



Avrupa Birliği Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyonu

Doç. Dr. Ümit Gökdeniz
Marmara Üniversitesi, İİBF

Özet

Yapılan bu çalışmanın amacı Avrupa Birliği'nde stratejik bir konu olan "Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyonu"nu irdelemektir.

Komisyon Haziran 2000 ayında, uluslararası sermaye piyasalarına kayıtlı şirketlerin konsolide edilmiş hesaplarında uygulamalarını öngören ve temel unsurlarda "Uluslararası Muhasebe Standartlarını 2005 yılı sonuna kadar düzenlenebilmesi için iki düzeyli bir mekanizmayı tanıtan" Raporlama Stratejisi'ni (İleriye Doğru Adım) yayımlamıştır.

Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyonu, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ile potansiyel olarak anlaşmazlıkları azaltarak, onları muhasebedeki modern gelişmelerle aynı çizgiye getirecektir. Mali Tabloların yasal ve bilgi fonksiyonunun birleştirilmesi Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyonunun çözümlenmesinde konunun odak noktasını oluşturacaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe yönergelerinin modernizasyonu, UMS ve Muhasebe Yönergeleri

Abstract (Modernization of Accounting Directives of the European Union)

The aim of this study is to present "Modernization of Accounting Directives" which have a strategic issue in the European Union. European Commission in June 2000 published its Communication " E.U Financial Reporting Strategy: The Way Forward with its main elements a requirement for listed E.U companies to use IAS in their consolidated accounts from, at the latest, the financial year 2005 onwards and the introduction of two-level endorsement mechanism. Modernization of the Accounting Directives should reduce potential conflicts with IAS and bring the Directives into line with modern accounting developments. The combination of the legal function and the information function of individual financial statement is at the heart of the issues to be resolved in the modernisation of the Accounting Directives.

Key Words: Modernization of Accounting Directives, IAS and Accounting Directives

1. Giriş

Avrupa Birliği'nde uygulanan Muhasebe Sistemi Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeler kapsamında uygulama alanına geçirilmiştir.

Ancak, Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, üye ülkelere ait uluslararası sermaye piyasalarında faaliyet gösteren ve borsaya kayıtlı şirketlerindeki sayısal bağlamdaki artışları Yönergelerin yeniden yapılandırılmasını gündeme getirmiştir.

Avrupa Birliği Muhasebe Yönergelerini uygulamakla yükümlü olan şirketler

farklı uluslararası uygulamalarla karşılaşmışlardır.

Bu farklılıkları gidermek amacıyla yönelik olarak, Avrupa Birliği Komisyonu'nca, 13 Haziran 2000 tarihinde bir "Avrupa Birliği Finansal Raporlama Stratejisi" yayınlamıştır.

Muhasebe sistem ve uygulamalarında önemli değişiklikler yaratmasına neden olacağı düşünülerek farklı uygulamalarda iyileştirmeyi sağlayacak ve yeni stratejilerin bir uzantısı olarak halen uygulanmakta olan Muhasebe Yönergelerinin Mo-

dernizasyonu bir gereksinim olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle incelememizde, Avrupa Birliği'nde Muhasebenin yeniden yapılandırılmasına ilişkin prosedürler modernizasyon kapsamında açıklanmaya çalışılmıştır.

2. Avrupa Birliği'nde Öngörülen Yeni Muhasebe Stratejisi

Avrupa Birliği'nde öngörülen yeni Muhasebe Stratejisi, üye ülkelere ait şirketlerin uluslararası sermayeye olan taleplerinden kaynaklanmıştır. Ancak, Birlik içindeki oluşumlar, stratejik değişimlerin temel nedeninin, 1990 yılının başlarında Birlik içindeki sermaye şirketlerinin sayıca önemli derecede artış göstermesidir.

Bu şirketlerin düzenlemiş oldukları mali tabloların, diğer ülkelerdeki sunumlarında ortaya çıkan farklılıklar da şirketleri zor durumda bırakmıştır.

Pratik olarak bu şirketler, mali tablolarını US GAAP (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ya da IAS kapsamında düzenlemek istediklerini ifade etmişlerdir. Ancak bu uygulamalar sırasında mali tablolarda yer alan değerlerde sayısal anlamda karışıklıklar ortaya çıkmıştır.

Örneğin; Newyork Sermaye Piyasası'nda kayıtlı ilk işletme olan ve otomotiv sektöründe faaliyet gösteren "Daimler-Benz" adlı Alman şirketi, mali tablolarını German GAAP kapsamında düzenlemiştir. İşletmenin kar mı, zarar mı etmiş olduğunu anlamak mümkün olamamıştır.

Bu nedenle, Avrupa Birliği Komisyonu dört alternatif kapsamında Şirketleri incelemeye almış ve bunun sonucunda bazı stratejiler geliştirmiştir. Bunlar sırasıyla:

a) Amerika Birleşik Devletleri ile karşılıklı olarak mali tabloların sonuçlarının kabul edilmesi.

b) Global piyasalarda faaliyet gösteren Avrupa Birliği işletmelerinin yönergelerden istisna tutulması.

c) Avrupa Birliği Yönergelerinin güncelleştirilmesi.

d) Avrupa Muhasebe Standartları Kurulunun oluşturulmasıdır.

Böylece bu alternatif çerçevesinde yapılan incelemeler sonucu, Komisyon halen yürürlükte olan muhasebe düzenlemeleri-

ni iyileştirmeyi kabul etmiştir. Ancak Komisyon doğal olarak bu iyileştirmenin Avrupa Birliği yasal düzenlemeleri içinde olması zorunluluğunu da öngörmüştür.

3. Avrupa Birliği Şirketler Yasası Kapsamındaki Enstrümanlar

Avrupa Birliği'nde Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyonunu açıklamadan önce, Birliğin temelini oluşturan Şirket Yasasına ilişkin enstrümanlarla ilgili bilgiler konunun daha anlamlı bir irdelenmesine sağlayacaktır:

a) Düzenlemeler Avrupa Ekonomik Yatırım Grubu, Avrupa Şirketleri İşverenleri ve Uluslararası.

b) Yönergeler

4. Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyon Gereksinimi

Avrupa Birliği Komisyonu, Haziran 2000 ayında yukarıda açıklanan yeni strateji kapsamındaki unsurları itibariyle muhasebe uygulamaları açısından dinamik bir çözüm yolu arayışına dayanmaktadır.

Doğal olarak, benimsenen bu stratejiler, Komisyonca uluslararası sermaye piyasalarında kayıtlı olan AB işletmeleri dikkate alınmıştır. Bu işletmeler bilindiği gibi 2005 yılından itibaren IAS (Uluslararası Muhasebe Standartlarını konsolide edilmiş hesaplarında uygulamalarını öngörmektedir.

5. Modernizasyonun Amacı

Avrupa Birliği'nde iç piyasada ortaya çıkan karışıklıklar ve Euro'ya geçiş nedeniyle tek bir finansal raporlama düzenlemesini kabul etmiştir.

Bu düzenleme ile, doğru ve karşılaştırılabilir, aynı zamanda Birlik içinde uyumlaştırmayı sağlayacak nitelikte mali tabloların düzenlenmesi amaçlanmaktadır.

Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyonunda, aşağıdaki öngörülere önem verilmiştir. Bunlar sırasıyla şöyledir:

a) Muhasebe Yönergelerinin Uygulamalardaki Farklılıklardan Kaynaklanan Değişim İsteminin Ortaya Çıkması.

Bilindiği gibi Yedinci Komisyon Yönergesi, Dördüncü Yönerge temelinde belli tipteki şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu için çıkartılmıştı.

Ancak AB işletmelerinin uluslararası faaliyet hacimlerindeki dikkat çeken artış-

Tablo 1 Avrupa Birliği Şirketler Hukukuna İlişkin Enstrümanlar

<i>Yürürlükteki ve Önerilen Avrupa Birliği Şirket Yasası Enstrümanları (Existing and Recommended European Company Law Instruments ></i>	
DÜZENLEMELER (REGULATIONS)	
Avrupa Ekonomik Yatırım Grubu (European Economic Interest Grouping) kapsamında Komisyoncu 25 Temmuz 1985 tarih ve 2137/85 sayılı Komisyon düzenlemesi.	119851 OJL 199/1
8 Ekim 2001 tarih ve (2001/2157/EC) sayılı Avrupa Birliği Avrupa Şirketleri kapsamındaki (2001/86/EC) sayılı düzenlemeye ek olarak çıkartılan statü. Bu statü Avrupa Şirketlerinin işverenleriyle ilgilidir.	[2001] OJL 294/1 [2001] OJL 294/22
19 Temmuz 2002 tarih ve 1606/2002 sayılı Komisyon düzenlemesi. Bu düzenleme Avrupa Parlamentosu ve Komisyonunca Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanmasıyla ilgili başvuru. içermektedir.	[2002] OJ L 243/1
YÖNERGELER (DIRECTIVES)	
Birinci Komisyon Yönergesi: 9 Mart 1968 tarih, 68/151 sayılı Komisyon Kararı: Üye ülkelerin ve diğerlerinin Roma Antlaşmasının 58. maddesi 2. paragrafı kapsamında, istenildiğinde yatırımların korunmasında karşılıklı olarak, koordinasyon sağlamalarını içermektedir. Bu koordinasyonun Birlik içinde eşanlı olarak uygulanmasını öngörmektedir.	[1968] OJ L 65/8
İkinci Komisyon Yönergesi: 13 Aralık 1976 tarih ve 77/91 sayılı Komisyon Kararı Üye ülkelerin ve diğerlerinin Roma Antlaşmasının 58. maddesi 2. paragrafı kapsamında Halka açık Anonim Şirketlerin karşılıklı olarak yatırımların korunmasını Birlik içinde eşanlı olarak uygulanmasını öngörmektedir.	[1977] OJ L 26/1
Üçüncü Komisyon Yönergesi: 9 Ekim 1978 tarih ve 78/855 sayılı Komisyon Kararı: Anonim Şirketlere ait iştiraklerin birleştirilmesini öngörmektedir.	[1977] OJ L 295/36
Dördüncü Komisyon Yönergesi: 25 Temmuz 1978 tarih ve 78/660 sayılı Komisyon kararı: Belirli tipteki şirketlerin yıllık hesaplarını öngörmektedir.	[1978] OJ L 222/11
Altıncı Komisyon Yönergesi: 17 Aralık 1982 tarih ve 82/891 sayılı Komisyon Kararı : Halka Açık Anonim Şirketlerde iştiraklerin birleştirilmesi.	[1982] OJ L 378/47
Yedinci Komisyon Yönergesi: 13 Haziran 1983 tarih ve 83/349 sayılı Komisyon Kararı: Yıllık hesapların Konsolidasyonu kapsamındadır.	[1983] OJ L 193/1
Sekizinci Komisyon Yönergesi: 10 Nisan 1984 tarih ve 84/253 sayılı Komisyon Kararı: Muhasebeye ilişkin belgelerin yasal denetimlerinin, denetçilerin sorumluluğunda olmasını içermektedir.	[1984] OJ L 126/20
Onbirinci Komisyon Yönergesi 21 Aralık 1989 tarih ve 89/666 sayılı Komisyon kararı: Bir üye ülkede açılacak belli bir tipteki şirketin şubelerinin yönetimi o ülke yasaları kapsamında olmasıdır. Yönerge bu konudaki açıklamaları kapsamaktadır.	[1989] OJL 395/96
Onikinci Komisyon Yönergesi: 21 Aralık 1989 tarih ve 89/667 sayılı Kararı: Tek üyeli Sınırlı Sorumlu Özel Limited Şirketlerle ilgilidir.	[1989] OJL 395/40
ÖNGÖRÜLENLER (RECOMMENDATIONS)	
15 Kasım 2000 tarih ve 2001/256 Komisyon Kararı: Birlik kapsamında Denetim Şirketlerinin yasal güvencelerinin, niteliği ile ilgilidir.	[2001] OJL 91/91
30 Mayıs 2001 tarih ve 2001/256 sayılı Komisyon Kararı: Şirketlerin yıllık hesapları ve raporlarında çevresel konuların tanımlanması, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkindir.	[2001] OJ L 156/33
İti Mayıs 2002 tarih 2002/590 Sayılı Komisyon Kararı: Denetçilerin yasal bağımsızlığını düzenlenmesi ve Geleneksel Prensiplerin uygulanmasını öngörmektedir.	[2002] OJL 191/22
DÜZENLEMELER (REGULATIONS)	
Yasal olarak Avrupa Kurumlarının iyileştirilmesine ilişkin Komisyon Düzenlemelerinin iyileştirilmesi.	[1993] OJC 236/1
Avrupa Ortak toplumu için öngörülen yasal düzenlemelerin iyileştirilmesi.	[1993] OJC 236/17
Karşılıklı olarak Avrupa Toplumunun yasal düzenlemelerinin iyileştirilmesi.	[1993] OJ C 236/40
YÖNERGELER (DIRECTIVES)	
Şirketlerin devrinde fiyat tekliflerine ilişkin 2002 yılı, 534 sayılı önerisi.	[2003] OJC 45E/1

lar, söz konusu yönergelerin, günün koşullarına uygun olarak iyileştirilmesini gündeme getirmiştir. Bu nedenle değişim iste mi ortaya çıkmıştır.

b) Finansal Tabloların IAS ve Avrupa Birliği Muhasebe Yönergeleri Düzeylerin deki Farklı Uygulamaları.

Birlik kapsamındaki şirketlerin, farklı uygulamalar nedeniyle mali tabloların sonuçlarında doğal olarak uluslararası platformlarda farklı sonuçlar çıkmasına neden olması, böyle bir amacın oluşmasını sağlamıştır.

c) Finansal Tabloların Bilgi Fonksiyonu
Finansal tabloların sonuçları, sadece bilgi fonksiyonunu sağlamamaktadır. Aynı zamanda, üye ülkelerin karşılıklarına ilişkin bir koordinasyonu da yerine getirmektedir.

Bu bağlamda düşünüldüğünde, yine finansal tabloların sonuçları, kuşkusuz işletmelerin alacağı ekonomik kararlar üzerine de doğrudan etkindir. İşletme yönetiminin gereksinimi olan bu bilgiler finansal yapıdaki değişimlerde, likiditenin çözümlenmesinde, işletmelerin çevresel değişimlere entegrasyonunda ve yatırımlarda Önemlidir. Bu bakımdan amaçların içeriği bu yönden değerlendirildiğinde modernizasyonun geniş bir perspektif içinde oluşturulması gerekir.

d) Yatırımcıların Korunması ve Sermayenin Önemi

Dördüncü Yönergenin giriş bölümünde, finansal tabloların tanımlanması ve onlardan yararlanacak olan 2.ve 3. kişilerin koruma altına alınmasını ve aynı zamanda sermayenin önemine ilişkin açıklamalar öngörülmüştür. Yıllık hesapların ve raporların içeriğinde uygulanacak değerlendirme kurallarının tanımlanıp, açıklanması, yayımlanması yönerge kapsamındaki belli tipteki şirketlerin ortaklarının korunmasını hedeflemektedir. Bu nedenle kişilerin ve sermayenin korunmasını da modernizasyonun tasarımındaki amaçlar doğrultusunda özel bir önem verilmiştir.

e) Vergilendirme

Dördüncü Yönerge kapsamındaki Değerleme Kuralları, üye ülkelerce aynı zamanda vergi amaçlı da kullanılabilir. Bu kurallarda yapılacak herhangi bir değişikliğin istenmeyen sorunların ortaya

çıkmasına neden olacağı düşünülerek yapılacak modernizasyonda vergi uygulamaları kapsam içine alınmıştır.

f) Muhasebenin Gelecekteki Gelişmelere Entegrasyonu

Muhasebenin gelecekteki gelişmelere entegrasyonu ile, küresel anlamda sermaye piyasalarının ve yeni teknolojilerin muhasebeye olan çeşitli düzeydeki etkileridir. Bu etkilerin, mali tablolar üzerinde yaratacağı değişimler, tekdüzen bir raporlama düzeninin kabulü ve muhasebenin gelecekteki uygulamaları yönünde şekillendirilmesi uygun görülmekte ve önerilmektedir.

Diğer bir öngöründe ise, Muhasebe Yönergelerinin, Avrupa Birliği'nde muhasebe uygulamalarını standart bir şekilde sunununun sağlanmasına yönelik olması çerçevesindedir.

IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)'nce Aralık 2000 ayında yayımlanan bir raporda, muhasebenin çeşitli alanlarında gelecekteki gelişmeler yönünde entegrasyonunun gerçekleştirilmesi yönündeki olumlu ifadeler yer verilmiştir.

Bundan başka, Komisyon, 2000 yılında Muhasebe sisteminin modernizasyonuna yönelik olarak bir proje başlatmıştır.Yine Komisyon, Temmuz 2003 ayında yayımlanmış olduğu IP/03/962 sayılı raporunda, yapılan entegrasyon çalışmalarının 2005 yılının sonuna kadar olan Finansal Düzenlemelere çerçevesinde tam uyum içinde olduğunu belirtmiştir.

6. Modernizasyon Yaklaşımları

Avrupa Birliği Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyonun gerçekleştirilmesindeki gelişmelerin başında yaklaşımlar gelmektedir. Konuyu önemini gündeme getirmek amacıyla Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği tarafından Nisan 2001 ayında, konu çeşitli düzeylerde tartışmaya açılmıştır.

Öyle ki; Bu tartışmalarda yeni yaklaşımlar, uygulamalar yönünde günümüzün koşullar kapsamında ortaya çıkan sorunların giderilmesi ve gelecekteki olası bir entegrasyona geçişin odak noktası olarak gündeme getirilmiştir. Bu bağlamda Öngörülen yaklaşımlar şunlardır:

- Yüksek Dereceli Yaklaşım
- Minimum Dereceli Yaklaşım
- Tam Yaklaşım

7. Yüksek Dereceli Yaklaşım

Yüksek dereceli yaklaşım, Dördüncü ve Yedinci Yönergelerde öngörülen bazı maddelerinin IAS (Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer almayan konuları kapsamındaki bir yaklaşımı ifade etmektedir.

Bu yaklaşıma göre, Dört ve Yedinci Yönergeler kapsamında oluşturulacak yeni maddeler işletmelerin ancak bu maddeler kapsamında Uluslararası Muhasebe Standartlarına başvurmalarını öngörmektedir.

Söz konusu maddeler kapsamında, entegrasyonun gerçekleştirilebileceği ve sorunların giderilebileceği dikkat çeken yaklaşımlar arasında yer almıştır

Aşağıdaki tablo 3 ve 4 kapsamında, Dördüncü Yönergede yer alan ancak IAS kapsamında yer almayan maddeler gösterilmiştir

Yedinci Yönerge kapsamında Yüksek Dereceli Yaklaşım düşüncesi birbirine paralel Dördüncü Yönerge ile paralel olduğu açıktır. Bunun nedeni Dördüncü Yönerge Yıllık Mali Tabloların düzenlenmesi kapsamındadır. Yedinci Yönerge ise bu bağlamda mali tabloların konsolidasyonunu içermektedir.

Dolayısıyla bu yaklaşımdaki Öngörülen birbirine benzer olması doğaldır.

8. Minimum Dereceli Yaklaşım

Bu yaklaşımın daha geniş bir perspektifte değerlendirilebilmesi için Öncelikle Dördüncü Yönerge 7. Bölümünü içeren Değerleme Kurallarına ilişkin 31. maddesi (aa) fıkrasının açıklanması gerekir. Ancak bu bağlamda IAS ile karşılaştırma daha gerçekçi olacaktır.

Söz konusu madde de belirtilen "Yalnız bilanço gününe kadar gerçekleşen gelirler dikkate alınmalıdır". (9) kuralı minimum dereceli yaklaşımın odak noktasını oluşturmaktadır.

- Dördüncü Yönergenin 31. Maddesinin revize edilmesi IAS ile ters bir anlayış yaratan düzenlemelerdeki işletmelerin kara yönelik hangi kavram üzerinde yoğunlaşmaları gerektiğini ifade etmektedir.

31. Madde 1.c (aa)'ya göre bilanço günündeki karın tespiti ile IAS'daki kazancın tespitinin değerlendirilmesinde, farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Farklılıkları yaratması sonucu ortaya çıkan sorunlardır.

Bu sorunların başında, IAS 39 ve onun yerini alan IAS 40 ve 41 temelinde kazancın tespitine ilişkin Dördüncü Yönerge 31. Maddesi birinci bölümünde yer alan (aa) fıkrasında açıklanan tanımlamalar arasındaki farklılıklardır.

Tablo 2 Yüksek Derece Yaklaşımına Göre Dördüncü Yönergenin iyileştirilmesi

Madde 43(9)	Ortalama çalışanların sayısının açıklanması
Madde 43(12)	Ücretlerin açıklanması
Madde 43(13)	Kredi ve avansların açıklanması
Madde 46	Yıllık faaliyet raporu
Madde 47.1	Finansal tabloların yayımlanması
Madde 48	Denetçi raporlarının yayımlanması
Madde 49	Yıllık hesapların tam olarak yayımlanmadığında, bunların yayımlanmasında denetleneceği
Madde 50	Öngörülen dağıtılmamış karların açıklanması
Madde 51	Denetim

Tablo 3 Yüksek Dereceli Yaklaşımına Göre Yedinci Yönergenin İyileştirilmesi

Madde 3 (9)	Ortalama çalışanların sayısının açıklanması
Madde 3 (12)	Ücretlerin açıklanması
Madde 3 (13)	Kredi ve avansların Açıklanması
Madde 3	Konsolide edilmiş faaliyet raporları
Madde 3	Denetim
Madde 3	Yayımlanma

Sonuç olarak, aradaki değerlendirme farklılıklarının giderilmesine yönelik revizenin yapılması öngörülmektedir. Bundan başka, revizelerin yapılmasında Avrupa Finansal Düzenleme Grubu EFRAG (European Financial Regulatory Group) çerçevesinde oluşturulan uzmanlarca da yapılan çalışmalarda Komisyona destek verilmektedir.

- Muhasebe Kayıtlarında Makul Değerin uygulanması.

Komasyon'ca daha önce yönergelerin iyileştirilmesiyle ilgili düzenlemelerde, makul değere geçişle ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle IAS ile bu bağlamda farklılıklar yine iyileştirme kapsamında olmalıdır.

- Kâr ve Zarar Hesabı yerine tek bir performans tablosunun kullanılmasının sağlanması.

Dördüncü Yönergenin 2.1 ve 2.3 'üncü maddeleri ve bu bağlamda Yedinci Yönergenin 16.1 ve 16.3'üncü maddeleri kapsamındaki Kâr ve Zarar Hesabı yerine işletmelerin performansını ölçümleyen tabloları kullanmaları.

- IAS ile uyumlaşmada ortaya çıkan anlaşmazlıkların tespit edilmesi ve bunların giderilmesi.

- IAS' deki kesin tercih yada seçeneklerin meydana getirdiği tikanıklıkların eline edilmesi.

Yukarıda belirtilen yaklaşımların hayata geçirilmesiyle birlikte kuşkusuz A.B'ndeki şirketler IAS temelindeki tüm seçenekleri global seviyede uygulama şansına sahip olabileceklerdir. Bundan başka ulusal bazdaki (GAAP) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri de bu seçeneklerdeki oluşumları takip etmesi mümkün olacaktır. Burada açıklanması gereken önemli olgu şu değildir: IAS temelinde uygulanan Konsolidasyonla ilgili hesapların A.B Muhasebe Yönergeleri ile hangi seçenekler konusunda uyumlaştırılmasıdır.

9. Tam Modernizasyon Kapsamında İyileştirme

Tam Modernizasyon A.B Yönergelerine yönelik geleneksel bir bakış açısını ifade etmektedir. Muhasebenin geleneksel ve kuramsal bütünlüğüne her seviyedeki iyileştirmede yer verilmesi anlamındadır.

Özellikle yeni yaklaşım modellerinin yaratılmasında, tasarımında gelenekselliğin ön planda olması temeline dayanmaktadır. Dolayısıyla, muhasebenin uluslararası gelişiminde geleneksel düşünceden hareketle yeni olguların muhasebe standartları içinde yerini almasını sağlamaktır.

10. Modernizasyonda Teknik Kavramsal, Politik ve Kültürel Unsurların Önemi

Modernizasyonun gerçekleştirilmesinde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (General Accepted Accounting Standards) temel unsurların başında yer almaktadır. Ancak muhasebenin modernizasyonu aynı zamanda bir entegrasyondur. Bu anlamda düşünüldüğünde, farklı boyuttaki unsurlara da yer verilmelidir. Bunlar sırasıyla:

- Teknik
- Kavramsal
- Politik ve kültürel

unsurlardır.

Teknik unsurlar: Muhasebenin uyumlaştırılması nedeniyle ortaya çıkanlardır.

Kavramsal unsurlar: Üye ülkelerdeki çıkabilecek kavramsal nitelikteki hataları başlangıçta azaltmak için bu unsurlar arasında optimal bir dengenin oluşturulmasına ilişkin kavramsal bütünlükteki standartların oluşturulmasına önem verilmesidir.

Politik ve kültürel unsurlar: Avrupa Birliği farklı politik ve kültürlerin oluşturmuş olduğu bir topluluktur. Bu özellikle rin entegrasyon zorluğu yaratması doğaldır.

Diğer bir unsur ise, A.B'nde Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin (Unified Accounting System) muhasebe yönergeleri kapsamında oluşturulmuş olduğunu görmekteyiz. Ancak, bunun bir sistemle bağdaşmadığının en açık göstergesi ise mali tabloların formatlarında birlik sağlanmaya çalışılmasından anlıyoruz. Bu açıdan bakıldığında modernizasyon gereksinimini açıkça ortaya çıkmaktadır.

11. Sonuç ve Öneriler

Avrupa Birliği'nde öngörülen yeni muhasebe stratejisi, muhasebe yönergelerinin IAS yönünde bir entegrasyonun gerçekleştirilmesinde ortaya çıkabilecek teknik

farklılıkların giderilmesi bağlamında bir modernizasyonu Öngörmektedir.

Avrupa Birliği Muhasebe Yönergelerinin Modernizasyonu, Birliğin 2005 yılının itibaren IAS'na geçişinden önce tartışmaya açılması önemli bir gelişme niteliğindedir.

Halen yürürlükte olan muhasebe yönergeleri işlevsel olarak değerlendirildiğinde, Muhasebe Uygulamalarına ne kadar etken olduğu tartışılabilir.

Global anlamda düşünüldüğünde, Birliğe üye ülkelerin sermaye şirketlerindeki gelişmeler ve onların Uluslararası platformlarda nitelik ve sayılarının artması giderek Muhasebe Yönergelerinin, IAS ile bütünleştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Ortaya çıkan teknik farklılıklar tartışılan modernizasyon gereksiniminin hangi düzeyde olmasını gündeme getirmektedir.

Avrupa Birliği Muhasebe Yönergeleri üye ülkelerin ortak çıkarları yönünde düşünülerek uygulama alanına geçirilmiştir.

Dünyadaki önlenemez değişimlerin etkisi ve Birlik içinde faaliyet gösteren büyük şirketlerin uluslararası piyasalarda sermaye arayışı içinde olmaları yönergeler kapsamında düzenlenen mali tablolar üzerine etken olmuştur.

Diğer bir ifadeyle zaman içerisinde yönergelerin teknik anlamdaki eksiklikleri ortaya çıkmaya başlamıştır.

Bundan başka söz konusu şirketlerin düzenlemiş oldukları mali tablolardaki IAS bağlamındaki farklılıklar ve bu piyasalardan istenilen farklı bilgiler nedeniyle de söz konusu şirketler kendilerini mali tablolar aracılığı ile ifade edememe gibi bir durumla karşı karşıya kalmışlardır.

Sorunların giderilmesi teknik unsurlarının öncelikle Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerindeki Uluslararası uyumlaştırmanın gerçekleştirildikten sonra IAS'e entegrasyonun sağlanabilmesi şeklinde olması daha uygun bir entegrasyon modeli olabilir.

AB Yönergelerinin 2005 yılından sonra IAS'e minimum düzeyde uyumlaştırılması mümkündür.

Ancak, uygulama yönünde modernizasyon yaklaşımlarının gerçekleştirilebilmesi için, modernizasyon yaklaşımlarında herhangi bir yöntem öngörülmemiştir.

2005 yılından sonraki uygulamalar, Birlik kapsamındaki şirketlerin düzenleyecekleri mali tablolarda ortaya çıkabilecek olası farklılıkları tamamen ortadan kaldırmaya bile, en azından sorunların gi-

derilmesine olanak sağlayacaktır. Buradaki odak noktası ise Muhasebe Yönergelerinin IAS ile ortak bir çizgiye getirilmesi yönünde olmalıdır.

Kaynaklar

Hülle V. K, From Accounting Directives to International Accounting Standards (II)
<http://www.portaleaziende.it/strumenti/articolo.php.p=500>

http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/offiGial docs en.htm

Financial Reporting & Company Law, Directives, Regulations and other official acts.

European Commission, Single Market News, Modernising Company Law and enhancing Corporate Governance in the EU, Single Market News, No. 32, July, 2003.

FEE (Federation des Experts Comptable Europeens) Discussion Paper on Modernisation of Accounting, <http://www.miamalta.org/June 12.html>.

FEE (Federation des Experts Comptable Europeens) Discussion Paper on Modernisation of Accounting, April 2001, pp.7-10.

Deoitte, PLUS, Pres Release From The Federation Des Experts Comptables Europeens (FEE): Will The Directives be Modernised in Time, 19 April, 2001, <http://www.iasplus.com/resource/feestudy.htm>

Dti, Department of Trade Industry, HN Treasury, Modernisation of Accounting Directives/IAS Infrastructure, A Consultation Document, March 2004, pp. 6

<http://europa.eu.int/comm/budget/execution/utilisation/details en.htm>, Modernisation of accounting system: project up and running, fully on track to meet ambitious targets, 9 - July, 2003, IP/03/962.

78/660/EEC: Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies.

The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), E.U Council of Ministers Adopts IAS Regulation, http://www.icas.org.Uk//CMS/article_View.asp?article-1801.

Oldham K.Michael, Accounting Systems and Practices in Europe, England 1987, s. 17. Publishing Company Ltd.

Aisbitt. S and Nobes C, Accounting and Business Research, The institute of Chartered Accountants in England & Wales, The True and Fair View Requirement in Recent National Implementations. Vo 31. No: 2, pp. 83, 2001.