

ULUSLARARASI MUHASEBEYE DOĞRU

Hakkı Y. SOYDAN*
Ümit GÜCENME**

ÖZET

Uluslararası muhasebe günümüzde, muhasebe alanında önemli bir ihtisas konusudur. Dünyadaki muhasebe ilke ve uygulamalarına yeni bir temel oluşturmaktadır.

Uluslararası muhasebenin amaçlarından en önemli olanı, muhasebe ilke ve uygulamalarındaki ulusal farklılıkları gidermektir. Bu tür farklılıkların giderilmesiyle çok uluslu şirketlerin daha etkin bir biçimde yönetilmeleri kaçınılmaz olacaktır.

Uluslararası muhasebe alanında çıkan sorunların çözümü için çeşitli uluslararası muhasebe örgütlerinin çabalarına tanık olmaktadır. Bu çabalarından dolayı, son yıllarda bu örgütler üzerine tüm dikkatler toplanmaktadır.

SUMMARY

Towards International Accounting

International accounting is today an important specialization in the accounting field. It provides a new base for the accounting principles and practices all over the world.

One of most important purpose of international accounting is to eliminate national differences in accounting principles and practices. Managing multinational corporation would be more efficient if dissimilarities in local accounting practices were eliminated.

To solve the problems in the international accounting field, there have been efforts made by international accounting institutes. These institutions for the past few years have been the focus of interest because of these reason.

GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin ulusal sınırları aşarak uluslararası alanda faaliyet göstermeleri, bazı muhasebe sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ülkelerde-

* Doç. Dr.; Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

** Dr.; Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Görevlisi.

ki farklı yasal düzenlemeler, muhasebe uygulamalarındaki ayrılıklar ve her ülkede farklı bir para biriminin kullanılması, uluslararası faaliyetlerini raporlamak zorunda olan işletmelerin öncelikle çözümlenmek zorunda kaldığı muhasebe sorunlarıdır. Bu sorunların çözümü konusunda çeşitli çalışmalar yapıldığına tanık olmaktayız. Uluslararası muhasebe örgütlerinin bu yöndeki çalışmaları, ulusal farklılıkları ortadan kaldırmaya yöneliktir ve kanımızca uzun vadeli.

Gelişmiş batı ülkelerindeki genel kabul görmüş muhasebe ilke ve uygulamalarının geliştirilmesi yönünde yapılan çalışmalar ve ulusal sınırları aşan muhasebe standartlarının oluşumu yönünde sarfedilen çabalar ile uluslararası muhasebenin temelini atıldığı söylenebilir. Bu temel üzerine kurulacak binanın sağlamlığı, ülkelerde bu yönde yapılacak çalışmaların hızı ve verimliliğine bağlı olacaktır.

1. ULUSLARARASI MUHASEBE KAVRAMI VE TANIMI

Uluslararası muhasebe daha önceki yıllarda çok soyut bir kavramdı. Üstelik bu konuda yapılan çalışmaların pek itibar görmediği konusunda çeşitli bulgulara rastlanmaktadır. Ancak yirminci yüzyılın son yarısından itibaren ticari ve sosyal çevrenin, uluslararası muhasebe gerçeğini fiilen yaşadığını söylemek mümkündür. Çünkü günümüzde binlerce kişi uluslararası muhasebe alanında çalışarak yaşamlarını sürdürmektedir. Konuya ilgi duyan çeşitli uluslararası örgütler kaynaklarını bu yönde kullanarak, inceleme ve araştırma yapmaktadır.

Uluslararası muhasebe, muhasebe disiplini içinde bir alt disiplin olarak nitelendirilebilir. Geniş anlamda uluslararası muhasebe kavramı, "tüm ülkelere uyarlanabilen muhasebe ilkeleri" şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle uluslararası muhasebe, tüm ülkelerdeki muhasebe ilke ve yöntemlerinin bir bileşimidir. Bu kavram günümüzde, uluslararası alanda faaliyet gösteren ana ve bağlı kuruluşların muhasebe uygulamaları ile yakından ilgilidir ve uluslararası finansal raporlama için gereklidir¹.

Çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren bağlı kuruluşlar tarafından hazırlanan raporların, ana şirketin bulunduğu ülkenin para birimine çevrilmesi ve o ülkedeki muhasebe ilkelerine göre düzeltilmesi birtakım sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunların çözümü için yapılan çalışmalar sonunda ortaya çıkan uluslararası muhasebe ilkelerinin, ülkeler tarafından benimsenmesi ile tekdüze finansal tabloların hazırlanması mümkün olacaktır. Böylece çok uluslu işletmelerin, farklı muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış finansal tabloları birleştirerek, ilgili taraflar için tek bir finansal tablo hazırlanması sırasında karşılaştıkları güçlükler ortadan kalkacaktır.

Ülkeler arasındaki ticaret, ithalat ve ihracat yoluyla başlamıştır. İki farklı ulusun para birimlerinin karşılaştırılarak cari kurların bulunması gereği, daha bu aşamada başlamaktadır. Özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren teknoloji ve iletişim araçlarındaki gelişmenin ülkeler arasındaki ticaret engellerini kaldırması ve ülke içindeki talep yetersizliğinin bir sonucu olarak işletmeler, artık ülke sınırlarını aşmışlar ve dünyanın çeşitli ülkelerindeki işletmelerle ekonomik bir grup oluş-

1 Choi, Frederick D.S.; Mueller, Gerhard G.; An Introduction to Multinational Accounting Prentice Hall Inc., USA, 1978, s. 8.

turmak suretiyle çok uluslu şirketler adı verilen dev örgütler haline gelmişlerdir. Bu şirketler, çeşitli edinim yollarıyla yabancı ülkelerde bağlı şirketler kurar, böylece birden fazla ülkede sürdürülen faaliyetler ile ilgili kararlar ana şirket merkezinden alınır. Farklı ülkelerdeki bağlı şirketler yoluyla uluslararası alanda faaliyet gösteren bu ekonomik gruba ait finansal tabloların açıklanması, ekonomik grup hakkında ilgili tarafların bilgi sahibi olması için gereklidir. Ancak farklı ülkelerde bulunan şirketlere ait hesapların birleştirilmesinde birçok güçlüklerle karşılaşılır. Esasen uluslararası muhasebe gereğinin duyulması ve bu alanda gelişmelerin kaydedilmesi çok uluslu şirketlerin hızla sayılarının artarak muhasebe sorunlarının ortaya çıkmasıyla yakından ilgilidir.

Uluslararası muhasebenin var olma nedenlerinden bir diğeri, muhasebenin tarihsel geçmişine dayanarak açıklanabilir². Muhasebenin tarihi uluslararası bir tarihtir. Çift yanlı kayıt tutma 14. ve 15. yüzyıllarda İtalya'da doğmuştur. İtalyan modasından sonra Alman tacirlerinin kullandığı muhasebeye bir geçiş olmuş, aynı zamanda bazı Felemenk işletme filozofları dönemsel geliri hesaplama yollarını geliştirmişlerdir. Öte yandan Fransızlar devlet planlaması ve hesaplanabilirliğine bir bütün olarak yer vermişlerdir. Daha sonra çift yanlı kayıt tutma sistemi, daha fazla ilgi ve gelişmenin elde edildiği İngiltere'ye ulaşmıştır. 17. ve 18. yüzyıllar boyunca İngiltere'nin ekonomik durumu, bu ülkeyi muhasebe gelişmelerinin öncüsü haline getirmiştir. Gerçekten de izleyen yıllarda İngiltere'nin etkisi yalnız Kuzey Amerika'ya değil, daha da geniş alanlara yayılmıştır. Çeşitli ülkelerin katkılarıyla gerçekleşen bu uluslararası gelişme daha sonraları çeşitli ekonomik olaylar nedeniyle bir uyumu gerektirmiştir.

2. ULUSLARARASI MUHASEBENİN KAPSAMI

Bir ekonomik grup içerisinde ve ortak bir yönetim altında faaliyet gösteren işletmelerin finansal durumlarını bir bütün olarak gösteren tablolar, konsolide (birleştirilmiş) finansal tablolarıdır. Konsolidasyon, bir şirketler grubunun uluslararası faaliyetlerine de yansıtıldığında, ülkelerin para birimlerinin birbirine çevrilmesi sorunu da beraberinde gelmektedir. Kendi ülkelerindeki para birimlerine göre hazırlanmış olan finansal tabloların birleştirilmesi durumunda, hazırlanacak olan konsolide tablolarda farklı para birimleri bir araya getirilemeyeceğinden çeviri işlemi gerekmektedir³.

Günümüzde ülkeleri çeşitli yönlerden etkileyen enflasyon, finansal tablo konsolidasyonunda gerekli olan çevirinin hangi kur üzerinden yapılması gerektiği sorununu da ortaya çıkarmıştır. Çünkü uluslararası kuruluşların faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki yasal para birimleri yıl içinde sürekli değer kaybetmekte ve bu durumu dikkate almayan finansal tablolar bir anlam ifade etmemektedir.

Bu sorunlar paralelinde özetle diyebiliriz ki, uluslararası muhasebe başlıca aşağıdaki ana konuları kapsamaktadır;

2 A.g.k., s. 2-5.

3 Seidler, Lee J.; "Technical Issues in International Accounting", Multinational Accounting, A Research Framework for the Eighties, UMI Research Press, Michigan, 1981, s. 43.

- Uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve ülkelerdeki farklı uygulamaların en aza indirilmesi,
- Farklı ülkelerde faaliyet gösteren bir ekonomik grup içinde yer alan işletmelerin finansal tablolarının konsolidasyonu (uluslararası raporlama),
- Enflasyonun yol açtığı sorunlara ilişkin konular,
- Diğer sorunlar olarak sınıflandırabileceğimiz, farklı ülkelerden işletmelerin yer aldığı ekonomik grubun yönetimi ile ilgili sorunlara ilişkin konular.

Uluslararası muhasebenin kapsamı belirlenirken, kanunun yönetim bilimi ve yönetim için muhasebe verilerinin kullanılması açısından da irdelenmesi gerekmektedir. Profesyonel muhasebeciler ve işletme yöneticileri, yönetim kararları için muhasebe verilerini kullanırlarken kişisel karar verme yetkisine sahiptirler. Bu nedenle yönetim muhasebesinin, finansal muhasebeden daha az ulusal olduğu söylenebilir. Buna rağmen bir ülkeye ait yönetim muhasebesi sorunlarının benzer özellikler taşımasına karşın, çok uluslu boyutlara gelindiğinde sorunların kapsamı da genişler. Çok uluslu bir projenin veya yatırımın değerlendirilmesi ve finansal analizi farklı ülkedeki siyasal dengelerin ölçülmesi gibi konular özel bir bilgi sisteminin kurulmasını gerektirmektedir. Yerel bankalarla çok uluslu şirketler arasındaki kredi alışverişi, grup içinde yer alan farklı ülkelerdeki işletmeler arasında uygulanan transfer fiyatlaması ve vergileme gibi konularda yönetim bilgi sistemi içinde yer alırlar. Görüldüğü gibi yönetim muhasebesi teknikleri, finansal muhasebe standartları ve tekdüzeliğinden daha uzaktır ve belki de uluslararası muhasebenin daha sonraki yıllarda ilgi alanına girecektir.

3. ULUSLARARASI MUHASEBE ALANINDAKİ ÇALIŞMALAR

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin (IASC) kuruluşundan önce bazı ülkelerde ulusal sınırlar içinde, iş hayatında haberleşmenin sağlanabilmesi amacıyla muhasebe ilke ve standartlarını geliştiren kuruluşlar oluşturulmuştur. Uluslararası bir fonksiyona sahip olmayan ve etki alanları ülke sınırlarını aşmayan bu kuruluşlara aşağıdaki örnekler verilebilir⁴:

- İngiltere ve Galler Uzman (imtiyazlı) muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales),
- Yönetim ve Maliyet Muhasebecileri Enstitüsü - İngiltere (The Institute of Cost and Management Accountants),
- Muhasebe Standartları Komitesi - İngiltere (The Accounting Standards Committee),
- Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü - ABD (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA),
- Amerikan Muhasebe Birliği - ABD (The American Accounting Association - AAA),
- AET, Teknik ve Araştırma Komitesi (Technical and Research Committee),
- Diğer batı ülkelerinde faaliyet gösteren ve benzer ünvanlar taşıyan çok sayıda muhasebe uzmanlığı kuruluşları.

4 Yeni, Balamir; "Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 10, Mart 1984, Sayı: 35, s. 61-62.

ABD.'de 1959 yılına kadar AICPA'nın bir kuruluşu olan Muhasebe Yöntemleri Komitesi (Committee on Accounting Procedure) muhasebe ilke ve yöntemleri üzerinde çalışmalar yapmış, tebliğler yayınlamıştır. Ancak komite yeni ve genel nitelikteki ilke ve standartları geliştirmekten ziyade belli olaylarda karşılaşılan sorunlara pratik çözümler aramıştır.

1973'den önce Finansal Muhasebe Standartları Heyeti (Financial Accounting Standart Board-FASB) kurulmadan AICPA yayınladığı bültenlerle bu alanda en etkili organdı. 1960 yılına kadar AICPA yaklaşık olarak 51 adet muhasebe araştırma bülteni ve muhasebe terminolojisi bülteni yayınlamıştır. Bu bültenlerde çeşitli muhasebe problemleri üzerinde durulmuş ve yasal bir dayanağı olmadığı halde genel kabul görmüş ve uygulama sistemi üzerinde etkili olmuştur. 1960 yılında AICPA, 18 kişiden oluşan Muhasebe Prensipleri Heyetini (Accounting Principles Board-APB) oluşturmuştur. Heyet problemler üzerinde görüşlerini belirtmiş ve bir takım düzenlemeler yapmıştır. Bu görüşlerin önemi 1964 yılında ağırlık kazanmış ve bu görüşlere uyulmaması halinde işletmelerin finansal tabloları veya denetim raporlarında bu durumu açıklayıcı notlarla belirtmesi AICPA tarafından zorunlu hale getirilmeye çalışılmıştır. FASB, 1973 yılında kurulduğunda sözkonusu gereksinim bu kuruluş tarafından yürütülmeye başlanmış ve APB'nin etkinliği azalmıştır⁵.

Öte yandan, Amerikan Muhasebe Birliği (AAA) 1936'dan itibaren muhasebe ilke ve standartları ile ilgili birçok bildiri yayınlamış ve bunları yayın organı olan Muhasebe Dergisinde (Accounting Review) yayınlamıştır. Bu kuruluş özel olaylarla ilgilenmekten çok genel ilke ve standartlar ve bildirimleri geniş uygulama olanağı bulmuştur⁶.

Bazı Avrupa ülkelerinin ekonomik olarak örgütlenmesini ifade eden Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye ülkelerin ekonomik alandaki birleşmelerinden doğan sorunlardan biri de muhasebe konusunda ortaya çıkmıştır. Topluluğun oluşmasını sağlayan 25.3.1957 tarihli Roma Antlaşması, üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerinin harmonizasyonunu öngörmektedir⁷. Topluluk, Avrupa ülkeleri arasında muhasebe ilke ve yöntemlerinde birliği sağlamak amacıyla Teknik ve Araştırma Komitesi kurmuştur. Topluluk içinde üç ayrı yayımla bilgi akımı sağlanmaktadır⁸.

- Mevzuatlar (Regulation); topluluk içinde herhangi bir tartışma yapılmadan kabulü zorunludur.
- Yönerge (Directive); üye devletlere "Ne" yapması gerektiğini, bunun için amaca "Nasıl" varılacağını belirleyen, gerekli olduğu takdirde ilgili ülkenin buna uymayan kanunlarının değiştirilmesini emreden yayınlardır.

5 Walgenbach Paul H., Dittrich Norman E., Hanson Ernest I.; Principles of Accounting, Harcourt Brace Jovanovich Inc., New York 1976, s. 455.

6 Yeni, a.g.m., s. 62.

7 Bilginoğlu, Fahir; "Muhasebede Harmonizasyon: Avrupa ve Uluslararası Düzeyde Muhasebeye Doğru", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 11, Ağustos 1985, Sayı: 41, s. 14.

8 Solaş, Çiğdem; Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muhasebe Armonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, 1982, s. 12.

— Kararlar (Decision); belirli konularda sadece gönderildiği devleti bağlayan yayınlardır.

AET'nin adı geçen komitesi tarafından yayınlanan 4, 7 ve 8. numaralı yönergeler doğrudan doğruya muhasebe sistemleri ile ilgilidir ve harmonizasyon çalışmalarına gerçekten önemli katkılarda bulunmuşlardır. Ancak sözkonusu yönergelerin etki alanı AET'ye üye ülkeler olmaktadır.

Uluslararası alanda birliğin sağlanması ihtiyacı 29 Haziran 1973'te Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nin kararıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuştur. Günümüzde yaklaşık olarak 50 ülkenin muhasebe kuruluşları IASC'ye üyedir. Türkiye'yi genel kurulda Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği temsil etmektedir⁹. IASC'nin amaçları finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında uyulması gereken muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayınlamak, bunların dünya üzerinde genel kabul görmelerini sağlamak ve uygulamalarını geliştirmektir.

1977'de Münih'te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde International Federation of Accountants (IFA) kuruldu. Bu kuruluş IASC ile yakın bağı nedeniyle aynı paraleldedir. Öte yandan Avrupa düzeyinde faaliyette bulunan Union Européenne des Experts Comptables (UEC) de finansal tablolar ve denetimde ortak ilkelere konusunda çalışmalar yapmaktadır¹⁰.

Özel kuruluşlar yanında politik kurumlar da muhasebede uluslararası bir düzen sağlanması için girişimlerde bulunmaktadırlar. Avrupa Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı'na (OECD) üye 24 batı endüstri ülkesi, 21.7.1976'da çok uluslu işletmeler için bazı ilkeleri karara bağlamış ve uygulanmasını önermiştir. Muhasebeyi ilgilendiren bu ilkelerden özellikle bir bölüm finansal tabloların hazırlanmasına ayrılmıştır.

Muhasebe harmonizasyonu konusunda, anılmaya değer diğer bir çalışma da Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Kurulu tarafından 1974'de 48 ülkeden oluşturulan bir komisyonun önerileridir. Komisyon özellikle çok uluslu işletmelerin geliştirmekte olan ülkelerdeki politik, yasal, ekonomik ve sosyal etkilerini incelemekle görevlendirilmiştir. 14 tarafsız kişiden oluşan bu uluslararası uzmanlar grubu, uluslararası işletmelerin finansal tablolarının hazırlanması ve açıklanması ile ilgili önerilerini 1977 yılında hazırlamıştır¹¹.

KAYNAKLAR

- Bilginoğlu, Fahir; "Muhasebede Harmonizasyon: Avrupa ve Uluslararası Düzeyde Muhasebeye Doğru", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 11, Ağustos 1985, Sayı: 41.
- Choi, Frederick D.S.; Mueller Gerhard G.; An Introduction to Multinational Accounting Prentice Hall Inc., USA, 1978.

9 Yeni, a.g.m., s. 63.

10 Bilginoğlu, a.g.m., s. 22.

11 A.g.m., s. 22.

- Seidler, Lee J.; "Technical Issues in International Accounting", Multinational Accounting, A Research Framework for the Eighties, UMI Research Press, Michigan, 1981.
- Solaş, iğdem; Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muhasebe Armonizasyonu alışmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, 1982.
- Walgenbach, Paul H.; Dittrich, Norman E.; Hanson, Ernest I.; Principles of Accounting, Harcourt Brace Javonovich Inc., New York, 1976.
- Yeni, Balamir; "Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 10, Mart 1984, Sayı: 35.