

TÜRKİYE'DE MUHASEBE HUKUKUNUN ÇERÇEVESİ

Dr. Nalân ALTINTAŞ*

ÖZET

İşletmelerin finansal durumlarının ve başarılarının ölçülmesini amaçlayan bir bilgi sistemi olan muhasebe, borç-alacak ilişkisinin kaydedilmesi ihtiyacı ile ortaya çıkmıştır. Çift yanlı kayıt sisteminin ortaya çıkması işlemlerin anlamlı bir şekilde kaydedilmesi ve özetlenebilmesi mümkün olabilmış, tacirler belli bir anda varlık ve borçlarını gösteren özet raporlar hazırlamaya başlamışlardır. Özellikle sanayi devrimini izleyen yıllarda muhasebenin sadece bir kayıt tekniği değil bir bilgi sistemi olduğu anlaşılmıştır. Günümüzde muhasebenin tanımı, işletmenin varlık ve kaynaklarında değişme yaratan ve parayla ifade edilebilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve bu bilgileri finansal raporlar haline getirip, bunları karar alıcılara ileten bir bilgi sistemi şeklinde yapılmaktadır. Türkiye'de muhasebe hukuku Türk Ticaret Kanunu ile oluşmaya başlamış, özellikle Vergi Usul Kanunu çerçevesinde şekillenmiştir. Muhasebe hukukumuz ile ilgili diğer önemli düzenlemeler Sermaye Piyasası Kanunu ve tebliğleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun yayınladığı tebliğlerdir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edilmesi ile birlikte Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın resmi tercümesi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın 2013'ten itibaren tüm ticaret şirketleri tarafından uygulanacak olması ise yapılan en kapsamlı düzenleme olmuştur. Bu çalışmanın amacı, muhasebenin tarihsel gelişimini kısaca açıklayarak Türkiye'de muhasebe hukukunun çerçevesi hakkında bilgi vermektir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Türk Muhasebe Hukuku, Yeni Türk Ticaret Kanunu

ABSTRACT

Accounting, which is an information system with the purpose of measuring businesses' financial position and financial success, started with keeping records of receivables and payables. With the introduction of double-entry book keeping system, business transactions could be recorded and summarized in an appropriate manner, merchants started to prepare summary reports that list the assets and liabilities at a certain date. Especially after the industrial revolution it was accepted that accounting is not only a recording technique, but also an information system. Today accounting is defined as an information system, which identifies, records, classifies, summarizes those transactions that can be defined in monetary terms and results in a change in the assets or sources of an entity, and reports those information as financial statements to decision makers. Legal framework of Turkish accounting practices started with the Turkish Commercial Code, and shaped by the Tax Procedure Law. Other important regulations are communiques issued by Capital Markets Board and Banking Regulation and Supervision Agency. However, mandatory adoption of Turkish Financial Reporting Standards, which are the official translation of International Financial Reporting Standards, for all companies after 2013 according to the new Turkish Commercial Code is the most important regulation for accounting practices. The aim of this study is to describe the history of accounting briefly and provide the information about the framework of Turkish accounting regulations.

Key Words: Accounting, Turkish Accounting Regulations, New Turkish Commercial Code

* İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı

1. GİRİŞ

İşletmelerin finansal durumlarının ve başarılarının ölçülmesini amaçlayan muhasebenin ticaret ile birlikte başladığı iddia edilebilir. İlk zamanlarda muhasebe iki taraf arasındaki borç-alacak ilişkisinin kaydedilmesi ve doğabilecek ihtilafların önlenmesi ihtiyacından doğmuş, yüzyıllar boyunca borç-alacak ilişkisini kaydeden bir hesap tekniği olarak kullanılmıştır. Ancak Ortaçağ'ın sonlarından itibaren çift yanlı kayıt sisteminin kullanılmaya başlanması ile dönem içerisindeki işlemlerin anlamlı bir şekilde kaydedilmesi ve özetlenebilmesi mümkün olabilmiş, tacirler belli bir anda varlık ve borçlarını gösteren özet raporlar hazırlamaya başlamışlardır.

Ticari (özellikle de uluslararası) ilişkilerin gelişmesi, sermayenin dolaşımının artması gibi gelişmeler sonucunda işletmelerden farklı beklentileri olan çıkar gruplarının işletmelerden daha ayrıntılı bilgiler talep etme durumu ortaya çıkmıştır. Böylece sanayi devrimini izleyen yıllarda muhasebenin sadece bir kayıt tekniği değil bir bilgi sistemi olduğu yavaş yavaş idrak edilmeye başlanmıştır. Günümüzde muhasebenin tanımı, işletmenin varlık ve kaynaklarında değişme yaratan ve parayla ifade edilebilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve bu bilgileri finansal raporlar haline getirip, bunları karar alıcılara ileten bir bilgi sistemi şeklinde yapılmaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi, yukarıda belirtilen fonksiyonlarını belirli esaslar çerçevesinde yerine getirmektedir. İşletmeden farklı çıkarları olan farklı çıkar çevrelerinin varlığı nedeniyle bu süreçte esas alınacak kriterler konusunda birtakım düzenlemelere ihtiyaç vardır ki bu durum da muhasebe hukuku kavramını ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde muhasebe hukuku Türk Ticaret Kanunu ile oluşmaya başlamış, özellikle Vergi Usul Kanunu çerçevesinde şekillenmiştir. Muhasebe hukukumuz ile ilgili diğer önemli düzenlemeler Sermaye Piyasası Kanunu ve tebliğleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun yayınladığı tebliğlerdir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edilmesi ile birlikte Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın tüm ticaret şirketleri tarafından uygulanacak olması ise yapılan en kapsamlı düzenleme olmuştur. Çalışmada ülkemiz muhasebe hukukuna ve uyum-

laştırma çalışmalarına değinilerek uluslararası muhasebe hukuku ile genel bir karşılaştırılması yapılması amaçlanmıştır.

1. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebenin sözcük anlamı, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme”dir.¹ Çağdaş anlamda muhasebe ise mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır.²

1.1. MUHASEBENİN DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebe tarihinin ilk kayıtlarının, ilk tarihi kayıtlarla birlikte ortaya çıktığı görülür. Bunun nedeni, muhasebenin temel işlevlerinden olan hesaplaşma gereksiniminin yazılı ve rakamsal anlatım ile birlikte belirmiş olmasıdır.³ Yazının bulunması ve özellikle rakamların kullanılmasının, bir kayıt tutma veya defter tutma düzeni olarak muhasebenin gelişmesi ile yakın bağlantısı vardır.⁴ Yapılan araştırmalarda, Babil İmparatorluğu'nda; kil tabletler, Eski Mısır'da; papirüs üzerinde hesaplaşma metinler, hesap icmalleri yapıldığı anlaşılmıştır. Eski Yunan medeniyetinde tapınaklara ve bankalara ait hesapların tutulduğu saptanmıştır. İlk çağların sonlarına doğru Romalılar, hesap tutma tekniği bakımından en ileri noktaya ulaşmışlardır.⁵

Muhasebe tarihinde, aritmetiksel hesap yapılması, sonra da karşılıklı alışverişte ve giderek ticari ilişkilerde yani hesaplaşmada bu hesaplardan yararlanılması önem taşır. İlk muhasebe anlatımları da, matematik kitapları içinde yer almıştır.⁶ “Çift girişli” veya “muzaaf” diye de adlandırılan çift kayıtlı muhasebe, hesapların birbirleriyle olan ilişkilerinin düzenlenmesi, şahıs hesapları ve kıymet hesaplarının yanında ve nihayet sermaye hesabının kullanılması ile ortaya çıkmış-

¹ (Çevrimiçi) www.tdk.gov.tr, 10 Şubat 2009.

² Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 9. bs, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000, s.10

³ Oktay Güvemli, **Muhasebe Tarihi**, 1.Cilt, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayın No:1, İstanbul, Avcıol Basım, 1995, s.8.

⁴ Fahir Bilginoğlu, **Muhasebe Organizasyonu**, İ.Ü.İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:54, İstanbul, Yön Ajans, 1988, s.11.

⁵ Sevilengül, **a.g.e.**, s.12.

⁶ Güvemli, **a.g.e.**, s.3.

tır.⁷ Uygulamalar sonucu olgunlaşan çift taraflı kayıt yöntemi, din adamı ve matematikçi Luca Pacioli tarafından yazılı bir metin haline getirilerek 1494 yılında Venedik'te yayımlanmıştır. Luca Pacioli "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni é Proportionalite" adlı eserinin Particularis di Compitus é Scripturis (Defter tutma ve ona ait evrak üzerine bir etüt) başlıklı bölümünü çift taraflı kayıt yönteminin esaslarını açıklamaya ayırmıştır. Eserin yazılmasından önce iki yüzyıla yakın süre boyunca uygulanan yöntem, adı geçen kitapta, bir düzen altında anlatılmıştır. Söz konusu eser, bu konudaki ilk çalışma olarak kabul edilmekle birlikte, bu düşüncüyü değiştirebilecek bir başka yayının daha varlığı bilinmektedir. Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından 1363 yılında farsça dilinde kaleme alınan "Risale-i Felekiyye/ Kitab-us Siyaqat" isimli el yazması kitapta da bugün uyguladığımız muhasebenin esasları görülmektedir. Kitab-us Siyaqat, muhasebe kitabı anlamına gelmektedir. Kitap, devlet muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ve belgelerden söz etmektedir. Defterler arasında Rüznamçe-Yevmiye, Evarece-Defterikebir, Tahvilat-Şahıs Tali Hesapları gibi çift taraflı kayıt yönteminin temel öğeleri yer almaktadır.⁸

XV. yüzyıldan sonra muhasebe uygulamaları Kara Avrupası'nda borç-alacak ilişkisine önem veren anlayış çerçevesinde şekillenmiştir. Buna göre işletmenin olduğundan fakir görünmesini öngören ve ihtiyatlılık ilkesini ön planda tutan ekolün geliştiği görülmektedir. Bunun karşısında ise yatırımcının korunmasını esas alan ve Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulama alan bulan ekol yer almaktadır. Kara Avrupası muhasebesinde ihtiyatlılık ilkesi öncelikle işletme alacaklılarının korunmasına yöneliktir. Anglo-Sakson (Kuzey Amerika) muhasebesinde, dönem sonucuna dayalı kar payı dağıtımı ile somutlaşan, yatırımcının çıkarı ön plandadır.⁹ Bu iki yaklaşımın arasında ise işletmenin belli bir çıkar grubunu değil tüm çıkar gruplarına eşit durduğu, açık ve dürüst olarak finansal raporlamanın yapılmasını savunan İngiliz yaklaşımı bulunmaktadır.

⁷ Bilginoğlu, a.g.e., s.13.

⁸ Sevilengül, a.g.e., s.12.

⁹ Fahir Bilginoğlu, "Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslararası Muhasebe", **Yönetim**, Yıl:7, Sayı:24, Haziran 1996, s.6.

Günümüzde bu yaklaşımın genel olarak benimsendiği iddia edilebilir.

1.2. MUHASEBENİN ÜLKEMİZDEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Ülkemizde muhasebenin bir düzene sokulması 1850 tarihli "Kanunnamei Ticaret" ile gerçekleşmiştir. Fransız Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olan bu kanun, tüccarların tutmak zorunda oldukları defterler hakkında hükümler getirmiştir. Söz konusu yasa, Fransız Ticaret Yasası'ndan tercüme edilerek alındığından ve o dönemin yayınları Fransız yazınına dayandığından bu ülkenin etkileri açık olarak görülmektedir.¹⁰

Cumhuriyet döneminde 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu'nun Alman Ticaret Kanunu'na dayanması nedeniyle bir süre, Alman muhasebe literatürünün etkisi gözlenmiştir. 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarının, 1956 yılında yürürlüğe giren 6752 sayılı Ticaret Kanunu'nun, muhasebe konusunda önemli gelişmelerin gerçekleşmesini sağladığı görülmektedir. 1.1.1972 tarihinden itibaren Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi (7.7.1971 gün ve 7/2767 sayılı Kararname ile) uygulamaya konulmuştur.¹¹ Böylece ülkemizde ilk defa bir tekdüzen hesap planı kullanılmaya başlanmıştır.

Muhasebecilik mesleğinin, 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile 13.6.1989 tarihinden itibaren yasal bir yapıya kavuşturulmuş olması, muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi açısından çok önemli bir aşama oluşturmuştur.

Ülkemizde muhasebe hukukunun gelişimi ile ilgili en önemli adımlardan birisi 26.12.1992 tarihinde yayınlanan ve uyulması 1.1.1993 tarihinden itibaren ihtiyari, 1.1.1994 tarihinden itibaren ise zorunlu olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin yürürlüğe girmesidir. Bu düzenlemeler, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar ara-

¹⁰ Fahir Bilginoğlu, **Muhasebe Organizasyonu**, s.15.

¹¹ Sevilengül, a.g.e., s.13-14.

cılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

Bu düzenlemelerin dışında Sermaye Piyasası Kanunu ve bunun hükümleri halka açılma ve halka açık şirket olma bakımından önem kazanmaktadır. 1981 tarihinde yürürlüğe giren ve 1992 yılında 52 maddesinden 37'si revize edilen Sermaye Piyasası Kanunu, öncelikle halka açık anonim ortaklıklarla ilintili olarak Ticaret Kanunu'nu tamamlamaktadır. Söz konusu yasa ile kamuyu aydınlatma konusunda Amerikan modeli benimsenerek yatırımcıların korunması temel amaç kabul edilmiştir.¹²

Görüldüğü üzere ülkemizde muhasebe uygulamaları kanun ve yönetmelikler çerçevesinde şekillenmiş, muhasebe standartları yayınlayan kurullar oluşmamıştır. Bu durum 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) TÜRMOB bünyesinde faaliyete geçmesinde kadar devam etmiştir. Bu kurul tarafından yasal yaptırım gücü bulunmayan 19 adet standart yayınlanmıştır. 2002 yılında oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) TMUDESK'in fonksiyonunu üstlenmiştir.

Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de, muhasebe uygulamasının tarihsel gelişimi, sosyo-ekonomik koşullara bağlı kalmıştır. Ancak bu bağımlılık, ülkemizde, bir "muhasebe okulunun" oluşmasına neden olmamıştır.¹³

1.1.ÜLKEMİZDE MUHASEBE HUKUKUNUN ÇERÇEVESİ

Ülkemizde muhasebe hukuku ile ilgili başlıca düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve ilgili tebliğleri, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun tebliğleri ile şekillenmektedir.

Türkiye'de ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) yer almıştır. Ancak, TTK'nın hüküm-

leri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya da yeterince yansımamıştır. Bunun yanına, vergi yasalarında vergi matrahının tespitine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlere uyulmamasına yönelik etkili müeyyidelerin bulunması Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde vergi matrahının tespitine yönelik olarak yürütülmesi sonucunu doğurmuştur. Muhasebenin kamuyu aydınlatma, finansal kararların alınması sürecinde ilgilileri bilgilendirme amacına yönelik düzenlemeler esas olarak Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle SPK tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.¹⁴

1.2.1. VERGİ KANUNLARI ve MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ

Aynı zamanda herbiri birer vergi mükellefi olan işletmelerin, vergi kanunları ve Maliye Bakanlığı'nın tebliğlerini de dikkate almaları gerekmektedir. Muhasebe uygulamaları açısından vergi kanunlarının en önemlileri Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'dur. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nda muhasebeye ve dolayısıyla temel mali tablolara ilişkin pek çok hüküm bulunmaktadır. Bu hükümler mahiyeten genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda olmakla beraber, vergiyle ilişkili olması nedeniyle zaman içerisinde uygulamaya Maliye Bakanlığı'nın görüş ve anlayışı hakim olmuştur. Kanunda yer alan ceza hükümleri de uygulayıcıları ticari bilanço anlayışından uzaklaştırarak defterlerini mali bilanço esaslarına göre tutmalarına neden olmuştur.¹⁵

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde Muhasebe Standartları Komisyonu kurulmuştur. 1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırla-

¹² Fahir Bilginoğlu, "Türk Muhasebe Hukuku'nun Kavramsal Çerçevesi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, II (2-3), 1996, s.99.

¹³ Fahir Bilginoğlu, *Muhasebe Organizasyonu*, s.15.

¹⁴ Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", *Muhasebe ve Denetim Bakışı*, Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000, s.53.

¹⁵ Bülent Üstünel, *Mali Tablolar*, İstanbul, Denet Yayıncılık, Mart 1995, s.9.

maktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır. Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.¹⁶

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebenin politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi

Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 14 tebliğ daha yayınlanmıştır.

1.2.2. SERMAYE PİYASASI KANUNU

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. İlgili olduğu bakanlık, Başbakan tarafından görevlendirilen Devlet Bakanlığı'dır. Merkezi Ankara'da olan kurulun İstanbul'da bir temsilciliği bulunmaktadır.¹⁷

Kurul'un temel görevi; sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır. SPK'nın temel amaçları şunlardır:

- Sermaye piyasalarının işleyiş kurallarını belirlemek,
- Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kuralara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,

- Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,

- Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamaktır.

Sermaye piyasası ile ilgili yaptığı düzenlemeleri tebliğ olarak Resmi Gazetede yayınlanan Kurul, kendi gözetimi altındaki piyasalardaki işlemlerle ilgili ve görev alanındaki işlerin kurallarının tanımlanması ile ilgili düzenlemeler yapmakla yetkilendirilmiştir. Bu amaçla; menkul kıymetlerle ilgili düzenlemeler, menkul kıymetler borsalarının, kıymetli madenler borsalarının, vadeli işlem ve opsiyon borsalarının kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemeler, sermaye piyasasından menkul kıymet ihracı yoluyla fon sağlayan şirketlere ilişkin düzenlemeler ve sermaye piyasası kurumları ile ilgili düzenlemeler yapar. 1981 tarihinde yürürlüğe giren ve 1992 yılında 52 maddesinden 37'si revize edilen Sermaye Piyasası Kanunu, öncelikle halka açık anonim ortaklıklarla ilintili olarak Ticaret Kanunu'nu tamamlamaktadır. Kanuna tabi anonim ortaklıklar "menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklık" şeklinde tanımlanarak bunlara özel hükümler getirilmiştir. Söz konusu yasa ile, sermaye piyasası kamuyu aydınlatma konusunda Amerikan modeli benimsenerek, yatırımcıların korunması temel amaç kabul edilmiştir.¹⁸ Sermaye Piyasası Kurulu, yayınladığı 11 Seri No'lu tebliğler ile halka açık şirketler için muhasebe ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Bu tebliğlerden sonuncusu olan Seri: XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ", 9/4/2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"nin 24 üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmış, tüm halka açık şirketler için Türkiye Muhasebe Standartları'nın kullanımı zorunlu kılınmıştır.

1.2.3. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURULU DÜZENLEMELERİ

Ülkemizde muhasebe hukuku konusunda düzenleme yapmış olan bir önemli kurum da bankacılık sek-

¹⁶ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, 2004, s.49.

¹⁷ (Çevrimiçi) www.spk.gov.tr, 5 Mart 2009.

¹⁸ Fahir Bilginoğlu, "Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslararası Muhasebe", s.5.

törü ile ilgili düzenlemeler yapan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'dur. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 4389 sayılı Bankalar Kanununun 3 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, söz konusu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın, anılan Kanunda gösterilen yetkiler çerçevesinde düzenlemeler de yapmak suretiyle uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmak, tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek ve Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere 23 Haziran 1999 tarihinde, kamu tüzel kişiliğini haiz, idarî ve malî özerkliğe sahip olarak kurulmuş olup, 31.08.2000 tarihinde faaliyete geçmiş bulunmaktadır.¹⁹

BDDK, bankaların muhasebe uygulamalarını düzenlemeye yönelik olarak Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren tebliğler, 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerinin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" yürürlükten kaldırılarak BDDK'ya tabi kuruluşların Türkiye Muhasebe Standartları'na göre raporlama yapmaları zorunlu kılınmıştır.

1.2.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Türkiye muhasebe meslek odaları birliği olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde oluşturulan TМУDESK'in amacı ulusal muhasebe standartları ile ulusal muhasebe ilkelerini geliştirmek olarak belirlenmiştir. 60 kişilik kurulda Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı Kuruluşları, Sermaye Piyasası Kurulu, Üniversiteler, Meslek Odaları ve Dernekleri, ve YÖK'ten atanmış üyeler bulunmaktadır.²⁰

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TМУDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini

disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. 1994 yılından beri çalışmalarını sürdüren TМУDESK, ilk önce 11 standardı oluşturup yayınlamıştır. 2001 yılında ise daha önce yayınlanan standartlar gözden geçirilerek ve onlara eklenen yeni standartlarla birlikte 19 muhasebe standardı yeniden yayımlanmıştır.²¹

Ancak gerekli yasal düzenlemelerin yapılmaması nedeniyle, TМУDESK'in faaliyetleri son bulmuştur. 2002 yılında ise Başbakanlığa bağlı bir başka standart belirleyici kuruluş oluşturulmuştur. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.²²

TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı standartların resmi tercümelerini yayınlamak için tek yetkili kuruluştur.

2. TÜRK MUHASEBE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI ve DEĞERLEME İLKELERİ

2.1. TÜRK MUHASEBE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Türk muhasebe hukukunda muhasebenin temel kavramlarına Türkiye Muhasebe Standartları'nda ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları'nın 2013'ten sonra tüm sermaye şirketleri için yürürlüğe girmesi nedeniyle, MSUGT'lerin ağırlığı devam etmektedir.

2.1.1. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde muhasebe kavramları 12 adet olarak belirlenmiştir-

¹⁹ (Çevrimiçi) www.bddk.org.tr, 13 Mart 2010.

²⁰ (Çevrimiçi) www.turmob.org.tr, 17 Nisan 2010.

²¹ Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama: Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, 3 bs., TÜRMOB Yayınları-215, Ankara, t.y., s.13.

²² (Çevrimiçi) www.tmsk.org.tr, 20 Mart 2009.

tir. Bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan Banka ve Sigorta Şirketleri, Özel Finans Kurumları, Finansal Kiralama Şirketleri (faktoring v.b. alanlarda faaliyet gösterenler dahil) ile Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıklarının da belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları gerekmektedir. Ancak bu kuruluşların, Tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü olmadıkları hükme bağlanmıştır. Adı geçen kuruluşların, tabi oldukları mevzuat hükümlerini de yerine getirmeleri gerekmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olan muhasebe kavramları aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Sosyal Sorumluluk Kavramı: Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir.

Kişilik Kavramı: Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı: Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder.

Dönemsellik Kavramı: Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

Parayla Ölçülme Kavramı: Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.

Maliyet Esası Kavramı: Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muha-

sebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Tutarlılık Kavramı: Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder.

Tam Açıklama Kavramı: Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

İhtiyatlılık Kavramı: Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder.

Önemlilik Kavramı: Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Özün Önceliği Kavramı: Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

2.1.2. SERMAYE PİYASASI KANUNU VE İLGİLİ TEBLİĞLER

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kuralları 29 Ocak 1989 tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: XI, No:1 sayılı tebliğ ve bu tebliğde değişiklikler yapan tebliğlerde düzenlenmiştir. İlgili tebliğin 3. maddesinde sayılan 12 kavram muhasebenin temel kavramları olarak belirtilmiş ve devam eden maddelerde açıklamalar yapılmıştır. Bu kavramlar, işletmenin sü-

rekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, tutarlılık kavramı, ihtiyatlılık kavramı, tam açıklama kavramı, önemlilik kavramı, sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık kavramı, özün önceliği kavramı, kişilik kavramı, para ölçüsü kavramı ve maliyet kavramıdır.

Temel kavramlardan, işletmenin sürekliliği, dönemsellik ve tutarlılık kavramlarının aynı zamanda muhasebenin temel varsayımlarını oluşturduğu, mali tablo ve raporlarda aksi belirtilmedikçe, temel varsayımların bu tablolarda esas alındığının kabul edildiği, söz konusu varsayımlardan herhangi birinin işletmeler açısından geçerliliğinin ortadan kalkması durumunda ise, bu hususun mali tabloların dipnotlarında açıklanacağı ifade edilmiştir.²³ Bu temel kavramlar, MSUGT’nde belirtilen temel kavramların birbiriyle uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak TMS’lerin uygulanması ile halka açık şirketler için bu kavramlar TMS’de verildiği şekli ile kabul edilmiştir.

2.1.3. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURULU TEBLİĞLERİ

BDDK’nın, 23 Ekim 2002 tarih ve 24915 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik ve 29 Kasım 2004 tarih ve 25655 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik ile değiştirilen Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’nin ikinci bölümü temel muhasebe ilkelere ayrılmıştır. Bu yönetmelikte yer alan ilkeler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Süreklilik, dönemsellik, tutarlılık, sosyal sorumluluk, kişilik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve güvenilir belge, ihtiyatlılık, özün önceliği ilkeleri banka muhasebesinin temel ilkeleri olarak kabul edilir. Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasında banka muhasebesinin temel ilkelerinin kullanılması zorunludur. Süreklilik, dönemsellik ve tutarlılık ilkeleri, aynı zamanda muhasebenin temel varsayımları olarak kabul edilir. Bu varsayımlardan herhangi birinin geçerliliğinin ortadan kalkması durumunda bu husus mali tablo açıklama ve dipnotlarında belirtilir. SPK’nın düzenlemelerinde olduğu gibi, TMS’nin uygulanması ile bu kavramlar da TMS’deki şekli ile geçerli olmuştur.

2.2. TÜRK MUHASEBE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME İLKELERİ

Türk muhasebe hukukunda değerlendirme konusuna Türk Ticaret Kanunu’nda, Vergi Usul Kanunu’nda, Türkiye Muhasebe Standartları’nda, Sermaye Piyasası Tebliğlerinde ve BDDK tebliğlerinde yer verilmiştir. Muhasebenin değerlendirme kuralları ağırlıklı olarak sayılan diğer düzenlemeler ile belirlenmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ise değerlendirme konusuna girmemiştir.²⁴

2.2.1. VERGİ USUL KANUNU

VUK madde 261’e göre değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli olarak tanımlanan ölçütlerden biri ile yapılır. Bu ölçüler VUK madde 262-268 arasında aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Maliyet Bedeli: Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.

Borsa Rayici: Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.

Tasarruf Değeri: Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

Mukayyet Değer: Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

İtibari Değer: İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

Rayiç Bedel: Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

Emsal Bedeli: Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması

²³ Üstünel, a.g.e., s.15.

²⁴ Bilginoğlu, “Türk Muhasebe Hukuku’nun Kavramsal Çerçevesi”, s.99.

halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedel, sırası ile ortalama fiyat esaslı, maliyet bedeli esaslı ve takdir esaslı ile belirlenir.

Vergi Değeri: Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir.

2.2.2. SERMAYE PİYASASI KANUNU ve BDDK KAPSAMINDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca değerlemede esas alınacak muhasebe terimlerinin anlamları Seri:XI, No:1 Tebliğ'in 19.maddesinde birbirleriyle bağlantılı olarak aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.²⁵

Tarihi Maliyet İlkesi: Varlıkların, "elde etme maliyeti" ile "net gerçekleştirilebilir değer" in veya "elde etme maliyeti" ile rayiç bedel" in düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder.

Elde Etme Maliyeti: Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder.

Satın Alma Maliyeti: Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur.

Üretim Maliyeti: Mamullerin elde edilmesi için şart olunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşur.

İnşa Maliyeti: İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşur.

Net Gerçekleşebilir Değer: Varlık unsurlarının "gerçekleşmesi beklenen satış bedeli"nden yapılması gerekli "tamamlama maliyeti" ile "satış giderleri"nin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder.

Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı: Bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hasılatı ifade eder.

Tamamlama Maliyeti: Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

Rayiç Bedel: Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

SPK Seri:XI, No:25 Tebliğ'inde, her kısmın Tanımlar başlıklı bölümlerinde o kısım için geçerli olan değerlendirme ölçütleri belirtilmiştir. Bunların bazıları birden fazla kısımda yer alabilmektedir. Bu tebliğde geçen başlıca değerlendirme ölçütleri aşağıdaki gibidir:

Makul değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği tutarı, ifade eder.

Net gerçekleştirilebilir değer: İşin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Hurda değer: İlgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şu anda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, beklenen elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder.

Kayıtlı Değer: Bir varlığın, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesinden sonra bilançoda gösterilen tutarını ifade eder.

Kullanım değeri: Bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değerini ifade eder.

Piyasa değeri: Bir finansal aracın aktif bir piyasada satılması halinde elde edilecek tutar veya elde edilmesi halinde ödenecek tutarı ifade eder.

Cari Değer: Bu Tebliğin kısımlarında öngörülen, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan fiyatlar veya faiz oranları, rayiç bedel, cari döviz kuru, sözleşmede belirtilen faiz oranı ve benzeri yöntemlerle yapılan değerlemeleri ifade eder.

Bugünkü Değer: Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, karşılık tutarı; yüküm-

²⁵ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 3.bs., Yıldız Yayınevi, İstanbul, 2004, s.523.

lülüğün yerine getirilmesi için gerekli olması beklenen giderlerin bugünkü değeri olarak belirlenir.

Vergi değeri: Vergi düzenlemeleri çerçevesinde bir varlık veya yükümlülük ile ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutarı ifade eder.

Net makul değer: Canlı varlığın veya tarımsal ürünün makul değerinden satış noktasında katlanılması beklenen tahmini maliyetlerin indirilmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

BDDK tebliğlerinde de aynı değerlendirme ölçütlerine yer verilmiştir. Bunlar;

Elde Etme Maliyeti, Rayiç Değer, Borsa Değeri, İskonto Edilmiş Değer, Defter Değeri, Maliyet Bedeli, Kalıntı Değer, Değer Düşüklüğü Zararı, Net Defter Değeri, Garanti Edilmemiş Hurda Değer, Elde Edilebilir Değer, Kullanım Değeri, Cari Değer, Net Cari Yenileme Maliyeti, Net Nakit Değer, Net Bugünkü Değer olarak ifade edilmiştir.

2.2.3. TMS KAPSAMINDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ

SPK ve BDDK'nın eski düzenlemeleri UFRS ile uyumlu olduğu için, TMS'deki başlıca değerlendirme ölçütleri ile aynıdır, bunlar; "Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, İtfa edilmiş maliyet, Net gerçekleştirilebilir değer, Kullanım değeri, Bugünkü değer, Cari maliyet ve Geri kazanılabilir değer"dir.

3. DÜNYADA ve ÜLKEMİZDE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

3.1. DÜNYADA UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin yaygınlaşması, bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası boyut kazanması, ülkeler arasında ekonomik işbirliği ve birlik oluşturma girişimleri ile gelişmekte olan ülkelerin dünya piyasalarına girme çabaları muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemini artırmış, harmonizasyon ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Küreselleşme olgusu ile birlikte uluslararası sermaye hareketlerindeki artış sonucunda ülkeden ülkeye farklılık gösteren muhasebe uygulamalarından

kaynaklanan sorunlar önem kazanmış, uyumlaştırma çalışmalarının önemi artmıştır. Standart farklılıkları, uluslararası borsada işlem gören yabancı ülkelerin şirketleri için önemli sorunları beraberinde getirmektedir.

Uluslararası uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), IFAC, BM, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (IOSCO), Avrupa Birliği (EC) gibi birçok kuruluş bu uyumun sağlanması için çalışmaktadır.

3.1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1999 yılında başlayan yeniden yapılanma süreci sonucunda, 2000 yılında isim değiştirerek Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adını almıştır. IASC, 1 numaralı ilk standardını 1975 yılında, 41 numaralı son standardını ise 2000 yılında yayınlamıştır. Bununla birlikte çeyrek asırdır bu standartlar sürekli olarak gözden geçirilmekte, yenilenmekte veya başka standartların içerisine aktararak kısmen veya tamamen yürürlükten kalkabilmektedir. Özellikle, 1990 yılında kabul edilen Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği konulu Niyet Bildirimi (Statement of Intent: Comparability of Financial Statements) sonucunda 1993 yılında 10 adet standart gözden geçirilerek yeniden yayınlanmıştır. Bugüne kadar toplam 41 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (International Accounting Standards-IAS) yayınlanmış olmasına rağmen, yürürlükten kalkanlarla fiilen 31 Uluslararası Muhasebe Standardı mevcuttur. Standartlar 2003 yılından itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) ismiyle yayınlanmakta, ancak öncekiler için Uluslararası Muhasebe Standartları ismi muhafaza edilmektedir.²⁶

Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu, 1973 yılında 9 ülkenin (Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD) özel sektör kuruluşlarının katılımıyla kurul-

²⁶ (Çevrimiçi) www.iasc.org.uk, 1 Aralık 2008.

muştur. 1983'ten bu yana Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) üyesi olan tüm kuruluşlar Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu üyeleri kapsamına alınmıştır. Mevcut durum itibariyle 104 ülkeden yaklaşık 140 muhasebe örgütü Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu üyesidir. Ülkemizden “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” ve “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)” Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu üyesidir.²⁷

Bir özel sektör kuruluşu olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amaçları; mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek, yayımlamak, bu standartların dünya çapında kabulünü sağlamak ve bu alandaki düzenlemelerin geliştirilerek uluslararası harmonizasyonu sağlamak üzere çalışmalar yapmaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun faaliyetleri üye meslek örgütleri ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun finansal destekleri, işletmeler, finansal kuruluşlar vb. tarafından yapılan bağışlar ve yayınlardan elde edilen gelirlerle finanse edilmektedir.

Özellikle 1990'ların başından itibaren, Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu bu alanda en çok ön plana çıkan ve uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonunda öncü konumunda bir kuruluş olarak gündeme gelmiştir.

3.1.2. FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) 1973 yılında bugünkü şeklini almış olan ve Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe standartları yayınlamaya yetkili olan kuruldur. Bu kurul, Amerikan sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun (Securities Exchange Commission-SEC) paralelinde hareket etmektedir.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemeleri ilke değil kural bazlı düzenlemeler olup bu yönüyle ilke bazlı düzenlemeler yapan Uluslararası

Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemelerinden farklıdır. Ancak ABD'de patlak veren Enron, Worldcom gibi muhasebe skandalları kural bazlı standartların yetersizliğini ortaya koymuştur. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemelerinin yetersizliğinin anlaşılması ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun ilke bazlı düzenlemelerinin üstünlüğü fikri benimsenir olmuştur.

3.1.3. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmek amacıyla kurulmuştur. 1982 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu ile yapılan anlaşma ile çalışmaların uyumlaştırılması kararlaştırılmıştır.

3.1.4. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER

Birleşmiş Milletler (BM), uluslararası muhasebe konusuna 1970'lerin başından itibaren ilgi göstermiş olup, BM tarafından muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin olarak yapılan çalışmaların başından itibaren çok uluslu şirketlerin faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir. Konu ile ilgili olarak BM bünyesinde bir komisyon kurulmuş; ayrıca 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren “The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting” (ISAR) olarak anılan bir çalışma grubu oluşturulmuştur. ISAR tarafından yapılan çalışmalar yıllık olarak yayımlanmakta, muhasebe alanında dünya çapında ortaya çıkan gelişmeler ve önemli muhasebe konularında gelişmekte olan ülkelere ve eski doğu bloku ülkelerine faydalı bir kaynak oluşturmaktadır. BM'nin muhasebe alanındaki çalışmalarına “gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere katkıda bulunma” yaklaşımı ağır basmaktadır. Genel olarak BM ve IASC işbirliği içindedirler. Ancak, BM, son zamanlarda uluslararası muhasebe standartları konusundaki rolünü “gözlemci” statüsü ile sınırlandırmıştır.²⁸

²⁷ Üstündağ, a.g.e., s.46.

²⁸ Üstündağ, a.g.e., s.50.

3.1.5. EKONOMİK İŞBİRLİĞİ VE KALKINMA ÖRGÜTÜ

Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü (OECD)'nin muhasebe standartları alanına yaklaşımı, BM'den farklı olarak, gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkeler açısından değil ekonomik olarak gelişmiş ülkeler açısındandır. BM gibi OECD tarafından da bugüne kadar özellikle çok uluslu şirketlerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin olarak çalışmalar yapılmıştır. OECD kendisini standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonuna yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirmektedir. OECD, kendi amaçları ile çelişmediği sürece uluslararası muhasebe standartları oluşturulması faaliyetlerini IASC'ye bırakma eğilimindedir.

3.1.6. ULUSLARARASI MENKUL KIYMETLER KOMİSYONU

Yaklaşık elli ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve bu gelişmelere paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (IOSCO) da uluslararası muhasebe standartları oluşturulması konusuna ilgi göstermektedir. IOSCO, uluslararası kabul gören muhasebe standartlarını kendisi belirlemek yerine, standartların oluşturulmasında IASC'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir.

3.1.7. AVRUPA BİRLİĞİ

1957 tarihli Roma Anlaşması ile Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde ekonomik yaşamın uyumlaştırılması öngörülmüştür. Avrupa Birliği'nin kurulmasının temel nedenlerinden birisi, üye ülkeler arasında yatırım ve ticaret faaliyetinin gelişmesini sağlamaktır. Ayrıca Avrupa Birliği'nin ilgili komisyonları, üye ülkelerin yasaları arasındaki farkların giderilmesine ve özellikle şirketlerin mali tablolarının uyumlaştırılmasına gayret etmektedir.²⁹

AB'nin üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda,

üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin girişimler "direktifler" vasıtasıyla yürütülmekte olup; bu amaçla "Dördüncü", "Yedinci" ve "Sekizinci" direktifler yayımlanmıştır. Dördüncü direktif, Avrupa Topluluğu içinde, anonim, komandit ve limited ortaklıkların münferit finansal tablolarını şekil ve içerik olarak belirlemektedir. Yedinci direktif konsolide finansal tabloların hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılmasını amaçlamaktadır. Sekizinci direktifte ise topluluk içinde muhasebe hukukunun uyumlaştırılmasını sağlayan, dış denetimi yapacak kişinin eğitim düzeyi, teorik bilgisi, denetçinin bağımsızlığını sağlayan kurallar gibi koşullar belirlenmiştir.³⁰

AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren bir takım sorunlarla karşılaşmıştır. AB, 1990'lı yılların başından itibaren, söz konusu sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB'nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Komisyonu'na ve Avrupa Parlamentosu'na bildirmiştir. Buna göre, AB'nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir.³¹

Başta Avrupa Birliği üyesi ülkeler olmak üzere pek çok ülke Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemelerinin 1.1.2005 tarihinden itibaren uygulanması kararını almıştır. 2002 yılında ABD'de

²⁹ Barış Sipahi, "Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi", *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004, s.115.

³⁰ Fahir Bilginoğlu, "Uluslararası Muhasebe", *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:22, Sayı:1, Nisan 1993, s.85-86.

³¹ Üstündağ, *a.g.e.*, s.51.

uygulanmakta olan düzenlemeler ile Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uyumlaştırılması amacıyla Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun arasında Norwalk Mutabakatı yapılmıştır. Böylece ABD başta olmak üzere Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemelerinin etkisinde olan pek çok ülke, Uluslararası Muhasebe Standartları'na veya yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu düzenlemeler yapmayı kabul etmiştir.

3.2. ÜLKEMİZDE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Ülkemizde muhasebe hukuku, uzun yıllar vergi uygulamalarının etkisinde kalmıştır. Ancak son yıllardaki uyumlaştırma süreciyle muhasebe düzenlemelerinde önemli değişikliklerin yapılması gündeme gelmiştir. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu, aldığı kararlar üye kuruluşların borsalarında işlem gören şirketlerin en geç 1.1.2005 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama yapmasını şart koşmuştur. Bu kuruluşun üyesi olan SPK da gerekli uyumlaştırma çabalarını başlatmış ve 1.1.2005'ten itibaren zorunlu olmak üzere Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği (Seri XI, No:25) bu kapsamda yayınlamıştır. SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için 15 Kasım 2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolarından geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği"ni yayınlamıştır. Bu tebliğ, ekinde yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere bütün uluslararası muhasebe standartlarını kapsamaktaydı.³² Ancak TMS'lerin kullanılmasının zorunlu kılınması ile bu tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

SONUÇ

Dünyada her ülkede muhasebe uygulamaları kendi şartları içinde gelişmiş olsa da, özellikle gelişmiş ülkelerde ve bu ülkelerle yakın ilişkide bulunan diğer ülkeler yukarıda sayılan başlıca üç akımdan etkilenmiş-

tir. Küreselleşme olgusu ile birlikte uluslararası sermaye hareketlerindeki artış sonucunda ülkeden ülkeye farklılık gösteren muhasebe uygulamalarından kaynaklanan sorunlar önem kazanmış, farklı muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması ihtiyacını arttırmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu arasında yapılan Norwalk Mutabakatı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Finansal Muhasebe Standartları arasındaki farklılıkların giderilmesi konusunda anlaşmaya varılmıştır. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü de üyelerinin Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları'nı uygulamaları hususunda karar almıştır. Avrupa Birliği de aynı yönde karar almıştır.

Türk Muhasebe Hukuku da bu gelişmelerden etkilenmiştir. Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI No:25'in yürürlüğe girmesi ile birlikte borsada işlem gören şirketler 1.1.2005'ten itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu raporlama yapmaya başlamaları bu konuda en önemli gelişmedir. Aynı şekilde bankacılık mevzuatımız da benzer şekilde uyumlu hale getirilmiştir. Son olarak, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 2013'ten sonra tüm sermaye şirketleri için TFRS'lerin uygulanmasını zorunlu kılması, bu konuda dünyadaki en ileri uygulamalardan biri olmuştur.

KAYNAKÇA

Başpınar, Ahmet, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, 2004, s.42-57.

Bilginoğlu, Fahir, **Muhasebe Organizasyonu**, İ.Ü.İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:54, İstanbul, Yön Ajans, 1988.

Bilginoğlu, Fahir, "Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslararası Muhasebe", **Yönetim**, Yıl:7, Sayı:24, Haziran 1996, s.3-7.

Bilginoğlu, Fahir, "Türk Muhasebe Hukuku'nun Kavramsal Çerçevesi", **Sosyal Bilimler Dergisi**, II (2-3), 1996, s.94-100.

³² Başpınar, a.g.e., s.49.

Bilginoğlu, Fahir, “Uluslararası Muhasebe”,
İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:22, Sayı:1, Nisan
1993, s.79-88.

Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama: Fi-
nansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, 3 bs., TÜR-
MOB Yayınları-215, Ankara, t.y.

Güvemli, Oktay, **Muhasebe Tarihi**, 1.Cilt, Mu-
hasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
Yayın No:1, İstanbul, Avcıol Basım, 1995.

Sevilengül, Orhan, **Genel Muhasebe**, 9. bs, An-
kara, Gazi Kitabevi, 2000.

Sipahi, Barış, “Muhasebe Uyumlaştırma Ç-
abaları İçerisinde Ertelemiş Vergi”, **Muhasebe Bilim
ve Dünya Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004, s.113-
128.

Üstündağ, Saim, “Muhasebe Standartları Oluş-
turulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**,
Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000, s.31-57.

Üstünel, Bülent, **Mali Tablolar**, İstanbul, Denet
Yayıncılık, Mart 1995.

Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve
Esasları**, 3.bs., Yıldız Yayınevi, İstanbul, 2004.

Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13/1/2011
Kanun No. 6102

(Çevrimiçi) www.tdk.gov.tr.

(Çevrimiçi) www.spk.gov.tr.

(Çevrimiçi) www.bddk.org.tr.

(Çevrimiçi) www.iasc.org.uk.