



ISSN 1306-0767

MEVZUAT DERGİSİ

YIL: 8

SAYI: 93

EYLÜL 2005

[önceki](#)[yazdır](#)[Dr. Tamer AKSOY](#)

MÜZAKERE SÜRECİ İŞİĞİNDA AB MUHASEBE HUKUKUNDAKİ DÜZENLEMELER

ÖZET: Bu çalışmada, müzakere süreci ışığında Avrupa Birliği (AB) tarafından muhasebeye ilişkin oluşturulan yasal düzenleme çerçevesi** ile alt bileşenleri ele alınmaktadır. AB hukuki düzenlemelerinin tamamı Topluluk Müktesebatı** olarak isimlendirilmektedir. Uyum ve müzakere süreçlerinde üye ülkelerin ve aday ülkelerin, müktesebatın bütün bölümlerini kabul etmeleri, uygulamaları ve yürürlüğe koymaları gerekmektedir. Muhasebe düzenlemeleri, AB müktesebatının en önemli bileşenlerinden birisini oluşturmaktadır. Dolayısıyla dünya genelinde gözlenen küresel standartlar setine gidiş ve yakınsama eğilimi vb nedenlerle, AB muhasebe düzenlemeleri, üye ülkeler ve üyelik sürecindeki ülkemiz açısından büyük önem taşımaktadır. Önemli olduğu düşünülen AB muhasebe düzenlemeleri, topluca bir arada sunulmaya çalışılmıştır. AB muhasebe düzenlemelerinin, içinde bulunduğumuz uyum ve müzakere sürecinde yeniden şekillendirilecek olan ülkemiz muhasebe düzenleme çerçevesine ışık tutacağı, farkındalık (awareness) seviyesinin artması ve gereksiz zigzagların önlenmesi noktasında az da olsa bir katkı sağlayacağı umulmaktadır.

Anahtar Kavramlar: AB uyum ve müzakere süreci, AB müktesebatı, muhasebe düzenlemeleri, AB Direktifleri, yasal düzenleme çerçevesi

ABSTRACT: *The Regulatory Framework of EU on Accounting in the Light of Harmonization and Negotiation Process* In this study, the regulatory framework of EU on Accounting in the light of harmonization and negotiation process is handled. The whole regulations of EU are called as The Acquis Communautaire (the AC). It is requested that all members and candidate countries intended to be member of EU should accept all parts and implement and put into effect of the The AC. The AC is of utmost important for our country due to our country has a statue of candidacy and in harmonisation process for EU and also because of the reasons of the trends of convergence and movements towards global accounting standards set observed all over the world. It is hoped that the EU regulations on Accounting shall light the way for the regulatory framework in our country as well.

Key Words: Harmonisation and negotiation process, The Acquis Communautaire, Accounting Regulations, Directives of the EU, Regulatory Framework

** Çalışmada, Topluluk Müktesebatı , “the Acquis Communautaire” teriminin, yasal düzenleme çerçevesi ise “Regulatory Framework” teriminin karşılığı olarak kullanılmaktadır

GİRİŞ

Genişleme, bütünleşme ve uyum süreci içerisinde bulunan Avrupa Birliği (AB)'nde, uyum sürecinin en temel bileşenlerinden birisi, 1985 yılını takiben getirilen ve yeni yaklaşım olarak isimlendirilen "yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılması" (*harmonization of the regulatory framework*) politikasıdır.

Topluluk bünyesinde hukuki düzenlemelerin ve yasaların uyumlaştırılması önem arzeden konular durumundadır. Bu doğrultuda, bilhassa muhasebe ve denetime ilişkin yasal düzenlemeler, topluluk bünyesinde en öncelikli gündeme gelen önemli konular olarak göze çarpmaktadır. Dünya genelinde gözlenen küresel muhasebe standartları setine gidiş ve yakınsama eğilimi dikkate alındığında, muhasebe başta olmak üzere AB bünyesinde yasal düzenlemelerin uyumlaştırılmasına yönelik atılan adımlar, hem AB'ye üye ülkeler hem de üyelik sürecindeki ülkemiz açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın seçimindeki temel varsayımlardan birisi, müzakere sürecindeki aday ülkelerin topluluk müktesebatını kabul etme ve uygulama zorunlulukları gözönüne alınarak, AB muhasebe düzenlemelerinin topluca sistematik olarak ortaya konulmasının, ülkemiz muhasebe düzenlemelerinin uyumlu şekilde oluşturulmasına da baz teşkil edecek, ışık tutacak ve yarar sağlayacak olmasıdır.

Dolayısıyla çalışmamızda, diğerlerine kıyasla daha fazla önem taşıyan AB muhasebe düzenlemeleri, yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılması politikası bağlamında sistematik olarak ortaya konulmaktadır. Çalışma sonuç ve kaynakça ile sona ermektedir.

1. MÜZAKERE SÜRECİ İŞİĞİNDE AB HUKUKUNDAKİ YASAL DÜZENLEME ÇERÇEVESİ

1.1. AB Yasal Düzenleme Çerçevesinin Alt Bileşenleri

AB hukuki düzenlemelerinin tamamı Topluluk Müktesebatı (*The Acquis Communautaire*)^[1] olarak isimlendirilmektedir. Tüm AB üye ülkeleri, AB müktesebatına bağlı kalmak yükümlülüğündedir. AB'ye üyelik için aday ülkelerin, müktesebatın bütün bölümlerini kabul etmeleri, uygulamaları ve yürürlüğe koymaları gerekmektedir.^[2] Müktesebat, bütün birincil yasamayı-primary legislation (anlaşmalar-treaties), ikincil (secondary) yasamayı (Tüzükler, Direktifler, Kararlar, Tavsiyeler, vs.) ve dava hukukunu (Avrupa Adalet Divanı ve Avrupa Asliye Mahkemesi kararları) içermektedir.

Bu nedenle AB kuralları sürekli değiştikleri için yeni Direktifler yasalasmaktadır, Tüzükler değiştirilmektedir, kararlar devredilmektedir. Dolayısıyla müktesebat durağan değil, sürekli evrim geçiren düzenlemeler topluluğu durumundadır..

Tüzükler (regulations): Avrupa Parlamentosu ve Konseyi tarafından ortak karar yöntemiyle, tek başına Konsey veya tek başına Komisyon tarafından yürürlüğe konabilir. Tüzükler, herhangi ulusal uygulama yasamasına ihtiyaç olmadan bütün AB Üye ülkelerinde doğrudan geçerli ve bağlayıcıdır. Dolayısıyla mevzuatla ortaklığı sağlamak için kullanılır. Bu tüzükler içinde 1606 sayılı Uluslararası muhasebe standartlarının kullanımına ilişkin tüzük en önemlisidir^[3].

UMS, Uluslararası muhasebe komitesi tarafından yapılandırılmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB'nin 2001 yılındaki stratejik gözden geçirme sonrasında UFRS olarak hayata geçirilmiştir. Tüzükler, yerel kanunlara çok benzeyen ve aynılığın önemli olduğu zaman kullanılan ikincil yasamanın bir parçasıdır. Tüzükler, Resmi Gazete ilanlarından itibaren 20 gün sonra veya Tüzüğün kendisi için belirlenen tarihte yürürlüğe girer.

Direktifler (Directives): Amaçlanan hedefler ve bu hedeflere varmak için gereken zaman ile ilgili olarak bağlayıcı nitelik taşırlar. Ancak, bu hedeflerin elde etme

biçimi ve kullanılacak araçların seçimi ulusal yetkililere bırakılmıştır. Direktifler, tek tek Üye ülkelerin usullerine uygun olarak ulusal yasalarında uygulanmak durumunda olup, yayımlandıktan itibaren 20 gün sonra veya Direktifin kendisi için öngörülen tarihte yürürlüğe girer. Buna karşın, Üye ülkeler için Direktifin ulusal yasa durumuna dönüşmesi için son tarih, genellikle yayınlamayı takip eden 18-24 ay arasındadır.

Kararlar (Decisions): Her açıdan bağlayıcı bir nitelik taşır. Kararlar, ulusal uygulama yasaması gerektirmezler. Bir Karar herhangi bir konuya yönelik olabilir veya bütün Üye ülkelere, kuruluşlara veya bireylere yönelik olabilir.

Tavsiyeler (Recommendations), Yorumlayıcı Tebliğler (Interpretative Communications) ve Komisyon Yorumları (Commission Comments): Bağlayıcı değildir ve “yumuşak hukuki düzenlemeler^[4] (soft law)” olarak isimlendirilir. Bu hukuki düzenlemeler, “ilkesel olarak bağlayıcı gücü olmayan ancak pratik etkileri olan davranış kuralları” durumundadırlar. Bu düzenlemeler genellikle, belli bir konunun veya politika alanının Topluluk kapsamına alınmasının ve gelecekte yasaya dönüştürülmesinin başlangıç noktasını oluştururlar ve bir nevi ön kanun taslağı durumundadır.^[5]

1. 2. AB Müzakere Süreci ve Muhasebe Düzenlemelerine Uyum Zorunluluğu

AB müktesebatının uygulanması tüm üye ülkeler açısından zorunlu ve hassas bir konudur. Tüm AB üyelerinin müktesebata bağlı kalmaları ve üye olmak isteyen ülkelerin de müktesebata uymaları gereklidir. Bu doğrultuda, aday ülkeler muhasebe başta olmak üzere kendi yasal düzenleme çerçevelerini müktesebatla uyumlu hale getirmek durumundadırlar.^[6]

AB'ye katılabilmek için bir ülke, AB tarafından öngörülen belli ölçütleri karşılamalıdır. Bunların en başta geleni, muhasebe düzenlemeleri başta olmak üzere *topluluk müktesebatının kabul edilmesidir*. Üyelik için başvururken aday ülke, Avrupa Komisyonundan müktesebatı kabul etme yönünde takip edeceği ve ilerlemesini izleyeceği bir yol haritası alacaktır.

Genişleme müzakereleri için yaklaşık 90.000 sayfadan oluşan müktesebat, 31 farklı bölümden müteşekkildir. Müktesebatın bilhassa Şirketler Hukukuna ilişkin 5.bölümü, muhasebe düzenlemelerini en çok ilgilendiren kısmı oluşturmaktadır.^[7]

AB genişlemesi ve uyum süreci, AB Bakanlar Konseyi tarafından oybirliği ile yürütülen bir süreçtir. Birliğe aday ülkelerin, 25 AB üyesi ülkeyi katılım kriterlerini yerine getireceği konusunda ikna etmesi gerekmektedir. Üyelik için oybirliğine dayalı bir şart bulunmaktadır.^[8] AB üyelik ve uyumlaştırma süreci, 10 yıl önce kabul edilen Kopenhag Kriterleri şekillendirilmiştir. Müktesebata göre bir aday ülkenin katılım müzakerelerine başlaması için bu üç Kopenhag kriterini de sırasıyla yerine getirmesi gerekmektedir. Üçüncü aşamada ise aday ülke kendi mevzuatını AB mevzuatına uydurmalıdır.

Bu kriterler özetle şunlardır.

- a) Siyasi kriterler (istikrarlı demokrasi, insan hakları),
- b) Ekonomik kriterler (piyasa ekonomisi, rekabet) ve
- c) *AB Topluluk Müktesebatına uyum.*

Katılım Müzakereleri, bir aday ülkenin müktesebatı ‘hazmetmesi’ ve katılım koşullarını kabul etmesi anlamına gelmektedir. Müzakere sürecinde 35 alt bölüm bulunmaktadır. Bir ülke adına müzakere tarihi verildikten sonra işleyen sürece aşağıdaki tabloda kısaca yer verilmiştir.

Tablo 1- AB Müzakere Sürecinin Aşamaları

- Müzakere Çerçeve belgeleri yayımlanır. Müzakerelerin açılmasından kısa bir süre sonra Avrupa Komisyonu analitik gözlem sürecini başlatır.
- Her bölüm müzakerelere açılır
- AB Komisyonu strateji belirler
- Kapsamlı katılım stratejileri ortaya konur ve ortaklık anlaşmaları yapılır. Örneğin Türkiye ile Gümrük Birliği
- Süreçler yıllık olarak gözden geçirilir ve raporları tutulur.
- Katılım kriterlerinin yerine getirilmesinde mali yardımın önemi nedeniyle gerekirse mali yardımda bulunulur. Ancak mali yardım almamak şartları yeri getirmemek için bir bahane değildir. Aday ülke bunun için kaynak ayırmak zorundadır.
- Müzakerelerin tüm bölümleri tamamlandıktan sonra bir taslak katılım anlaşması imzalanır.
- Süreç içinde gerekli modifikasyonlar yapılır.
- Hem aday ülke hem AB Bakanlar Konseyi hem de AB Parlamentosu bu katılımı onaylama sürecine girer
- Gerekli bilgiler ve dokümanlar parlamentoya iletilir. Devamlılık sağlanamazsa katılım ertelenebilir

Kaynak: PRIEBE, Reinhard, "EU Enlargement- A Historic Opportunity", **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, 24 May 2005, s.1-12

AB Komisyonunun görüşüne göre AB üyesi olmanın temel koşulu, ülkelerin, üyelikle ilgili deklare edilen tüm kriterler ile bilhassa topluluk müktesebatı paralelinde yasal düzenleme çerçevelerini oluşturarak üyeliğe gerçek anlamda 'hazır' olmasıdır. Türkiye açısından, katılım müzakerelerinin^[9] 3 Ekim 2005'te başlatılması kararının alındığı, 29 Haziran 2005 tarihinde ise AB'ye katılımını düzenleyen "Müzakere Çerçeve Belgesi"nin yayımlandığı dikkate alınır, muhasebe başta olmak üzere AB müktesebatına en kısa sürede uyumun sağlanması daha da önemli hale gelmiştir.

Dolayısıyla, AB muhasebe hukuku düzenlemeleri, müzakere sürecinin başlangıcında olan ülkemiz yasal düzenleme çerçevesinin oluşturulmasında, gözönünde tutulması gereken en temel noktalardan birisini oluşturmaktadır. Bu nedenle, muhasebe direktifleri başta olmak üzere muhasebe düzenlemelerinin topluca irdelenmesi yararlı olacaktır.

2. AB MUHASEBE DİREKTİFLERİ

Üye ülkelerin ekonomik, mali ve hukuki yapılarının uyumlaştırılması amacıyla AB bünyesinde kullanılan araçlardan en önemlisi direktifler (direktif) dir. Bu direktifler, birliğin mevzuat biçimidir ve üye ülkeler için 'yol gösterici' bir nitelik taşımaktadır. Üye ülkeler sözkonusu direktiflerde kapsanan düzenlemeleri esas alarak, ulusal hukuklarını bunlarla uyumlu hale getirmekle yükümlüdürler.^[10]

Bu doğrultuda üye ülkelerce uyum sürecinde baz alınması gereken düzenlemelerin başında muhasebe düzenlemeleri gelmektedir. Muhasebe açısından, müktesebatın^[11] temeli olarak nitelendirilebilecek iki temel Direktif bulunmaktadır: Bunlardan biri şirketlerin yıllık hesaplarına ilişkin 1978 tarihli Dördüncü Direktif^[12], diğeri de şirketlerin konsolide tablolar hazırlamasına ilişkin 1983 tarihli Yedinci Direktif'tir.

Bu Direktiflerin bankacılık ve sigorta sektörlerini kapsamaması nedeniyle, bu iki sektörün yıllık hesaplarına^[13] yönelik olmak üzere bilahare iki ilave Direktif daha çıkarılmıştır. Bu iki ilave direktiften birisi 1986 tarihli Bankacılık Hesapları Direktifi, diğeri de 1991 tarihli Sigorta Hesapları Direktifidir. Bu dört Direktifin, muhasebe açısından AB müktesebatının temel alt yapısını ve dört ana direğini (pillar) oluşturduğu söylenebilir.

Tablo 2- AB Muhasebe Hukukundaki Temel Düzenlemeler

- 4.Direktif (1978)
- 7.Direktif (1983)
- Bankacılık Hesapları Direktifi (1986)
- 13.2.1989 tarih ve (89/117/EEC nolu Konsey Direktifi
- Onbirinci Konsey Direktifi (89/666/EEC)
- Sigorta Hesapları Direktifi (1991)
- 'Muhasebe Uyumu: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni bir Strateji (COM/95/508) Başlıklı AB Tebliği (1995)
- 'Finansal Pazarların Çerçevesini Yürürlüğe Koymak:Finansal Hizmetler Eylem Planı-FSAP (COM/1999/232) Başlıklı AB Tebliği (1999)
- Haziran 2000 tarihli "AB'nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek" Başlıklı AB Tebliği
- 2001 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Direktifi (2001/65/EC)
- 30.5.2001 tarihli Tavsiye Kararı (2001/453/EC)
- EFRAG Önerisi (2002)
- 11.9.2002 tarih ve 1606/2002 Sayılı AB Tüzüğü (IAS Tüzüğü)
- Şeffaflık Direktifi:Yatırımcıların Yararına Bilgi Gerekliliklerinin Geliştirilmesi (COD/2003/45) Başlıklı AB Şeffaflık Direktifi (2003)
- 18.6.2003 tarih ve 2003/51/EC sayılı Direktif
- 29.9.2003 tarih ve 172512003 Sayılı Komisyon Tüzüğü
- 'Kurumsal Yönetim ve Şirketler Hukuku (COM/2003/284) Başlıklı AB Kurumsal Yönetim Direktifi (2003)
- 16.3.2004 tarihli yeni AB 8.Direktif Tasarısı
- 6.4.2004 tarih ve 707/2004 sayılı Komisyon Tüzüğü
- Birinci ve ikinci AB Tavsiye Kararı (Ekim 2004)
- 12.12. 2004 tarih ve 2086/2004 sayılı Komisyon Tüzüğü
- 2005 yılında borsada kote edilmiş şirketler için Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) uygulanması
- Dördüncü ve Yedinci Direktifleri Değiştiren bir Direktif için Tavsiye Kararı

Kaynak: GIELEN, F., CRISTINA, A., BARROS, H., "Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire", "Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation", WB, Reparis, 31 May 2005, s.5-6, ve LEBRUN, Benoit, "Accounting Directives", Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation, WB, 7.6.2005, s.1-17, http://europa.eu.int/comm/market/accounting_en.htm

Direktifler, Birliğin mevzuat biçimidir ve üye ülkeler için bir "yol gösterici ve kılavuz" niteliğine sahiptir. Dolayısıyla Direktiflerin bütün ülkelerce kelimesi kelimesine uygulanması gereken direktifler olarak anlaşılmaması gerekir. Direktifler uygulayıcılarca daha çok kılavuz şeklinde kullanılan ve her ülkenin kendi mevzuatına uygun olarak uygulanabilmelerine dönük bir araçtır. Dolayısıyla direktiflerin farklı ülkelerde değişik yansımalarını görmek mümkündür. Muhasebe direktiflerinin ortak noktası, sadece AB içinde borsada işlem gören şirketler için geçerli olmalarıdır. (Dolayısıyla bu direktiflerin kapsamına örneğin bir Japon şirketi girmemektedir. Yeni 8.direktif tasarısında üçüncü ülkelerden gelen şirketlerin de bu kapsama alınması öngörülmektedir.) Üye ülkeler sözkonusu direktiflerde yer alan düzenlemeleri esas alarak, ulusal hukuklarını bunlarla uyumlu hale getirmekle yükümlüdürler.^[14] Diğer direktifler gibi muhasebe direktifleri de, üye ülkelerin muhasebeye ilişkin mevzuatlarını direktif hükümlerine uyum sağlayacak şekilde değiştirmelerini şart koşar. Direktifler her ülkenin yasalarında kabul edilmelidir. Muhasebe konusundaki en temel AB düzenlemelerini^[15] Dördüncü ve Yedinci Direktif oluşturmaktadır. Bu direktiflerin temel amaçları özetle şunlardır.^[16]

a) Her bir alacaklıyı sınırlı güvence sunan Avrupa'daki şirketlerden korumak. Bu tarz güvence sağlamanın araçlarından bir tanesi olarak, tüm muhasebe düzenlemelerinin borsada işlem gören şirketlere uygulanması

b) Şirketlerce kamuya açıklanması gereken mali bilgiler için asgari muhasebe gereklerini sağlamak,

Çalışmamızda, muhasebe direktiflerinin aday ve üye ülkeler açısından kılavuz niteliğindeki temel düzenlemeler olması dikkate alınarak, AB muhasebesel yasal düzenleme çerçevesi içindeki öteki düzenlemelere kıyasla muhasebe direktiflerinin içeriğine biraz daha fazla yer verilmiştir.

2.1.DÖRDÜNCÜ DİREKTİF

• Dördüncü Direktifin Temel Amaçları ve Özellikleri

25.7.1978 tarihli 4. Direktif (78/660/EEC)^[17], üye ülkelerde belli tipteki şirketlerin (anonim şirket, limitet şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) yıllık hesaplarının doğru ve güvenilir bilgi vermesini sağlamak amacıyla, sözkonusu şirketlere ait finansal tabloların, düzenlenmesindeki esasları, biçimsel yapısını, içeriğini, değerlendirme kurallarını, finansal tablolara ek olarak hazırlanması gereken açıklama notlarının kapsamını, yayımlama kurallarını, hesapların denetimini ve denetçilerin mesleki niteliklerini düzenlemektedir.

AB 4.Direktifi^[18], sınırlı sorumlu ortaklıkların yıllık mali hesapları ve tabloları ile faaliyet raporlarının sunumu ve kapsamını düzenler. Şirketler için muhasebe, raporlama ve yayım yükümlülüklerini belirler. Denetimin gerekliliğini empoze eder. Mali tabloların amacı şirketin performansına ilişkin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sunmaktır. Mali tablolardaki kalemlere uygulanacak değerlendirme yöntemlerinin ve bu tablo ve raporların yayımına ilişkin mevzuat hükümlerinin uyumlaştırılması amacına yönelik bir muhasebe standardı niteliğindedir. Mali tabloların formatları üzerinde odaklanma, bu direktifin sonuç elde edeceği en temel göstergedir.^[19]

Ayrıca, direktif, kapsamındaki şirketlerin hukuksal biçimlerini de ele alır, gösterir. (Hangi ülkede hangi şirketlerin bu çerçeve altına girdiklerini gösterir.) Mali tabloların unsurlarına (*bilanço, gelir gider tablosu, notlar*), amaçlarına (*doğru ve gerçeğe uygun görünüm-true and fair view*), Eskinin Yerine Geçme İlkesine (override principle)^[20], mali tabloların formatlarına ve mali tablo sunumundaki ilkelere (tutarlılık ilkesi, mahsuplaşmanın olmaması –consistency; prohibition of sett-off)) ve değerlendirme ilkelerine vb. işaret eder. Mali tabloların sunulması sırasında uyulması gereken ilkelerin başında, tutarlılık ve mahsuplaştırmama ilkeleri önem arz eder. Aktifleri, pasifleri mahsuplaşarak beyanda bulunulması mümkün değildir. Direktife göre notlar kısmının tutulması da zorunlu değildir. Üçüncü şahıslar ve kamoyu açısından çok önemli olan mali tabloların amacı, doğru ve gerçeğe uygun olmasıdır.

Bunlara ilaveten bu direktif maliyet ve yeniden değerlendirilen tutarlar, varlıklarla ilgili seçenekler, yıllık raporların içeriği, yayınlanması ve denetimine ilişkin hükümleri içerir. Direktif, denetimin gerekliliğini savunur. Denetim şirketlerinin yıllık hesaplarının ulusal kanunun yıllık hesapları denetleme yetkisi verdiği bir veya daha fazla kişi tarafından denetlenmesi için bir sistem sağlamaktadır. Bu Direktif, bütün limitet şirketler için geçerlidir. Ancak, üye ülkeler bankaları, diğer mali kuruluşları ve sigorta şirketlerini muaf tutabilirler.

Direktif küçük ve orta ölçekli şirketler (KOBİ'ler) için daha az katı kurallar getirmiştir. Birçok KOBİ için uyumlaşma maliyetlerinin, uyumun sağlayacağı faydadan daha yüksek olduğu unutulmamalıdır. Direktife göre, KOBİler finansal raporlama ve denetim yükümlülüklerinden hariç tutulabilir. Bir başka anlatımla, üye ülkeler yıllık hesapların hazırlanması ve yayınlanması ile ilgili yükümlülükleri hafifletebilirler veya küçük şirketlerin yıllık hesaplarının denetimini muaf kılabilirler.^[21] 4.Direktifte bu tarz 80 adet istisna bulunmaktadır.

4.Direktif, mali tablolarla ilgili üç bileşen belirlemektedir. Bunlar, bilanço, gelir-gider tablosu ve notlar şeklinde sayılabilir. Nakit akışına ise burada yer verilmemektedir. Direktif'in genel ve özel formatları bulunmaktadır.^[22]

• **4.Direktifte Bilanço ve Gelir -Gider Tablosu Formatı**

4.Direktife göre bilançonun iki farklı formata^[23] göre tutulması mümkündür. Birincisi ve en uygun olanı, bir yanda (sağda) aktifler, diğer yanda (solda) özkaynakların da içinde bulunduğu özkaynaklar dahil pasiflerin olduğu bilanço formatıdır. İkincisi: Öz kaynakların aktifler ve pasifler arasındaki fark olarak sunulduğu bilanço formatıdır. En fazla bir format kullanılabilir.

Tablo 3- Dördüncü Direktife Göre Bilanço ve Gelir Tablosu Formatına İlişkin Kriterler

Küçük Şirketler(bilanço)	Orta Ölçekli Şirketler (bilanço)	Gelir Tablosu
(a) Bilanço toplamı: €3,650,000; (b) Net ciro: €7,300,000; (c) Çalışan sayısı:50.	(a) Bilanço toplamı: €14.600.000; (b) Net ciro: €29.200.000; (c) Çalışan sayısı: 250 ^[24]	(a) Bilanço toplamı: 14.600.000 Euro (b) Net satışlar: 29.200.000 euro ciro: €7,300,000; (c) ortalama personel sayısı: 250

Kaynak: LEBRUN, a.g.k.s.3-4'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

4.Direktife göre Küçük şirketler, bilanço tarihlerinde, yukarıdaki tabloda yer alan üç kriterden ikisinin sınırlarını aşmayan şirketlerdir ve bu şirketler için basitleştirilmiş bilanço formatına izin verilir.^[25] Bu şirketlerin, direktife göre defter tutmak zorunlulukları yoktur. Giderler için yapısına veya fonksiyonuna göre sınıflandırılabilirler. Orta ölçekli şirketler açısından, üye ülkeler, orta ölçekli şirketlerin yıllık hesaplarının açıklanma ve yayınlanmasına ilişkin yükümlülüklerini hafifletebilirler. Direktife göre, orta ölçekli şirketler de tabloda belirtilen üç eşikten ikisini aşamazlar. Ancak, bu muafiyetler büyüklükleri ne olursa olsun borsada kote edilen şirketler için geçerli değildir.

4.Direktife göre gelir tablosu formatına ilişkin sunulan pek çok alternatif yöntem bulunmaktadır. Giderler mahiyetine veya işlevlerine göre sunulabilir. Giderler net satışlardan düşülerek net gelir bulunabilir. Ya da gelir tablosunda giderlerin bir tarafta gelirlerin diğer tarafta olduğu sunum söz konusu olabilir. İlgili harcamalar tek bir satıra konulabilir. Örneğin çalışanlarla ilgili olarak çalışanlar ücreti tek bir satıra konabilir ya da çalışanın ücreti ile ilgili harcamaları bir kalıba konulabilir. Direktife göre gelir tablosuna ilişkin iki tarz sunum şekli önerilmektedir. 1) Harcamaların sağda, gelirin solda olacak şekilde 2) Harcama ve giderlerin net satışlardan çıkararak net gelirin hesaplanması Gelir tablosu formatı için yukarıdaki tabloda yer alan üç kriterden ikisinin limitlerini aşmayan şirketler için, basitleştirilmiş formata izin verilir.

4.Direktife göre, en sık kullanılan yöntem olan, bir ülke giderlerin net satışlardan düşülerek net gelirin bulunması yöntemini isterse, harcamaların sağda, gelirlerin solda olduğu formatı kullanabilir. Ülke istediği formatı şirketlerine kullanabilir. İsterse her ikisini birden kullanır. Zorla tek bir formu kullanıramaz.

• **Dördüncü Direktifte Mali Tablolardaki Notlar ve Değerleme ilkeleri**

Hem 4.Direktifte hem de 7.Direktifte mali tablolardaki notlara ilişkin maddeler bulunmaktadır. 4.Direktifin diğer hükümlerinde, önceden zorunlu tutulanlara ek olarak notlarda açıklanması gereken hususların (14 husus) listesine de yer verilmektedir. Ayrıca basitleştirilmiş notların da kullanılabilmesi mümkün kılınmıştır. Basitleştirilmiş

bir bilanço düzeni kullanmaya yetkili şirketler için basitleştirilmiş mali notlar versiyonunun kullanımına izin verilir. Şirketlere bu izni üye ülkeler verir.

Değerleme ilkesi ise temel ilkeyi oluşturmaktadır. 4.direktifte temel değerlendirme ölçüsü olarak, "maliyet değeri"nin esas alındığı görülmektedir (md.32).

Ancak aynı direktifte, üye ülkelerin belirli şartlarda, değerlemede maliyet ilkesinden sapabilmelerinin mümkün olduğu da açıklanmıştır. (m.33/19. Direktifte sağlanan bu esneklikle, belirli şartlarda, örneğin enflasyon ortamında), genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin "doğru ve güvenilir" bilgi için yetersiz kaldığı görüşü savunulmuş olmaktadır. Bununla, ileride özellikle birliğe üye Kıta Avrupası ülkelerine de modern muhasebe görüşünün getirilmesinin amaçlandığı söylenebilir^[26]. Değerleme ilkeleri özetle aşağıdaki gibidir:

Tablo 4- Değerleme İlkeleri

<i>İşletmenin Sürekliliği (going concern)</i>	En önemli husus işletmelerin sürekliliğidir. Şirketlerin aktif ve faaliyetlerini sürdürüyor olmaları gereklidir. Aktif olup faaliyetlerini sürdürmeyen şirketler vardır
<i>Değerlemenin Tutarlılığı</i>	Değerleme ilkeleri her dönemde ve/veya dönem içinde değiştirilemez, değiştirme yapılabilmesi için çok iyi bir neden veya mevzuat kaynaklı yasal bir değişiklik olmalıdır.
<i>İhtiyatlılık (Gerçekleşme) İlkesi</i>	Bu ilke kapsamında bilanço tarihi de dikkate alınmalıdır. Önceki yıl ile ilgili bilanço tarihi sonrası pasifler, aktiflerin amortismanı ele alınmalıdır. Gerçekleşmesi beklenen ve gerçek hayatta gelirlerin gerçekleşmesi durumunda, bilanço ve sonraki bilanço kalemlerine de bakılarak tahmini değerlere ulaşılabilir.
<i>Tahakkuk Ve Nakit Esası</i>	Diğer bir deyişle harcamaların tahakkuklarının yapılması gerekmektedir
<i>Aktifler Ve Pasifler İçin Ayrı Değerleme</i>	Bunların değerlendirilmesi birbirleriyle karıştırılmaz
<i>Yılın Açılış Bilançosu İle Önceki Muhasebe Döneminin Kapanış Bilançosu Arasında Bağlantı.</i>	Bu bağlantı 4. Direktifin 31. maddesinde ifade edilmektedir .Aktiflerin ve pasiflerin değerlendirilmesi ayrıdır. Değerleme yönteminde bir önceki dönemden farklı yöntem kullanamazsınız.

Kaynak: LEBRUN, a.g.k.s.1-14

• Dördüncü Direktifte Maliyet, Yeniden değerlendirme, Varlıklarla İlgili Seçenekler ve İştirakler:

4.Direktifte maliyet ve yeniden değerlemeye ilişkin önemli hükümler şu şekildedir. Satın alma fiyatı ve üretim maliyeti açısından, Satın alma veya üretim maliyetine göre yeniden değerlendirme yapılabilmesi mümkündür. Mümkün (possible) seçenek: Duran maddi varlıklar veya stoklar için yeniden değerlendirme seçeneği mevcuttur. Burada yeniden değerlendirme seçeneğinin aksine bir durum söz konusu. Enflasyonun hesaba katıldığı öğeler de ise yeniden değerlendirme yapılması gereklidir. Ancak, enflasyon ortamının fazla olmaması nedeniyle AB bünyesinde bu seçenek çok tatbik edilmemektedir.

Duran varlıklar için yeniden değerlendirme yapılması gereklidir. Dördüncü direktifte ayrıca yeniden değerlendirme fazlasının muhasebesi ve hukuksal işlemi nasıl yapılır hükmü^[27] yer almaktadır. Yeniden değerlendirme fazlası öz kaynaklara dahil edilir, sermayeye aktarılabilir, dağıtılamaz.

Diğer önemli bir konu da 4.Direktifte Varlıklarla (assets) İlgili Seçenekler konusudur. Bunlar özetle;

a) *Kuruluş Giderleri (kanuni masraflar)*: Belirli bir dönem için (5 yıl) bu gider kullanılabilir. Kuruluş giderleri sermayeye 5 yıl süreyle yansıtılabilir. İlk olarak şirket

oluşturulduğunda ortaya çıkan kanuni masraflar kapitalize edilebilir. Kapitalizasyon tercih edilecek olursa bu belli bir dönem için söz konusudur. Bu dönem de 5 (beş) yılı geçemez. Kuruluş giderleri ya sermaye gideri olarak gösterilebilir veya gelirden düşülür. Sahipleri yeniden değerlendirme yaptığı zaman tarihsel maliyetlere bakıldığında, 4.direktifye göre maliyet fazlasının özkaynaklara bağlanması gerekir, Sermaye hissesi ile doğrudan bağlanabilir.

b) Duran varlıkların üretim safhasında faiz gideri: Bir varlığın üretim dönemi sırasında oluşan faizi ile ilgilidir. Duran varlıkların üretim safhasında faiz giderini sermayeye yansıtmak mümkündür. Bu dönem esnasında inşaat şirketlerine ödeme yapılır ve faiz harcamaları ortaya çıkar. Bu faiz harcamaları aktife eklenebilir. Bir başka anlatımla, faiz giderleri varlıkların maliyetine dahil edilebilir. Üye ülkeler bu seçeneği kullanıp kullanmamakta serbest bırakılmışlardır. Üye ülke bunu isterse kullanır. Aynı şeylere ilişkin benzer bir seçenek UMS-23'te de yer almaktadır. Büyük sanayi şirketi veya benzer şirket için ortaya çıkacak sorunlarla ilgili 4.Direktifte kalkınma harcamalarını gelirlere eklemeye gibi açık ifadeler yer almamaktadır. Ama pek çok durumda bu kullanılmaktadır. 4.Direktifte net muhasebe kuralları yer almamaktadır. Üye ülkelerin muhasebe kurallarını seçtikleri şeklinde bir düzenleme getirilmiştir.

c) Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi

d) Stoklar için değerlendirme formülü: Stoklar için değerlemede, ağırlıklı ortalama maliyet, FIFO ve LİFO metotları kullanılmaktadır. UMS-2'de de ilk iki muhtemel seçenek yer almaktadır. Ancak, LİFO'ya artık izin verilmemektedir.

4.Direktifte İştiraklerle ilgili hükümler getirilmiştir. Buna göre, bir iştiraktan söz edebilmek için, bir şirketin başka şirket/şirketlerin sermayesine katılım oranının, üye ülkelerce belirlenecek olan asgari oranın üzerinde olması gerekmektedir. Bu asgari oran, üye ülkelerce en fazla % 20 olarak belirlenebilir.(m.17). Dolayısıyla, % 20 oranının üzerindeki katılımlar iştirakler hesabında, bu oranın altında kalan katılımlar ise durumuna göre dönen varlıklarda, menkul kıymetler veya duran varlıklarda bağlı menkul kıymetler içerisinde raporlanacaktır.^[28]

Direktifinin 59.maddesinde iştiraklerin özkaynak^[29] yöntemine göre değerlendirilebileceği bildirilmiştir. Bu maddeyle, üye ülkelere seçimlik bir hak olarak tanınan özkaynak yönteminin uygulanmasında göz önünde bulundurulacak kurallar ayrıntıya girilmeden belirtilmiştir.

• Dördüncü Direktifte Makul Değer Seçeneği (The Fair Value Option) ve Diğer Hükümler

2001 yılında Dördüncü Direktife ilişkin yeni temel bir seçenek sunan bir tadilat metni sunuldu. Bunun amacı, finansal araçlara ilişkin ulusal muhasebe standartları ve gereklerinin, UMS/IAS-39'a dayalı olarak uyumlu hale getirilmesi idi. Değişiklik bir nevi UMS 39'un versiyonu hükmündedir. Buradaki amaç, finansal varlıklara ilişkin olarak, UMS/IAS 39 esaslı baz alınarak ulusal muhasebe gereklerinin düzenlenmesidir. Dördüncü Direktifte yapılan bu tadilat UMS/IAS 39'a göre düzenlenmiş ve bu tadilat ile tüm finansal varlıklara istisnalar dışında makul değerlerin uygulanması hüküm altına alınmıştır^[30]. Bu istisnalar şunlardır:

- a) Vadesine kadar tutulan mali varlıklar,
- b) Şirket kaynaklı borçlar ve alacaklar.

UMS/IAS 39'a göre bu istisnalar dışında makul değerler seçeneği diğer tüm finansal varlıklara uygulanabilmektedir. Direktife göre istisna anlamında, mali yükümlülükler (finansal borçlar) için makul değer uygulaması yapılamaz. Makul değer seçeneği, üye ülkenin ulusal kurallarını değiştirecek olmasından dolayı önem arzeden bir konudur. Üye ülkeler kendi kanunlarını değiştirerek UMS 39'a uyum sağlamak durumundadır.

Direktifin Diğer Hükümler kısmında, Yıllık raporun içeriği, Yıllık mali tabloların yayınlanması ve ticari sicile kaydedilmesi gerekliliği. (*Bu durum Dördüncü Direktifin ortaya koyduğu en önemli adımdır. En küçük şirket bile yıllık mali raporlarını yayınlamalı, halka açmalıdır. 4. Direktif ile mali beyanların halka açık hale getirilmesi söz konusu olacaktır.*) ve Yıllık mali tabloların denetlenmesine (*Tüm şirketler bu kapsama girmekte ve tüm şirketlerin mali tabloları için denetim zorunlu olmaktadır.*) ilişkin hükümler yer almaktadır.

2.2.YEDİNCİ DİREKTİF

• Yedinci Direktifin Temel Amaçları ve Özellikleri

13.07.1983 tarihli 7.Direktif (83/349/EEC)^[31], konsolide finansal tabloların hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılmasına yönelik yayımlanmıştır. 4.Direktifin devamı niteliğinde olup, onun yetersiz kalan kısımlarını tamamlayıcı bir özellik taşır.^[32] Bu direktifte çok genel olarak, başlıca ele alınan konular şunlardır. Hesapların birleştirilmesi için gerekli koşullar ve olası ayrıcalıkların belirlenmesi, 4.direktifte belirtilen kuralların konsolide bilanço ve gelir tablolarının içeriğine uygulanması, 4.direktifte belirtilen ve konsolide hesaplara ve dipnotlara uygulanabilecek kuralların değerlendirilmesinin şart koşulması, konsolide hesapların, dipnotların ve faaliyet raporunun yayımlanmasının öngörülmesi.

Genel bilgi anlamında Konsolide finansal tablolar, bir ekonomik bütün içinde yer alan birden fazla şirketin finansal durumunu topluca gösteren muhasebe raporlarıdır.^[33] Yatırım yapan şirket diğer bir şirkette oy hakkının % 50'sinden fazlasını ele geçirmişse, diğer bir ifade ile "kontrol gücüne" sahipse, yatırımcı şirket "ana şirket", yatırım yapılan şirket ise "bağlı şirket" olarak adlandırılır. % 20-50 arasında bir oy hakkının sözkonusu olduğu durumlarda ise yatırımcının önemli etkinliği sözkonusudur. Konsolidasyon süreci, ana şirket ve bağlı şirket finansal tablolarının, bu işletmelerin varlık, borç, sermaye ve gelir büyüklüklerine etki eden "grup içi" işlemlerin sonuçlarının hesaplamalarda dikkate alınarak, birleştirilmesi işlemi olarak özetlenebilir.^[34]

7. Direktifte^[35] çok genel olarak, en az bir sınırlı sorumlu şirketten oluşan gruplar için konsolide hesapların tutulması gerekli kılınmış ve KOBİ'lerin bazı durumlarda kapsam dışında kalmasına olanak tanınmıştır..Bu direktif birçok ortaklıkların holding topluluklarının bir üyesi durumundaki ortakların topluca finansal durumu hakkında topluluğa dahil ortaklıklara ve üçüncü kişilere bilgi verilebilmesi için konsolide mali tabloların hazırlanması standardını getirmiştir. Bu direktif, ayrıca, başka bir kuruluş üzerindeki kontrol konuları ile konsolide tablo hazırlama yükümlülüğünden muafiyetleri, şerefiye, konsolidasyon prosedürleri, yöntemleri,, konsolide yıllık raporlar, yayınlanması ve konsolide tabloların denetimini düzenlemektedir.

Başka bir anlatımla, bu direktifin amacı, sınırlı sorumlu şirketlerin konsolide hesapları konusunda ulusal kanunların koordine edilmesini ve konsolide hesapların hazırlanmasına yönelik koşulların tanımlanmasını sağlamaktır. Direktife göre, bir ana şirket ve bütün bağlı şirketleri, (ana şirketin veya bir ya da daha fazla bağlı şirketin sınırlı sorumlu şirket olarak kurulduğu durumda) konsolide edilmelidir. Bir başka şirketi (bağlı şirket) yasal olarak kontrol eden bir ana şirket konsolidasyon işlemine gidebilir. Çoğu durumda yasal kontrolden bağlı şirketin oy çoğunluğuna sahip olmak anlaşılmaktadır.

Üye ülkeler, bu direktife göre, bir ana şirketin yalnızca azınlık hisseye sahip olduğu, ama 'de facto' o şirketi kontrolü altında tuttuğu durumlarda da konsolide hesaplar talep edebilirler. Bu yükümlülüğe ilişkin muafiyet sağlamak da mümkündür. Örneğin küçük ve orta ölçekli gruplar üye ülkelerce konsolide hesap gereksiniminden tamamen muaf tutulabilirler.

Konsolide mali tablo hazırlama yükümlülüğü muafiyetlerinden yararlanan Küçük ve orta ölçekli şirketler, bilanço tarihlerinde, konsolide bazda aşağıdaki üç

kriterden ikisinin sınırlarını aşmayan gruplardır: Bunlar, kontrol ettikleri kuruluşlarla birlikte, aşağıdaki üç kriterin ikisinin limitlerini aşmayan şirketlerdir. (a) bilanço toplamı: €14.600.000; (b) net ciro: €29,200,000; (e) çalışan sayısı: 250^[36] Bu muafiyetler büyüklükleri ne olursa olsun borsada kote edilen şirketler için geçerli değildir.

Tablo 5- Yedinci Direktifte Konsolide Tablo Hazırlama Muafiyeti Olan Şirketler

<p><i>Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler</i></p> <p>Kontrol Ettikleri Kuruluşlarla Birlikte 3 Kriterin İkisinin Limitlerini Aşmayan Şirketlere muafiyet</p>
<p>a) Bilanço toplamı: €14.600.000; (b) Net ciro: €29.200.000; (c) Çalışan sayısı:250.</p>

Kaynak: LEBRUN, a.g.k.s.3

• 7.Direktifte Konsolide Mali Tablo Hazırlama Yükümlülükleri ve Muafiyetler:

Konsolide Mali Tablolar, ana şirket hesaplarına, ona bağlı bulunan alt şirket hesapları eklenerek ve konsolide edilerek oluşturulan tablolardır. Ana şirket ve ona bağlı şirketlerin hesapları burada gösteriliyor.. 7.Direktife göre, konsolide mali tablolar başka kuruluşları kontrol eden şirketler tarafından hazırlanmalıdır^[37]. Bu tablolar, ana şirketin başka şirketi kontrol ettiği durumlarda söz konusu olmaktadır. Kontrolü ana şirkete ait olan bağlı şirketin konsolide hesaplarının Oy hakkı çoğunluğuna sahip ana şirket tarafından hazırlanması gereklidir. Kontrolde, oy hakkı ve yüksekliği kastedilmektedir. Eğer ana şirket, iştirakteki (subsidiary) oy çokluğuna sahip ise bu bağlı şirkettir. Hisselerin çoğuna sahip olmakla beraber, oy hakkına sahip olmama durumu sözkonusu olabilir. Önemli olan oy hakkı ve yüksekliğidir.

Oy hakkının çoğunluğuna sahip olan şirket konsolide bilanço hazırlamak zorundadır. Konsolide bilançolarda, ana şirketler ve bağlı şirketler kapsar. Başka bir şirketi kontrol etmenin sonuçları, ana şirketin bağlı şirketin oy haklarının çoğunluğunu elinde bulundurması; kuruluşun yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu tayin ve azletme hakkı; karar alma, şirketi yönetme, bir sözleşme veya şirket tüzüğü hükümleri sonucu baskın bir etkiye bulunma hakkıdır. Burada konsolide mali tabloların hazırlanması önem kazanıyor.

Toplam bilançoda, net satışlar ve personel sayısı konsolide edilmiş değerler olarak ele alınmalıdır. Ana şirketler artı iştirakler toplamda ulaşılan sayıyı gösterir. Konsolide mali tablolar ana şirket tarafından hazırlanmakta olduğu için, iştirakler kendi mali tablolarını hazırlamak zorunda kalmayacaklardır. Borsaya kote şirketler muafiyetten yararlanamazlar. Bu şirketler küçük de olsa, başka bir şirketin iştiraki de olsa her zaman konsolide mali tablo hazırlamak zorundadır.

• Yedinci Direktifte Şerefiye (Goodwill) İle İlgili İşlemler ve Diğer Hükümler:

Şerefiye, bağlı şirketin hisselerinin bedeli ile bağlı şirketin net varlıkları içinde temsil ettikleri oran arasındaki farktır. Şerefiye konusunda iki seçeneysel yöntem bulunmaktadır. Birincisi, 4.Direktifte şerefiye için belirtilen şekilde amortisman yöntemine göre işlemler yapılmalıdır. Diğer bir yöntemde Olumlu şerefiye olması durumunda şerefiyeyi özkaynaklardan düşmektir (deduction from equity). Şerefiye negatif de (Negatif şerefiye : ertelenen gelir-deferred income veya doğrudan kazanç-immediate gain) olabilir. Bu durumda ani kazanç olduğunda gelire doğrudan eklenebilir.

4.Direktifteki Diğer Hükümlerde (other Provisions) olduğu gibi 7.Direktifin Diğer Hükümlerine de bakıldığında, konsolide yıllık mali rapor ve tabloların içeriği, denetlenmesi ve konsolide yıllık hesapların yayınlanarak kamuya açıklanmasına ilişkin hükümlerin bulunduğu görülmektedir. Bu tabloların, analizlerinin yapılması, denetlenmeleri ve yayınlanmaları gerekmektedir.

•**7.Direktifte Konsolidasyon Prosedürleri, Özkaynak Yöntemi/Orantılı Konsolidasyon ve İştirakler:**

Konsolide bilançolar dahilinde şirket içi kayıp ve kazançlar ile şirket içi bakiye ve işlemlerin kaldırılması gereklidir. Şirketler sadece iştirakleri yoluyla kazanç sağlıyor olamazlar. Konsolide bilanço ve bağlı şirketlerin bilançolarının tarihi ile ilgili gerekler de söz konusudur. Konsolide bilanço ve bağlı şirketlerin bilançolarının tarihi aynı olmalıdır.Konsolide bilanço tarihi bağımsız beyanname tarihi ile aynıdır. İştiraklerin tarihinin de aynı olması gereklidir.

Sunuş ve değerlendirme yöntemlerinin zaman içinde tutarlığı önemli olup, bu tutarlılık sağlanmalıdır. Mutlaka grup içinde kullanılan değerlendirme yöntemleri ile tutarlı olmalıdır. Ana şirket ve iştirakler farklı değerlendirme ve amortisman yöntemleri kullanamazlar. Değerleme için biri LIFO diğeri FIFO metodunu kullanamaz. Hesaplar konsolide edilmeden teknikler uyumlu hale getirilmelidir.Ertelenmiş gelir vergilerinin tanınması gereklidir. (bu konu 4. Direktifte bulunmamaktadır.)

Özkaynak yöntemi ana şirketin önemli etkiye sahip olduğu bir kuruluştaki yatırıma uygulanır. Burada “önemli etki sahibi olmak” altı çizilmesi gereken husustur. Ortak kontrol edilen (jointly controlled) kuruluşlar. için öz kaynak yöntemini veya orantılı konsolidasyon yöntemini uygulama seçeneği bulunmaktadır. Ortak kontrol denildiğinde bir ortaklığın (2-3 ortak) tarafından kontrol edildiği, kuruluşun nasıl yönetileceğine karar verildiği durum anlaşılmaktadır. Direktife göre bu tür kuruluşlar, özkaynak veya orantılı konsolidasyon sistemini uygulayabilir. Aynı seçenek UMS/IAS 31’de de yer almaktadır.

AB 7.Direktifte, konsolide edilmeyen yatırımların özkaynak yöntemine göre değerlendirilmesi benimsenmiştir. Direktifin giriş kısmında, bir şirketin belirli bir etkinliğe sahip olduğu şirketteki payının, özkaynak yöntemi esas alınarak belirleneceği belirtilmiş ve iştiraklerin raporlanmasına ilişkin çeşitli hükümler konulmuştur (m.33/1, 33/4). Direktif bugünkü hali ile ABD uygulamasıyla uyumludur. Direktife göre, bir ilgili şirkete yatırımın, ilk defa raporlanmasında iki alternatif raporlama yöntemi söz konusudur (m.33/2-a,b) ve üye ülkeler bu alternatiflerden sadece birisinin uygulanmasını öngörebilecek ve finansal tablo dipnot ve eklerinde bunlardan hangisinin uygulandığı belirtilecektir (m.33/2-c)

-Defter Değeri Yöntemi : İştirak edilen ortaklığın defter değeri bulunur ve bu değerle ana şirket bilançosunda gösterilir. Bu değerle, ilgili şirket özsermayesinin ana şirket payına düşen tutarı arasındaki fark (başlangıç farkı) hesaplanarak, finansal tablo dipnot ve eklerinde ayrıca gösterilir.

- Sermaye Payı Yöntemi: Ana şirket bilançosunda, ilgili şirkete yatırım, o şirket özsermayesinden ana şirkete düşen pay tutarıyla raporlanır.

Özkaynak yönteminin ilk defa uygulanmasında, satınalma bedeli ile yatırım konusu şirket özsermayesinde yatırımcı şirketin payı arasındaki farkın (başlangıç farkı) hesaplanması gerekmektedir. Başlangıç farkına uygulanacak işlem, m.33/5’te belirtilmiştir. Buna göre fark tutarı, esas olarak yöntemin ilk uygulandığı sırada hesaplanır.

Ancak, 7.direktif m.33/2-d ile, farklı zamanlarda yapılan yatırımların iştirak niteliği kazandığı anda da başlangıç farkının hesaplanabileceği hükmünü getirmiş ve

üye ülkelere bu konuda serbesti tanımıştır. Her iki alternatifte de, başlangıç farkı bilanço dipnot ve eklerinde özel olarak gösterilmelidir.

Görüldüğü gibi, Dördüncü ve Direktiflerde, UMS'ye uyum göz önünde bulundurularak önemli etkinliğin bulunduğu iştiraklerin (ilgili şirketlerin) değerlendirilmesinde^[38] özkaynak yönteminin kullanılması öngörülmüştür.^[39]

2.3. Bankacılık Hesapları Direktifi : Bankacılık Hesapları Direktifi^[40](86/635/FEC), birkaç istisna haricinde AB bünyesindeki çoğu kredi kuruluşları ve diğer mali kuruluşlar için geçerlidir. Bankalar ve diğer mali kuruluşların yıllık hesaplarının sunum (presentation) ve ölçümüne (measurement) ilişkin özel kurallar sağlamayı amaçlamaktadır.

2.4. Sigorta Hesapları Direktifi: Sigorta Hesapları Direktifi(91/674/EEC)^[41], sigorta şirketlerinin yıllık hesapları ile konsolide hesaplarının sunum ve ölçümüne yönelik kurallar getirmektedir. Direktif, küçük yardımlaşma (mutual) kuruluşları hariç bütün sigorta şirketlerini kapsamaktadır.

3. AB MUHASEBE HUKUKUNDAKİ DİĞER DÜZENLEMELER

3.1. AB Muhasebesinde İkinci Hesap Grubunun Oluşturulması : AB bünyesinde çıkarılan muhasebe direktifleri mali bilgi kalitesinde önemli bir gelişme sağlamıştır. Buna karşın, zaman içinde Dördüncü ve Yedinci Direktiflere uygun olarak hazırlanan hesapların^[42], farklı ülkelerde yürürlükte olan katı gereksinimleri (örneğin ABD'de borsada kote edilen şirketler için) tam olarak karşılamadığı görülmüştür. Bu nedenle, uluslararası pazarlardaki sermayelerini artırmak isteyen büyük Avrupa şirketleri, uluslararası sermaye piyasalarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak yıllık hesaplarında ikinci bir hesap grubu oluşturma durumunda kalmıştır. Bu yeni hesap grubunun da ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) ve/veya Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IFRS) ile uyumlu olması öngörülmüştür.

3.2. Avrupa Finansal Danışma Grubu-EFRAG(European Financial Reporting Advisory Group) Önerisi: AB Komisyonu Şubat 2001'de tüm üye ülkelerin borsalarına kote edilmiş şirketlerin (banka ve sigorta şirketleri de dahil) konsolide mali tablolarının 2005 yılından itibaren UMS/IFRS'ye uygun şekilde düzenlenmesi konusunda bir düzenleme tasarısı hazırlamıştır. AB'de UMS/IFRS'nin AB ülkelerini de kapsar şekilde uluslararası geniş kabul göreceği ve uygulama alanı bulacağı hususu, daha önceden, bu tasarıyla AB bünyesinde oluşturulan Avrupa Finansal Danışma Grubu (EFRAG-European Financial Reporting Advisory Group) EFRAG tarafından da öngörülmüş idi.^[43] EFRAG tarafından 2002 yılı Haziran ayında, ilke bazlı (principle-ruled) olması ve avantajları nedeniyle, UMS/IFRS'nin tüm dünyada yaygınlaşacağı, daha geniş bir kitle tarafından kullanılacağı ve Amerikan Muhasebe Standartları (USGAAP) gibi aynı yüksek standardı vereceği öngörülmüş ve bir bütün olarak UMS/IFRS'lerin kabulünü önermiştir. EFRAG'a göre UMS/IFRS'nin avantajı, Amerikan Standartları gibi sadece Amerika'ya özel olmamasıdır.

Avrupa Komisyonu Şubat 2001 'de tüm üye ülkelerin borsalarına kote edilmiş şirketlerin (banka ve sigorta şirketleri de dahil) konsolide mali tablolarının 2005 yılından itibaren UMS/IFRS'ye uygun şekilde düzenlenmesi konusunda bir düzenleme tasarısı hazırlamıştır. Ayrıca, bu tasarımı müteakiben Mart 2001'de Avrupa da muhasebe uzmanlarını, mali tablo hazırlayan ve düzenleyen kurumları temsil eden çok sayıda organizasyon, UMS kuruluna yardımcı olacak, UMS/IFRS'yi değerlendirecek bir özel sektör yapısı oluşturulmasını önermiştir.

EFRAG önerisi iki aşamalı bir yapıya sahiptir. 1)Ulusal düzenleyici kurum ve muhasebe uzmanları, mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcılarından oluşan, sınırlı bir büyüklükteki “Muhasebe Teknik Komitesi (Kurulu)^[44]” 2) Avrupa Birliği’ne üye tüm ulusların çıkarlarını temsil eden ve EFRAG’ın otoritesini sağlamaya destek verecek bir “Avrupa Kuruluşları Düzenleme ve Gözetim Kurulu^[45]”.

EFRAG önerisine göre, 1 Nisan 2001 tarihinden itibaren faaliyetlerine başlayan Muhasebe Teknik Komitesi (kurulu) UMS’nin Avrupa’da uygulanmasına ilişkin teknik görüş bildirmekle görevli olacaktır. UMS lerin belirlenmesi sürecinde aktif olarak görev alacak ve UMS’ye ilişkin AB görüşlerinin koordine edilmesinden sorumlu olacaktır. Dolayısıyla, Avrupa Komisyonunun amacı, UMS’nin Amerikan Sermaye Piyasaları tarafından da herhangi ayrı bir düzenleme gerektirmeden kabul edilmesidir. Bu bağlamda, Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu da Mayıs 2001 ‘de üyelerine uluslararası halka arz işlemlerinde ‘UMS/UFRS Standartları’nın kullanılmasını tavsiye kararı almıştır.

3.3. AB Konsey Direktifi (89/117/EEC)^[46]: Yabancı kredi ve mali kuruluşların şubelerinin muhasebe belgeleri ayrı yıllık hesaplar yayınlamak için yabancı bankaların ve diğer mali kuruluşların şubeleri için genel merkezlerinin bir başka üye ülkede veya üye olmayan bir devlette olması gereksinimini kaldırmayı amaçlamaktadır.

3.4. AB Onbirinci Konsey Direktifi (89/666/EEC)^[47]: Şubelerle ilgili açıklama gereklilikleri hissedarlar ve üçüncü taraflara eşit bir koruma seviyesi sağlamak amacıyla bir üye ülkede bir başka ülkenin kanunlarına tabi şirket şubeleriyle ilgili olarak konulan açıklama gereklilikleriyle ilgili kurallar oluşturmaktadır.

3.5. 1995 Tarihli ve “Muhasebe Uyumu:Uluslararası Uyum Karşısında Yeni bir Strateji (COM/95/508)” Başlıklı AB Muhasebe Tebliği: 1995 Tarihli ‘Muhasebe Uyumu:Uluslararası Uyum Karşısında Yeni bir Strateji’ (COM/95/508) Başlıklı Tebliğ^[48], uluslararası sermaye piyasalarının ihtiyaçlarını karşılama ve AB standartları ile (UMS/UFRS) uyumu amaçlayan ve Üye ülkelerin, küresel oyunculara UMS/UFRS ile uyumlu konsolide hesaplar hazırlamalarına izin vermelerini tavsiye eden bir düzenleme olmuştur. Bu yaklaşım, mevcut ve gelecek gelişmelere hızlı yanıt verebilecek esnek bir çerçeve de yaratması nedeniyle AB bünyesinde genel bir kabul görmüştür.. Tebliğin çıkarılmasında, her hesap grubunun genellikle farklı ve bazen de birbiriyle çatışan bilgiler sunması ve iki grup hesap hazırlama sürecinin uzun, masraflı ve çoğu kez karışıklık doğurması gibi çeşitli nedenlerin de etkisi olmuştur.

Ancak UMS’nin kabul edilebilmesi için, mevcut AB muhasebe standartlarının Muhasebe Direktifleriyle tutarlı oldukları ve yeni UMS’nin müktesebatla uyumlu olacağı şeklinde bir garantiyi de içermesi gerekiyordu. Bu nedenle, UMS/IAS ve Muhasebe Direktifleri arasındaki uyumsuzluk ve çatışmaları değerlendirmeye yönelik bir çalışma grubu oluşturuldu. Bu organ, yaptıkları çalışmaları takiben, özetle, UMS ve AB muhasebe direktifleri arasında önemli uyumsuzlukların olmadığını ve UMS/IAS’e uygun olarak hesaplarını hazırlamak isteyen şirketlerin Muhasebe Direktiflerini de ihlal etmiş olmayacakları yönünde görüş bildirdi.

3.6. 1999 Tarihli ve ‘Finansal Pazarların Çerçevesini Yürürlüğe Koymak:Finansal Hizmetler Eylem Planı-FSAP(COM/1999/232)’ Başlıklı AB Tebliği: Bu muhasebe tebliği^[49], AB kurumsal finansmanında sermaye pazarlarının öneminin gittikçe artmasının bir sonucu olarak, ortak para biriminin avantajlarından

yararlanmak, finansal pazarların çerçevesini yürürlüğe koymak ve finansal hizmetlere ilişkin bir eylem planı (FSAP) oluşturmak amacıyla çıkarılmıştır. FSAP, AB’de mali hizmetlere yönelik bütünleşmiş bir pazar elde etmeye yönelik yaklaşık kırk önlem içeriyordu. Tek finansal pazara yönelik eylem planı, özellikli öncelikler ve üç stratejik hedefe ulaşmaya yönelik bir program belirlemektedir. Bu hedefler; mali hizmetlerde tek pazar oluşturmak; perakende pazarları açık ve güvenli kılmak ve denetime ilişkin kuralları güçlendirmek.

3.7. “13 Haziran 2000 tarihli ve Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek”

Başlıklı AB Tebliği: AB Komisyonu Haziran 2000 tarihinde “AB’nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek” başlıklı bir Tebliği^[50] kabul etti. Bu tebliğ ile, borsaya kote ve halka açık şirketlerin 2005 yılından itibaren (bankalar ve sigorta şirketleri de dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarının, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS/UFRS) ile uyumlu hazırlanması, muhasebe standartlarının bütün üye ülkelerde aynı biçimde uygulanması ve UMS/UFRS’yi kabul anlamında önemli bir tavsiye kararı alınmıştır. Bu yönde tek bir standart seti, şirketlerin performans rakamlarını karşılaştırma ve sermaye artırımını kolaylaştırıp aynı zamanda yatırımcılar için daha iyi bir güvence sağlama fonksiyonlarını da daha etkin yerine getirecektir. Bu tebliğe göre, üye ülkelerin UFRS uygulamasının kote edilmemiş şirketleri ve bireysel hesapları da kapsayacak biçimde genişletmelerine izin verileceği de hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Tebliğ, muhasebe standartlarının bütün Üye ülkelerde aynı biçimde uygulanmasını garantilemek için uygun bir yürütme altyapısının da geliştirileceğini belirtmiştir. Tebliğ aynı zamanda Muhasebe Direktiflerinin de ihtiyaç ve gelişmeler doğrultusunda modernleştirilmesini öngörmüştür. Son olarak tebliğ ‘de UMS/IAS’ın, AB seviyesinde oluşturulacak bir onaylama süreciyle AB’nin yasal ortamına da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu stratejilerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak, Komisyon tarafından 13 Şubat 2001 tarihinde “UMS’nin kullanılmasına ilişkin topluluk tüzüğü tasarısı” yayımlandı. Tasarı ile, ayrıca üye ülkelere yapıcaıkları düzenlemelerle, borsada kayıtlı olmayan şirketlerin konsolide bilançolarında ve bütün şirketlerin yıllık bilançolarında UMS’nin kullanılmasına izin verebilme ve böyle bir zorunluluğu öngörebilme olanağı da tanınmıştır.

Gerekli müzakereleri tamamlayarak 2005 yılı Eylül ayında AB Bakanlarınca onaylanması öngörülen 2004 tarihli yeni AB 8.Direktifi tasarısında da üye ülkelerce UFRS’nin uygulanacağına hüküm altına alınması, bu muhasebe tebliğ hükümlerini teyit edici bir gelişme olmuştur.

Belli bir özerklik gerektiren muhasebe standardı oluşturma konusundaki sorumluluğun Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB’na direkt verilmesine karşı, AB bünyesinde önemli bir muhalefet sözkonusu olmuştur. Ayrıca bu durumun AB’nin demokratik geleneklerine de uygunluk arzemediği ileri sürülmüştür. Neticede, AB bünyesinde UMS/UFRS’lerin onaylanması ihtiyacı konusunda, Avrupa Komisyonunun bu standartları onaylamak için yetkilendirilmesine karar verilmiştir. Ayrıca, Komisyona, üye ülkelerinin temsil edildiği ve onay konusunda son sözün Komisyonda olacağı bir Muhasebe Düzenleme Komitesi^[51]’nin de yardımcı olması şeklinde bir düzenleme getirilmiştir.

3.8. Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Direktifi (2001/65/EC)^[52]:

Bu direktif, belli türdeki şirketlerle bankaların ve diğer mali kuruluşların yıllık ve konsolide hesaplarına yönelik olarak, değerlendirme kuralları, pazarlardaki gelişmeler (örn. yaygın türev kullanımı) ve UFRS/IFRS gibi konularda, 4.ve7.Direktifler ile Bankacılık ve Sigorta Hesapları Direktiflerinde değişiklik yapmaktadır.Bu Direktif, AB şirketlerinin

uluslararası sermaye piyasalarının mali raporlama gereksinimlerine uymasını kolaylaştırmayı, böylece de Avrupa-dışı şirketlerle eşit koşullarda rekabet etmelerini sağlamayı amaçlamaktadır.

3.9. AB Tavsiye Kararı^[53] (2001/453/EC): Bu kararda, AB şirketlerinin yıllık hesaplarında ve yıllık raporlarında çevresel konuların tanınması, ölçümü ve açıklaması^[54] ile mevcut AB muhasebe kurallarının açıklanmasına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu karar ayrıca, şirketlerin yıllık hesaplarında ve yıllık raporlarında bulunan çevresel verilerin kalitesini, şeffaflığını ve karşılaştırılabilirliğini geliştirmek için kılavuzluk görevi de görmektedir. Karara göre, mevcut ortak kurallar ve tanımlarla ilgili eksiklikler, şirketler tarafından açıklanan çevresel bilginin çoğu kez yetersiz ve güvenilmez olduğu anlamına gelmektedir. Bu durumun da, yatırımcılar ve diğer mali tablo kullanıcıları için çevresel etkilerin bir şirketin performansı üzerindeki etkisi hakkında açık ve doğru bir resim oluşturmayı veya şirketler arasında karşılaştırmalar yapmayı zorlaştıracağı dile getirilmektedir.

3.10. UMS'nin kullanılmasına İlişkin 11.9.2002 tarih ve 1606/2002(EC) Sayılı AB Tüzüğü (UMS/IAS Tüzüğü)^[55]: En önemli AB muhasebe düzenlemelerinden birisi olan ve doğrudan üye ülkeleri bağlayan bu tüzüğün 1.maddesi uyarınca Avrupa Komisyonu, uluslararası muhasebe standartlarının kabul edilip kullanılmasını öngörmekte, şirketlerin hazırladıkları bilançoların şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik düzeyini yükseltmek ve böylece AB içerisinde ve iç pazarda sermaye piyasasının daha etkili bir şekilde işlenmesini sağlama amacını gütmektedir.

Bu Tüzük, AB sınırları içinde faaliyet gösteren ve borsaya kayıtlı olan (bankalar ve sigorta şirketleri dahil) tüm şirketlerin 1.1.2005 tarihinden itibaren konsolide bilançolarını UMS/UFRS'ye uygun olarak düzenlemek zorunda oldukları ve sadece onaylanmış UFRS'lerin kabul edileceği hükmünü içermektedir.(md.4). Bu teyit, uyumlaştırma ve küresel standartlara uyum anlamında en önemli adımlardan birisini oluşturmaktadır.

Tüzüğün 2.maddesi uyarınca tüzükte kullanılan Uluslararası muhasebe standartları kavramı, IASB tarafından yayınlanan UMS/IASve UFRS ile bu standartların Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi-IFRIC(International Financial Reporting Interpretations Committee) ve onun selefi olan Yürürlükteki Yorumlar Komitesi-SIC (Standing Interpretations Committee) tarafından yayınlanan açıklamaları kapsamaktadır.

Tüzüğün 9.maddesi 4.maddedeki kurala bir istisna getirmekte ve üye ülkelere yapacakları düzenlemeler ile; a) AB içerisinde sadece borçlanma senetleri ile borsada işlem yapan şirketlerle, b)menkul kıymetleri AB üyesi olmayan bir ülkede ihraç edilen ve bu nedenle uluslar arası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre (örneğin USGAAP) bilançolarını hazırlayan şirketler için 4.madde hükmünün 1.1.2007 tarihinden itibaren uygulanacağını öngörme yetkisi tanımaktadır.

UMS/IAS Tüzüğü'nün 5.maddesi, birlik üyesi ülkelere, yapacakları düzenlemelerle uluslar arası muhasebe standartlarını borsada kayıtlı olan şirketlerin yıllık bilançolarında ve borsada kayıtlı olmayan şirketlerin yıllık ve /veya konsolide bilançolarında kullanmalarına izin verme yetkisi tanıdığı gibi bunu bir zorunluluk olarak görebilme olanağını da sağlamaktadır. Üye ülkeler, 5.madde hükmüyle kendilerine tanınan yetkileri kullandıkları takdirde, durumu derhal komisyona ve diğer üye ülkelere bildirmek zorundadırlar (md.8)

UMS/IAS Tüzüğü'nün yürürlüğe girmesi, AB tarafından kabul edilen dördün ve 7.Yönergelerin yürürlüğüne son vermeyecektir. Bu muhasebe direktifleri, AB kapsamına dahil olan bütün sermaye şirketlerinin bilançolarına esas teşkil etmeye devam edeceklerdir. Avrupa komisyonunca yapılan açıklamalar uyarınca, UMS/IAS

Tüzüğü ile getirilen yeni düzenlemeden Avrupa çapında, borsada kayıtlı olan 10.000'den fazla şirket doğrudan etkilenmektedir. IASB gelecekte bilançolarında UMS'yi ilk kez kullanacak olan şirketlerin UMS/UFRS'ye geçiş sürecini kolaylaştırmak için 19.6.2003 tarihinde UFRS-1 (UFRS'nin İlk kez Uygulanması-First time adoption of IFRS)adı altında yeni bir standart yayınlamıştır. Bu standart ile, bugüne kadar geçiş sürecini düzenleyen hükümlerin uygulanması sırasında ortaya çıkan belirsizliklerin giderilmesi amaçlanmıştır.

Tüzük uyarınca, tüzüğün 6/2.fıkrasında düzenlenen ve "Komitoloji Prosedürü" adı verilen bir usul dairesinde kabul edilmeleri gerekmektedir. Ancak bu koşul yerine getirildikten sonra UMS birlik içinde uygulanabilecektir. Komitoloji prosedürünün uygulanması sırasında, UMS/UFRS'nin yeniden formüle edilmeleri veya değiştirilmeleri değil, borsada kayıtlı olan Avrupa şirketlerinin hazırlayacakları bilançolara uygun bir temel teşkil ettiklerinin teyidi amaçlanmaktadır.

Tüzüğün 6.maddesinin 1.fıkrasına göre, UMS'lerin değerlendirilmesi sırasında komisyonun bir düzenleme ve gözetim kurulu tarafından desteklenecektir. Politik bir nitelik taşıyan kurul, üye devletlerin temsilcilerinden oluşmakta ve başkanlığı AB komisyonunca yürütülmektedir. Düzenleme ve Gözetim kurulu, Komisyonun önerisi üzerine UMS/UFRS hükümlerini kabul veya reddeder. Değerlendirme sırasında Avrupa komisyonuna ayrıca bir teknik kurul tarafından da yardım edilmesi öngörülmektedir. Daha önce de değinilen ve EFRAG adı verilen bu kurul yalnızca tavsiyelerde bulunma fonksiyonuna sahiptir. (EFRAG ve kurullarla ilgili ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz.bölüm 3.2 ve dipnotlar 43,44,45)

Komitoloji prosedürü kapsamında, öncelikle AB komisyonu tarafından kurula her bir standart için ayrı bir kabul önerisi sunulur. Kurul bir aylık bir süre içinde komisyon önerisi ile ilgili görüş bildirmek zorundadır. Düzenleme ve gözetim kurulunun önerinin reddi yönünde görüş bildirmesi halinde, komisyon konuyu görüşülmek üzere teknik komiteye(kurula) iletebileceği gibi, Avrupa konseyine de götürebilir. Konsey, öneriyi nitelikli çoğunlukla ve üç aylık süre içerisinde reddedebilir. Aksi taktirde öneri kabul edilmiş sayılır. Tüzüğün 3.maddesinin 4.fıkrası uyarınca da, kabul edilen UMS'lerin tamamının AB resmi dillerine tercüme edildikten sonra AB toplulukları resmi gazetesinde (official gazete) yayımlanması öngörülmüştür.

Tüzüğün 3/2 fıkrasında, UMS'nin ancak şu koşulların gerçekleşmesi halinde AB komisyonu tarafından onaylanıp kabul edileceğini öngörmektedir. a)Standartlar, 4.Direktifin 2/3.fıkrası ve 7.direktifin 16/3.fıkra hükümlerinde düzenlenmiş olan yıllık ve konsolide mali tabloların şirketin varlık, kaynak, finansal ve kar zarar durumunu gerçeğe uygun bir şekilde, tam ve doğru olarak yansıtması ilkesine aykırı olmamalıdır. b)Kamu yararına uygun olmalı, AB şirketlerine (AB'deki ve dünya sermaye piyasalarındaki finansal kaynaklara ulaşma anlamında) uygun bir faaliyet ortamı sağlamalı ve, c)Finansal bilgilerin, ekonomik kararların ve şirket yönetiminin performansının değerlendirilmesini mümkün kılmak için olmaları gereken, anlaşılabilirlik, önemlilik, güvenilirlik ve mukayeseye elverişlilik ölçütlerini karşılamalıdır.

Tüzük, bütün AB'de konsolide hesapların daha güvenilir ve şeffaf olmalarını ve kolayca karşılaştırılabilmesini güvence altına alarak, menkul kıymetlere ilişkin sınır ötesi işlemler üzerindeki engelleri azaltmayı da amaçlamaktadır. Bu durum pazar verimliliğini artırıp şirketler için sermaye artırımını maliyetini azaltıp, sonunda da rekabet edilebilirliği geliştirip kalkınmayı hızlandırıcı vb.etkiler de doğuracaktır.. Borsada kote edilmiş şirketlerin yıllık hesapları ulusal kanunlara tabi olmayı sürdürecektir. Üye ülkeler, ayrıca bu Tüzüğün gerekliliklerinin borsaya kote edilmemiş şirketler ve yıllık hesaplarını da kapsayacak biçimde genişletme seçeneğine de sahiptir. Yalnızca yukarıda açıklanan süreç sonunda onaylanmış UMS/IAS'lerin kabul edileceği unutulmamalıdır.

3.11. 2003Tarihli ‘Şeffaflık Direktifi:Yatırımcıların Yararına Bilgi Gerekliliklerinin Geliştirilmesi (COD/2003/45’) Başlıklı AB Direktifi^[57]: Bu direktif, halka açık şirketlere yönelik olarak^[57], yatırımcıların yararına bilgi gerekliliklerinin geliştirilmesi ve şeffaflaştırılmasına yönelik çeşitli düzenlemeleri içermektedir. Ayrıca üçer aylık rapor yayınlamayan hisse ihraççılarından ara yönetim mali tablolarının istenmesi, yeni bono ihraç edenlerden altı aylık mali rapor istenmesi ve bütün menkul kıymet ihraç edenlerden yıllık mali rapor istenmesi vb ne ilişkin hususları kapsamaktadır. Direktif ayrıca Üye ülkelerde, menkul kıymet ihraç edenlerle ilgili olarak, onlar hakkında daha fazla bilgi sunulmasının ve bu bilgilerin yayımının önünü açmayı da öngörmektedir. Direktifin Üye ülkelerin ulusal yasamalarıyla kabul edilerek 2006 sonlarına doğru uygulanması beklenmektedir.

3.12. AB 18.6.2003 tarih ve 2003/51/EC sayılı Direktifi^[58]: Bu direktif 1606/2002(EC) Sayılı Tüzüğe tabi olmayan şirketlere, halka açık olmayan şirketlere ve diğer organlara uygulanan muhasebe kurallarının UMS/IAS uygulamalarıyla uyumlaştırılmasını amaçlamaktadır. Bu tüzük, muhasebe direktifleri ile UMS/IAS uygulamasına ilişkin AB Tüzüğü(UMS/IAS tüzüğü) arasındaki her türlü anlaşmazlığı ortadan kaldırmaktadır, Çünkü UMS/IAS’ın getirdiği muhasebe seçeneklerinin, muhasebe Direktiflerini temel düzenleme olarak baz alıp uygulayan şirketlere de uygulanabilmesi mümkün hale gelmiştir.

3.13. AB 29.9.2003 tarih ve 1725/2003 Sayılı Komisyon Tüzüğü ve ekleri : Bu tüzük, AB bünyesinde muhasebe normlarının modernizasyonu ve güncelleştirilmelerine ilişkin hususları içermektedir.^[59] (UMS/IAS 32-39 ve ilgili 5-16-17 sayılı SIC (SIC-The Standing Interpretations Committee-Yürürlükteki Yorumlar Komitesi) yorumları hariç, finansal araçların muhasebesi ve açıklanmasıyla ilgili yorumlar dahil, bütün IAS’leri onaylamaktadır.^[60]

3.14. (21.5.2003)Tarihli ‘Kurumsal Yönetim ve Şirketler Hukuku(COM/2003/284) Hakkında AB Tebliği : Şirketler Hukuku ve Kurumsal Yönetim Hakkında Tebliğ (COM/2003/284) Avrupa Komisyonunun “Avrupa Birliğinde Şirketler Hukukunu Modernleştirme ve Kurumsal Yönetimi Geliştirme: İleriye Yönelik Hareket Planı- Modernizing Company Law and Enhancing Corporate Governance in the EU-A Plan to Move Forward”^[61] hakkındaki hareket planına yönelik istişarelerde bulunmaktadır. 21 Mayıs 2003 tarihinde kabul edilen plan, hissedarların haklarını güçlendirmeyi, çalışanlar ve alacaklıların korunmasını güçlendirmeyi ve Avrupa şirketlerinin verimliliği ve rekabet edilebilirliğini artırmayı amaçlayan bir dizi girişim tavsiye ediyordu.

Ayrıca, sermaye piyasalarına güveni artırmayı amaçlayan bir dizi kurumsal yönetim girişimi üzerinde de özel olarak durulmaktadır. Plan, altı alt grubu içeren kapsamlı bir tasarı dizisine dayanmaktadır. Bu alt grup başlıkları özetle şunlardır. Kurumsal Yönetim; Sermaye Koruma Ve Değiştirme; Gruplar Ve Piramitler; Kurumsal Yeniden Yapılandırma Ve Hareketlilik; Avrupa Özel Şirketi Ve Kooperatifler Ve Diğer Şirket Biçimleri. Bu Tebliğ, iki Tavsiye kararının kabul edilmesine ve Dördüncü ve Yedinci AB Şirketler Hukuku Direktiflerini değiştiren bir direktif tasarısının ortaya çıkmasında etkili olmuştur.

3.15. 16.3.2004 Tarihli Yeni AB 8.Direktif Tasarısı : Yeni AB 8.Direktif Tasarısı^[62], Denetime ilişkin detaylı düzenlemeler getirmektedir AB’ye üye ülkelerde UFRS’nin uygulanacağı hususunun bir kez daha altını çizmektedir. Ayrıca, işletmecilerin finansal risk yönetim unsurları ve kurumsal yönetim standartlarını belirlemesini ve kote olmuş şirketlerin yıllık kurumsal yönetim tablosu çıkarmasını

öngörmektedir. Böylelikle, şirket hissedarları, yönetimin uygulamaları ve planları hakkında bilgi sahibi olacaklar ve toplantılara daha aktif ve bilinçli girebileceklerdir. Bu tasarıya ilişkin takvime göre, Eylül 2005'te Avrupa parlamentosunda onaylandıktan sonra direktif kesinleşecek ve 2006 yılında yayınlanacaktır.

3.16. AB Komisyon Tüzüğü (6.4.2004 tarih ve 707/2004(EC) sayılı) : Bu Tüzük, UFRS/IAS'lerin ilk uygulama dönemiyle ilgili olarak Daimi Yorumlama Komitesinin kabul ettiği bir yorum olan SIC-8'i onaylayan 1725/2003 sayılı Tüzüğü (EC) değiştirmektedir. IASB, SIC-8'i, UFRS-1 ile değiştirmiştir. Daha önce de değinildiği gibi UFRS-1^[63], Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ilk Uygulama Döneminde uygulanmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. SIC-8 gibi, UFRS-1 de çoğu muhasebe alanlarında geriye dönük uygulama gerektirmektedir. Yani ilk kez UFRS'yi uygulayan bir kuruluş ilk uygulama zamanında yürürlükte olan her bir UMS/IAS ve Yoruma da uymak durumundadır. Ancak UFRS-1, pratik nedenler veya uyumun gerektirdiği maliyetlerin mali bilgi kullanıcıların yararından daha önemli olması durumlarında, sınırlı muafiyetler tanımaktadır. UFRS-1, 2005 yılı başında düzenlenmiş bir piyasada kote edilmiş yaklaşık 7.000 AB şirketinin UFRS'i ilk uygulama dönemi bağlamında özellikle önem taşımaktadır.

3.17. Birinci ve İkinci AB Tavsiye Kararları (Ekim 2004) : Ekim 2004 tarihli ilk tavsiye kararı, borsada kote edilmiş şirketlerin üst yöneticilerine yönelik ödül ve ödüllendirme ilke ve yöntemlerini konu almaktadır. AB Komisyonu bu tavsiye kararını, istişare işlemlerini takiben Ekim 2004'te kabul etmiştir. Tavsiye Kararı, Üye ülkeleri dört alanda önlem almaya davet etmektedir.

a) *Ödüllendirme Politikası:* Borsada kote edilen bütün şirketler, müteakip yıl için üst yöneticilere yönelik izleyeceği ödül politikaları hakkında bir açıklama yapmalıdır., b) *Hissedarlar Toplantısı:* yöneticilere yönelik ödül politikası ortaklar genel kurulunun gündeminde olmalıdır. c) *Üst düzey yöneticilerin bireysel bazdaki Ödülleri hakkında Açıklama:* Bu açıklama hisseler, hisse opsiyonları ile ilgili haklar, tamamlayıcı emeklilik çizelgelerine katkılar, krediler, avanslar, garantiler, vs. dahil bireysel olarak üst yöneticilerin ödül ve diğer tazminat ve özlük biçimleri hakkında ayrıntılı bilgi içermelidir. d) *Hisse ve Hisse Opsiyonu Programlarının Onaylanması:* (Üst yöneticilerin hisse, hisse opsiyonu veya diğer hisse edinme hakkı karşılığında ödeme aldıkları) değişken ödüllendirme programları sistemi, yıllık ortaklar genel kurul toplantısının onayına tabi olmalıdır.

İkinci tavsiye kararı, yönetim dışı veya denetim dışı üst yöneticilerin rolü ve denetim komiteleriyle ilgilidir Komisyon bu Tavsiye Kararını da, istişare işleminden sonra Ekim 2004'te kabul etmiştir. Üye ülkelere, "uy veya açıkla" şeklindeki bir yaklaşımı önermektedir. Ayrıca, üye ülkelerin mevzuatlarına en uygun araçlarla, yönetim ve denetim fonksiyonlarının dışında kalan üst yöneticilerin ve denetim komitelerinin rolü, şirket tarafından sağlanan mali bilginin bütünlüğü, icracı veya yönetici direktörlerin çıkar çatışması riskine yönelik ana alanlar konusunda, borsada kayıtlı şirketlerce kullanılacak ulusal düzenlemelerin yapılmasını ve gerekli adımların atılmasını tavsiye etmektedir.

3.18. AB 12.12. 2004 tarihli ve 2086/2004 (EC) sayılı Komisyon Tüzüğü : Bu tüzük, finansal araçlar hakkındaki UMS/IAS-39'u onaylamaktadır. Tam doğru değer seçeneğinin kullanımı ve riskten korunma muhasebesi hakkındaki bazı hükümler ("istisna edilmiş") hariç tam gerçek değer seçeneğinin uygulanması, Dördüncü Şirketler Hukuku Direktifine ters düşeceği için şirketlerin tam doğru değer seçeneğinin kullanımına izin verilmemektedir.

Tüzüğe göre, ayrıca Üye ülkeler istisna edilmiş gerçek değer hükümlerinin zorunlu kullanımını da talep edemeyeceklerdir. Riskten korunma konusundaki

muhasebe ile ilgili olarak, bu konuda mevcut bir AB yarasası olmamasından hareketle, bireysel Őirketlerce "istisna edilmiŐ" riskten korunma muhasebesi hűkűmlerinin uygulanmasının műmkűn olabilecektir. Bir Ŭye űlke, ulusal kurallarına gűre bu hűkűmleri zorunlu kılabilir.

Bu Tűzűge ilaveten, Komisyon Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'ndan (IASB) mevcut tam dođru deđer seęeneđi ile ilgili olarak Aralık 2004'e ve riskten korunma muhasebesi hakkındaki hűkűmlerle ilgili olarak Eylűl 2005'e kadar gerekli deđiŐiklikleri oluŐturmasını beklediđini aęıklayan siyasi bir bildiriyi de kabul etmiŐtir. Yasal aęıdan, "İstisna edilmiŐ" bűlűmler dıŐında UMS/IAS-39'un kullanımı, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren AB'de bűtűn borsaya kote Őirketler ięin bađlayıcı olacaktır.

3.19. Dűrdűncű ve Yedinci Direktifleri DeđiŐtiren Yeni AB Direktif Tasarısı : AB bűnyesinde Dűrdűncű ve Yedinci Direktifleri deđiŐtiren yeni bir direktif tasarısı⁶⁴ gűndemde bulunmaktadır. 28.5.2002 tarihli yeni tasarı, Dűrdűncű ve Yedinci direktifler ile UMS/UFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi zorunluluđundan dođmuŐtur. Yeni direktif tasarısı, Őirketlerin mali raporlamasına olan gűveni artırmayı da amaęlamaktadır.

Yeni tasarı, Őu dűrt ana dűzeltmeyi ięermektedir.

a)*Kurul Ŭyelerinin Ortak Sorumluluđu:* Yűnetim kurulu űyelerinin kolektif sorumluluđu ile ilgili olarak tűm AB űlkelerinde ortak bir disiplin oluŐturulması hedeflenmektedir. Sınırlı sorumlu Őirketlerin yűnetim kurulu űyeleri, mali tablolar ile mali olmayan temel bilgilerden műŐtereken ortak sorumlu olacaktadırlar. Ŭye űlkeler, kurul űyelerinin muhasebe kurallarına uymadıđı durumlarda uygulayacakları uygun yaptırım ve yűkűmlűlűk kurallarını oluŐturmalıdır.

b)*İlgili Taraf ve KiŐilerle Yapılacak İŐlemler:* Borsaya kote Őirketler ięin, aile űyeleri ve Őirket műdűrleri gibi bűtűn ilgili taraflarla yapılacak iŐlemler konusundaki aęıklama gereklilikleri UFRS'te zaten mevcuttur. Bu durumun, kote edilmemiŐ Őirketleri de kapsayacak bięimde geniŐletilmesi űnerilmektedir. Sűz konusu deđiŐiklikler, normal ticari koŐullardakilerden daha ęok ilgili taraflarla yapılan űnemli iŐlemlere yűnelik olacaktır.

c)*Bilanęo DıŐı AnlaŐmalar:* Borsaya kote olan veya olmayan bűtűn Őirketler, yıllık ve konsolide hesaplardaki notlarda mali etkileri dahil bűtűn bilanęo dıŐı dűzenlemeleri ve bilanęo dıŐı anlaŐmaları aęıklamaladırlar.

d)*Kurumsal Yűnetim SűzleŐmesi:* Kurumsal yűnetim borsaya kayıtlı Őirketler ięin űngűrűlműŐ olup, yatırımcıların űzerinde odaklandıđı bir konudur. Borsada iŐlem gűren Őirketler, yıllık raporlarında, Őirketin kurumsal yűnetim kurallarına uyup uymadıđı, genel kurul toplantıları hakkında bilgi, yűnetim kurulu ve komitelerin oluŐumu ve ęalıŐması gibi konuları ięeren ve kurumsal yűnetim ana sűzleŐmesi mahiyetinde bir "kurumsal yűnetim bildirim/sűzleŐmesi"nde bulunacaklardır. Bu bildirimde, Bir Őirket hangi kurumsal yűnetim ilkelerini uyguluyor; kurumsal yűnetim kurullarından ne kadar uzaklaŐıyor; bunun nedenleri nedir gibi soruların yanıtının verilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, bu bildirimde ayrıca ię kontrol ve risk yűnetimi sisteminin de tanımlanması talep edilmektedir.

AB, Sarbanes-Oxley Yasası gibi katı bir dűzenlemeyi ve sistemi hayata geęirmeyi dűŐűnmemektedir. Bunun yerine "Bilgi aęıklama temelli" bir yaklaŐımı benimsemek istemektedir. Bűylece bir Őirketin ię kontrol ve risk yűnetim sistemi yoksa bunun nedeninin yatırımcılara ve piyasaya aęıklanmak zorunda olduđu, risk yűnetimi ve finansal raporlama risklerinin yakında tanımlandıđı bir yaklaŐım űngűrűlmektedir.

e) *UMS/UFRS'nin Uygulanması*: 2005 yılında borsaya kayıtlı şirketler için UMS/IAS uygulanacaktır

3. SONUÇ

AB uyum sürecinde muhasebesel uyum başta olmak üzere yasal düzenleme çerçevesindeki uyumlaştırma büyük önem taşımaktadır. Çünkü, "şeffaf, güvenilir ve açık" bir ekonomi yaratmanın yolu, modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelik taşıyan muhasebe standartlarından ve düzenlemelerinden geçmektedir.

AB Muhasebe Direktifleri: Dördüncü ve yedinci Direktif başta olmak üzere AB muhasebe direktifleri, ulusal mevzuatların uyumlaştırılmasına yönelik büyük katkı sağlamıştır. Yasal düzenleme çerçevesinin önemli araçlarından birisi olan muhasebe direktif hükümlerinin AB bünyesinde uygulamaya konulması, neticesinde ders alınması ve üzerinde durulması gereken çok çeşitli avantajları ve zorlukları da beraberinde getirmiştir. Bu avantajlardan bazıları şunlardır:

a) İşletmelerin yerli ve yabancı yatırımcılar nezdinde güvenilirliğinin artması, b) Yatırımcılar için çekicilik yaratması, c) Mali tablolara olan güvenin ve inandırılığın artması, d) Mali tabloların şeffaflığının ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması. d) Yıllık mali tablolar ve konsolide mali tablolara yönelik muhasebe, raporlama, denetim ve yayım yükümlülüklerinin düzenlenmesi, hem ulusal mevzuatlarda ve/veya muhasebe standartlarına ilişkin muhasebe gereklerinin uyumlaştırılmasında, hem de AB bünyesindeki uyumlaştırma politikasında önemli rol oynaması.

Bu avantajlar yanında, muhasebe direktifleri, uygulanmaları neticesinde çeşitli 'zorluk'ların da ortaya çıkarak, "belirgin" ve "görünür" hale gelmesi ve 'ders' alınması açısından yararlı olmuştur. Bunların başında, ulusal mevzuatların ve/veya muhasebe gerekliliklerindeki uyumlaştırmanın fiiliyatta "göründüğü kadar" kolay olmadığının ortaya konmasıdır. Bu zorlukların bir kısmı, yasal düzenlemeye ilişkin çerçeveler, kavramlar, tanımlar, değerlendirme yöntemleri vb. üzerinde hala ortak görüşlerin tam manasıyla oluşturulamamış olması, bir kısmı muhasebe uygulamalarının gelenekselliği, vergiye bağlılık ve vergi kurallarının farklılık göstermesi, diğer bir kısmı da çok fazla seçeneklerin bulunması vb. noktalarda yoğunlaşmıştır.

Son dönemde, AB muhasebe müktesebatına ilişkin iyileştirme önerilerinin ve yeni direktif tasarılarının gündeme getirilmesi ise, örnek olması bakımından ülkemiz, AB ve uyumlaştırma süreci açısından büyük önem arzeden diğer önemli bir husustur. Yaşanan küresel muhasebe ve denetim skandalları da dikkate alındığında, AB muhasebe müktesebatında iyileştirme düşünülen noktaların (*mali tablolarda kurul üyelerinin ortak sorumluluğu, bilanço dışı anlaşmalarının açıklanması, borsaya kote şirketlerin kurumsal yönetim (corporate governance) ve şeffaflığa ilişkin ayrı bir ana sözleşmenin oluşturulması, bilanço dışı bilgi ifşası, özel amaçlı şirketlerle ilişkilerin ifşası, borsada işlem görmeyen şirketlerin borsada işlem gören şirketler ile yakın hale getirilmesi, UMS/IAS 24'ün uygulanması, yönetim kurulu üyesi dahil tanımların netleştirilmesi vb.*) ülkemiz ve AB muhasebesel yasal düzenleme çerçevesi açısından olumlu etki yaratacağı düşünülmektedir.

AB Müzakere ve Muhasebesel Uyumlaştırma Süreci: AB Müzakere ve muhasebesel uyumlaştırma sürecinde hızlı yol alabilmek açısından şu hususların muhasebesel uyumlaştırmaya giden yolda belki "yeter" koşul değil ama avantaj yaratan "gerek" koşullardan birkaçını oluşturabileceği söylenebilir:

a) Taraf ülkelerdeki ulusal düzeydeki kararlarda, tüm ilgili tarafların tamamının görüşlerinin ve/veya gerekli danışmanlıkların alınması, b) Buna uygun etkin işleyecek ve duplikasyonları önleyecek bir koordinasyon sisteminin acilen oluşturulması, c) Zaman kaybının önüne geçilmesinin hedeflenmesi, d)Kapasite oluşturmaya özel dikkat gösterilmesi, e)Siyasal destek sağlanması, f)Reformlar konusunda tüm ilgili tarafların (muhasebeciler, denetçiler, düzenleme otoriteleri, mali tabloları hazırlayanlar, kullanıcılar vb.) iyi ve ciddi hazırlık yapması, g)Ekonominin büyüklüğü ve hakim karakterinin hesaba katılması, h)İddialı ama gerçekçi hedeflerin belirlenmesi, ı)AB muhasebe düzenlemelerinin nasıl uygulanacağını, mevzuat, prosedür ve geleneklere uyarlamasının nasıl yapılacağını önceden düşünülerek gerekli hazırlıkların tamamlanması, i)Uluslararası işbirliğine girilmesinden kaçınılması, gerekli noktalarda Dünya Bankasından yardım istenmesinde tereddüt edilmemesi, j) AB tarafından uygulanacağı deklare edilen ortak küresel finansal raporlama standartları bazında uyumlaştırma, k) AB muhasebe müktesebatının tüm ülkelerde maksimum derecede baz alınarak oluşturulması vb.

Bunun yanı sıra, müzakere ve muhasebesel mevzuatın uyumlaştırılması sürecinde, ülkemiz dahil tüm aday (ve üye) ülkeler açısından gözönüne alınması gereken çeşitli zorluklar da bulunmaktadır^[65]. Bunlardan bir kısmı şunlardan kaynaklanmaktadır.

a)Kural esaslı (rule-based) muhasebeden ilke esaslı (principle-based) muhasebeye geçiş, b)Vergi mevzuatından net ayırım (vergi yetkililerince mali tabloların kendi işleri olmadığı anlaşılması), c)Çeviri zorlukları, d)UMS/UFRS'nin karmaşıklığı, e)Üye ve aday ülke muhasebecilerinin bilgi, beceri ve yeteneklerinin türdeş olmaması, f)Meslek mensuplarının günümüz ve gelecekteki AB müktesebatına ve karmaşık çözümlere tüm boyutlarıyla uyum gösterebilecek profesyonel yeterlilikten belli ölçüde uzak olmaları g)Eğitim sorunları vb.

Bu nedenle, bu zorlukların ülkemiz ve topluluk ülkeleri bazında proaktif ele alınarak, çözüme yönelik bir aksiyon planına bağlanması ve gerekli eğitim ve desteklerin etkin ve zamanında sağlanması önem arz etmektedir.

Direktif uygulamalarından ders niteliğinde çıkarılacak diğer bir zorluk da, muhasebe yönergeleri ve finansal raporlama arasındaki ilişkinin önemi ve zorluğudur. Yakın zamana kadar AB genelinde bir “muhasebe kuralı”nın değişmesi bir “vergi kuralı”nın da değişmesi sonucunu doğuruyor idi. Bu nedenle geçmişte uyumlaştırma yapılması AB bünyesinde her zaman büyük zorluklar ve uygulamalarda büyük sapmalara neden olmuştur. Bu konuda da son dönemde, dünyadaki gelişmelere paralel olarak AB muhasebe müktesebatında önemli adımlar atılmaktadır. Bu adımlar, Avrupa genelinde ve geçmişte uygulanan eski geleneklerin ve vergi kanunlarıyla çok yakından ilişkili muhasebe kurallarının değişmesinde ve muhasebesel uyumlaştırmada önemli ölçüde rol oynamıştır. Bu doğrultuda, muhasebe direktifleri ve borsada işlem gören şirketlerin finansal raporlamada UMS/UFRS'lere uymalarının AB bünyesinde zorunlu kılınması, çok çeşitli açılardan (*finansal piyasalara yönelik bilgi talebinin etkin karşılanması, dünyadaki gelişmelerin dışında kalmama, uluslararası finans piyasalarıyla aynı ortak dili kullanma, muhasebesel uyum, kurumsal yönetim ve şeffaflık anlamında ortak ilkelere buluşma vb*) önemli bir alt yapı oluşturmuştur.,

AB Muhasebe Müktesebatının Derli Toplu Sunulmasının Ülkemiz Açısından Yararları: AB'ye üye olmanın temel koşulu, topluluk müktesebatına uyum sağlanması, müktesebatın bütün bölümlerinin kabul edilmesi ve yürürlüğe konulmasıdır. Müzakere tarihi alan üyeler açısından müzakere sürecinde, bu uyumun hızlı bir şekilde realize edilmesinin önemi daha da artmaktadır. Dolayısıyla, AB muhasebe düzenlemelerinin, ülkemiz başta olmak üzere tüm aday ülkelerce çok yakından takip edilmesinin ve ulusal yasal düzenleme çerçevelerinde dikkate alınmasının, AB müzakere ve uyumlaştırma sürecine ışık tutacağı ve hızlandıracağı

umulmaktadır. Ayrıca, küresel standartlara yönelik ve uyum sürecinde, ulusal ve uluslararası piyasalarda güvenin artırılması için, yaşanan muhasebe ve denetim skandallarından gerekli derslerin çıkarılması, iyi kurumsal yönetim (good-governance) ve gelişmiş muhasebe düzenlemelerine eskisinden daha fazla ihtiyaç duyulduğu düşünülmektedir.

AB 8.Direktif tasarısında üye ülkelerce UFRS'nin baz alınacağı açıklanmıştır. Bu bağlamda, ülkemizde SPK'ca XI:25 nolu tebliğ ile UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının yayınlanması ve BDDK tarafından 1.10.2002 den beri uygulanan Muhasebe Uygulama yönetmeliğinde UFRS ile kısmen uyumlu standartların kullanımı önem arz etmektedir.

Ayrıca, yeni TTK tasarısında UFRS, Türkiye muhasebe Standartları kurulu-TMSK ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) atıfta bulunulması olumlu gelişmeler olarak değerlendirilmektedir. AB ile uyum süreci açısından TMSK tarafından UFRS ile uyumlu (TMS) yayınlanmasının ve TMSK başta olmak üzere diğer düzenleyici otoritelerce yasal düzenleme çerçevesinin oluşturulmasında, AB muhasebe hukuku ve muhasebe müktesebatındaki düzenlemelerin baz alınmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

Yeni hazırlanmakta olan direktif tasarıları da dahil olmak üzere dinamik bir yapı gösteren AB muhasebe düzenlemelerinin ve muhasebe müktesebatının yakından takip edilmesi önem arz etmektedir. Ayrıca, bu tür bir yönelim ve icraat, AB'deki gelişim sürecine paralel olarak muhasebenin "*Vergi Odaklılık*"tan kurtulmasına da katkıda bulunacaktır.

Topluca bir arada sunulmaya çalışılan AB muhasebe düzenlemelerinin, içinde bulunduğumuz uyum ve müzakere sürecinde yeniden şekillendirilecek olan ülkemiz muhasebe düzenleme çerçevesine ışık tutacağı, farkındalık(awareness) seviyesinin artması ve gereksiz 'zigzag'ların önlenmesi noktasında az da olsa bir 'katkı' sağlayacağı umulmaktadır.

REFERANSLAR VE KAYNAKÇA

- [1] GIELEN,F., A.CRISTINA, H.BARROS,"Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire", "**Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**", WB, Reparis, 31 May 2005, s.3 ayrıca bkz. GIELEN, Frederic, "Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire", (presentation hand-out) **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, 31 May 2005
- [2] AB Müktesebatının her bölümüne ilişkin özet için ayrıca bkz.<http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/negotiationsguide.pdf>
- ∞ Yazıda direktif ve yönerge kavramları "directive" teriminin karşılığı olarak aynı anlamda kullanılmaktadır
- [3]Avrupa Topluluğunu kuran Anlaşma'nın 249. Maddesi AB'nin resmi yasal düzenleme araçlarını açıklamaktadır. AB yasal düzenleme araçları hakkında daha fazla bilgi için, bkz. CHALMERS, Damian **European Union Law and EU Government**, Dartmouth Publishing, Aldershot, UK, 1998, s.155-164.
- [4] SNYDER, F."**The Effectiveness of European Community Law: Institutions, Processes, Tools and Techniques**." 56 MLR No:19, (32); 1993 ve SYNDER, F. **Soft Law and Institutional Practice in the EC**, EUI Working Paper Law No.93/5, Florence, (2),1993
- [5] CHALMERS, a.g.e.s.37
- [6] GDANSKI, Jacek, "Adopting, Implementing and Enforcing the Acquis Communautaire Relating to Accounting", **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**", WB, Reparis, May 2005
- [7] "Enlargement of the European Union Guide to the Negotiations Chapter by Chapter" başlıklı, müktesebatın her bölümüyle ilgili sistematik bir özet için ayrıca bkz.: <http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/negotiationsguide.pdf>
- [8] AB genişleme, uyum ve müzakere süreçlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. PRIEBE, Reinhard, "EU Enlargement- A Historic Opportunity", **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, WB, 24 May 2005
- [9] Türkiye, 1963'te Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile ortaklık antlaşması imzaladı. Ankara Anlaşması olarak bilinen bu sözleşme 1964'te resmen yürürlüğe girdi. Bu anlaşma ile yaklaşık 40 yıl süren AB-Türkiye ilişkilerinin ilk adımı atıldı. AET, 1978-79 yıllarında Yunanistan ve Türkiye'ye üyelik için birlikte başvurmalarını önerdi. Türkiye başvurmadı. Başvuruda bulunan Yunanistan 1981 yılında üye oldu. 12 Eylül 1980'de AET ile olan ilişkiler

donduruldu. 14 Nisan 1987 tarihinde Türkiye, Ankara Anlaşması'nın dışında, tüm Avrupa ülkelerine tanınmış haktan yararlanarak Avrupa Topluluğu'na (AT) tam üyelik başvurusunda bulundu. Türkiye'nin bu talebi 1989 yılında AT Komisyonu tarafından bir Görüş Raporu ile değerlendirildi ve Türkiye'nin üyeliğine ilişkin olarak verilecek kararın ertelenmesinin uygun olacağı kararı alındı. Türkiye ile AB arasında 1996 yılında Gümrük Birliği Anlaşması imzalandı. 10 Aralık 1999'daki Helsinki zirvesinde Türkiye'nin AB'ye adaylığı kabul edildi. 3.10.2005 tarihinde üyelik müzakerelerinin başlatılması kararı alındı. 29.6.2005'de "Müzakere Çerçeve Belgesi" yayımlandı.

[10] BİLGİNOĞLU, Fahir, "Uluslararası Muhasebe", **İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi**, C.22, S.1, Nisan 1993, s.83

[11] AB tarafından Muhasebeye ilişkin çıkarılan yasalar hakkında ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz.:

http://europa.eu.int/comn_market/accounting_en.htm

[13] "Yıllık hesaplar", AB Şirketler Hukuku Direktiflerinde finansal tablolar için de kullanılan terimdir.

[14] BİLGİNOĞLU, a.g.m.s.83

[15] 8. Direktif ile beraber bu direktifler, aynı zamanda Birliğin muhasebe sisteminin de çerçevesini belirlediğinden "Avrupa Muhasebe Sistemi" olarak da adlandırılmaktadır.

[16] LEBRUN, B."Accounting Directives", **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**,WB, 7.6.2005, s.1

[17] EUROPEAN COUNCIL **Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty On The Annual Accounts Of Certain Types Of Companies**, Official Journal L 222 , 14/08/1978 P. 0011 – 0031, http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1978/en_1978L0660_do_001.pdf , detaylı bilgi için ayrıca bkz.

AKDOĞAN, Nalan ve Yüksel KOÇ YALKIN, "Avrupa Topluluğu; Dördüncü Yönerge, Yedinci ve Sekizinci Yönerge", A.Ü.S.B.F. **Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Kıbrıs, 1991

[18] GIELEN, ve diğerleri, a.g.k.s.5

[19] TIEDJE, Jorgen, Introduction to Accounting and Auditing in the Acquis Communautaire", **Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**,WB, 31.5.2005, s.2

[20] Eskisinin Yerine Geçme/Eskisini Geçersiz Kılma ilkesi: Bir şirketin muhasebe kurallarının, ulusal mevzuatta yer alan kurallara ilişkin doğru ve gerçek görünümü gerçekleştirilememesi durumunda, başka bir standart kullanılması anlamındadır. Bkz.LEBRUN, a.g.k.s.2

[21] Örneğin Direktif, küçük şirketlerin yasal denetim gereksiniminden muaf tutma yetkisini üye devletlere bırakmaktadır. Danimarka, Finlandiya ve İsveç hariç bütün üye devletler bu seçeneği kullanmayı seçmiştir.

[22] LEBRUN, a.g.k.s, s.1, TIEDJE, a.g.k. s.2

[23] Ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. AKDOĞAN, Nalan, "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", A.Ü.S.B.F.yay. **Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Ankara, 1991

[24] Örneğin, Direktif, orta ölçekli şirketlerin özet bilanço yayınlamalarına izin verme yetkisini vermektedir. Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, İrlanda, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz Direktifi uygularken bu seçeneği kullanmayı seçtiler. Danimarka, Finlandiya, Yunanistan, İtalya, İspanya, İsveç ve İngiltere ise kullanmadılar.

[25] Bu mevcut KOBİ eşikleri Dördüncü Direktife yapılan 2003 düzeltmesinde (Direktif 2003/38/EC) belirtilmiştir.

[26] SOLAŞ, Çiğdem, **Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muhasebe Armonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması**, İTİA İşletme Fak.yay. İstanbul 1982, s.41

[27] "accounting and legal treatment of the revaluation surplus" karşılığı olarak kullanılmaktadır.

[28] AKDOĞAN, a.g.m.s.22

[29] Özkaynak yöntemi (equity method), %20-50 arasında bir oy hakkı ve yatırım yapılan şirket üzerinde önemli bir etkiye imkan veren yatırımların değerlemesinde uygulanan yöntemdir. Bu yöntemde yatırım, yapıldığı zamandaki maliyet bedeli üzerinden kaydedilir. Ancak, bu değer yatırım yapılan şirketin elde ettiği kar veya zarardan ana şirkete düşen pay oranında artırılır veya azaltılır. Böylece, dönemler itibarıyla, ana şirket bilançosunda yatırımı gösteren tutar, önemli etkinlikleri olan iştirakler özsermayesindeki payı ifade edecek biçimde ayarlanmış olur. Bu yöntemde, ana şirketin yatırım yapılan şirketin kar veya zararındaki payı, gerçekleşmiş kar ve da zarar gibi kabul edilir. İlan edilip dağıtılan kar payları ise, yatırımdan geri dönen fonlar olarak dikkate alınır ve yatırımın kayıtlı değerinden indirilir. ÇİFTÇİ, Yavuz, "Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ocak 2001, s.92-93

[30] LEBRUN, a.g.k.s.9

[31] EUROPEAN COUNCIL, **Seventh Council Directive 83/349/EEC Of 13 June 1983 Based On Article 54(3)(G) Of The Treaty On Consolidated Accounts**,

[32] BAYAZITLI, Ercan, "Avrupa Topluluğundaki Muhasebe Düzenlemeleri", **AÜSBF Dergisi**, C:50, No:1-2, Ocak-Haziran 1995, s.105

[33] SOYDAN, Hakkı ve Ümit GÜCENME, **Uluslararası Muhasebe**, Eskişehir 1989, s.43

[34] BİLGİNOĞLU, "Konsern İşletmelerde Finansal Tablolar", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, S.42, Kasım 1985, s.17

[35] TIEDJE, a.g.k.s.s.2-3, ve GIELEN, a.g.m.s.5-8, 7.direktifin tam metni için ayrıca bkz. CEC, http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1983/en_1983L0349_do_001.pdf

[36] İsveç hariç bütün Üye Devletler bu seçeneği kullanmayı seçti.

[37] Ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. YALKIN, Yüksel KOÇ, "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", AÜ.SBF yay. **Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Ankara 1991

[38] UMS'de iştiraklerin değerlendirilmesiyle ilgili düzenlemelere ilişkin ayrıca bkz. DURMUŞ, A.Hayri, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu", **Marmara Ü.İİBF Dergisi**, C:X, S:1-2, 1994, s.243-262

^[39]GÜVEMLİ, Oktay, "Yedinci Yönergenin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, **Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, AÜ.SBF yay. Ankara 1991, s.132

^[40] EUROPEAN COUNCIL **Directive Of 8 December 1986 On The Annual Accounts And Consolidated Accounts Of Banks And Other Financial Institutions**

(86/635/EEC) http://bodurtha.georgetown.edu/IAS_39/FAS-ias/eu_council%20directive%20of%208%20December%201986.htm (erişim 12.5.2005)

^[41] EUROPEAN COUNCIL **Directive 91/674/EEC Of 19 December 1991 On The Annual Accounts And Consolidated Accounts Of Insurance Undertakings**[Official Journal L374 of 31.12.1991], <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/vb/l24022a.htm> (erişim 12.5.2005)

^[42] Bunlara ilaveten, Komisyonun Muhasebe Hakkında Dördüncü ve Yedinci Konsey Direktiflerin Belli Maddeleriyle ilgili Yorumlayıcı Tebliğine de bakınız:

http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/1998/c/OI/6/c_016199801_20en00050012.pdf

^[43] www.iasplus.com/efrag/efrag.htm.

^[44] Muhasebe Teknik Komitesi hakkında ayrıca bkz. (www.fee.be/secretariat/Pressreleases.htm),

^[45] Avrupa Kuruluşları Gözetim Kurulu hakkında ayrıca bkz. (www.accountingnet.ie/content/).

^[46] CEC, **Council Directive 89/117/EEC Of 13 February 1989 On The Obligations Of Branches Established In A Member State Of Credit Institutions And Financial Institutions Having Their Head Offices Outside That Member State Regarding The Publication Of Annual Accounting Documents** <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31989L0117:EN:HTML> (erişim.2.6.2005)

^[47] CEC, **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**, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31989L0666:EN:HTML> (erişim.1.5.2005)

^[48] CEC, **Communication, Accounting Harmonization: A New Strategy Vis-a-Vis International Harmonization**, http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf (erişim 21.4.2005)

^[49] EUROPEAN Commission **Communication Of 11 May 1999 Entitled "Implementing The Framework For Financial Markets: Action Plan"** **[COM(1999) 232 final]** (<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/vb/l24210.htm#GOUVERNEMENT>)

^[50] CEC, **EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward**, http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2000/com2000_0359en01.pdf

^[51] Muhasebe Düzenleme Komitesi (The Accounting Regulatory Committee-ARC) için bkz. http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/committees_en.htm (erişim.07.08.2005)

^[52] CEC, **Directive 2001/65/EC Of The European Parliament And Of The Council Of 27 September 2001 Amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC And 86/635/EEC As Regards The Valuation Rules For The Annual And Consolidated Accounts Of Certain Types Of Companies As Well As Of Banks And Other Financial**

Institutions, http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=32001L0065&model=guichett

^[53] CEC, **Commission Recommendation Of 30 May 2001 On The Recognition, Measurement And Disclosure Of Environmental Issues In The Annual Accounts And Annual Reports Of Companies**, http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=32001H0453&model=guichett (erişim.21.6.2005)

^[54] Tavsiye Kararının Tam Metni için: <http://www.iasplus.com/Vresource/euroerv.pdf>

^[55] **Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards**, <http://europa.eu.int/eurlex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002R1606:EN:HTML>

^[56] EUROPEAN COMMISSION, CEC, **Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the Harmonisation of Transparency Requirements with Regard to Information About Issuers Whose Securities are Admitted to Trading on a Regulated Market and Amending Directive 2001/34/EC**, http://europa.eu.int/comm/internal_market/securities/docs/transparency/directive/2004-05-unofficial_en.pdf

^[57] Halka açık şirketlerin şeffaflık yükümlülükleri hakkında daha fazla bilgi için bkz.:

http://europa.eu.int/comm/internal_market/securities/transparency/index_en.htm.

^[58] CEC, **Modernisation And Updating Of Accounting Rules Directive 2003/51/EC Of The European Parliament And Of The Council Of 18.6.2003 Amending Directives 78/660/Eec, 83/349/Eec, 86/635/Eec And 91/674/Eec On The Annual And Consolidated Accounts Of Certain Types Of Companies, Banks And Other Financial Institutions And Insurance Undertakings**, tam metni için bkz. CEC, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0051:EN:HTML>

^[59] Tam metin için bkz. CEC, **Commission Regulation (Ec) No 1725/2003 Of 29 September 2003 Adopting Certain International Accounting Standards In Accordance With Regulation (Ec) No 1606/2002 Of The European Parliament And Of The Council**, <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1725:EN:HTML> (erişim.29.4.2005)

^[60] Daha fazla bilgi için bkz.: http://europa.eu.int/comrn/internal_market_en.htm news

^[61] Şirketler hukukunun modernleştirilmesi ve kurumsal yönetime ilişkin gelişmeler hakkında daha fazla bilgi için bkz.:

EUROPEAN Commission **Communication On Modernizing Company Law And Enhancing Corporate Governance In The European Union-A Plan To Move Forward**,http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2003/com2003_0284en01.pdf

http://www.ecgi.org/commission/documents/com2003_0284en01.pdf, http://europa.eu.int/comm/internal_market/company/company/modern/index.htm communication

^[62] COMMISSION OF EUROPEAN COMMUNITIES, CEC, **Proposal For A Directive Of The European Parliament And The Council On Statutory Audit Of Annual Accounts And Consolidated Accounts And Amending Council Directives, 78/660/EEC and 83/349/EEC, COM(2004)177 final, 2004/0065 (COD), Brussels, 16.3.2004**

^[63] UFRS-1 hakkında ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. AKSOY, Tamer, "AB İle Uyum Süreci ve Uluslararası Gelişmeler Işığında UFRS'nin İlk kez Uygulanışına İlişkin 1 Nolu UFRS Standartı (First Time Adoption Standard) Üzerine Birkaç Söz", **Bülten Dergisi**, Ankara SMMM Odası, Yıl:14, Sayı:158, Ocak-Şubat 2005, ve ayrıca bkz.ASLAN, S. "UFRS İle Getirilen Yeni Düzenlemeler:IFRS1-5", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Eylül 2004 ve ERNST&YOUNG, "International Financial reporting Standards", [http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Taking a closerlookIAS May03.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Taking%20a%20closer%20look%20IAS%20May03.pdf)sites, (erişim 23.3.2004)

^[64] **Proposal For A Directive Of The European Parliament And Of The Council Amending Council Directives 78/660/EEC And 83/349/EEC Concerning The Annual Accounts Of Certain Types Of Companies And Consolidated Accounts [COM(2004) 725]**, <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26010.htm#AMENDINGACT>

^[65] GDANSKI, A.G.K.S.s.2-11