



Gönderilme Tarihi: 14 Haziran 2022; Revize Edilmiş Hali: 29 Haziran 2022; Kabul Tarihi: 4 Temmuz 2022

KIRGIZİSTAN'DA MUHASEBE KAVRAMI VE KIRGIZ MUHASEBE SİSTEMİNDE YASAL DÜZENLEME¹

Eyüp ÇIKOLAR² 

ÖZ

Muhasebe, işletmenin bir fonksiyonu olmakla beraber, yatırımlarla da ilişkisi bulunmaktadır. Bu bağlamda komuta ekonomisinden, serbest piyasa ekonomisine geçiş yapan Kırgızistan için; doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına ihtiyaç duyulmuş, ayrıca üretim, istihdam ve ekonomi konuları da önemli bir hale gelmiştir. Dolayısıyla bu çerçevede "Muhasebe" kavramının bir avantaj oluşturma düşüncesi; bir muhasebe standartları zorunluluğunu da gündeme getirmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda başta Kırgızistan Maliye Bakanlığı yetkilileri ve meslek kuruluşlarından oluşan bir komisyon bir araya gelerek Kırgızistan için bir Kırgızistan Muhasebe Standartlarını hazırlamıştır.

Bu çalışmada Kırgızistan'daki muhasebe bilincinin gerek bilgi kullanıcıları, gerekse muhasebe mesleğine yönelmek isteyenler açısından önemli olduğu ortaya konmuş ve daha sonra Kırgızistan'ın SSCB'den ayrılışından sonraki döneminde kendi muhasebe standardının oluşturulmasındaki süreci ve Kırgız Muhasebe Standartları'nın, IAS'ye (Uluslararası Muhasebe Standartları) uygunluğu incelenmiş bu bağlamda mevcut muhasebe sisteminin Kırgızistan'da muhasebe işleyişine ve finans sistemine etkilerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada doküman analizi kullanılarak, Kırgızistan Muhasebe Standartlarının UFRS'ye geçiş süreci izlenmiş ve Kırgızistan'daki işletmeler açısından önemine vurgu yapılmıştır. Daha sonra bulgulardan hareketle Kırgızistan Muhasebe Standartlarının, uluslararası muhasebe standartları ile karşılaştırılması yapılarak uygulamadaki eksiklikler tespit edilmiş ve bu doğrultuda çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Standartları, Kırgızistan

Jel Kodları: M-40, M-42, G-2

THE CONCEPT OF ACCOUNTING IN KYRGYZSTAN AND LEGAL REGULATION IN THE KYRGYZ ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

Although accounting is a function of the enterprise, it is also related to investments. In this context, for Kyrgyzstan, which has made the passing from a Soviet economy to a free market economy; foreign direct capital investments were needed, and production, employment and economy issues also became important. Therefore, in this respect, the concept of "Accounting" is thought to constitute an advantage; it has also raised the requirement of an accounting standards. As a result of the evaluations, a commission consisting of the officials of the Ministry of Finance of Kyrgyzstan and professional organizations came together and prepared a Kyrgyzstan Accounting Standards for Kyrgyzstan.

In this study, it was revealed that the accounting awareness in Kyrgyzstan is important for both information users and those who want to turn to the accounting profession, and then the process of establishing its own accounting standard in the period after Kyrgyzstan's separation from the USSR and the compliance of Kyrgyz Accounting Standards with IAS (International Accounting Standards) were examined. In this context, the effects of the current accounting system on the

¹ Bu çalışma 12.06.2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen III.Toktomamatov Okumaları "Yenilikçi Trendler" Sosyal-Ekonomik Kalkınma,Modern Eğitim ve Bilim Konferansında bildiri olarak sunulan "Kırgızistan Muhasebe Standartlarının İncelenmesi" başlıklı makalenin genişletilmiş halidir.

² .Öğr.Gör.Eyüp Çikolar, Kırgızistan Toktomamatov Üniversitesi TDİF, Ebilim_27@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-2697-4407

accounting operation and financial system in Kyrgyzstan is intended to determine. In the study, by using document analysis, the transition process of Kyrgyzstan Accounting Standards to IFRS was monitored and its importance for enterprises in Kyrgyzstan was emphasized. Then, based on the findings, the Kyrgyzstan Accounting Standards were compared with international accounting standards and the deficiencies in the application were identified and solutions were proposed accordingly.

Keywords: Accounting, International Accounting Standards, Kyrgyzstan

JEL Codes: M-40, M-42, G-2

GİRİŞ

Muhasebenin tarihi çok eski çağlara dayanmaktadır. Öyle ki, muhasebe Ünalın vd., (1988: 8)'e göre çok eski devirlerde mübadele işlemleriyle birlikte ortaya çıkmıştır. Bu eski devirler olarak Hititler, Asurlular, Antik Mısır literatürde karşımıza çıkarken, İran, Mezopotamya, Moğollar, İlhanlılar ve Osmanlılarda da muhasebe tarihini görmekteyiz. Selimoğlu vd., (2009:217-228)'nin muhasebe tarihi kapsamındaki araştırmalarında bu devirlere ait muhasebe konuları ise; Hititlerde ölçü birimleri (M.Ö. 2500–2000), Asurlularda finansal terimler (M.Ö.2000–1500), Asurlularda muhasebe kültürü (M.Ö.2000–1500), Anadolu'daki Asur ticaret kolonilerinde muhasebe ve ticaretin durumu (M.Ö. 1900–1850), tarihte ve Anadolu'da basılan ilk para (M.Ö. 600–550) şeklindedir.

Literatürde ise muhasebenin birçok tanımı bulunmaktadır. Muhasebe bir işletmedeki mali olayların hesaplara ve defterlere geçirilme kurallarını ortaya koyan ve böylece bu olayların sonuçlarının analiz edilip görülmesini sağlayan bir bilimdir. Bir başka deyişle muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır (Gücenme, 1996: 6-7).

Muhasebe; bir organizasyonda finansal olarak adlandırılan olayların ya da işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılıp belgelendirilmesi ve bilgi kullanıcılarına aktarılması sürecidir. Akdoğan vd., (1987: 1)'e göre bu süreç, finansal açıdan bilgi kullanıcılarına bilinçli yargılarda bulunma, karar verme ve bu bilgilerin ölçülmesi ve iletilmesi sürecidir.

Ünalın vd., (1988: 1)'e göre işletmedeki ticari faaliyetlerin ya da ticari olayların düzenli ve faydalı şekilde takibi muhasebe ile mümkün olmaktadır.

Muhasebe (Sevilengül, 2000: 9; Soylu, 2009: 13; Smith vd., 1960: 1-2; Slavın vd., 1968: 3-4; Örtün, 2000: 2; Lazol, 2001; Akdoğan vd., 1987: 7-62; Cemalcılar vd., 1999: 3; Güredin, 1983:16-17) gibi araştırmacılar tarafından tanımlanmıştır.

Küçüksavaş, (1997: 3)'a göre muhasebenin görevi işletmenin varlık (aktif hesap) ve kaynaklarında (pasif hesap) meydana gelen değişimi tespit etmek, dönem gelir ve giderlerini karşılaştırarak faaliyet sonucunun ortaya konulmasıdır. Çonkar vd., (2010: 5)'a göre muhasebenin işlevleri; ticari işlemlerin kaydedilmesi, bilgilerin sınıflandırılması, bilgilerin finansal raporlar halinde özetlenmesi, raporların analiz ve yorumu şeklindedir.

Çalışmada Kırgızistan'da muhasebe kavramı ya da muhasebe kültürü ile toplumda muhasebe bilincini ölçme ve ayrıca temeli Sovyet döneminde atılan Kırgızistan Muhasebe Standartlarının, Ulusal

Muhasebe Standartlarına geçiş süreci sonrası mevcut standartların muhasebe ve finans sistemine etkilerini ortaya koymak amaçlanmaktadır. Çalışma kapsamında Kırgızistan'ın muhasebe kavramına yönelik tarihsel araştırma yapılmış ve Sovyet döneminde tesis edilen muhasebe standartlarına ilişkin yasal süreçlere sırasıyla değinilerek Kırgızistan Muhasebe Standartlarının gerek UFRS'ye gerekse IAS'ye uygunluğu değerlendirilmiş ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

1. KIRGIZİSTAN'DA MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebenin binlerce yıl önce insanlığın gelişmesiyle birlikte atılan ilk adımları, tarihi derinden etkilemiştir. Hepimiz, yaşamın ihtiyaçları için aritmetiğin gelişme gösterip ortaya konduğunu ve bu gelişmenin de insan uygarlığının ayrılmaz parçaları olan yazı ve matematik bilimlerinin büyümesine yol açtığını biliyoruz.

Çift giriş esasına göre muhasebenin oluşumu 15. yüzyılın sonlarına dayanmaktadır. Bu çift yazma yöntemi tek temeldir ve bugün hâlâ kullanılmaktadır. O zamandan beri; borç, bakiye (eşitlik), hesaplama, kredi vb. birçok terimdeki ifadeler geçerliliğini kaybetmemiştir. Muhasebe üzerine ilk yayınlanan kitaplardan biri ünlü İtalyan matematikçi Luca Pacioli (1445-1515) tarafından yazılmıştır.

"Muhasebeci" terimi 15. yüzyılda ortaya çıkmıştır. Innsbruck Hesap Odası'nda bir kâtip olan Christopher, muhasebeci olarak adlandırılan ilk yetkilidir.

18. yüzyılın başında, 1. Peter'in reformundan sonra, ticaret şirketleri yaygınlaştı. O zamanlar çok az sayıda kalifiye insan defterleri düzgün bir şekilde nasıl kullanacağını biliyordu. Rusya'da muhasebeci unvanını alan ilk kişinin bir yabancı olması tesadüf değildir. Bu Hollandalı bir tüccar olan Timmermandı. Daha sonra Timmerman 11 Eylül 1732'de Ticaret Kurulu'nun emriyle St. Petersburg Gümrük baş muhasebecisi olarak atandı.

"Muhasebeci" veya "kasiyer" tabiri Kırgız Cumhuriyeti'nde çok eski zamanlardan beri Manas-Ata ile birlikte kullanılsa da "muhasebeci" teriminin geçmişi, endüstriyel gelişme dönemi olan Sovyet dönemine kadar dayanmaktadır. İlk muhasebecilerin yetiştirilmesi ziraat ve maliye kolejlerinde düzenlendi (Çalova, 1996: 8-9).

Daha sonra, Kırgız Cumhuriyeti'nde kabul edilen, imzalanan ve tanıtılan Maliye Bakanlığı muhasebe konusundaki normatif ve metodolojik materyallerin çoğu Kırgızca'ya çevrildi. Hemen hemen tamamı yayımlanmıştır ve yöneticiler, muhasebeciler, öğrenciler, iş adamları, ve iş dünyası liderleri için önemli bir unsur olacaktır (Çalova, 1996: 5-7).

Muhasebe sadece her işletme veya kurumda değil, uluslararası ilişkilerde de kullanılmaktadır. Çünkü küreselleşen dünyada, uluslararası siyasi ve ekonomik ilişkilerin muhasebe yardımı ile gerçekleştiğini hepimiz biliyoruz. Ünlü bilim adamı, P. Garnier'in belirttiği gibi, "Muhasebe hukukun cebiridir". Dolayısıyla muhasebe artık genel hukuki ilişkilerde belirleyici bir araçtır.

Muhasebenin rolü yüzyıllardır kontrol olarak bilinmektedir. Bu nedenle, hesap kontrolü ile yakından bağlantılıdır. Fransız Jacques Savavi S. (1622-1690) "Muhasebe bir ifşa etme işlevidir" sözünde de belirtildiği gibi, hesap denetimi, gerek kamu gerek özel sektör olsun, organizasyonların üretim ve finansal faaliyetlerinde kilit bir yönetim rolü oynar (Canuzakov, 2012: 8-9).

2. KIRGIZİSTAN MUHASEBE STANDARTLARI

Bir muhasebe standardı, firmalar arasında ve zaman içinde defter tutma ve diğer muhasebe işlevlerini sistematik hale getirmek için kullanılan bir dizi uygulama ve politikadır. Muhasebe standartları, varlıklar, kaynaklar ve hissedarların öz kaynaklarını da kapsayarak bir işletmenin finansal resminin tamamı için geçerlidir. Bankalar, yatırımcılar ve düzenleyici kurumlar, belirli bir işletme hakkındaki bilgilerin ilgili ve doğru olmasını sağlamak için muhasebe standartlarına güvenirlere (Investopedia, 2021).

Finansal muhasebe standartları, ekonomik işlemlerin muhasebeleştirilmesini düzenleyen tanımlanmış kurallar veya ilkelerdir. Genellikle bir ülkenin kendi muhasebe standartları kurulu veya benzer tarafsız kuruluş tarafından verilir. Muhasebe standartlarının temel amaçlarından biri, finansal tabloların şirketler arasında karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırmaktır (Sage, 2022).

Muhasebe standartları, (Marşap ve Kurt, 1997: 229; Üstündağ, 2000: 31 ve Yazıcı, 2004: 35) araştırmacıları tarafından tanımlanmıştır. Kırgız muhasebe standartları hakkında birçok araştırmacıların (Akay -Nacimudinova, 2008: 442-444; Anvaripour - Reid - Jusupbekov, 2004: 37; Sıdıkov, 2003: 4 ve Karakaya, 1999: 106) çalışmaları bulunmaktadır. Akay vd., (2006: 57-77)'a göre 1996 ve 1998 yıllarını kapsayan KMB (Kırgızistan Merkez Bankası) tarafından IAS'ye uygun (Uluslararası Muhasebe Standartları) birçok yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bütün bu 22 adet Kırgızistan Muhasebe Standartları (Kyrgyzstan Accounting Standards - KAS) 1 Ocak 1998 yılında yürürlüğe girmiştir (Karakaya, 1999: 91).

2001'de Kırgızistan'da Asya Kalkınma Bankası ve "Pragma" Kurumu (USAID) sponsorluğu ile "Uluslararası Muhasebe Standartları 2001" kitabı Rusça'ya çeviri yapılmış ve yayımlanmıştır (http://www.scaas.gov.kg/old/otd_mon.html).

3. KIRGIZİSTAN MUHASEBE POLİTİKASI

Muhasebe politikası, mal sahibinin gerçeklerinin nihai özeti olan muhasebenin yürütülmesi için özellikle işletme yönetimi tarafından benimsenen kural ve prosedürler olmak üzere bir dizi ilkedir. Muhasebe politikası, konunun yönetimi tarafından mevcut standart esas alınarak oluşturulur.

Muhasebe politikalarının oluşumunu etkileyen faktörler ve muhasebe politikalarının oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususlar:

- Konunun yasal ve ekonomik durumu, mülkiyet şekli, faaliyet ölçeği, şubelerin mevcudiyeti;
- Ekonomik faaliyeti, muhasebeyi, vergilendirmeyi düzenleyen mevzuat;
- Kırgız Cumhuriyeti'ndeki mevcut ekonomik durum;
- Konunun ekonomik stratejisi.

Muhasebenin temel ilkeleri, muhasebe politikalarının oluşturulmasına dayanmaktadır.

Süreklilik: Şirketin sürekli çalıştığı, yani gelecekte çalışmaya devam ettiği kabul edilir.

Sabitlik: Kabul edilen metodolojinin ve seçilen muhasebe prosedürlerinin o zamana kadar değişmediği varsayılır.

Tahakkuklar: Gerçek faaliyetin (gelir ve giderler) gerçeklerinin finansal tablolara yansıtılmasıdır.

İlgili muhasebe politikaları ve finansal tabloların bileşimi seçilirken ve uygulanırken, konu aşağıdaki ilkelere bağlı kalmalıdır.

Gözetim: Bazı olay ve koşulların belirsizliği altında kararların alınmasında dikkatli olunmasıdır.

Sadelik: Bilgiler, atlanması veya yanlış değerlendirilmesi durumunda, mali tablolara dayalı ekonomik kararları etkileyebiliyorsa, kamuya açıktır (KRFM, 1999: 6-9).

4. KIRGIZİSTAN'DA MUHASEBENİN YASAL DÜZENLEMESİ

Bilindiği üzere, baktığımızda Kırgızistan'ın muhasebe standartları Sovyet döneminde tesis edildi ve Sovyet egemenliği altında olan devletlerde uygulamaya konuldu. Uygulama aşamasında ise Sovyet yönetimi tarafından bir muhasebe yönetmeliği hazırlanarak, bu yönetmelikte muhasebeye ilişkin her türlü yapılması gerekenler ortaya konuldu. Bağımsızlığının ardından Kırgızistan, UMS'ye (Uluslararası Muhasebe Standartları) uygun bir muhasebe standardı için, başta Kırgızistan Maliye Bakanlığı'nın öncülüğündeki yetkililer olmak üzere bazı mesleki kuruluşlar ve USAID ile bir komisyon oluşturmuştur (Çikolar, 2022: 1). Kırgızistan için, 1991 yılından bu yana ülkede gerçekleştirilen çeşitli ekonomik ve sosyal reformların bir sonucu olarak serbest piyasa ekonomisine geçiş; gelişmiş ülkelerde kullanılan, dünya ekonomik ilişkiler sistemine katılmayı, yabancı yatırımı çekmeyi ve yaratmayı amaçlayan birçok temel ilkenin benimsenmesine ve incelenmesine yol açmıştır. Aynı zamanda, ülkenin muhasebe sisteminde reform yapılmıştır. Bunun nedeni, bir zamanlar devlet mülkiyetini korumaya ve planlarını kontrol etmeye hizmet eden muhasebenin, günümüz demokrasisinde artık piyasa ekonomisinin gereksinimlerini karşılamamasıdır.

Uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaya yönelik reformdaki ilk adımların, Sovyetler Birliği'nin çöküşünden önce 1991 yılında başladığına dikkat edilmelidir. Aynı yılın 1 Kasım tarihinde, SSCB Maliye Bakanlığı kararı uyarınca, bir muhasebe planı ve kullanım talimatları hazırlanmıştır. Ayrıca, Kırgız Cumhuriyeti'nin (KR) muhasebe ve istatistik sisteminin yeniden düzenlenmesinin önemini artırmak amacıyla, Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti'nin 30 Kasım 1992 № 595 tarihli Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti Kararı ve gelişen bir piyasa ekonomisinin ihtiyaçlarına yanıt olarak muhasebe ve istatistik sisteminin uluslararası uygulamasında benimsenmiştir (Canuzakov, 2012).

1997'de , (USAID) tarafından desteklenen KARANA Corporation, 1 Ekim 2012 tarihinde Kırgız Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan 18 Kırgız Muhasebe Standardı'nı (BAS) geliştirdi. Aynı yılın 30 Aralık tarihinde, Kırgızistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın 340 / p sayılı Kararı, şirketler için Genel Hesap Planı'nı ve şirketlere sunulan başvurusunun göstergesini onayladı (Kırgız Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, 1997).

Ancak Kırgız Muhasebe Standartları ve Genel Hesap Planı uluslararası standartların hükümlerine tam olarak uymamış ve uygulamalarında işletmelerden aktif destek almamıştır. (Kabar Analitik Bilgi Merkezi, 2008). Daha sonra, Kırgız Cumhuriyeti Ekioto altında Devlet Komisyonu'nun

(KOAS GC) özel bir grubu aracılığıyla, ticari kuruluşlar için hesap planı revize edildi ve 18 Kasım 2002'de komisyonun 28 kararı ile onaylandı.

1990'ların sonlarının koşulları, piyasa ekonomisindeki işletmelerde muhasebe için yeni ilke ve gereksinimlerin ortaya çıkmasıyla birlikte, yerel uygulamada denetim faaliyetlerinin ortaya çıkmasına ve yasal belgesinin kabul edilmesine yol açtı. Sonuç olarak, 26 Haziran 1998 tarih ve 84 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Kırgız Cumhuriyeti'nin Denetlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Ancak, temel bir muhasebe kanununun olmaması ve vergi politikasındaki istikrarsızlık, kanunun hazırlanmasında ciddi eksiklikler olarak değerlendirilmiştir. Halihazırda kabul edilen denetim kanununun uygulamada tam olarak uygulanmaması için kanunda değişiklik yapılması gerekmektedir. 1997 yılından bu yana, KARANA ve PRAGMA, OBA şirketlerinin yardımıyla muhasebeciler için iş başında eğitimler düzenlemektedir, ancak bu çabalar iyi sonuç vermemiş veya ulusal muhasebe standartlarına uygulamaları kötüleşmiştir (Canuzakov, 2012: 198-199).

Kırgız Cumhuriyeti, mali raporlamayı ilerletmek için muhasebe ve denetim yasalarında birçok iyileştirme yapmıştır; ancak, kanunda ve uygulamada muhasebe ve denetim arasında büyük farklılıklar vardır. Kırgız Cumhuriyeti, resmî olarak UFRS ve ISA'yı benimsemeye yönelik yasa çıkardı ve bu, daha fazla finansal şeffaflık getirmede önemli bir adımdır. Ancak, IFRS'deki değişikliklerin benimsenmesi, resmî tercümesi ve yayınlanması için bir sürecin olmaması ve ISA'daki değişikliklerin Kırgızistan düzenleyici çerçevesine (orijinal İngilizceden tercüme ile ilgili olanlar dahil) yansıtılması sürecindeki doğal gecikmeler, yürürlükteki uluslararası standartların güncel olmamasının bir sonucudur. UFRS ve ISA'ya uyum ancak tam ve güncel standartların uygulanması temelinde ileri sürülebileceğinden, Kırgız gerekliliklerinin aslında UFRS ve ISA ile tam olarak uyumlu olmadığı anlaşılmalıdır. Ayrıca, birçok işletme uygulamada yasal gerekliliklere uymamakta ve uygulama ve izleme mekanizmaları zayıf kalmaktadır.

Denetim Faaliyetleri Yasası (2002), denetim standartlarının Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti tarafından onaylanmasını gerektirmektedir.

SRSFM, yakın zamanda, ISA'ya uyum için denetim metodolojileri öneren birkaç denetim el kitabı yayınlamıştır. Kılavuzların kullanımı zorunlu değildir. Kılavuzlar ISA 2001'e dayanmaktadır.

"ISA 2001" in sürekli kullanımı, denetim raporu kullanıcıları açısından önemli bir tutarsız uygulama ve yanlış anlama riskine yol açmaktadır. 2001'den bu yana ISA'da birçok önemli değişiklik yapılmıştır, daha fazlası devam etmektedir ve "ISA 2001" uygulamasının mevcut ISA'nın uygulanmasıyla aynı düzeyde güvence ile sonuçlanacağı varsayılmaz. Ayrıca, Kırgız Cumhuriyeti'nde yayınlanan denetim raporları, genel olarak "Uluslararası Denetim Standartları (ISA)"na atıfta bulunur. Kırgız Cumhuriyeti'nde benimsendiği şekliyle "ISA 2001" veya "ISA'ya değil ve ikisi arasında var olan farklılıklara dikkat çekmez. ABD'ye uygunluk, yalnızca denetçi, her koşulda etkili olan tüm ISA'lara uyduğunda sağlanır (Worldbank, 2019).

5. LİTERATÜR TARAMASI

Akay vd., (2006), çalışmasında Kırgızistan'da muhasebe sistemindeki değişiklikler tüm yönleriyle tanıtılmış, bu çerçevede Kırgız Tekdüzen Hesap Planının, T.C. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan TDH planı ile kıyaslaması yapılarak, bazı benzerliklerin yanında dikkat çeken ayrıntılar da tespit edilmiştir. Son olarak Kırgız Tekdüzen Hesap Planında uygulamalarda eksikliklerin olduğu belirtilerek, bu durumun piyasalara ve ekonomiye etkileri değerlendirilmiştir.

Akay vd., (2008), araştırmalarında Kırgızistan muhasebe hukukuna değinmişler, bu çerçevede yasal düzenlemelerin Sovyet döneminde oluşturulduğu, ancak muhasebe hukukunun temel çerçevesini oluşturacak bir Muhasebe Kanunu'nun oluşturulamadığına dikkat çekmişlerdir.

Canuzakov (2012), 'Finansal Muhasebe' isimli kitabında; muhasebe esasları, muhasebenin önemi, muhasebe kavramları ve özellikleri, iktisadi muhasebe ve türleri, muhasebenin kökeni ve tarihi, muhasebenin anlamı ve türleri, muhasebenin amaçları, görevleri ve işlevleri, muhasebe ilkeleri, muhasebe konusu ve yöntemi, hesaplama ve değerlendirme, muhasebe hesapları ve sınıfları, çift giriş ve çeşitleri, muhasebe bakiye, belgeler, ve muhasebe formları, muhasebe organizasyonu, Kırgızistan'da muhasebe kavramı ve yasal düzenlemesi, şirket muhasebe politikası, muhasebe ofisinde iş organizasyonu, muhasebe faaliyetlerinin hak ve sorumlulukları, muhasebe mesleği ve etik, işletme türleri ve ticari organizasyon biçimleri konuları işlenmiş ve Kırgızistan'daki esasları ve uygulamaları ile anlatılmıştır.

Tetik (2015), araştırmasında Kırgız muhasebe kültürünün yaygınlaşması, kurumsallaşması ve yasallaşması gerektiğine vurgu yaparak, bu hususta bazı olumsuzlukları tespit etmiş, bu olumsuzlukları ekonomik yapıdaki nitel ve nicel yetersizlik, yerli ve yabancı yatırımcıların reel sektördeki yatırım azlığı, bölgesel işbirliğindeki yetersizlikler, yolsuzluklar, içten ve dıştan yapılan müdahaleler, ağır bürokrasi, yönetsel sorunlar, istikrarlı ve düzenli ekonomik yapının oluşmaması gibi sorunlar olarak sıralamıştır. Sonuç olarak da bu sorunların çözümü ile birlikte muhasebe kültürünün daha dinamik ve açık bir yapıya kavuşabileceği öneri olarak belirtilmiştir.

Ece vd., (2018), Kırgızistan'da ve Türkiye'de muhasebe mesleğine yönelen öğrencilerin, profilleri ve gelecekte mesleki pozisyonlarına yönelik bir çalışma yapmışlardır. Çalışma çerçevesinde, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi MYO'da ve Manas Üniversitesinde "Muhasebe ve Vergi Uygulamaları" bölümünde eğitim gören I.sınıf ve II.sınıf öğrencilerine yönelik 30 soruluk bir anket soruları yöneltilmiştir. Analiz sonucunda sosyal profil olarak öğrencilerde benzerlik olduğu, mesleki beklentilerde ise farklılıklar gözlenmiştir. Sorunların çözümü için öğrencilerin istek ve beklentilerine yönelik yasal ve akademik çalışmaların yapılması gerektiğinin altı çizilmiştir.

6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada nitel araştırmada kullanılan belge incelemesi kullanılmış olup doküman (belge) analizi ile veriler toplanmıştır. Yıldırım vd., (2006: 187)'a göre belge incelemesi, araştırılması hedef olarak ortaya konulan konularla ilgili bir veri temini ve analiz tekniğidir. Bu bölümde veri, veri setleri ve bulgulara yer verilecektir.

6.1 Araştırmanın Verileri ve Veri Seti

Araştırmanın verilerinde 2003-2005, 2003-2007, 2005-2008, 2005-2009, 2006-2009 yılları arasında Kırgızistan'da UFRS'ye geçiş yapan sermayesi 50.000 som (Kırgız Para Birimi) Anonim şirketleri, KOBİ'lerin sayısı ve UFRS'nin uygulama alanına tabi şirketler yer almaktadır. Dolayısıyla veri setlerini bu şirketlerin sayıları oluşturmaktadır.

7. BULGULAR

Tablo-1: Yıllara Göre Kırgızistan'da UFRS'ye Katılım

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Katılacak Şirketler	Geçiş Yeri ve Tarihi
Kırgızistan Borsasında; 500 000 som sermayesinin üstünde olan A.Ş.ler	2003-2005 tarihlerinde Bişkek, 2003-2007 tarihlerinde Oş, Jalalabad, Batken, Narın, İssık-Kul, Talas
500 000 som sermayeye kadar olan A.Ş.ler	2005-2008 tarihlerinde Bişkek ve Çuy, 2006-2009 tarihlerinde Oş, Jalalabad, Batken, Narın, İssık-Kul, Talas
A.Ş.ler dışındaki KOBİ'ler	2005-2009 tarihlerinde
Küçük Boy İşletmeler	2006-2009 tarihlerinde

Kaynak: http://www.scaas.gov.kg/old/otd_mon.htm verilerinden oluşturulmuştur.12.06.2022

Uluslararası Muhasebe Standartları, gerçeğe uygun muhasebeye dayanmaktadır (Blanchette vd., 2011). Tablo 1'de Kırgızistan'da Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi'ne (UFRS) geçen şirketlerin sermayelerine ilişkin bilgiler, şirket türleri ve geçiş yapılan bölgeler gösterilmiştir. UFRS'yi tanımlayacak olursak, International Financial Reporting Standarts (IFRS), Türkçe'ye Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak çevrilmiştir. Kısaca farklı ülkelerden şirketlerin finansal raporlarını birbirleriyle karşılaştırabilmelerini sağlayan bir standartlar bütünüdür.

Bu bağlamda, Kırgızistan Menkul Kıymetler Borsasında 500.000 somun üstünde yer alan A.Ş.ler, IAS'ye başkent Bişkek'te ve Çuy bölgesinde 2003-2005 yıllarında, Oş, Jalalabad, Batken, Narın, Isık- Göl ve Talas'ta 2003-2007 yılları arasında geçmişlerdir. Yine sermayesi 500.000 KGS'ye (SOM) kadar olan A.Ş.ler, IAS'ye Bişkek ve Çuy illerinde 2005 ve 2008 tarihleri arasında, Oş, Celalaabad, Batken, Narın, Isık- Göl ve Talas'ta ise 2006-2009 yılları arasında geçmişlerdir.

Baktığımızda ise KOBİ'lerde IAS'ye geçiş 2005-2009 yılları arasında yaşanırken, Küçük Ölçekli İşletmeler için geçiş ise 2006-2009 yılları arasında olmuştur. Öyle ki 2009 tarihi itibarıyla 29 tane IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) kodlu ve 8 tane IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kodlu standartın yürürlükte olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla bu geçiş sürecinde Kırgızistan'daki işletmeleri finansal açıdan değerlendirme ve karşılaştırma yapabilmenin kolaylığı da ortaya konulmuş olmaktadır.

Kırgızistan, 31 Aralık 2003 tarihine kadar bankalar ve limited şirketler için UFRS'leri zorunlu kılan bir yasa çıkarmıştır. Diğer KOBİ'lerin 2005 yılından itibaren UFRS'leri ve 2006 yılına kadar küçük

işletmeleri uygulamaları gerekiyordu. Kanun 29 Nisan 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir (<https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/asia/kyrgyzstan>)

Tablo-2: 2021 Kırgızistan'da UFRS Kapsamı

UFRS uygulama kapsamı	Ek Bilgiler
UFRS Standartları yerli halka açık şirketler için gereklidir.	Evet
UFRS Standartlarına izin verilir ancak yabancı olmayan halka açık işletmeler için zorunlu değildir.	
UFRS Standartları, yabancı şirketler tarafından yapılan listelemeler için gereklidir veya izin verilir.	Evet
KOBİ'ler için UFRS Standardı gereklidir veya izin verilir	
KOBİ'ler için UFRS dikkate alınmaktadır.	Evet

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/kyrgyzstan/> verilerinden oluşturulmuştur.(12.06.2022)

Tablo 2'de 2021 güncellemesiyle Kırgızistan'da UFRS'nin (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kapsamı yerli halka açık şirketler, belirtilmiştir. Bakıldığında UFRS'nin mantığında diğer şirketlerle finansal karşılaştırma yapabilme imkânı vermesidir. Bu sayede bilgi kullanıcılarına ve özellikle yatırımcılara da kolaylıklar sağlamaktadır.

UFRS sayesinde farklı ülkelere yatırım yapmış olan şirketler, yatırımlarını takip ederek finansal raporlarını inceleyebilirler. UFRS'nin bir diğer önemli özelliği, tek bir standart üzerinden yorumlanabiliyor oluşudur. Bunu biraz açmak gerekirse, bir yatırımcı için şirketlerin UFRS ile hazırlanmış raporlarını okumak çok kolaydır. Şirketin hangi ülkede olduğunun hiçbir önemi olmaz. Yatırımcı da ülke farkı olmadan istediği şirkete yatırım yapabilir (DIA, 2020).

UFRS ile şirketlerin denetimi de akla gelmelidir. UFRS'ye uygun raporlar finansal çerçevede kullanıcılarına kolaylıklar sağlar. Kırgızistan mevzuatı dikkate alındığında aşağıda yer alan şirketler için dış denetim zorunluluğu varken, bunların dışındaki işletmeler için denetim isteğe bağlıdır. Bu bağlamda Kırgızistan'da 100'ü aşkın denetim firmaları bulunmaktadır. Burada işletmelerin sayısındaki artışla birlikte bu denetim firmalarının sayısında da artış görüleceğini söylemekte fayda olacaktır.

Denetime tabi şirketler;

- KCMB (Kırgız Cumhuriyeti Merkez Bankası) lisanslı bankalar
- Sigorta Kuruluşları
- Menkul Kıymetlerin Halka Arzını Yapan Kamu Şirketleri
- Yatırım Kuruluşları
- Bireysel Emeklilik ve Diğerleri

SONUÇ

Kırgızistan'da muhasebe bilinci olmakla beraber, bu bilinç her geçen gün değer kazanmaktadır. Burada Sovyet dönemindeki iktisadi faaliyetleri de eklemekte fayda olacaktır. Özellikle fabrika ve birçok işletmeler sayesinde, muhasebenin de önemi anlaşılmıştır. O dönemlerde ziraat ve maliye kolejleri ile de muhasebe mesleği ekonomik ve finansal çalışmalar açısından önemli bir statü haline gelmiştir. Belirtmek gerekirse muhasebe işletmenin bir fonksiyonudur. İşletmedeki finansal olayları anlamının en kolay yoludur. Ayrıca kullanım alanlarına göre muhasebe türleri de zamanla ortaya çıkmıştır.

Muhasebe; bir organizasyonda finansal işlemlerin kaydedilerek, sınıflandırılıp, belgelendirilmesi ve bilgi kullanıcılarına aktarılması sürecidir. İşletmenin bir fonksiyonu olmakla birlikte işletmeler için finansal olaylar sonucu belgelerin oluşturulmasında belirli standartlar geçerlidir. Bu standartlar yatırımcılara ve finans sistemine kolaylıklar sağlar. Muhasebe standartları, birçok dizi ve uygulamaları içeren bir standartlar sistemidir. Bilgi kullanıcıları olarak adlandırılan kamu kurumları, bankalar, düzenleyici kuruluşlar ve yatırımcılar için güven ortamını tesis eder. Dolayısıyla uygun bir muhasebe standardı bilgi kullanıcılarının işini kolaylaştırır. Ayrıca muhasebe standartları, muhasebenin işleyişinde yol gösterici görevi görerek planlı, programlı, sistemli bir süreç oluşturur.

Serbest piyasa ekonomisine geçiş yapan Kırgızistan; vergi, sağlık ve muhasebe alanlarında bir dizi yasal değişiklikler geçirmiştir. Muhasebe alanında öncelik olarak bir Kırgızistan Muhasebe Standartlarının oluşturulması için çalışmalar başlatılmıştır. Bu bağlamda UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ve IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) denetim ve muhasebe standardı olarak benimsenmiştir. Ancak Kırgızistan Muhasebe Standartlarının UFRS'ye ve IAS'a tam uyumlu olmadığını belirtmekte fayda olacaktır. Bu noktada birçok işletmelerin yasal olarak uygulamaya uymadığı ve denetim noktasında da ilgili kuruluşların yetersiz kaldığı görülmüştür. Aynı şekilde Kırgızistan Tekdüzen Hesap Planı'nın hazırlanması hususunda IAS'e baz alınmış fakat uygulamada eksikliklere rastlanılmıştır. Çözüm önerileri olarak, Kırgızistan Maliye Bakanlığı, muhasebe denetim firmaları ve muhasebe bilgi kullanıcıları kolektif hareket etmelidirler. Bu bağlamda UFRS ve IAS'ye uyum için uygulamadaki eksiklikler araştırılmalı, uluslararası standartlara ilişkin ilgili tercüme yapılmalı, gerek işletmeler gerekse Kırgızistan'daki muhasebe bilgi kullanıcılarının karşılaştıkları sorunlar masaya yatırılarak bu doğrultuda bir rapor hazırlanmalıdır. Daha sonra bu konunun yasal çözümü için Cokorko Keneş'te (Kırgızistan Meclisi) görüşmeler başlatılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniv. Yayın No.98, Ankara.
- Anvaripour, Neside. T., Reid, B., & Jusupbekov, A. (2004). *Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practices in Kyrgyz Republic*, Asian Development Bank, Philippines.
- Akay, H. ve Nacimudinova, S. (2008). *Kyrgyz Accounting Law in Soviet and Independence Period*, 12th World Congress of Accounting Historians, Congress Proceedings Vol:I, July 20-24,s:441-450, İstanbul-Türkiye.

- Akay, H. ve Nacimudinova, S. (2006). *Kırgız Tekdüzen Hesap Planı ve Kırgız Tekdüzen Hesap Planının Türk Tekdüzen Hesap Planı İle Karşılaştırılması*, Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 1(16), s:57- 77.
- Blanchette, M., Racicot, F., Éric, G., & Jean, Y. (2011) *The Effects of IFRS on Financial Ratios: Early Evidence in Canada*, Certified General Accountants Association of Canada, ISBN 978-1-55219-641-0. http://www.cga-canada.org/enca/ResearchReports/ca_rep_2011-03_IFRS_early_adopters.pdf (26-04-2014)
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1093, Eskişehir.
- Canuzakov, B.Ş. (2012). *Muhasebe: Ders Kitabı*, Jalal-Abad.
- Çonkar, K., Ulsan, H. ve Öztürk, M. (2010) . *Genel muhasebe*, 5. Baskı Eylül, Ankara.
- Çalova, K. (1996). *Muhasebe: Ders Kitabı*, Sham Yayınevi. Bişkek.
- Çikolar, E. (2022). *Kırgızistan Muhasebe Standartlarının İncelenmesi*, III.Toktomamatov Okumaları ‘‘Yenilikçi Trendler’’ Sosyal-Ekonomik Kalkınma,Modern Eğitim ve Bilim Konferansı, Kırgızistan/Jalal-Abad: ss.97
- Dia (2020). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Nedir?, <https://www.dia.com.tr/uluslararasi-finansal-raporlama-standartlari-ufrs-nedir>, (Erişim Tarihi: 25.04.2022).
- Ece, N. ve Topçu, N. (2018). *Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesinde ve Çanakkale 18 Mart Üniversitesinde Muhasebe Eğitimi Gören Önlisans Öğrencilerinin İncelenmesi*, Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi,1(2), ss.127-135.
- Gücenme, Ü. (1996). *Tekdüzen Hesap Planına Göre, Ticari İşletmelerde Muhasebe ve Envanter İşlemleri*, Marmara Kitabevi, 3. Basım, Bursa.
- Güredin, E. (1983). *Denetim*, Formül Maatbası. İstanbul.
- Investopedia (2021). What Is an Accounting Standard?, <https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-standard> (Erişim Tarihi: 25.04.2022).
- Küçüksavaş, N. (1997). *Genel Muhasebe İlkeler Ve Uygulaması Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları*. Beta Basım Yayım Dağıtım İstanbul.
- Kırgız Respublikasının Finans Ministirliği, (1999). *Kırgızskie Standartı Buhgalterskogo Uçeta*, Bishkek.
- Karakaya, M. (1999). *Studies on Accounting Standards in Kyrgyzstan*, Gazi Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi , 0(3),
- Kırgız Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, (1997). Bişkek.
- Kabar Analitik Bilgi Merkezi, (2008). Bişkek.
- Lazol, İ. (2001). *Genel Muhasebe*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Marşap, B. ve Kurt, G. (1997). *Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi*, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim, Belek-Antalya.
- Örten, R. (2000). *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Selimoğlu, Seval. K., Aslan, Ü., ve Güvenli, B. (2009). *12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri: Bir Literatür İncelemesi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 0(42), s.217-228.
- Sevilengül, O. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara.
- Soylu, K. (2009). *Genel Muhasebe*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Slavin, A., Reynolds, I.N., & Malchman, L.H. (1968). *Basic Accounting for Managerial and Financial Control*, Holt, Rinehart and Winston Inc.New York.
- Sage (2022), Financial Accounting Standarts, <https://www.sageintacct.com/resources/accounting-financials-glossary/financial-accounting-standards> (Erişim Tarihi: 25.04.2022).
- Smith, C. Aubrey., & Ashburne Jim, G. (1960). *Financial and Administrative Accounting* (New York, McGmw - Hill Book Company Inc.) , s. 1-2.
- Sıdıkov, K. (2003). *Kırgızistan'da Muhasebe Raporlamasının Reformlarının Adımları*, Vergi ve Hukuk Dergisi, s.4.
- Satybaldieva, J. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları İle Kırgızistan Muhasebe Standartlarını Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tetik, N. (2015). *Bağımsızlık Sonrası Kırgızistan'da Muhasebe Kültürünün Gelişim Süreci*, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 0(9), s.240-262.

- Ünalın, S., Ergen, H., Tokay, H., Yanık, Z., ve Tarlan, L.M. (1988). *Genel Muhasebe*, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara.
- Üstündağ, S. (2000). *Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, 0(1),Nisan.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2006). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yay. Ankara.
- Yazıcı, M. (2004). *Muhasebe Standardının Tanımı*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 0(18), Nisan.
- Worldbank (2019). REPORT ON THE OBSERVANCE OF STANDARDS AND CODES (ROSC), The Kyrgyz Republic ACCOUNTING AND AUDITING, <https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/KyrgyzROSC.pdf> (Erişim Tarihi: 25.04.2022).
- http://www.scaas.gov.kg/old/otd_mon.html (Erişim Tarihi: 25.04.2022).
- <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/asia/kyrgyzstan> (Erişim Tarihi: 12.06.2022).
- <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/kyrgyzstan/> verilerinden oluşturulmuştur. (Erişim Tarihi:12.06.2022)

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Teşekkür: -

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Acknowledgement: -
