

MALİYE BAKANLIĞI
MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ SIRA NO.1'İN
YORUMU VE ELEŞTİRİSİ

Öğr.Gör.Dr.Ümit GÖKDENİZ*

1- GİRİŞ

Yapılan bu çalışma, Maliye Bakanlığın'ca düzenlenen ve 26.12.1992 tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği sıra no.1'de yer alan ve Türkiye'de tekdüzen bir muhasebe sistemini öngören düzenlemenin, Uluslararası Muhasebe Standartları, Avrupa Birliği Muhasebe Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe standartlarıyla genel olarak karşılaştırılmaları ve eleştirisi amacıyla yönelik olarak hazırlanmıştır.

Türkiye'de muhasebenin gelişmesi ve uluslararası düzeye entegre edilmesi yönünden tebliğin çok önemli katkılar sağlayacağı kuşkusuzdur.

2-Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne ilişkin Genel Açıklama

Tebliğde 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak sırasıyla şu düzenlemeler yapılmıştır:

- a)Muhasebenin Temel Kavramları
- b)Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- c)Mali Tablolar ilkeleri
- d)Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

e)Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Plânı ve İşleyişi (1).

Bu düzenlemeler bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyacak gerçek durumu yansıtmaları ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır. Tebliğde işletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramlarına uymakla yükümlüdürler."(2) denilmektedirler.

Bilanço esasına göre defter tutan ve bir önceki yıl aktif toplam 25 milyar lirayı ve satışları toplam 50 milyar lirayı aşmayan Muhasebe Usul ve esaslarına "Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin

bölümünün " Temel Mali Tablolar'la ilgili kısmına uymakla yükümlüdürler (3).

Bu işletmeler sırasıyla;

- Ferdi İşletmeler
- Adi ortaklıklar
- Kollektif ortaklıklar
- Adi Komandit şirketlerdir.

Bu işletmelerin temel mali tabloların yanısıra diğer mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin usul ve esaslarına uymaları ihtiyatidir.

Yukarıda açıklanan kriterler muhasebe sistemi uygulama Genel Tebliği sıra No.1'de 5 ve 10 milyon sınırı getirilmiştir. Ancak bu sınırlar 18 Eylül 1994 tarih ve 22055 bo'lu Resmi Gazetede yayımlanan Maliye Bakanlığı Uygulama Genel Tebliği 3'te değiştirilmiştir.

Bu düzenleme bilanço hesabı esasını kriter olarak, bu usulde defter tutma yükümlülükleri olan bazı kurum ve kuruluşları kapsamı dışına almıştır.

Bunlar sırasıyla;

- a)Banka ve Sigorta Şirketleri
- b)özel Finans Kurumları
- c) Finansal Kiralama Şirketleri
- d) Menkul Kıymet Yatırım Fonları
- e) Sermaye Piyasası konusuna göre çalışan aracı kuruluşlar

j) Yatırım Ortakları (4)

3-Tebliğ'in Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Katkısı

Türkiye'de önceden belirlenmiş ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri içeriğinde hazırlanmış standartları içeren bir Muhasebe Sistemi uygulanmamıştır. Bunun nedeni ise uygulanan sistemler, belirli bir hesap çerçevesi öngörülerek düzenlenmemiştir. Genellikle bazı kurumlar kapsam içine alınırken diğerleri kapsam dışı kalmıştır. Ayrıca ülkemizde muhasebeyi tüm olarak düzenleyen bir yasanın eksikliği bu uygulamaların hazırlanmasını zorlaştırmıştır.

Aynı bakış açısı ile Maliye Bakanlığı Genel Tebliği irdelendiğinde, yukarıda sayılan aynı eksiklikleri burada da görmek mümkündür. Ancak bu çalışmalar olumlu sonuçlar

* M.Ü. İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Görevlisi

Ümit GÖKDENİZ

alınmasında bir adımdır. Tebliğin Türkiye’de tekdüzen bir muhasebe sisteminin yerleştirilmesinde önemli katkılar sağlayacağı bir gerçektir.

Bu katkılar sırasıyla;

a) Tebliğ ile bilanço hesabı esasına göre defter tutma yükümlülüğü bulunan mükellefler kapsama alınmıştır.

Türkiye’de bilanço hesabı esasına göre defter tutma zorunluluğu olan mükelleflerin sayıları yaklaşık 300.000 dolayında olduğu düşünülürse gerçekte olumsuz bir tablo ortaya çıkmaktadır. Fakat etkin bir denetim ve yasal düzenlemelerle bu sayıyı arttırmak mümkündür.

b) Mali Tabloların düzenlenmesine ilişkin standartlar öngörülmüştür. Bu standartlar uluslararası ve dolayısı ile Avrupa Birliği standartlarına uyumludur.

4-Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında “Uygulama Genel Tebliği”nin İrdelenmesi

Türkiye’de yapılacak Muhasebe Sistemi Uygulama Çalışmaları Uluslararası Muhasebe Standartları içeriğinde ele alınarak düzenlenmesi gerekir. Bu tebliğde öngörülen düzenlemelere ilişkin kurallarla Uluslararası Muhasebe Standartları arasında uyum vardır.

Dünya ile entegre olan Türkiye’nin varolan veya gözden geçirilmesi gereken Muhasebe Sistemi herşeyden önce sadece Türkiye’nin gereksinimleri gözönüne alınarak düzenlenmemelidir. Zira muhasebe gibi dinamik bir unsur günün koşullarına göre ve uluslararası standartlar dikkate alınmadan düzenlendiği takdirde bir takım zorlukları da beraberinde getirecektir.

5-Avrupa Birliği Muhasebe Yönergelerinden konuyla son derece ilişkisi olan dördüncü Yönerge kapsamında eleştiri

Avrupa Birliğine tam üyelik konusunda çabalar sarfeden Türkiye’nin birbirinden farklı muhasebe sistem ve standartlarına sahip olan ve muhasebe yönünden uyumlaştırma çabalarını sürdüren AB ile bütünleşmesinde AB Muhasebe Yönergelerini de dikkate alarak, aynen kopya ederek değil, fakat Avrupa Birliği düzenlemeleri doğrultusunda gözden geçirilmesi daha uygun olacaktır. Bilindiği gibi Dördüncü Yönerge Mali Tablolarla ilgili düzenlemeler getirmiştir. Önceden belirlenmiş standartlara dayanan bir muhasebe sistemini öngörmemektedir.

6-Sermaye Piyasası Kurulun’ca Öngörülen Genel Hesap Planı ve Maliye Bakanlığı Genel Tebliğinin Karşılaştırılması.

29 Ocak 1989 tarih ve 20064 sayılı resmi gazetede yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulu’nun Mali Tablolarla ilgili Genel Tebliği sadece Sermaye Piyasası kapsamına giren Kurum ve Kuruluşları kapsamına almakta idi. Halbuki Hesap Çerçevesi bir ülkede tüm kurum ve kuruluşları kapsamına alması gerekirdi. Maliye Bakanlığı Genel Tebliği ise bilanço hesabı esasına göre kapsamı genişletmiştir. Ancak bu düzenleme de tekdüzen hesap çerçevesi, onun dayanması gereken muhasebe sistemi ile işleyişi üzerine bilgi verilmemiş ve açıklama yapılmamıştır. (5)

Burada şunu ifade etmek gerekir ki;

Sermaye Piyasası Kurulunca düzenlenen mali tablolar Avrupa Birliği Dördüncü yönergesi kapsamında düzenlenen mali tablolara uygunluğu yönünden önemli bir gelişmedir.

Bilindiği gibi SPK bilanço tipleri 2 kısma ayrılmakta,

a) Kanuna tabi ortaklıkların ve aracı kurumlarca düzenlenecek ayrıntılı bilanço

b) Kanuna tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek özet bilanço

Ayrıntılı bilançoda hesaplar I.II.II şeklinde roman sayılı esas başlıklarda ve alfabetik alt başlıklarda 1, 2, 3 şeklinde alt maddelerden oluşturulmuştur. (6)

Özet bilançoda ise, ana başlıklar alfabetik, alt başlıklar ise numeriktir.

Bu Genel Tebliğe göre düzenlenmesi gerekli mali tablolarda ise aynı şekilde özet ve ayrıntılı bilanço vardır ve hesaplar aynı düzen içinde sıralanmıştır.

Gerek Sermaye Piyasası Kurulu, gerekse Maliye Bakanlığı tebliğleri kapsamındaki mali tablolar Avrupa Birliği Dördüncü Yönergesi kapsamındaki mali tablolardan daha ayrıntılı olması ve anlaşılır olması nedeniyle de daha pratik olduğu söylenebilir.

7-Tebliğde Kavramsal Bazı Eksiklikler

Muhasebede kavramları ve onların açıklaması çok önemli olgu niteliğindedir. Tebliğde bu hususta bazı eksiklikler vardır:

a) Tebliğde muhasebenin temel kavramları yerine Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri, başlığı kullanılabilir.

Tebliğde Muhasebenin temel kavramları olarak 12 kavram sıralanmış olup, bu kavramların beşi işletmenin ve muhasebenin faaliyeti

ile diğer yedisi muhasebe kayıt tekniği ile ilgilidir (7).

b) Mali tabloların düzenlenmesinde salt vergi matrahının saptanması amacı güdülmekteydi(8). Ancak bu tebliğ ile bu eksiklik giderilmeye çalışılmıştır. Zira devletin görevlerinden biride vergi payını mükelleflerinden tam olarak tespit edebilmek ve tahsil etmektir. Ancak işletmelerden bilgi almak faaliyet sonuçlarına göre değerlendirmek ve yatırımların değerlendirilmesini sağlamak sadece devleti ilgilendiren bir konu olmayıp;

a) işletmelerin ortakları

b) Yatırım sahipleri

c) işletmeden bilgi sahibi olmak isteyen diğer kişiler

sonuç olarak, tebliğ yukarıda sayılan kişi ve kuruluşları içeren ortak bir olgu üzerine düzenlenmiştir. İşletmeler bu tebliğe uymak zorunda oldukları halde, mali kârın saptanması açısından vergi yasalarında yer alan özel hükümlere de uymak zorundadırlar.

8-Dipnotlarla ilgili Açıklamalar

Mali tabloların dipnotları aynı zamanda işletmede meydana gelecek her türlü değişikliği yansıtmaya özelliğini taşımaktadır. Bu nedenle tebliğde özellikle 29 nolu dipnotta yer alan mali tabloların önemli ölçüde etkileyen, yerine işletmede meydana gelen değişiklikler ve bunların hangi hesapları etkilediğinin açıklaması gerektirdi. Yoksa önemli ölçü bir kıstas değildir. Bu husus dışında bu tebliğde düzenlenen dipnotlar gerek SPK ve gerekse AB tebliğlerinde yer alan dipnotlarla paraleldir. Bu nedenle olumludur.

Değerleme ölçüsü ile ilgili açıklamalar bu tebliğe ait dipnotlarda yer almaktadır. Bu yönüyle de adı geçen diğer tebliğlerle uyum içindedir.

9- Maliyet Hesapları

Tebliğde maliyet hesapları 213 sayılı Vergi Usul Yasası kapsamında düzenlenmiş olup 7 nolu hesap grubunda yer almış ve 7/A, 7/B seçenekleri getirilmiştir.

Büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilen 7/A ticaret işletmeleri, isteyen küçük üretim işletmeleri kapsamında 7/B seçeneğinden yararlanmak suretiyle aşağıdaki esnekliklerle maliyet hesaplarının düzenlenmesine ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmasına imkan tanımıştır. Temel açıklamalar tebliğde yapılmıştır.

Maliyet giderlerinin sadece genel muhasebede tutarları tesbit edilmiş gider türlerinden ibaret olmadığı görülür(10). Tebliğde maliyetlerle ilgili esneklikler öngörülmüştür.

10-Maliyet Hesaplanması ile ilgili Esneklikler

Tebliğ kapsamında maliyetlerin hesaplanmasında aşağıda açıklanan esneklikler sağlanmıştır:

1)Basit ve karmaşık maliyet ilişkisi kurulabilir.

2)Birinci ve İkinci diye anılan çeşitli sistemlerin uygulanmasına imkan verir.

3)İstenilen kayıtlarda ayrıntı hesaplara (alt hesaplara) inilebilir.

a)Genel muhasebede alt hesaplar aracılığı ile maliyet muhasebesi hesapları yapılabilir.

b)Genel muhasebe dışında işletme (maliyet) muhasebesi tutma imkanı (bağlantı hesapları aracılığı ile)

c)Maliyet ayrıntı hesaplarının muhasebe dışı tablolarla yürütülebilmesi imkanı tanınır.

4)Tahmini ve standart maliyetleri muhasebe kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle sapmalar aracılığı ile yönetime ek bilgiler sunma imkanı tanımıştır.

11- Sonuç ve Öneriler

1-Maliye Bakanlığınca çıkarılan 2 ve 3 no'lu tebliğler kapsamında 1 no'lu tebliğe ilişkin eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır.

2-Türkiye'de daha önce yayımlanmış olan standartlara göre bir hesap çerçevesi öngörülmesi gereklidir ve bu öneriler içeriğinde düzenlemeler yapılabilir.

3-Uluslararası muhasebe standartları kapsamında çalışmaların yapılabilmesi için bu konuyla ilgili kurum ve kuruluşların bilgilendirilmesi.

4-Muhasebenin uluslararası entegrasyonuna önem verilmesi dünya ile bütünleşmede uluslararası kurum ve kuruluşlarla ilişki kurulması merkezi Ankara'da bulunan Avrupa Birliği merkezleri ile ilişkilerin geliştirilmesi.

5-Bu konuda Üniversite ve ilgili Bakanlıklar işbirliği yapmaktadır.

6-Yukarıda sayılan alternatiflerin içeriğinde düşünülürse yapılan çalışmalar olumlu sonuçlar verecektir.

Ümit GÖKDENİZ

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1-Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1 ile ilgili Genel Açıklamalar 26.12.1992 ve 21447 sayılı Resmi Gazete.
- 2-Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi 1993 1,2 sürüyay, sürekli yayınlar Ticaret ve Sanayi A.Ş. S.5
- 3- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği sıra No.3 (18.9.1994) tarih ve 22055 sayılı Resmi gazete.
- 4- Vergici Muhasebeci ile Diyalog Dergisi 1993 9,10, sürüyay sürekli yayınlar Ticaret ve Sanayi A.Ş. S.6
- 5-Mehmet Yazıcı, Muhasebe Dergisi, Türkiye Muhasebe Mezunları Derneği, 1993 Sayı 34-, s.27.
- 6- Ümit GÖKDENİZ, Avrupa Topluluğu Muhasebe Uyumlaştırılmasında Dördüncü Yönergenin Rolü ve Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına olan Yaklaşımı Yayınlanmamış doktora tezi, İstanbul 1991, S.83
- 7- Ahmet KIZIL, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, İstanbul 1993, S.3
- 8- Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar. (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği). TÜRMOB yayınları 7, Ankara 1993, S.5
- 9- Muhasebe Dergisi, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Kasım-Aralık 1992, sayı 33, S.16.
- 10- Fikret ÖCAL, Maliyet Muhasebesi Ders Notları İstanbul 1989, S.11.