerinde inceleme yapabilecek güce sahip olduklarından, mali tabloların hazırlanmasında kamuyu bilgilendirmekten çok kanun hükümlerine uyulması önem kazanmıştır

İngiltere ve Hollanda dışındaki bir çok Avrupa ülkesinde de (Fransa, İtalya ve Belçika gibi) uygulanan muhasebe sisteminde ulusal vergi kanunlarının etkisi çok fazladır⁴. İngiltere’de vergi kanunları muhasebe kurallarından bağımsız olup, İngiliz firmaları gerçek durumu

nu kavrayan mali tabloların yanında vergi kanunları açısından ikinci bir mali tablo hazırlama serbestisine sahiptirler⁵. Bunun yanında, Almanya ve Fransa’da; mali ve vergisel muhasebe açısından bir uyum zorunluluğu mevcuttur. Bu durum mali tabloların hazırlanmasında gerçek durumun yansıtılması yerine, yasal düzenlemelere uyulması ve daha tutucu bir muhasebe sisteminin uygulanması sonucunu doğurmaktadır

2- Mevcut Bazı Uygulama Farklılıkları

Avrupa Birliği’ne üye ülkeler arasında mevcut muhasebe farklılıklarına örnek teşkil etmesi açısından aşağıdaki tabloda İngiltere ve Al-

Standartlar	İngiltere	Almanya
Değerleme	<p>*İngiliz şirketleri maliyet bedeli (iktisap) veya alternatif değerleme ölçütlerini kullanabilecekleri gibi farklı aktifler için farklı değerleme yöntemleri uygulayabilirler. Alternatif değerleme ölçütleri, aktiflerin maliyet bedelinin üzerinde bir bedelle muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Örnek: Şerefiye hakkı hariç maddi ve maddi olmayan duran varlıklar cari bedelle, uzun dönem yatırımlar değerlemenin son günündeki piyasa değerine göre değerlendirilip yeni bedel üzerinden kaydedilir. Bina ve arazi için yeniden değerlendirme yaygın olarak kullanılmaktadır. Yeniden değer artış fonu bilançoda özsermaye hesabının altında izlenir ve bu fon ortaklara dağıtılamaz.</p> <p>*Stok değerlendirme yöntemi olarak FIFO ve ortalama maliyet bedeli kullanılmakta olup, vergi kanunları ve muhasebe standartları (gerçek durumu yansıtmadığı gerekçesiyle LIFO uygulamasına izin vermemektedir.</p>	<p>*Gerek Alman muhasebe sisteminin geleneksel yapısı, gerekse Alman vergi kanunları, değerlendirme ölçütü olarak maliyet (iktisap) bedelini esas almaktadır. Ayrıca, Alman şirketlerinin, duran varlıklardaki artış ve azalışları, yıllık raporlarında ayrıntısıyla göstermeleri zorunludur. Yeniden değerlemeye ise izin verilmemektedir.</p> <p>*Üretimle ilişkili sabit giderler ürünün maliyetine atılabileceği gibi genel gider olarak da muhasebeleştirilir. Şirketler, stokların, yatırımların, ve duran varlıkların hangi değerlendirme ölçütleri ile değerlendirildiğini kamuya açıklamak zorundadırlar. Üretimle ilgili değişken giderlerin dağıtılmasının mümkün olduğu hallerde doğ-</p>

4 Financial Reporting and Analysis, s. 931

5 Haskins, Ferris, Selling, 1996, s.15

		rudan doğruya, mümkün olmadığı hallerde ise hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak dağıtım yapılabilir FIFO uygulamasına sadece fiziksel hareket kayıtlarda gösterilirse izin verilir. 1990 yılından bu yana LIFO yönteminin uygulamasına da izin verilmektedir
Şerefiye Hakkı	<u>Kural olarak</u> , negatif ve pozitif şerefiye bilanço kalemleri arasında yer almaz. Doğrudan yedek akçe ile karşılaştırılmak suretiyle muhasebeleştirilir. Şerefiyenin aktifleştirilmesi halinde maksimum amortisman ayırma süresi 40 yıldır Vergi Kanunları amortismanın gider kaydına izin vermemektedir.	<u>Kural olarak</u> , Şerefiye aktifleştirilerek amortisman tabi tutulabileceği (amortisman süresi en az 4 yıl olmakla birlikte vergi kanunlarında bu süre en az 15 yıldır) gibi doğrudan yedek akçelerle ilişkilendirilmek suretiyle de muhasebeleştirilebilir
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma giderleri <u>kural olarak</u> doğrudan gider olarak kaydedilebilmekte olup, geliştirme giderleri ise projenin teknik ve iktisadi fizibilitesine uygun olmak koşuluyla aktifleştirilebilir. Peşin ödenen geliştirme harcamaları her dönemin sonunda tekrar gözden geçirilerek, fizibilitenin gereklerini karşılamıyorsa doğrudan gider olarak kaydedilebilir.	Araştırma ve geliştirme giderleri belirli bir ürün için yapılmamışsa ve bu ürünün üretimi için gerekli başlangıç maliyeti olarak düşünülüyor ise doğrudan gider kaydedilir. Kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilemez.
Amortisman Ayırma Yöntemi	<u>Genel olarak</u> normal ve hızlandırılmış amortisman uygulanmasına izin verilmektedir.	Normal ve hızlandırılmış amortisman uygulamasına izin verilmektedir Ayrıca vergi kanunları fevkalade amortisman uygulamasına da izin vermekte olup, bu uygulamaya sıkça rastlanmaktadır
Nakit Akım Tablosu	Düzenlenmesi zorunlu olan mali tablolar arasında yer almaktadır	Düzenlenmesi zorunlu değildir.
Olağan Üstü Gelir/Gider-Kalemleri	Gelir tablosunda, net kar hesaplandıktan sonra ayrı bir kalem olarak gösterilir.	Gelir tablosunda net karın hesabında dikkate alınır

Tablonun Hazırlanmasında Yararlanılan Kaynaklar:

- Ann B. Murphy, 1996, sayfa 59, 60
- Accounting Standarts Setting in the EC Member States, 1993, sayfa 3
- The Future of Harmonization of Accounting Standards within The European Communities, 1990, sayfa 28
- Haskins, Ferris, Selling, sayfa 327, 502, 633, 636, 791
- Gottlieb, Max M, National Public Accountant, sayı: 41, sayfa 35-39
- Mueller, Gernon, Meek, Accounting an International Perspective, 1997, sayfa 26-27

manya'da uygulanan GKGMİ karşılaştırılmıştır

3- AB Ülkeleri Arasında Muhasebe Farklılıklarını Uyumlaştırma Çalışmaları

3.1- AB Direktifleri

Avrupa Birliği üyeleri arasında farklı muhasebe standartları uygulamalarını en aza indirmek amacıyla Birlik tarafından bir çok Direktif yayınlanmıştır. Direktifler üye ülkeler tarafından belirli bir süre içinde kendi iç hukuk düzenlerini uyumlaştırmaları gereken yasal enstrümanlardır⁶.

Avrupa Topluluğu Konseyi, doğrudan muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak iki önemli Direktif kabul etmiştir. Bu Direktiflerden ilki 1978 yılında kabul edilen Dördüncü Direktif olup, bu Direktif mali tablolarda bulunması gereken unsurlar ile firmalar tarafından kamuya açıklanmasında geçerli olan temel esasları belirlemiştir. Dördüncü Direktif'in iki stratejik hedefi vardır. Bu hedeflerden ilki; üye ülkeler arasında şirketler hukukunu uyumlu hale getirerek, Birlik içindeki iktisadi faaliyetler bakımından gereksiz yasal ve bürokratik engelleri ortadan kaldırmaktır. İkinci hedef ise; temel raporlama gereklerini ve kabul edilebilir mali tablo biçimini oluşturarak, Birlik çapında mali tablolar arasında asgari karşılaştırılabilirlik imkanı yaratmaktır. Bu hedefleri gerçekleştirmek için; Direktif sadece asgari denetim ve kamuya açıklık gereklerini belirlemeyi değil, aynı zamanda mali tabloları hazırlayan ve açıklayanlarla ilgili olarak dış denetim ve muhasebe ilkelerini belirlemeyi hedeflemektedir. Buna göre; yıllık hesap sonuçları; bilanço, kar/zarar cetveli ve ilgili hesaplara ilişkin dipnotları içermektedir. Bu düzenleme ile; firmaların farklı değerlendirme yöntemleri uygulamalarına, dipnotlarda gerekli açıklamanın yapılması koşuluyla imkan verilmiş olmaktadır. Bir çok AB ülkesi açısından bu düzenleme mali tabloların doğruluk ve tarafsızlık ilkesine (True and Fair) geçilmesi açısından çok önemlidir. Direktifin ikinci maddesine göre;

mali tabloları hazırlayanlar, şirketlerin mali durumunu ve gelirlerini doğruluk ve tarafsızlık ilkesine uygun olarak hazırlayarak bu ilkenin uygulanmasını zorlaştıran engelleri gözardı etmeli dirler. Bu uygulama ile mali tabloların hazırlanmasında yatırımcıyı ve kamuyu bilgilendirme esas ilke olarak Birlik tarafından kabul edilmiştir. Direktif, bankalar ve sigorta şirketleri dışında tüm kamu ve özel sermaye şirketlerini kapsar niteliktedir. Ayrıca Direktif, küçük ve orta ölçekli şirketler için, gerek daha yalın hesap özet biçimlerinin belirlenmesine, gerekse daha esnek denetim gereklerine izin vermektedir.

Aşağıda Dördüncü Direktif ile getirilen bazı standartlara ilişkin örnekler verilmiştir. (Kaynakça: Haskins, Ferris, Selling, sayfa 73, 74)

✓ Şirketler aktif değerlemede, genellikle bu kıymetlerin maliyet bedelini esas almalıdırlar. Ancak, mali tablolar üzerindeki etkisi açıkça gösterildiği sürece, üye ülkeler sabit duran varlıklar için rayiç bedel muhasebesi uygulamasına izin verebilirler.

✓ Üye ülkeler, rapor tipi veya hesap tipi bilançodan birisini seçebilecekleri gibi, her iki formu da seçebilirler. Bu durumda, şirketlere iki tipten birisini seçme konusunda ihtiyarlık tanınmalıdır.

✓ Üye ülkelerce zorunlu kılınmadıkça, şirketler enflasyonun mali tabloları üzerindeki etkisini kamuya açıklamak zorunda değildirler. Enflasyon muhasebesi uygulanması nedeniyle yaratılan yeniden değerlendirme fonu, kar payı gibi düşünülecek dağıtılamaz.

✓ Eğer üye ülkeler tarafından araştırma ve geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesine izin veriliyorsa, aktifleştirilen tutarlar için amortisman ayırma süresi beş yıl veya daha az bir süre olmak zorundadır. Eğer gerekli açıklama dipnotlarda yapılıyorsa, bazı istisnai durumlar için, beş yıldan fazla amortisman ayırma süresine izin verilebilir.

6 The Future of Harmonization of Accounting Standards within the EC, 1990, s. 3

✓ Her ne kadar olağan ve olağüstü kar gelir tablosunda birlikte gözüke de; bunlar üzerinden hesaplanan vergi ayrı ayrı gösterilerek kamuya açıklanmalıdır. Hesaplanan vergi ile ödenecek vergi birbirinden farklı olduğunda, bu farklılık da açıklanmalıdır

✓ Ödenmemiş sermaye, ödenmiş sermaye, yeniden değerlendirme fonu, diğer karşılıklar ve yedek akçe bilanço kalemi olarak kamuya açıklanmalıdır Yıl içinde çıkarılan hisse senetlerinin sayısı ve nominal değerleri, değiştirilebilir borç senetlerinin (convertible) yapısı, rüçhan hakkı, değerlendirme yöntemi ve benzer diğer hususlar dipnotlarda açıklanmalıdır

Dördüncü Direktif yukarıda belirtildiği üzere bağımsız birer ünite olarak şirketlerin yıllık hesaplarına ilişkin düzenlemeler içermektedir. 13 Haziran 1983 tarihli Yedinci Direktif ise grup şirket niteliğindeki faaliyetlerin konsolide edilmesini kapsamaktadır. Direktif kimlerin Konsolide Mali Tabloları hazırlayacağına karar verme yetkisini üye ülkelere bırakmıştır Ayrıca; Direktif, üye ülkelerin bir kısım durumlar için ana firmalara hesapların konsolide edilmemesine yönelik ihtiyarilik tanımaktadır (geçmiş yıllarda, bağlı şirketlerin yönetimleri ile ilgili kararların ana şirketin etkisi dışında alınmış olması ve son beş yıl içinde müdür ve yönetici seviyesindeki personelin ataması ana şirketin etkisi dışında yapılmış olması şartlarının gerçekleşmesi gerekir). Genel olarak, gruba bağlı tüm ulusal ve yabancı şirketlerin hesapları ana şirket bünyesinde konsolide edilmelidir. Konsolide edilen hesap sonuçları, firmalarca bağımsız olarak yapılan hesaplamalar gibi, bilanço, gelir tablosu ve açıklayıcı dipnotları içermekte olup, bütün grup faaliyetleri ve mali durumu yansıtacak şekilde, doğruluk ve tarafsızlık ilkesine uygun olarak hazırlanmalıdır Eğer grup içindeki şirketlerce farklı değerlendirme metodları kullanıyorlarsa, gruba ilişkin tabloların hazırlanmasında farklılıklar giderilerek, bütün aktif ve borçların değerlemesinde aynı değerlendirme metodu kullanılmalıdır

dır (örnek: gruptaki bütün stokların değerlendirilmesinde LIFO, FIFO, Ağırlıklı ortalama veya benzer farklı bir metod uygulanır)⁷. Yedinci Direktifin kabul edilmesine kadar geçen süre içinde birçok AB ülkesinde, konsolide edilmiş mali tablolar açısından denetim zorunluluğu bulunmamakta iken, söz konusu Direktif ile konsolide mali tabloların ulusal yasalarca yetki verilmiş denetçiler tarafından incelenmesi zorunluluk haline getirilmiştir.

10 Nisan 1984 tarihli Sekizinci Direktif, AB ülkeleri arası muhasebe uyumlaştırma çalışmalarının bir sonraki aşaması olup, denetim işlevinin bağımsız ve işin uzmanı kişiler tarafından yapılması gereğini belirtmektedir⁸.

1995 yılının Kasım ayında, Avrupa Komisyonu, AB ülkeleri arasında muhasebe uyumlaştırma çalışmaları ile ilgili olarak yeni bir strateji izleyeceğini açıklamıştır Yeni uygulama 15 üye ülkenin tam desteği ile kabul edilmiştir. Komisyon uyumlaştırma çalışmaları ile ilgili olarak yeni düzenlemeler yapmak yerine; üye ülkelerin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (IASC) tarafından yapılan düzenlemeler doğrultusunda firmalarını düzenlemeleri uygulamaya teşvik etmeleri, başlangıç olarak da Konsolide Mali Tablolarda bu uygulamanın kabulüne geçilmesine karar vermiştir⁹.

3.2- Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu:

Uluslararası muhasebe standartlarındaki farklılıkları uyumlulaştırmak, mevcut standartları geliştirmek ve yeni standartlar hazırlamak amacıyla 1973 yılında merkezi Londra'da bulunan bağımsız bir organizasyon niteliğindeki Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (International Accounting Standards Committee – IASC) kurulmuştur. Komisyona 104 değişik ülkeden 2.000.000 muhasebeciyi temsil eden 143 muhasebe kuruluşu üyedir¹⁰.

Kuruluşundan itibaren ilk 15 yıl süresin-

7 Haskins, Ferris, Selling, International Financial Reporting and Analysis, 1996, s. 79- 81

8 The future of Harmonization of Accounting Standards within the EC, 1990, s. 9

9 IASC web sayfaları

10 IASC web sayfaları

ce, IASC 26 standart ve çok sayıda taslak hazırlanmış olmasına rağmen, temel farklılıkları ortadan kaldırmaya yönelik önemli bir düzenleme yapamamıştır 1989 yılında Dünya menkul kıymet borsaları ile ilgili düzenlemeleri yapan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (IOSCO) belirli koşulların yerine getirilmesi (yeni standartların belirlenmesi, uygulamada firmalara tanınan insiyatifin daraltılması ve açıklık-kamuyu aydınlatma prensibine daha fazla önem verilmesi) halinde IASC tarafından kabul edilen standartları (IAS) destekleme kararı almıştır¹¹. Gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde farklı ülkelerde hisse senedi işlem gören şirketler açısından tek tip mali tablo hazırlamak yeterli olabileceği gibi uluslararası standartların uyumlulaştırılmasında da önemli bir gelişme sağlanmış olacaktır.

3.3- Uluslararası Muhasebe Standartları ile AB Direktifleri Arasındaki Temel Bazı Farklılıklar

1995 yılının Kasım ayında, AB danışma birimlerinden birisi olan İlişkiler Komitesi (European Commission Contact Committee) AB tarafından kabul edilen Direktifler ile Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) arasındaki farklılıklar konusunda bir araştırma yapmış olup, bir kaç husus dışında aralarında önemli bir farklılık bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Yapılan bu araştırmanın ışığı altında, Birlik Direktifleri ile Uluslararası Standartlar arasındaki bazı farklılıklar aşağıda özetlenmiştir¹².

✓ AB Direktifleri tarafından yapılan düzenlemeler daha genel kapsamlı düzenlemeler olup, uygulamaya cevap vermekten uzaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları her ne kadar uygulamaya yönelik olsalar da, uygulamada bağlayıcı herhangi bir yasal statüye sahip değildir. Standartlar gönüllü olarak uygulanmakta olup, Direktifler Avrupa Şirketler Hukuku gereği yasal temele dayalıdır.

✓ Muhasebe Direktifleri yasal çerçevede

bütün firmalar tarafından uygulanabildiği halde, Standartlar sadece sınırlı sayıda firma tarafından (IASC listesinde kayıtlı) uygulanmaktadır.

✓ Direktiflerin hazırlanma aşamasında vergileme ve kredi verenleri koruma gibi hususlarda etki altında kalmakta iken, Standartlar herhangi bir etki altında kalmadan belirli bir kişi ve/veya kuruluşu koruma gözetmeksizin hazırlanmaktadır.

4- Değerlendirme

Avrupa Birliği, adaletli ve etkili bir rekabet ortamının hakim olduğu bir ekonomik alanda Birlik üyesi ülkeleri geliştirmeyi amaçlamaktadır. Sermaye piyasasında etkin bir rekabetin oluşması, ancak karşılaştırılabilir muhasebe standartlarının uygulanması ile mümkündür. Bu durum ise aynı muhasebe standartlarının kullanılması ile gerçekleşebilir. Farklı muhasebe standartları uygulayan firmalar arasında karşılaştırma yapmanın ve yatırımcıyı korumanın güçlüğü açıktır. Birlik içinde standartların uyumlaştırılması için yapılan çalışmalar Direktifler aracılığıyla yasallaştırılmıştır. Her ne kadar Dördüncü ve Yedinci Direktifler bazı temel kabul edilebilir muhasebe standartları konusunda hükümler getirmiş olsalar da; uyumlaştırma çalışmalarında yeterli sonucu gösterememişlerdir. Mevcut Direktifleri değiştirmek ve/veya yeni Direktifler kabul etmek uzun bir yasal süreç gerektirmektedir. İngiltere ve Almanya'da uygulanan standartlar arasındaki fark –iki ülkede AB üyesidir- İngiltere ve ABD'de uygulanan standartlardan çok daha fazladır. Bugün bir çok Avrupa Şirketi uluslararası okuyuculara sunmak üzere Konsolide bilançolarında Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (IASC) tarafından kabul edilen standartları kullanmaktadır. Diğer yandan bir çok Avrupa ülkesi, Direktifler ve IAS doğrultusunda olmak üzere en az iki değişik tip mali tablo hazırlamaktadırlar. Doğal olarak bu durum firmalar açısından ilave maliyete, okuyucular açısından da karışıklığa sebep olmaktadır.

11 Nobes Christopher, 1998, s. 1

12 An Examination of the Conformity Between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives, 1996

Sonuç olarak uyumlaştırma çalışmalarının başlangıcından bugüne kadar geçen süre içinde tek bir standart'ın kabulünün zorluğu açıkça görülmekte olup, kısa dönemde, bu çalışmaların başarıya ulaşması güçtür. Gerek uluslararası farklı ekonomik koşullar (geleneksel yapı) gerekse vergi kanunlarındaki farklı düzenlemeler uzun bir süre daha ulusal muhasebe sis-

temlerini etkilemeye devam edecektir. Uzun dönemde, Avrupa Birliği yeni standartlar çıkarmak yerine, IASC tarafından çıkarılan standartları desteklemeye devam ederek, bu standartlara yasal dayanak sağlar ve IASC de mevcut standartları geliştirerek, uygulamadaki ihtiyaçlara cevap verirse, uluslararası uyumlaştırma çalışmalarının IASC bünyesinde gerçekleşeceği tahmini yanlış olmayacaktır.

KAYNAKLAR

- Accounting Standards Setting in the EC Member States, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1993
- Akdoğan Nalan, Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 6.Baskı, Kasım 1998,
- Ann B. Murphy, A Temporal Examination of International Accounting Harmonization, Doktora Tezi, University of Arkansas, May 1996
- Call for More Independent IASC, Journal of Accountancy, June 1999, sayfa 11-12
- Contact Committee on the Accounting Directives, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1996
- European System of Accounts, ESA 1995, Office for Official Publications of the European Communities, 1996
- Gerhard G.Mueller, Helen Gernon, Gary K. Meek, Accounting an International Perspective, Fourth Edition, 1997
- German Accounting Principles: An Institutionalized Framework, Accounting Horizons, September 1995, Sayfa 92-9
- Gottlieb Max M., Where Are You Going, Pacilio? Will Accounting Standards Be Harmonized? National Public Accountant, November 1996, Sayfa 35-9
- Hegarty John, Accounting for the Global Economy, Accounting Horizons, December 1997, Sayfa 75-90
- IASC Web Sayfaları (www.iasc.org.uk)
- Joos Peter, The Stock Market Valuation of Earnings and Book Value: Some International Evidence, Working Paper, September 1997
- Mark E. Haskins, Kenneth R. Ferris, Thomas I. Selling, International Financial Reporting and Analysis, 1996
- Monti M. Marino, EU Speech: The New Accounting Strategy, Paris, June 1996, (www.isac.org.uk/news/speeches)
- Nobes Christopher, International Accounting Standards and Their Effect on the Financial Reporting of UK and Other European Companies, Management Accounting-London, Jul/Aug 1998, Sayfa 18
- The Accounting Harmonization in the European Communities, Office for Official Publications of the European Communities, 1990
- The Future of Harmonization of Accounting Standards within the European Communities, Conference 17 and 18 January 1990, Brussels, Office for Official Publications of the European Communities, 1990
- Sinning Kathleen E.; Dykxhoorn Hans J., More Than One Public Accounting Profession: Would There Really Be A Problem?, National Public Accountant, June 1997, sayfa 33-5