

TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ VE GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU

Murat Yünlü¹

ÖZ

Bu çalışmamızda, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının gelişimiyle başlayacağız. Daha sonra, mevcut durumda Türkiye'de uygulanmakta olan ve uygulanacak muhasebe uygulamalarını ele alacağız.

Bilindiği üzere, hızla değişmekte olan bir dünyada yaşıyoruz. İş ve finans dünyası on yıl öncesine kıyasla bile çok farklı gözüküyor. Bundaki en büyük etki, son küresel krizin finansal raporlama standartları da dahil olmak üzere tüm dünyayı ve düzenleyici çerçeveleri yeniden şekillendirmesidir. İşletme ve finansın yanı sıra, muhasebe dünyada ve Türkiye'de benzeri görülmemiş bir hızda değişmiştir. Türkiye'deki mevzuata dayalı muhasebe uygulamaları 1850'lere dayanır ve muhasebe uygulamalarına yön veren yasal düzenlemelere ticaret ve vergi kanunlarında yer verilmiştir. Ayrıca, Türkiye'de muhasebe uygulamalarının gelişimi, ekonomik ve politik bağların bir sonucu olarak da batı ülkesinin uygulamalarından büyük ölçüde etkilenmiştir.

Muhasebe mesleğinin gelişimi için dönüm noktalarından ilki, Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) komitesine üye olduğu 1974 yılıdır. Türkiye'deki UFRS'lerin uygulanmasındaki son önemli gelişme, Kamu Gözetimi Kurumunu (KGK) muhasebe uygulamaları için tek otorite yapan mevcut Türk Ticaret Kanunu'dur. KGK, daha etkin bir bağımsız denetim ve kamu gözetim sistemi sağlamak üzere mevcut Türk Ticaret Kanunuyla birlikte kurulmuştur. Bu nedenle, mevcut muhasebe uygulamaları, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin küreselleşmesini hızlandıran mevcut Türk Ticaret Kanunuyla birlikte değerlendirilmelidir.

Anahtar kelimeler: Ticaret Kanunu, Muhasebe, Muhasebe Uygulamaları, Finansal Raporlama Standartları

Jel Kodu: M41, M42

¹ KGK Başkan Yardımcısı, murat.yunlu@kgk.gov.tr

HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING PRACTICES AND CURRENT SITUATION IN TURKEY

ABSTRACT

In this study, we start with the development of accounting practices in Turkey. Then, we discuss the current accounting practices which applied and will be applied in Turkey.

As it's known, we live in a rapidly changing world. The world of business and finance looks very different than even a decade ago. The major impact on this is that the last financial crisis has reshaped the whole world and regulatory landscape including financial reporting standards. Along with business and finance, accounting has developed at an unprecedented pace in the world and in Turkey. Accounting legislation practices date back to 1850's and the main legal regulations that direct the accounting practices in Turkey set out in commercial codes and tax laws. Besides, the development of accounting practices in Turkey is heavily influenced by the practices of a number of Western countries as a result of the economic and political ties in a specific period.

One of the milestones for professional accounting development was in 1974, when Turkey became a member of the International Financial Reporting Standards (IFRS) committee. The last important development about implementation IFRSs in Turkey is the current Turkish Commercial Code, which made Turkish Public Oversight Authority (KGK) the only authority for accounting implementations. The KGK was established to ensure more effective auditing and public oversight system with the current Turkish Commercial Code. Therefore, the current accounting practices, which accelerated the globalization of the accounting profession in Turkey, should be evaluated together with the current Turkish trade laws.

Keywords: Commercial Law, Accounting, Accounting Practices, Financial Reporting Standards

Jel Code: M41, M42

1. GİRİŞ

Muhasebe, fikhî hükümlerin Farz-ı Kifaye² olarak şart koştuğu mesleklerden birisidir. Teknik tanımına ilaveten muhasebe, fikhî hükümlerin yerine getirilmesi bakımından, hakların adil biçimde kaydedilmesi, ölçümü ve hak sahipleri arasında dağıtımını için kullanılan bir vasıta³. Dolayısıyla ticari ilişkilerimizde gerçekleştirdiğimiz iktisadi işlemlerin (muhasebenin bahsettiğimiz yönü de göz önünde bulundurularak) adil bir şekilde kayda

² İnsanlardan bir kısmı tarafından icra edilmesinin diğer kişileri görevi yerine getirmekten muaf hâle getirdiği müşterek bir dini görevdir, fakat kimse bu görevi yerine getirmemezse tüm cemaat günah işlemiş olur.

³ "Faizsiz Finans Kuruluşlarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçiler İçin Etik Kurallar"

geçirilmesi büyük önem arz etmekte ve muhasebe bu anlamda çok önemli bir fonksiyon icra etmektedir.

Bu kapsamda, muhasebe mesleği söz konusu fonksiyonunu icra ederken, öncelikle 1850 yılında yayımlanan ilk Ticaret Kanunundan başlamak üzere günümüze kadar uygulanmış ve yakın zamanda uygulanması beklenen muhasebe uygulamalarımız ve bu uygulamalara katkı sağlayan kurum ve kuruluşlara ilişkin bilgilere yer verilmesi bu çalışmamızın konusunu teşkil etmektedir.

2. ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARININ TARİHİ GELİŞİMİ

Tanzimat sonrasında muhasebe mesleğini etkileyen en önemli gelişme 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret'tir. Söz konusu Kanun Fransa'da 1807 yılında yürürlüğe giren Code Commerce'in birinci ve üçüncü kitaplarının tercüme edilmesinden oluşmuş olup muhasebe uygulamalarımızı etkileyen ilk yasal düzenlemedir diyebiliriz (Sipahi & Küçük, 2011). Bu yasada ilk kez çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili defter düzeni yer alıyordu. Ayrıca günlük defter ve envanter defterine ilişkin ilk düzenlemelerde söz konusu kanunda yer almıştır. Ancak o tarihte ülkemizde muhasebe mesleğinde çift yanlı kayıt yöntemini bilen ne bir muhasebeci vardı, ne de çift yanlı kayıt yöntemini anlatan bir kitap bulunuyordu (Güvemli, Aytulun & Şişman, 2013).

Cumhuriyet döneminde 1924 Anayasası ve 1925 yılında kabul edilen Türk Kanun-ı Medenisinden sonraki ilk düzenleme 1926 tarihli Ticaret Kanunudur. 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret, zamanın koşullarına göre yenilenerek, Türk Ticaret Kanunu adıyla 1926 yılında yürürlüğe konulmuştur. Bu kanunda şirket hesaplarının tutuluş şekli ile kârın hesaplanması üzerinde durulmuş, ayrıca hesap dönemleri ile sınırlı olarak envanter çalışmaları, bilanço, kâr-zarar tablolarının düzenlenmesi gibi hususlar hükme bağlanmıştır (Uçma, 2012). Cumhuriyet'in muhasebe ve çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili ilk yasal düzenlemesi bu kanun olmuştur. Osmanlı'da olduğu gibi, Cumhuriyet yönetiminde de Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleğinin oluşmasında öncü bir nitelik taşımıştır. Tutulması zorunlu defterler olarak, bilanço ve envanter defteri, yevmiye defteri ve kopya defteri⁴ sayılmıştır (Güvemli, 2012).

1930'lu yıllarda ise karma ekonomi düzenine geçilmesiyle muhasebe mesleğinin gelişim süreci olarak nitelendirilebilecek bir dönem ortaya çıkmış ve bu dönemde yoğun bir şekilde yeni yasal düzenlemeler yürürlüğe girmiş ve vergiciliğe bağlı muhasebe uygulamaları, iktisadi devlet teşekkülleri ve muhasebe eğitime yönelik gelişmeler Türkiye'de yeni bir muhasebe düşüncesinin oluşumuna yol açmıştır.

Bu kapsamda, 1930 yılında 1580 sayılı Belediye Kanunu çıkarılmıştır ve bu kanunda dolaylı olarak muhasebecilik mesleğinden ve muhasebe, kayıt ve hesapların murakıplar tarafından teftiş ve tetkik edilmesinden söz edilmektedir. Ayrıca, 1930-1940 yılları arasında hızlı bir gelişme gösteren iktisadi devlet kuruluşlarında da binlerce mühendis ve muhasebeci yetişmiştir. Bu yıllarda, muhasebe mesleği gelişme gösterirken, mesleğin örgütlenme çabaları da doğal olarak gündeme gelmiş, ancak o yıllarda ülkede yeterli sayıda ve nitelikte meslek

⁴ Kopya defteri, ticari yazışmaların kopyalandığı ve ödemelerin not edildiği bir defterdir.

mensubu ile yeterli sayıda ve büyüklükte kurum ve işletmenin bulunmaması (Güvemli, Aytulun & Şişman, 2013) bu çabaların sonuçsuz kalmasına neden olmuştur.

1930-1940 yılları arasında, Cumhuriyet'in muhasebe kayıtlarına dayalı beyan usulünü benimseyen vergi yasaları gündeme gelmiş ve devletin, beyanın doğruluğuna ilişkin muhasebe kayıtlarının denetimi gereksinimi ortaya çıkmıştır. Bu gereksinim sonucunda, 1936 yılında Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun ile varidat (gelir) kontrolörleri oluşturulmuştur. Bu kontrolörler zamanla genişleyerek hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri şeklinde isimler almıştır (Dinç & Atasel, 2016). Görüldüğü üzere, verginin, beyannameye dayalı olarak mali tablolar üzerinden alınması, muhasebe uygulamaları üzerinde önemli etkilerde bulunmuş ve muhasebe denetiminin önünü açmıştır.

Bu dönemde değişimin temelini muhasebe mesleğinin işletme muhasebeciliği ile beslenmesi oluşturmuş ve büyük işletmelerin muhasebecileri, eğitimcileri ve devletin denetim organlarının üst düzey çalışanları bir araya gelerek 1942 yılında muhasebe mesleğini geliştirmek ve muhasebecilerin haklarını korumak üzere Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği'ni kurmuşlardır (Güvemli, Aytulun & Şişman, 2013).

1949 yılında vergi reformu ve bu reform içinde yer alan Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yürürlüğe girmesi ile vergicilik düzeni Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi çerçevesinde toplanmış ve VUK'da belge ve defter düzeni yeniden oluşturulmuştur. Bu reform ile birlikte gelen bazı hükümlerin muhasebe üzerindeki etkileri günümüzdeki muhasebe uygulamalarının temelini de atmıştır (Aldemir & Atağan, 2018).

1949 vergi reformuyla çağdaş anlamda hazırlanan vergi yasaları ticaret kanununun da yenilenmesi gereğini ortaya çıkarmış (Sipahi & Küçük, 2011), 1956 yılında 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun ile özellikle anonim şirketlerin muhasebe düzenine ilişkin bazı şekil ve esas zorunlulukları getirilmiştir. Bu kanunun temel özelliği, vergi tekniği ve muhasebe uygulamaları açısından belli prensipler getiren VUK'dan etkilenerek, kayıt düzeni açısından işletmeleri yeni bir düzene sokmuş olmasıdır (Uçma, 2012).

1942 yılında kurulan Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği'nin adı, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ne (TMUD) dönüştürülmüştür. Bu dernek, alanındaki ilk özel girişim olup akademisyenlerin de desteğini alarak ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişimi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. Söz konusu dernek, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne 1974 yılında üye olarak, 1977 yılında ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna kurucu üye olarak katılmış ve bu üyelikler 13/07/1979 tarihli ve 16695 sayılı Resmi Gazete'de Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanmıştır (Güvemli & Aytulun, 2013).

1970 yılında kurulan ve faaliyetlerine başlayan İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Anlaşma ve Ana tüzüğünü, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Başlangıç ve 1 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardını (UMS) Türkçe'ye çevirerek 1977 yılında Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayımlamıştır (Utku & Kurtcebe, 2019). Bu girişim, Türkiye'nin UMS'lerle ilk buluşmasıdır. Daha sonra 1992 yılında TMUD tarafından o güne kadar kabul edilmiş otuz bir adet UMS toplu halde bir kitap şeklinde yayımlanmıştır.

Türk ekonomisinin 1980'den sonra dışarıya açılmasıyla birlikte, Türkiye uluslararası sermaye hareketleriyle tanışmış ve uluslararası sermayenin Türkiye'ye girmesinin yoğunlaşmasıyla 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. 1982 yılında menkul kıymetler piyasasının idaresinden, kontrolünden ve mevzuatının düzenlenmesinden sorumlu resmi kurum olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Ankara'da kurularak faaliyetlerine başlamıştır. SPK, muhasebeyle ilgili olarak 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin benimsendiği ve sadece SPK'ya tabi işletmeler için geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı'nı yayımlamıştır. Bu düzenleme, özel sektöre yönelik muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışmadır (Güvemli & Özbirecikli, 2011; Dinç & Atasel, 2016).

Ekim 1983'te Türkiye'de menkul kıymet borsalarının kuruluşunu öngören bir kararname çıkarılmış ve Ekim 1984'de "Menkul Kıymet Borsalarının Kuruluşu ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik" Resmi Gazete'de yayımlanarak, 1985 sonunda SPK'ya bağlı olarak, günümüzde Borsa İstanbul adıyla faaliyetlerine devam eden, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası kurulmuş ve 3 Ocak 1986 yılında faaliyetlerine başlamıştır.

SPK tarafından 1989 yılında çıkarılan ve Resmî Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" düzenlemesiyle Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kurallar belirlenmiştir.

1989 yılında muhasebecilik mesleğini çok yakından ilgilendiren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)" kurulmuştur. TÜRMOB, 1989 yılından bu yana çıkarmış olduğu yönetmeliklerle, oluşturmuş olduğu komitelerle, düzenlemiş olduğu kongrelerle muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de gelişimine katkı sağlamıştır (Uzay, Tanç & Erciyes, 2008).

Türkiye'de özel sektöre yönelik muhasebenin dönüm noktası olarak görülen en önemli gelişmelerden birisi, 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve uygulanması 01/01/1994 tarihinden itibaren zorunlu tutulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nin yürürlüğe girmesi olmuştur. Bu düzenleme, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır. Ancak, tekdüzen hesap planının kullanılmasıyla aynı formatta finansal tabloların düzenlenmesindeki başarı, muhasebe politikalarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yansımamıştır (Gücenme & Poroy Arsoy, 2006; Dinç & Atasel, 2016).

Türkiye'de faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak amacıyla TÜRMOB bünyesinde 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMÜDESK) kurulmuştur. TMÜDESK, UMS'leri esas alarak 19 adet ulusal muhasebe standardı yayımlamıştır. Ancak, TMÜDESK tarafından yayımlanan standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmamasından dolayı bu standartların benimsenerek

uygulamaya konulmasında istenen başarı sağlanamamış ve bu çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır (Erol & Aslan, 2017).

TMUDESK'in yerine 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen Ek-1'inci madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 2002 yılında TMUDESK'in görevlerini devralarak, muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır. Türkiye'de muhasebe uygulamaları bu dönemde Avrupa ülkelerinin etkisi altında bir gelişme göstermiştir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinin başladığı 03/10/2005 tarihinden itibaren tüm mevzuatın Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu doğrultuda, 1999 yılında Adalet Bakanlığı'na bağlı olarak Ticaret Kanunu Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon 2007 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağını hazırlamak üzere görevlendirilmiştir. Yeni TTK taslağında TMSK'nın yetkileri ve yayımlanmış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) yer verilmiştir. TMS'lerin yayımlanması ile birlikte ve 2005 yılından itibaren SPK mevzuatına tabi borsada işlem gören şirketlerin TMS'leri uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Bu tarih, ilk defa Türkiye'de gerçeğe uygun finansal rapor hazırlama zorunluluğunun getirilmesi açısından önemlidir. Ancak uygulama kapsamı oldukça sınırlı tutulmuştur.

TMSK, 2011 yılına kadar bünyesinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar ile birebir uyumlu olan kavramsal çerçeve dışında 38 adet standardı (9 adet Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Muhasebe Standardı) ve 26 adet Standart yorumunu tebliğler halinde Resmi Gazete'de yayımlamıştır. 14/02/2011 tarihinde ise Resmi Gazete'de yayımlanarak 6102 sayılı yeni TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 01/01/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK ile birlikte tüm sermaye şirketlerine TMS'lere göre finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetimi zorunluğu getirilmiştir.

3. ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARINDAKİ GÜNCEL GELİŞMELER

2011 yılında yayımlanan TTK'da adı geçen TMSK, 02/11/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile hükmen ortadan kaldırılmıştır. Atfedilen kararname ile birlikte TMSK yerine uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nı oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. TTK'nın 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca da gerçek ve tüzel kişi tacirlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken KGK tarafından belirlenen ve yayımlanan TMS'leri uygulamaları öngörülmüş ve aynı madde kapsamında KGK değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler belirleme konusunda yetkili kılınmıştır (Doğan, 2017).

KGK, bahse konu düzenlemelere istinaden TMS'lerin hangi işletmeler tarafından uygulanacağına ilişkin "TMS'lerin Uygulanmasına İlişkin Kurul Kararı" 14/11/2012 tarihinde almıştır. Buna göre, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların⁵ (KAYİK) ve Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'leri uygulamasına, bu kapsama dahil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılmaya kadar finansal raporlamanın (Şen, 2013), MSUGT'a göre yapılmasına karar verilmiştir. Ancak, KGK 2014 yılında, TMS uygulama kapsamını bağımsız denetimin kapsamından ayırıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TMS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır.

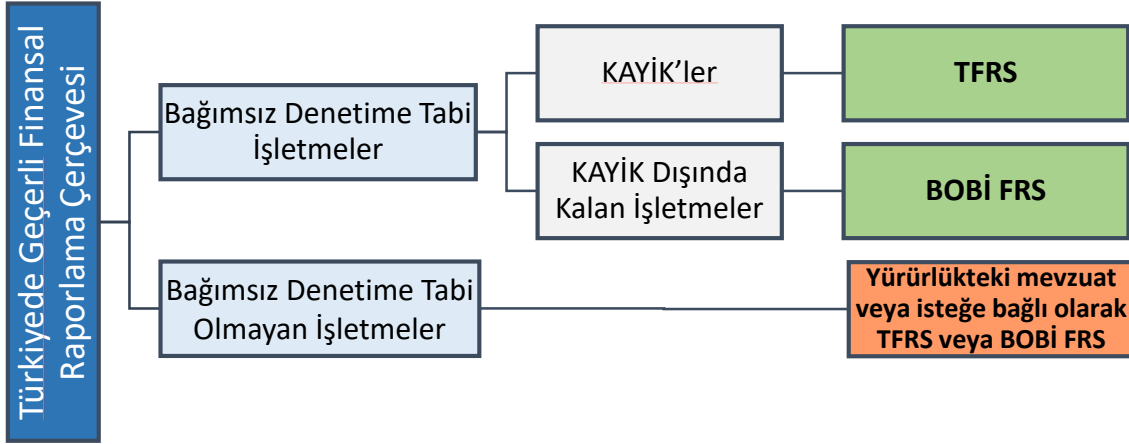
26/08/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı" (Kurul Kararı) ile genel olarak KAYİK'lerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulaması zorunlu kılınmış, diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TFRS uygulamasına izin verilmiştir. Bu karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir. Ancak yürürlükteki mevzuat hükümlerinin 2013/34/EU sayılı Muhasebe Direktifinin (AB Direktifi) hükümleriyle uyumlu olmadığı ve temel muhasebe esasları açısından uygulamada çeşitli eksikliklerin bulunduğu görülmüştür. Uygulamada görülen bu eksikliklerin giderilmesi amacıyla geçici bir çözüm olarak KGK 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla MSUGT'a ek olarak "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar"ı yayımlamıştır.

Ancak bu konuda kalıcı bir çözüm sağlamak için yerel bir finansal raporlama çerçevesinin oluşturulması gerektiği değerlendirilerek, 2015 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) oluşturulması çalışmaları başlatılmış ve BOBİ FRS, 29/07/2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak ve 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Böylelikle, BOBİ FRS bağımsız denetime tabi olup TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tabloları açısından MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini alarak ülkemizde uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelmiş ve TFRS ve BOBİ FRS kapsamında olan işletmeler için AB mevzuatına uyum sağlanmıştır.

BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesiyle mevcut TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararının ekinde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak TMS'lerin uygulama kapsamının yeniden belirlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda, KGK TMS'lerin uygulanma kapsamının yeniden belirlenmesine ilişkin 13/09/2018 tarihli ve 161 sayılı Kurul Kararıyla işletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmadıklarına göre hangi geçerli olan finansal raporlama çerçevelerini uygulayacakları yeniden belirlenmiştir. Böylece ülkemizde

⁵ Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK), Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinde "Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

uygulanacak geçerli finansal raporlama çerçevesinin hangisi olacağı, işletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmadıklarına göre aşağıdaki gibi resmedilmiştir.



Grafik 1: Türkiye’de Geçerli Finansal Raporlama Standartlarının Belirlenmesine

Bu kapsamda:

- Bağımsız denetime tabi olup 13/09/2018 tarihli ve 161 sayılı Kurul Kararının ekli listesinde yer alan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS’leri uygulamasına,
- Bağımsız denetime tabi olup 13/09/2018 tarihli ve 161 sayılı Kurul Kararının ekli listesinde yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS veya isteğe bağlı olarak TFRS’leri uygulamasına,
- Bağımsız denetime tabi olmayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında ise KGK tarafından henüz bir TMS yayınlanmadığından bunların tabi oldukları mevzuatın veya isteğe bağlı olarak TFRS’leri ya da BOBİ FRS’yi uygulamasına

karar verilmiştir.

Görüldüğü üzere bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro ölçekteki işletmeler (yukarıdaki tablonun sağ altındaki bölüme denk gelen işletmeler) KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam etmektedir. Ancak, yürürlükteki mevzuat olan MSUGT’ların 213 sayılı VUK’a dayanılarak hazırlanmış olması sebebiyle, düzenlenen finansal tabloların münhasıran vergi kanunlarına uygun tablolar olması gerektiği şeklinde bazı tereddütlerin oluştuğu görülmüştür. Ayrıca MSUGT’larda bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyari bırakılmış olması veya öngörülen değerlendirme hükümlerinin uygulanma şekline ilişkin esasların açıklanmamış olması sebebiyle finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür. Bahsi geçen sorunların giderilmesi, küçük ve mikro ölçekteki işletmeler açısından gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal raporlamanın sağlanması amacıyla, 2018 yılında KGK tarafından uluslararası uygulamalarla uyumlu bir şekilde Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal

Raporlama Standardının oluşturulmasına ilişkin çalışmalara başlanmış ve oluşturulan taslak metin 12/07/2019 tarihinde kamuoyu görüşüne açılmıştır.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı yayımlandığında, Avrupa Birliği (AB) Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine benzer şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmaktadır. Bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için AB Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir. Küçük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler ise bu düzenleme kapsamında yer almayacaktır.

Tablo 1: 2013/34 Sayılı AB Direktifi Uyarınca Mikro ve Küçük İşletme Ölçütleri

2013/34 Sayılı AB Direktifi - Şirket Ölçütleri				
Aktif Toplamı	Mikro İşletme	< 350.000 EUR <	Küçük İşletme	< 4.000.000 EUR <
Net Satış Hasılatı		< 700.000 EUR <		< 8.000.000 EUR <
Çalışan Sayısı		< 10 <		< 50 <

AB'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifine uyumlu olarak “önce küçükleri düşün” yaklaşımıyla hazırlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının 1/1/2021 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaya başlanması planlanmakta olup söz konusu Standardın temel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- 22 bölümden ve 105 sayfadan oluşmaktadır.
- Metin sade bir anlatım diliyle kaleme alınmıştır.
- AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiş ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. Örneğin; TFRS ve BOBİ FRS uygulayan diğer işletmelerden farklı olarak bu kapsamdaki işletmelerin sadece Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu sunması yeterli olacaktır. BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan konsolide finansal tablo hazırlama, ertelenmiş vergi hesaplama gibi yükümlüklere bu düzenlemede yer verilmemiştir.
- Genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir.
- Ekinde finansal tablo formatlarına yer verilmiştir.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır.

- İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esasları yer almaktadır.
- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının uygulanmasıyla birlikte;

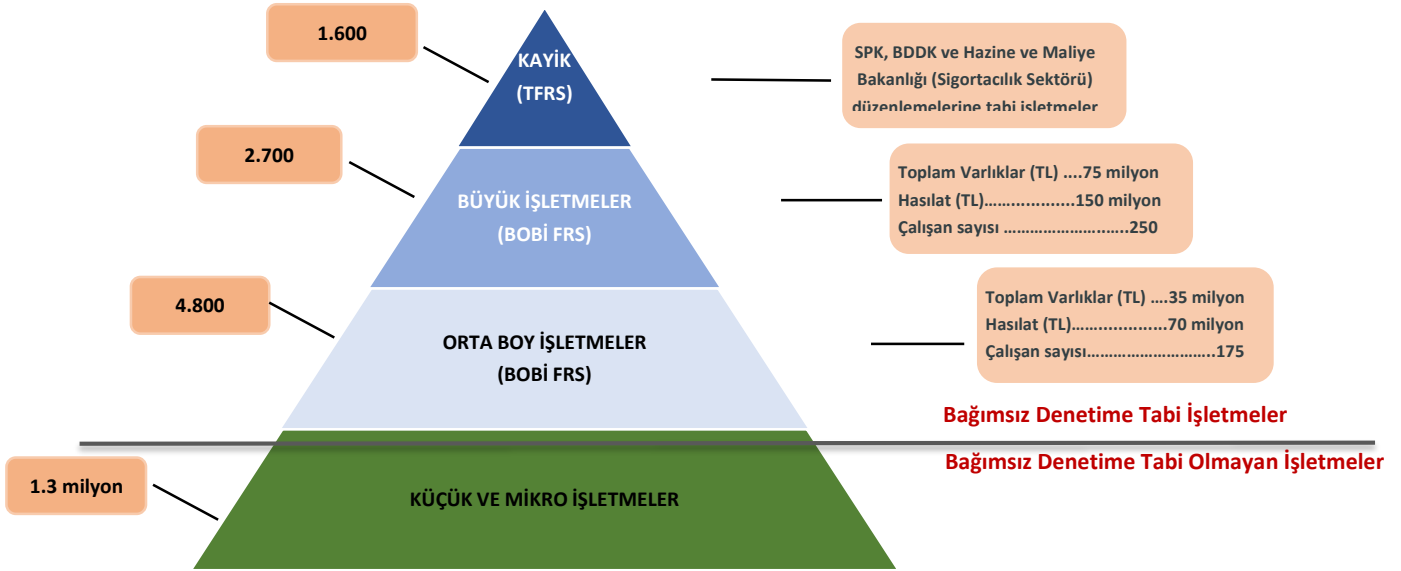
- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri tabana yayılmış olacaktır.
- Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda giderilecektir.
- Vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini sağlayacaktır.
- Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu bir katkı sağlayacaktır. Bu durum ise, ülkemiz işletmelerinin kurumsal yapısını güçlendirerek, daha sağlıklı, geniş katılımlı ve uzun vadeli ortaklık yapılarının oluşmasını sağlayacaktır.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı uygulanacaktır. Böylelikle, Küçük ve Mikro İşletmelerin TTK uyarınca geçerli finansal tabloları Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının 3 ve 4'ünü bölümlerinde örneklerine yer verilen Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar Tablosu olacaktır.

Mevcut durumda Türkiye'de geçerli olan finansal raporlama çerçevelerini uygulayan işletme sayısı ile Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte bu Standardı uygulaması beklenen işletme sayısı aşağıda gösterilmiştir.

Bağımsız denetime tabi işletmeler bakımında aşağıdaki sayılar asgari sayılar olup BOBİ FRS kapsamında raporlama yapması mümkün olan işletmelerin ihtiyari olarak TFRS uygulamayı tercih edebildikleri dikkate alındığında KAYİK tanımını karşılamayan (TMS Uygulama kapsamında dahil olmayan) işletmelerde raporlamalarını TFRS'ler uyarınca

yapabilmektedir. Bu durumda da dikkate alındığında ülkemizde bağımsız denetime tabi olan işletmelerin yaklaşık yarısı finansal tablolarını TFRS'ler uyarınca hazırlamaktadır.



Grafik 2: Türkiye’de Geçerli Olan ve Olacak Finansal Raporlama Çerçeveleri ve Bunlara İlişkin Limitler

4. SONUÇ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca tâbi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, iktisadi durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolarını Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak hazırlamaları öngörülmüştür.

Bu hükümler çerçevesinde, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulama kapsamı genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırılmıştır. 2017 yılında yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ise, 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tabloları açısından geçerli finansal raporlama çerçevesi hâline gelmiştir. Böylece, KAYİK’ler ile büyük ve orta boy işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlayan finansal raporlama çerçevesi oluşturulma amacına ulaşılmıştır. Bununla birlikte, bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam etmektedir.

Bu kapsamda; bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve

karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını teminen Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının yayımlanmasıyla birlikte TTK'ya tabi tüm işletmelerin finansal tabloları vasıtasıyla paydaşlarına tam, doğru, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını sağlamış olacaktır. Böylece Kamu Gözetimi Kurumu, TTK 88'inci maddesinin kendisine verdiği yetki kapsamında; yine TTK'nın 515'inci maddesinde tanımlanan "Dürüst Resim İlkesini" uygun olarak hazırlanmış geçerli finansal raporlama çerçevesi hazırlama görevini kâr amacı güden tüm işletmeler bakımından tamamlamış olacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. ve Aydın H., (1987), *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Aldemir, C. & Atağan, G. (2018). Bir Entelektüel Göçün Anatomisi: Fritz Neumark, Türk Kamu Mali Yönetiminin ve Devlet Muhasebe Sisteminin İnşası. MODAV International Conferences on Accounting (MODAVICA), Sayı: 2 / December 2018.
- Dinç, E., Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi, *K.T.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:12, pp.267-283, Aralık 2016.
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. Cilt: 9 Sayı: 4, pp. 770-786
- Erol, M. & Aslan, M. (2017), Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:12, pp.55-86.
- Faizsiz Finans Kuruluşlarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçiler İçin Etik Kurallar (Taslak)
- Gücenme, Ü. ve Poroy Arsoy A., (2006), Türkiye'de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:76 (Özel Sayı), Kasım 2006.
- Güvemli, O., (2012), Türk Muhasebe Düşüncesinde Muhasebe Düzeni, Belgeler ve Defterlerin Adlarında ve Kavramlarında Son İki Yüzyıldaki Değişimler, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 3, pp. 122-149.
- Güvemli, O., Aytulun, A. & Şişman, B., (2013), Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 4, pp. 19-49.
- Güvemli, O., Özbirecikli M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 1, pp. 146-180.

- Hiçşaşmaz, M., (1970), *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, TİSA Matbaacılık Sanayi, Ankara.
- Sipahi B., Küçük İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık yks, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:1, pp.181-193.
- şen , İ.K. (2013), Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının retim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1, ss. 21 - 36
- Uçma, T. (2012). Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Geliřiminin Kurumsal Teori erevesinde Açıklanması, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:2, pp.145-178.
- Utku, M. & Kurtcebe, E. (2019). Muhasebe Meslek rgtlenmesinin Türkiye'deki Tarihi ve TÜRMOB'un Mesleki Eēitimdeki Yeri. *XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eēitimi Sempozyumu (19-23 Nisan 2019 Pamukkale/Denizli) Bildiri Kitabı*, ss. 7-25, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:80, İstanbül.
- Uzay, ř., Tan A. & Erciyes, M., (2008), *Türkiye 'de Muhasebe Denetimi: Geçmiřten Geleceēe*, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, İstanbül.
- Yazıcı, M., (1986), *Baēımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleēi zerine Araştırma*, Yüksek Ticaret Mezunları Derneēi Yayını, İstanbül.