

# TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İŞLETMELER TARAFINDAN UYGULANMASININ SAĞLANMASINDA MALİYE BAKANLIĞI'NIN TARİHİ SORUMLULUĞU

**Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN\***

## ÖZET

Bu makalede, Maliye Bakanlığının vergi kanununa göre muhasebe kaydı yapan ve finansal tablo düzenleyen işletmelerin, tam set finansal raporlama standartlarını veya KOBİ'ler için finansal raporlama standardını kullanmalarını sağlamadaki sorumluluğu analiz edilmektedir.

**Anahtar kelimeler:** Tam set finansal raporlama standartları, KOBİ'ler için finansal raporlama standardı, 6102 ve 6335 sayılı Ticaret kanunu, TTK madde 64.

**Jel Codes:** M40, M41,M48

## THE HISTORICAL RESPONSIBILITY OF THE MINISTRY OF FINANCE IN PROVIDING ENTITIES TO USE TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS

### ABSTRACT

This article analyses the responsibility of the Ministry of Finance in providing the use of Full Set TFRS or TFRS for SMEs by entities which apply tax laws in bookkeeping and financial reporting.

**Key words:** Full IFRS's, IFRS's for SME's, Commercial Law code 6102,6335, TTK/article 64.

**Jel Codes:** M40, M41,M48

\* Önceki dönem TMSK Başkan Yardımcısı, Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe Finansal Yönetim Bölüm Başkanı

## 1. GİRİŞ

**D**ünya ülkeleri arasında üst sıralara çıkma hedefi olan, büyüyen, ekonomisi her geçen gün güçlenen Türkiye'nin; bu hedefe ulaşmada gerek özel sektör gerek kamu sektöründe şeffaflaşmanın sağlanması ve muhasebe ve mali sistemin uluslararası normları yakalamasını gerekli kılar. Yurt dışı yatırımların Türkiye'ye gelmesinde, Türk firmalarının yurt dışına açılmasında bütün dünyanın anladığı, ortak bir muhasebe dilinin kullanımı ve finansal raporlama sisteminin varlığı ile mümkündür. Nitekim bu bilinçle, bizzat sayın maliye ve ekonomi bakanlarının teşvik ve desteği ile 2002 yılında **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu** kurulmuş ve uluslararası muhasebe standartlarını Türkiye muhasebe sistemine kazandırma süreci başlatılmıştır. Kurul, bu görevini başarıyla yapmış, **Kamu Gözetim\_Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** kurulup görevine son verilinceye kadar;

- Uluslararası finansal raporlama standartlarını (IAS/IFRS) Türk finansal raporlama standartları(TMS/TFRS) olarak yayınlamıştır.
- KOBİ'ler için yayımlanan uluslararası KOBİ finansal raporlama standardını da "KOBİ'ler için Türk finansal Raporlama Standardı (KOBİTFRS)" olarak yayınlamıştır.
- Çeşitli uluslararası toplantılarda Türkiye'nin uluslararası muhasebe standartlarını benimsediğini vurgulayarak yurtdışı yatırımcılara güven vermiştir.
- Hukuk düzeninde aynı esasların benimsenmesini sağlamak üzere yeni Türk Ticaret Kanunu kaleme alınırken, kurul komisyonla temasa geçmiş ve Ticaret Kanunu metnine

muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türk muhasebe standartlarına göre yapılacağı, ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir finansal tablolar üretileceği birçok madde hükmünde yer almasını sağlamıştır. Bu tabloların **denetlenmiş** tablolar olması hususu, **kurumsal yönetim ilkelerine uyum** da aynı şekilde birçok maddede yer almıştır<sup>1</sup>.

Ancak, kanunun yürürlüğe gireceği 01.07.2012 tarihi yaklaştıkça her zaman olduğu gibi baskı grupları ilgili makamlar üzerinde etkilerini artırarak kanunda düzeltilmesi gereken bazı ceza hükümlerini düzenleyen maddeleri de fırsat bilerek, Ticaret Kanunu'nun devrim niteliğindeki bazı önemli maddelerinin uygulamaya girmesine yapılan değişikliklerle gölge düşürmüşlerdir. 3568 sayılı yasanın düzenlediği meslek mensuplarının görevleri ve yetkileri hususu tartışma konusu yapılmış ve bu yetkiler sınırlandırma eğilimine gidilmiştir. Finansal tabloların denetim olayına sınırlama getirilmiştir. Son anda 6335 sayılı değişiklik kanunu ile, 6102 sayılı TTK'nın 64. maddesinin 3. Fıkrasından kanuni ticari defterlerin muhasebe standartlarına uygun olarak tutulacağı ifadeleri çıkartılmış ve 5. Fıkranın tamamen değiştirilerek yeni şekliyle kaleme alınmasıyla, muhasebe kayıt düzeni vergi usul kanunu ile bağlantılı hale getirilmiştir. Bu düzenleme ile Türkiye finansal raporlama standartlarının özellikle KOBİ düzeyinde uygulamaya girmesinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli düzenlemelerin yapılmaması durumunda yaygınlaşamayacağı hatta hayal olacağı söylenebilir. Bu makalede, Maliye Bakanlığının bu konuda yapabilecekleri irdelenecektir.

1 Akdoğan, N.; Akdoğan M.U. ; Muhasebe ve Denetim Bakış, sayı 35, Ankara, 2012, s.1-31.

## 2. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 64. MADDESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair 6335 Sayılı Kanunun 8 maddesi ile, 6102 sayılı TTK'nun 64 maddesindeki muhasebe defterlerinin muhasebe standartlarına uyumlu olarak tutulacağını belirten hükmü aşağıda görüleceği üzere değiştirilerek madde metninden çıkartılmış ve maddeye ayrıca 5. fıkra eklenmiştir.

6102 sayılı TTK madde 64: (Eski madde)

“(3) Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. **Türkiye Muhasebe Standartlarına göre** elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.”

“(5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.”

6335 sayılı kanunun 8. Maddesinde düzenlenen Yeni 64. Madde:

“(3) Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkarda sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanılmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayın-

dan önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yapıları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılacak tebliğle belirlenir.”

“(5) Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadırlar. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.”

Bu madde hükmü incelendiğinde, vergi matrahının tespiti bakımından Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerinin geçerli olduğu görülmektedir. Diğer taraftan; 6102 sayılı TTK'nın birçok mad-

desinde uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulanacağı, ölçümleme (değerleme) kurallarının bu standartlara göre yapılacağı, finansal tabloların bu standartlara göre düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Nitekim 88. maddede de bu durum aşağıda görüldüğü üzere açıkça ifade edilmiştir.

**“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi**

**MADDE 88-(1)** 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, **uluslararası standartlara tam uyumlu olacak şekilde**, yalnız **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** tarafından belirlenir ve yayımlanır

(3) **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için, özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, **Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz’ü addolunur.**

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, **Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun onayını al-**

**mak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.**

(5) **Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.”**

Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde, muhasebe açısından finansal raporlamanın Türkiye finansal raporlama standartlarına göre yapılacağı ve bu standartları yayımlama yetkisinin de **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na** ait olduğu görülmektedir. Kuşkusuz, finansal raporlamanın muhasebe standartlarına göre yapılması, kayıtların muhasebe standartlarına uyumlu olmasını, değerlendirme kurallarının muhasebe standartlarına göre yapılmasını gerekli kılar.

Diğer taraftan vergi kanunları, muhasebe kayıtlarının muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre yapılmasını ve finansal tabloların bu tebliğdeki formatlara göre düzenlenmesini zorunlu olarak istemektedir.

Aslında muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde hazırlanan hesap planı ve finansal tablolar vergi usul kanununun değerlendirme ilkeleri ile tam örtüşmemektedir. Muhasebe sisteminin ihtiyacı olan hesaplar halen mevcut hesap planında vergi usulde olmamasına rağmen açılmıştır. Örneğin Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı, iştirakler, bağlı ortaklıklar değer düşüklüğü karşılıkları ve kıdem tazminatı karşılıkları gibi hesaplar buna örnektir. Yine vergi kanunlarının kabul etmediği birçok gider, vergi cezaları gibi, muhasebede gider olarak yazılırken vergi açısından gider olarak kabul edilmemektedir. Aynı şekilde iştirak kazançları gelir olarak

kaydedilirken vergi açısından vergiye tabii bir gelir unsuru değildir. O halde, mevcut hesap planı da vergi usulle tam uyumlu değildir. Bu bağlamda, Maliye Bakanlığı aldığı yetki çerçevesinde Türkiye'nin önünü açmalı ve mevcut hesap planını güncelleştirerek yeni finansal tablo formatlarını yayımlamalıdır.

Bakanlığın hiçbir düzenleme yapmaması durumunda, Türkiye'de Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamındaki işletmeler açısından **iki finansal tablo düzenleme mecburiyeti ortaya çıkmaktadır.**

### 3. MALİYE BAKANLIĞI'NIN TARİHİ SORUMLULUĞU

Maliye Bakanlığı çeşitli nedenlerle muhasebe kayıt sisteminin düzenleyicisi olma fonksiyonunun başka kurumlara geçmesini istememiştir. Bunu bir an anlayışla karşılarsak dahi, **bu yetki muhasebe sisteminin gelişmesini engellemelidir.** İşletmeleri iki ayrı muhasebe tutmaya, farklı finansal tablolar düzenlemeye mecbur etmemelidir. **Finansal tablolarda teklik sağlanmalıdır.**

Bunun için de muhasebe standartlarının gerekli gördüğü yeni hesap gruplarının ve hesapların hesap planına ilavesi yapılarak hesap planı güncellenmelidir. Vergi mevzuatı ile çelişen durumlar halen uygulamada olduğu gibi, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler olarak matrah düzeltmesinde dikkate alınmalıdır.

Bu yapılmadığı sürece, Türkiye finansal raporlama standartlarının KOBİ düzeyinde yürürlüğe girmesi ve yaygın olarak kullanılmasında sorunlar yaşanacaktır. Sermaye piyasasına tabi şirketler, bankalar, sigorta şirketleri bugün olduğu gibi yine finansal tablolarını muhasebe standartlarına uyumlu hale getirecek, bu dönüştürme işleminin de ne kadar sağlıklı olduğu muhasebe organizasyonunun, kayıt sisteminin etkin çalışma-

sına bağlı olarak hep tartışılacaktır. Bankalar ve diğer mali kesim işletmelerinin ve sigorta işletmelerinin hesap planları BDDK ve hazinenin çalışmalarıyla güncellenip muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirildiğinden bu sektörlerde kayıt sisteminden finansal raporları muhasebe standartlarına uygun olarak üretmek mümkün olabilmektedir.

Ancak küçük ve orta ölçekli işletmeler, muhasebeyi sadece vergi için tuttuklarından muhasebe standartlarına uygun finansal raporlamanın kendilerine sağlayacağı faydanın farkına varmadan kısır döngüde uygulamalarına devam edip gideceklerdir. *“Maliye Bakanlığı bizden bir şey istemiyor”* deyip, eski uygulamaya devam edeceklerdir. Nitekim değişiklik yapılmadan önce şirketlerde büyük bir hareket varken, herkes yeni sisteme kendisini uyumlaştırmaya gayret ederken, bu değişiklik maddesinden sonra bütün ilgi ve çalışmaların durdurulduğu hemen gözlemlenebilmektedir. Aslında, genel amaçlı finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması gerektiği TTK'nun birçok maddesinde açıklanmaktadır. Dolayısıyla özellikle şirketlerin genel kurullarda sunacakları finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olması gerektiği gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Bu durumda muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamında bulunan işletmelerin iki ayrı finansal tablo düzenleme zorunda kalacakları da bir gerçektir.

İşte bu noktada Maliye Bakanlığı'nın tarihi sorumluluğu bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı; yayımlayacağı tebliğde, muhasebe kayıtlarının muhasebe standartlarına göre güncellenmiş tekdüzeneye göre yapılacağını, finansal tablo formatlarının yeni şeklini standartlarla uyumlu olarak belirleyerek, bu formatların uygulanacağını duyurması, Türkiye muhasebe sisteminin uluslararası normları yakalamasına hizmet edecek ve son iki dönemin sayın Maliye Bakanlarının hedefleri olan *“Uluslararası muhasebe standart-*

*larına göre oluşmuş şeffaf bilgiler üreten bir Türkiye muhasebe sistemi”’, ‘’ mesleki ehliyet kalitesi artmış,dünya uygulamalarını bilen, dünya meslektaşlarından farkı olmayan yerli muhasebe meslek mensubu kimliğini oluşturma ‘’hedeflerine ulaşmayı da sağlayacaktır.*

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

TTK; yukarıda da açıklandığı üzere muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye muhasebe standartlarına göre yapılmasını ve finansal raporlamanın uluslararası standartlarla uyumlu olmasını temel olarak benimsemiş ve birçok maddede bunu düzenlemiştir. Ancak diğer taraftan Kanunda yapılan son değişiklikle 64.maddeye eklenen 5.fıkra ile Maliye Bakanlığı'nın vergi matrahı ile ilgili düzenlemelerinin zorunlu olarak uygulanacağı ve bu uygulamanın TTK'nın ilgili hükümlerine aykırılık teşkil etmeyeceği vurgulanmıştır.

Bu durum, Maliye Bakanlığı'nın gerekli güncellemeleri yapmaması durumunda işletmelerin iki sisteme göre muhasebe kayıtlarını yapmalarını ve iki tipte finansal tablo düzenlemelerini gerekli kılacaktır.

Muhasebe bir iletişim sistemidir. İşletmeyle ilgili finansal bilgileri toplar, bunları sınıflandırarak, kaydeder, dönem sonlarında değerlendirme kurallarına göre ölçer, gerekli düzeltmeleri yapar ve dönem sonlarında bu bilgilere göre finansal tabloları düzenler ve işletme ilgililerin kullanımına sunar.

Muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki en önemli farklılıklar,

- Bilginin kayda alınmasında, sınıflandırma farklılığının bulunması,
- Kayda alınacak tutarın ölçümünden kaynaklanan farklılığın bulunması,

- Dönem sonu işlemlerinde ölçümleme (değerleme) kurallarındaki farklı uygulamaların bulunması,
  - Finansal tablolarda sunulan bilgilerin içeriğinin ve tutarlarının farklı olması,
  - Finansal tablo formatlarının farklı olması,
- olarak sıralanabilir.

Söz konusu farklılıklar finansal tabloda sunulan bilgileri farklılaştırmaktadır. Bu farklılıkların bir kısmı vergi matrahını etkilerken bir kısmı etkilememektedir.

Şu andaki uygulamada;

- Tam seti uygulamak durumunda bulunan bankalar, diğer mali kesim işletmeleri ve sigorta işletmeleri muhasebe standartları ile uyumlaştırılmış hesap planlarını uygulayarak muhasebe kayıtlarını yapmakta, finansal tablolarını da bu formatlara göre raporlamaktadırlar. Vergi matrahının hesabında ise farklılıkları alt hesaplarda ya da nazım hesaplarda veya diğer kayıtlarda izleyerek, muhasebe karından kanunen kabul edilmeyen giderleri ve vergiye tabi olmayan gelirleri dikkate alarak vergi matrahını hesaplamaktadırlar. Bu uygulamada, Maliye Bakanlığı ile herhangi bir önemli sorun yaşanmadığı, yıllardır gözlemlenmektedir. Böylece tek kayıtla, tek finansal tablo ile hem standartlar uygulanmakta hem de Maliye Bakanlığının istediği bilgiler verilebilmektedir.
- Sermaye Piyasası kapsamındaki borsaya kayıtlı işletmeler ise, SPK'nın öngördüğü finansal tabloları düzenlemek ve yayımlamak zorundadırlar. Bu tablolar, Türkiye finansal raporlama standartları ile uyumludur. Mali kesim ve sigorta işletmeleri dışındaki işletmeler muhasebe kayıt düzenlerini ve finansal tablolarını Maliye Bakanlığının yayımlanmış olduğu muhasebe sistemi uygulama ge-

nel tebliğine göre de yapmak zorundadırlar. Bu işletmeler günümüze kadar ikili uygulamaya yapmışlardır. Bazı işletmeler muhasebe sistemi uygulama genel tebliği çerçevesinde tek muhasebe kaydı tutmuş ve finansal tablolarını bakanlığın istediği formata göre düzenlemiş ancak daha sonra bu bilgileri alarak tek tek muhasebe standartlarındaki esaslara göre muhasebe dışında özel programlarda düzelterek standartlara uygun finansal tabloları hazırlamış ve bu tabloları da bağımsız denetimden geçirmiştir. Aslında herkesçe bilinen bir gerçek de bu tabloların bizzat denetim firmaları tarafından hazırlandığı ve denetlendiği hususudur. Oysa tablo hazırlayıcısının farklı, denetimi yapanın farklı olması gereği denetim standartlarının olmazsa olmazları arasındaki önemli bir kuralıdır. Diğer taraftan bazı firmalar da ikili kayıt düzenini seçmiş, aynı bilgiler bir taraftan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre , bir taraftan da muhasebe standartlarına göre kayıt altına alınmış ve finansal tablolar bu bilgilere göre iki farklı düzende hazırlanmıştır. Bazı işletmeler ise mevcut tekdüzen hesap planına açtıkları yeni hesaplar veya bazı hesapların altında detay hesaplar açarak uyumlaştırmayı sağlamışlardır.

Yıllardır üzerinde tartışılan husus, bu sektörün de muhasebe kayıt düzeninin bankalarda, sigorta şirketlerinde olduğu gibi muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi ve ikili uygulamanın ortadan kaldırılmasıydı. Nitekim TTK 'nun ilk orijinal hali bu kesimlerce de olumlu gelişme olarak değerlendirilmişti. Yapılan son değişiklik bu beklentiye ortadan kaldırmış ve eski uygulamaya devam sürecine girilmiştir.

- Üçüncü grup olan KOBİ'ler ise; bugüne kadar muhasebe uygulamalarını hep Maliye Bakanlığı düzenlemelerine göre yapmış, onun dışındaki bir uygulama ile tanışmamıştır. KOBİ TFRS 'nin yayımlanması ile ve

TÜRMOB'un, üniversitelerin eğitim kampanyaları ile bu kesimin muhasebesini tutan mali müşavirler, büyük bir coşku ve istekle yeni muhasebe standartlarına ait uygulamalarını öğrenmeye çalışmışlar ve uygulamanın başlamasıyla bu konudaki eksikliklerinin giderileceğini, Türkiye'deki mali müşavirlerin de gerektiğinde dünyanın diğer ülkelerindeki muhasebe uygulamalarını tutabilecek niteliğe kavuşacaklarının bilincine varmışlardır. Yine denetim olayının yaygınlaştırılmasının kayıt dışını önleyeceğini ve bu durumun da mali müşavirin işini rahatlatacağını, müşterisi ile ilişkilerini düzenleyeceği ümidini vermişti. Ancak yapılan son değişiklik de bu beklentilerin gerçekleşmesini siyasi otoritenin tercihlerine göre ileriki tarihlere ertelemektedir.

Hesap planında yapılacak güncellemeler ile muhasebe standartlarına uyum sağlanacak, yeni finansal tablo formatları da uygulamaya gireceği için muhasebe standartları öğrenilmiş olacaktı. Muhasebe karından mali kara geçiş için de özel tablolar düzenlenecek ve Maliye Bakanlığının istediği bilgiler bankalarda olduğu gibi bakanlığa verilebilecekti.

Her yeni uygulamada; bazı muhafazakar çevreler, yeniliklerden çekinirler, yeni sorumluluklar almaktan kaçınırlar, alışkın oldukları sistemin devamı için mevcut uygulamanın değişmesini çeşitli bahanelerle erteletmeye ve uygulatmaya çalışırlar. Kendi alıştıkları düzenlerin değişimine sıcak bakmazlar. Ellerindeki yetkinin başka kurumlara geçmesini istemezler. Bu nedenle de siyasi otoritelere baskı yaparlar. Üzerinde hiç tartışılmadan son anda TTK'nun 64. Maddesine eklenen 5. Fıkranın da bu psikolojik gerekçeden kaynaklandığı söylenebilir. Aslında yeniliği kolay kabullenememe yıllar önce muhasebe sistemi uygulama genel tebliği uygulamaya girerken de yaşanmıştı. O tarihlerde de uygulamanın ertelenmesi tekdüzen uygulaması-

nın işletmelere külfet getireceği, bakanlık hesap uzmanı ve müfettişlerinin bu muhasebe sistemini tanımadıkları için denetimlerin etkin yapılamayacağı, muhasebecilerin yeni hesap planını uygulamada yeterli bilgiye sahip olmadığı gibi gerekçelerle ertelenmeye çalışılmış, hatta Türkiye'nin önde gelen holding işletmelerinin yöneticileri yeni bir maliyete katlanmamak için, Maliye Bakanlığı koridorlarında erteletme konusunda büyük uğraş vermişlerdi. Ancak o tarihlerde muhasebe bilgi için vardır diyen, buna inanan Maliye bakanlığı bürokratları komisyonun kararlarına hiç müdahale etmeden siyasi otoriteden tek düzen muhasebe sistemi uygulamasının başlatılmasını sağlamışlardı. Uygulama başladıktan sonra zaman içinde sistem öğrenilmiş ve bunun muhasebe bilgi kalitesinin artmasını nasıl sağladığı her kesimce kabul edilmiştir.

Bugün muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi ve KOBİ'lerde de uygulamanın yaygınlaştırılmasında yine Maliye bürokratlarına ihtiyaç vardır. Henüz geç kalınmış değildir, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin muhasebe standartlarına uygun hale getirilmesi, bankalarda, sigorta işletmelerinde olduğu gibi çift kayıt yapmadan tek kayıtla muhasebe standartlarına uygun finansal tablo hazırlamak mümkün olacaktır.

**Maliye Bakanlığınca yapılması gerekenlere önerilerimiz aşağıdaki gibidir:**

**Kısa vadede acil olarak yapılması gerekenler:**

1. Kısa vadede acil olarak muhasebe sistemi uygulama genel tebliği gözden geçirilmeli ve hesap planı ve açıklamaları muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmelidir. Bu işlem yapılırken "biz yaptık oldu" mantığından hareket edilmemeli, tekdüzen muhasebe sisteminin kurulduğu yıllarda olduğu gibi gerekli danışmanlardan yararlanılmalı, Tür-

kiye gözetim, muhasebe ve denetim standartları kurumu ve TÜRMOB 'la birlikte hareket edilmelidir. Bu konuda daha önce TMSK tarafından hazırlanan taslak metinlerden de yararlanılabilir.

2. Finansal tablo formatları yenilenmeli ve Türkiye finansal raporlama standartları ile uyumlu hale getirilmelidir. Nitekim bu konuda daha önce TMSK tarafından hazırlanan taslaklardan yararlanılabilir.
3. Muhasebe karının mali kara dönüşüm tablosu formatı hazırlanmalıdır.
4. Yayımlanacak tebliğde, muhasebe kayıtlarının muhasebe standartlarına göre tutulacağı vergi kanunları ile ilgili farklılıkların beyanname verileceği ve muhasebe karından mali kara dönüşüm tablosunun düzenleneceği, bu farkların dip notlarda açıklanacağı hususu belirtilmelidir.
5. İşletmelerde düzenlenecek finansal tabloların tek olduğunu, bu tabloların muhasebe standartlarına göre düzenleneceği ve mali kar hariç çeşitli kararlarda bu bilgilerin esas olduğu (kar dağıtımı vb gibi) belirtilmelidir.
6. Maliye Bakanlığının finansal tablo dışında ihtiyaç duyduğu diğer bilgileri ayrıntıda isteme hakkının bulunduğu belirtilmelidir.

**Uzun Vadede yapılabilecekler:**

1. Uzun vadede vergi usul kanunundaki değerlendirme kuralları gözden geçirilmeli ve mümkün olduğu ölçüde standartlarla uyumlu hale getirilmelidir. Özellikle;
  - Finansman giderlerinin özellikli varlık edinimleri dışında doğrudan gider yazılabileceği hususu,
  - Amortisman yöntemlerinin uygulanmasında üretim yönteminin de uygulanabileceği,

amortisman oranlarının belirlenmesinde aralıkların geniş tutularak faydalı ömre göre amortisman ayrılmasının sağlanması, kıst amortisman uygulamasının yapılması,

- Borsada işlem gören menkul kıymetlerin borsa değerine göre değerlendirilme imkanının getirilmesi,
- Yıllara yaygın inşaat işlerinde işin tamamlanma yüzdesine göre gelirin ölçümünün sağlanması, inşaat sektörünün yıllık gelir ve giderini hesaplama imkanının yaratılması,
- Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer tespiti durumunda, gerçeğe uygun değerle değerlendirilme imkanının sağlanması,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti durumunda, gerçeğe uygun değerle değerlendirilme imkanının sağlanması,
- Vadeli satışlarda-alışlarda finansman niteliği taşıması durumunda vade farklarının finansman geliri –ya da finansman gideri olarak kabul edilmesi,
- Garanti karşılıklarının, kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmasına imkan tanınması,
- (Şerefiyenin (KOBİ TFRS) ve diğer maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin bilinmemesi durumunda amortisman oranının 5 yıldan on yıla çıkartılması,
- Amortisman tabi varlıklarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasına imkan tanınması
- Stoklarda değer düşüklüğü karşılığı ayırma koşullarının stoklar standardı ile uyumlaştırılması,
- Muhasebe standartlarının gerekli gördüğü koşullarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılması vb gibi diğer düzenlemeler.

Bu uyumlaştırmalar yapılmasa dahi, tek kayıt düzeninden hem standartları hem de vergi kanunlarındaki düzenlemeleri yine de izlemek mümkündür. Yeter ki iki finansal tablo istenmesin, finansal tabloların muhasebe standartlarına göre olacağı vergi otoritelerince de benimsenmiş olsun.

Bu düzenlemeleri yapmaktan çekinilmemelidir. Vergi usul kanunundaki değerlendirme kurallarının en mükemmel kurallar olduğu düşünülmemelidir. Değişen koşullara uyum sağlamak hukuk düzeninin mükemmeliyetini de artırır. Bu uygulamalar vergi gelirlerini azaltmaz. Aksine kayıt sistemine duyulan güveni artıracığı için vergi gelirlerinin artmasına da neden olur. Kuşkusuz hiçbir ülkede vergi mevzuatı ile muhasebe kuralları tam olarak örtüşmez. Örtüşmesi de beklenmez. Ancak muhasebe bilgileri, finansal tablolar, hep muhasebe kurallarına göre üretilir. Farklılıklar, vergi matrahının hesabında dikkate alınır. Örneğin bir dönemde yatırımları teşvik için satın alınan yatırım malları niteliğindeki maddi duran varlıklar İngiltere’de doğrudan matrahtan düşülüyordu, yani gider kabul ediliyordu. Ancak bu durum hiçbir zaman o maddi duran varlıkların muhasebede varlık olarak kaydedilmeyeceği anlamına gelmemekte idi. Söz konusu kalemler muhasebede bilançoda yer almış ve üzerinden de faydalı ömre göre amortisman ayrılmıştır.

Avrupa Birliği ülkelerine de bakıldığında yine muhasebenin, muhasebe kurallarına göre tutulduğu ve finansal tabloların muhasebe kurallarına göre düzenlendiği görülmektedir.

Özetle Maliye Bakanlığı;

- Ya hesap planını ve finansal tablo düzenlerini güncelleştirir, banka ve sigorta işletmelerinde olduğu gibi, muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamındaki ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin de tek tip finansal

tablo düzenlemesine imkan vererek çift kayıt yapma sorununu çözer,

- Ya da muhasebe sistemi uygulama genel tebliğini tamamen yürürlükten kaldırarak uygulamayı serbest bırakır. Bu konudaki düzenleme gerekirse **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**'na geçer. Böylece işletmelerin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen uymak zorunda olduğu bir hesap planı ve finansal tablo formatı olmayacağı için, tablolar standartlara göre düzenlenir, kayıtlar için işletme ihtiyaçlarına göre hesap planı oluşturulur.
- Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme kurları ise vergi usulde de belirtildiği gibi vergi matrahının tespitinde dikkate alınır.

Kuşkusuz, tekdüzen muhasebe sistemi uygulamada karşılaştırılabilirliği sağladığı ve denetimi kolaylaştırdığı için Türkiye uygulamalarında her zaman tercih edilmiştir. Nitekim, bankalar da kendi sektörleri için hazırlanan tekdüzen hesap planını kullanmaktadır. BDDK değişen koşullara göre eskiden TMSK 'nın da görüşünü alarak sürekli olarak hesap planını ve finansal tablo formatlarını güncellemiştir. Aynı şekilde hazine de sigorta işletmeleri için hesap planını yayımlamış ve formatlarını yenilemiştir. Değişiklikler de yapılırken çok başlılığı ortadan kaldırmak için her zaman TMSK'nın görüşü alınmıştır. Şimdi Bu yetki gözetim kurumuna verilmiştir. Bu işletmeler tek finansal tablo düzenlemekte ve Maliye Bakanlığına da bu tablolarını vermektedirler.

TMSK döneminde Maliye Bakanlığı'ndan Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde düzenlenen hesap planı ve formatların güncellenmesi konusunda da özellikle bakan düzeyinde büyük destek alınmış ve hesap planı taslakları ve finansal tablo format taslakları hazırlanmıştır. Sa-

dece hangi kurum tarafından yayımlanmasının mevcut hukuk düzenine göre daha uygun olacağı değerlendiriliyor, hatta belki iki kurum tarafından birlikte yayımlanmasının uygun olabileceği değerlendiriliyordu.

6102 sayılı TTK'nun 64 maddesine değiştirilerek eklenen 5. fıkra ile, muhasebe kayıtlarının Vergi usul kanunu hükümlerine uygun olması esas, Türkiye uygulamalarını muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin ilk yayımından önceki dönemlere götürmektedir. Türkiye muhasebe sistemini ileriye taşımaya hedeflerken, Maliye bakanlarının desteği ile bu hedefe yaklaşmışken, son düzenlemede neden bu fıkra hükmüne ihtiyaç duyulduğu anlaşılammıştır. Ancak daha önce de vurgulandığı gibi henüz geç kalınmış değildir. Maliye bürokratları yetkilerine aldıkları muhasebe kayıt düzenini, **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** ile ortak çalışarak, daha önce bu konuda yapılmış hazırlanmış çalışmalarını da gözden geçirerek bir an önce tekdüzen muhasebe hesap planını uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirmeleri, finansal\_ tablo formatlarını son gelişmeler ışığında güncellemeleri, muhasebe kayıtlarının **iki ayrı defterde tutulmasını, iki bilanço, iki gelir tablosu düzenlenmesini** önleyecektir Maliye Bakanlığı, Türkiye muhasebe sisteminin gelişmesinin önündeki engelleri kaldırma tarihi sorumluluğunu taşımaktadır.

Her zaman olduğu gibi Maliye Bakanlığının bu tarihi sorumluluğunu yerine getireceğine ve Türk muhasebe sisteminin gelişmesine öncülük edeceğine inanmak isteriz. Kuşkusuz Muhasebe standartlarının yaygın olarak kullanılmasında ve sadece kamuya hesap verme sorumluluğu bulunan şirketlerle sınırlı kalmaması konusunda, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yaklaşımları ve uygulamayı yönlendirmek için yayımlayacağı tebliğlerin kapsamı da önem taşımaktadır.

**KAYNAKÇA**

1. Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No. 6335 Kabul Tarihi: 26/6/2012, RG Sayı: 28339, 30 Haziran 2012 .
2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, madde 64, madde 88.
3. Akdoğan, N.; Akdoğan, M. Uğur , Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırılması Olarak Analizi, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, sayı 35 2011 . S.1-31.
4. Türkiye muhasebe sistemi uygulama genel tebliği.
5. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

