

## ULUSLARARASI MUHASEBE VE TÜRKİYE'DE MUHASEBE HUKUKU

Dr. A.Taylan ALTINTAŞ\*

### ÖZET

Muhasebe bilimi, iktisadi birimlerin başarısını ölçmeyi amaçladığı için iktisat biliminin bir alt kolu olarak kabul edilir. Ancak muhasebe iktisat biliminden çok daha önce ortaya çıkmıştır. Esasen muhasebenin ortaya çıkışının, ticaret ile birlikte başladığı iddia edilebilir. Bu durum, alacaklının hakkının korunması ihtiyacı ile söz konusu olmuştur. Türkiye’de muhasebe uygulamaları ile ilgili ilk düzenlemeler ticaret kanunlarında yer almıştır. Ancak bu kanunlarda değerlendirme hükümlerinin yetersiz olması bu konuda boşluk yaratmış, bu boşluk vergi kanunları ile doldurulmuş, Türk muhasebe uygulamaları Vergi Usul Kanunu’ndan önemli ölçüde etkilenmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun kabul edilmesi ile 2013’ten itibaren TFRS’nin zorunlu uygulaması yönünde önemli bir düzenleme yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı Türk Muhasebe Hukuku hakkında bilgi vererek genel bir çerçevesini çizmektir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe, Türk Muhasebe Hukuku, Vergi Usul Kanunu

### ABSTRACT

It is widely accepted that accounting discipline is a part of economics because accounting tries to measure the success of an economic entity. But accounting is older than economics. Actually, one can argue that accounting started with the start of commerce, in order to satisfy the needs of creditors. In Turkey, first regulations about accounting were made by the commercial codes. But lack of valuation issues created a vacuum and this vacuum is filled by the tax laws. As a matter of fact, turkish accounting practices were dominated by the Tax Procedure Law. With the new Turkish Commerical Code, mandatory adoption of TFRS after 2013 for all companies is accepted. The purpose of this study is to provide a framework and information about the Turkish Accounting Regulations.

Key Words: International Accounting, Turkish Accounting Regulations, Tax Procedures Law

---

\* İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı

## GİRİŞ

Muhasebe bilimi, iktisat biliminin önemli bir alt koludur. Geniş anlamda muhasebe bilimi makroiktisadi analizde milli gelir gibi makro büyüklüklerin ölçümü için kullanılan disiplinlerden biriyken, dar anlamda ise mikro analizde özellikle iktisadi birimlerin mevcut durumlarının ve başarılarının ölçülmesinde ve gelecekteki durumlarını ve başarılarını öngörmekte kullanılan bir disiplin olarak gelişmiştir.<sup>1</sup>

Ancak altı çizilmesi gereken husus muhasebenin iktisat biliminden çok daha önce ortaya çıkmış olduğudur. Esasen muhasebenin ortaya çıkışının, ticaret ile birlikte başladığı iddia edilebilir. Bu durum, alacaklının hakkının korunması ihtiyacı ile söz konusu olmuştur. Bu nedenle muhasebe bilimi, daha dar anlamda işletmeler açısından tanımlanmaktadır ki günümüzde yaygın olarak kabul gören bu tanımdır. Buna göre muhasebe, ekonomik bir varlık olan işletme hakkında alınacak kararlara temel olacak bilgilerin üretilmesi için söz konusu işletmenin varlık ve kaynaklarında değişme yaratan, parayla ifade edilebilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve analiz ve yorum sonuçlarını ile birlikte finansal raporlar haline getirip, bunları karar alıcılara ileten bir süreçtir<sup>2</sup>. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi muhasebe bilimi, ekonomik sistemin en önemli parçalarından biri olan iktisadi birimlerin başarılarının ve durumlarının ölçülmesi sağlamaktadır. Bu özelliği ile muhasebe, iktisadi sistemin doğru işleyebilmesi için gerekli olan başlıca bilgileri sunmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği gibi muhasebe, ticaret ile birlikte başlamıştır. İlk önceleri yalnızca alacaklının hukukun korunması düşüncesi ile başlayan muhasebe, çift taraflı kayıt tekniğinin ortaya çıkmasıyla tacirler arasındaki ilişkilere esas teşkil eden bir hesap tekniği haline gelmiştir. Bundan sonra tacirlerin ve işletmelerin mali durumlarını gösteren tabloların, bilançoların hazırlanması anlamlı hale gelmiştir. Bir dönemin faaliyet

sonuçlarını gösteren gelir tablosunun hazırlanması ise daha sonraları gerçekleşmiştir. Çift taraflı defter tutma sisteminden yüzyıllar sonrasına kadar muhasebe kuramdan yoksun kalmıştır; kuramsal bir yapının 1940'larda gelişmeye başladığı izlenmektedir ki bunun sonucunda muhasebe ölçmek, değerlemek ve bir finansal yapı hakkında bilgi alışverişi sağlamayı amaçlayan bir teknik sistem olarak kabul edilmiştir. Defter tutmadan kaynaklanan deneyimler nedeniyle, muhasebe kuramı, tanımlayıcı (deskriptif) ve faydacılık eğilimindedir.<sup>3</sup> Günümüzde muhasebe, bilgi üretim sürecini belli bir hukuk düzeni içinde, belirlenen standartlara uygun olarak yerine getirmektedir. Muhasebenin karşı karşıya olduğu en büyük problem işletmeden farklı çıkarları olan farklı çıkar çevrelerinin varlığıdır. Ayrıca muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişiminin ülkeden ülkeye değişiklikler göstermesi, değişik muhasebe kurallarının ve uygulamalarının oluşmasına yol açmıştır.

Muhasebenin, sosyal bir bilim olduğu için hızla değişen toplumsal ve ticari konjonktüre uyumunun zorunlu olması nedeniyle, muhasebe kurallarının ve dolayısıyla uygulamalarının zamanın şartlarına uygun olarak düzenlenmesi gündeme gelmiştir. Küreselleşme olgusu ile sınırlar ötesi ticaretin artması, para ve semaye pazarlarının birleşmesi gibi nedenler uluslararası muhasebe kavramını ortaya çıkarmış ve ulusal muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması gündeme gelmiştir.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ağırlıklı olarak Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde şekillenmiştir. Seksenli yıllarda Sermaye Piyasası Kanunu'na (SPK) tabi şirketler için birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle 1989 yılında yayınlanan 3568 sayılı kanun ile muhasebe mesleğinin düzenlenmesi ile doksanlı yıllarda muhasebe sisteminin geliştirilmesi yönünde önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu dönemde yürürlüğe giren

<sup>1</sup> Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, C:4,2001, s.323.

<sup>2</sup> Özgül Cemalcılar, Saime Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Eskişehir 1999, s. 3-4.

<sup>3</sup> A.J.Enthoven, Muhasebe ve Ekonomik Kalkınma Politikası, 13. Türkiye Muhasebe Kongresi'ne sunulan bildiri, Ekim 1980, s.2; **Aktaran:** Fahir Bilginoglu, "Almanya ve İsviçre Modelinde Muhasebe İlkeleri: Türkiye İçin Bir Çözüm Olabilir Mi?", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Ağustos-Kasım 1986, Sayı: 45-46, s.3.

VUK Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve SPK tebliği ile muhasebe sistemimizin standartlaştırılması yönünde önemli ilerlemeler sağlamıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü ise bu konuda yapılan en önemli düzenlemedir. Çalışmada Türk muhasebe hukukunun temelini oluşturan kanunlar, tebliğler ve diğer unsurlar ile uluslararası muhasebe uygulamalarının genel bir karşılaştırılması yapılacaktır.

## 1. MUHASEBE BİLİMİ VE MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebenin tanımı iktisadi birimlerde bir başka deyişle işletmelerde meydana gelen ve parayla ifade edilebilen olayları kayıtlayan, sınıflayan, özetleyen, raporlayan ve ulaştığı sonuçları yorumlayan bir bilgi üretim süreci olarak yapılmaktadır.

İşletmeden farklı beklentileri olan çıkar gruplarının varlığı nedeniyle kayıtlama, sınıflama, özetleme ve raporlama ile ilgili çeşitli kuralların oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Muhasebe, diğer sosyal bilimler gibi içinde geliştiği sosyal ve ekonomik çevreden etkilenmiş ve muhasebe süreçlerini etkileyen kurallar ekonomik çevre faktörlerinden etkilenerek ülkeden ülkeye birbirinden farklı şekillenmiştir. Dolayısıyla yirminci yüzyılın ortalarına kadar muhasebe için evrensel ya da bölgesel kurallar oluşturulamamıştır. Ancak artan uluslararası ticaret ve soğuk savaşın sona ermesi sonucu yirminci yüzyılın son on yılında giderek önem kazanan küreselleşme olgusu, çok uluslu şirketler başta olmak üzere işletmelerin ve yatırımcıların evrensel muhasebe standartlarına ihtiyaç duymasına yol açmıştır.

Günümüzde muhasebenin, toplumun değişen ihtiyaçlarına cevap vermek ve gerekli uyumlaştırmayı yapmak zorunda olduğu genel kabul görür hale gelmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi çıkar gruplarının beklentilerinin farklılık göstermesi muhasebenin değişik şekillerde bu ihtiyaçlara cevap vermesini gündeme getirmiştir. Muhasebenin farklı beklentileri olan çıkar gruplarının ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için öncelikle salt bir hesap tekniği olarak değil, kuramlarıyla, postullarıyla bir bilim olarak değerlendirilmesi lazımdır; böylece muhasebenin tarafsızlığından ve dürüstlüğünden söz edilebilir. Aksi halde her çıkar grubu mu-

hasebe bilgi sisteminden kendi isteği doğrultusunda bilgiler çıkmasını isteyecektir.

## 2. MUHASEBENİN TEMEL YAPISI VE MUHASEBE HUKUKU KAVRAMI

### 2.1. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bir ülkedeki muhasebe uygulamasını düzenleyen, diğer bir deyişle muhasebe uygulamasının alt yapısını oluşturan, o ülkede geçerli olan muhasebe ilke ve kurallarıdır; bunlar muhasebe ilkelerinden oluşan teknik yapı ve muhasebe kurallarından oluşan hukuki yapı olarak ifade edilir.<sup>4</sup>

Muhasebe kuralları genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve hukuk normu şeklinde iki değişik şekilde gelişim göstermiştir. Bu gelişim sonucunda iki farklı muhasebe geleneğinin ortaya çıktığı görülmektedir. Bunlardan birincisi yazılı hukuk kuralı haline getirilmemiş, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri şeklinde muhasebe kuralları oluşturan ve bu kuralları kurullar (board) aracılığıyla yapan Anglo-Sakson uygulamasıdır. Diğer taraftan Roma-Germen veya Kara Avrupası olarak adlandırılan gelenekte ise muhasebe uygulamasına yön veren muhasebe ilke ve kurallarının hukuk normu olarak geliştiği görülmektedir.<sup>5</sup>

Tacirlerle ilgili defter tutma ve bilanço çıkarma zorunluluğu ilk kez Fransa'da 1673 tarihinde Kara Ticaret Ordonansı ile gelmiştir.<sup>6</sup> Bu düzenlemenin amacı sadece alacaklının haklarının korunmasıdır. Fransız örneğini izleyen diğer ülkeler de tacirler için defter tutma ve bilanço çıkarma yükümlülüğünü hukuk normu haline getirmişlerdir. Bu gelişmeler sonucunda Ortaçağ'dan itibaren ortaya çıkan ve Pacioli ile biçimlendirilen bir hesap tekniği olan muhasebe, artık hukuk düzeninin de bir parçası olmuştur. Böylece muhasebe hukuku kavramı ortaya çıkmış olmaktadır.

<sup>4</sup> Fahir Bilginoğlu, Finansal Tabloların Harmonizasyonunda Avrupa Topluluğu'nda Ulaşılan Düzey Nedir?, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Ağustos-Kasım 1987, Sayı:49-50, baskıda.

<sup>5</sup> Fahir Bilginoğlu, Uluslararası Muhasebe, **İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi**, C:22, S:1, Nisan 1993, s.80.

<sup>6</sup> Fahir Bilginoğlu, Türk Muhasebe Hukukunun Kavramsal Çerçevesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Haziran 1996, s. 94

Kara Avrupası olarak adlandırılan gelenekte önemli olanın alacaklının hakkının korunması olduğu görülmektedir. Dolayısıyla işletme, borçlarını rahatça ödeyebilmesi için olduğundan fakir görünmelidir. Bu yaklaşımın altında ağır ekonomik krizlerle sarsılan Avrupa ekonomilerinin ticari hayata etkisini görmek mümkündür.

Diğer taraftan Amerikan geleneğinde ise önemli olan yatırımcının korunmasıdır. Dolayısıyla işletmenin yatırımcısına kar payı ödeyebilmesi için mümkün olduğunca zengin görünmesi gerekmektedir. Bu yaklaşımın altında Amerika Birleşik Devletlerinde girişimciliğin çok fazla geliştiği ve bireylerin tasarruflarını ağırlıklı olarak sermaye pazarlarında değerlendirdiği gerçeği yatmaktadır.

Öte yandan bu iki ucun ortasında İngiliz Ticaret Kanunu (Company Act) tarafından şekillenen yaklaşım bulunmaktadır. Buna göre işletmenin çıkar gruplarından biri veya birkaçı diğerlerinden daha önemlidir gibi bir düşünce geçersizdir. İşletmenin finansal tabloları, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü değil, olduğu gibi göstermelidir. Bu yaklaşıma, doğru, açık ve dürüst olma prensibi denir (true and fair presentation). Bu yaklaşımın, son yıllarda tüm dünyada genel kabul görür hale geldiği söylenebilir.

## 2.2. MUHASEBE HUKUKU KAVRAMI

Tacirler arasındaki borç-alacak ilişkisinin düzenlenmesi ve özellikle de alacaklının hakkının korunması yalnız muhasebe için değil hukuken de önemli bir husustur. Dolayısıyla muhasebe hukukunun ticaret hukukunun bir alt kolu olarak ortaya çıktığı aşikardır. Ancak daha sonra yaşanan gelişmeler muhasebe hukukunun içeriğini genişletmiştir.

Önceleri bilanço hukuku olarak da bilinen muhasebe hukukunu oluşturan kurallar, ulusal ticaret veya ortaklıklar yasalarında yer almıştır.<sup>7</sup> Muhasebe hukuku, bir yasa hukuku olması yanında, bir kazai (ictihad) hukuk niteliğinde de olagelmıştır; çünkü maddi içeriği ile çok geneldir ve tüm ekonomik olayları içermesi bekle-

nemez ki bu nedenle, kazai yorumla bir norm oluşturulması gerekir.<sup>8</sup>

## 2.3. ULUSLARARASI MUHASEBE VE ULUSLARARASI MUHASEBE HUKUKU KAVRAMI

Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin farklı muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalarak her bir ülkedeki muhasebe kurallarına göre ayrı finansal tablolar düzenlemeleri, özellikle mevcut ve potansiyel ortaklar, yatırımcılar ve kreditorler başta olmak üzere çıkar grupları için istenmeyen bir durum oluşturmuştur. Bu durumun başta konsolide mali tabloların hazırlanması olmak üzere pek çok sorun yaratacağı aşikardır. Ayrıca bir işletmenin finansal tablolarının uluslararası düzeyde anlaşılabilirliği hususu sadece işletmenin yurtdışı ile ticaret yapması veya yurt dışında faaliyet göstermesi ile ilgili bir durum değildir, işletmeler yerel düzeyde faaliyet gösteren işletmeler dahi olsalar uluslararası düzeyde anlaşılabilir bir başka deyişle uluslararası muhasebe uygulamaları ile mümkün olduğunca uyumlu finansal tablolar hazırlamalıdır. Bu duruma örnek olarak yerel bir şirketin o ülkede faaliyet gösteren yabancı bir bankaya veya yabancı ortaklı bir yerli bankaya kredi başvurusu yapması durumu verilebilir. Kredi başvurusunu kabul eden bankanın, bu işletmenin finansal tablolarını ana şirkete göndermesi gerekebilecektir.

Uluslararası muhasebe kavramının önemini artıran bir diğer olgu da işletme birleşmeleridir. Özellikle sürekli olarak yüksek tutarlarda yatırım gerektiren sektörlerde işletmelerin sermaye ihtiyaçlarını salt borçlanarak karşılayamadıkları görülmektedir. Bu nedenle diğer işletmelerle birleşmeler gündeme gelmektedir. Bu durum, muhasebe biliminin karşılaştığı başlıca sorunlardan biridir, çünkü satın alınan, birleşen ve/veya ortaya çıkan yeni işletmenin aktif-pasif durumu ve şerefiyenin tespiti birtakım sıkıntıları beraberinde getirmektedir. Birleşmenin, farklı muhasebe uygulamalarına tabi, farklı muhasebe politikalarını benimsemiş işletmeler için gündeme gelmesi ise ayrıca bir sorun olacaktır. Birleşmenin uluslararası düzeyde gerçekleşecek olma-

<sup>7</sup> A.e.

<sup>8</sup> A.e.

sı çoğunlukla böyle bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Birleşmelerin küreselleşen dünyada büyük önem kazanması ile uluslararası muhasebe uygulamalarında harmonizasyonun önemi artmıştır.

Muhasebe harmonizasyonu talepleri sonucunda, 1973 yılında 71 ülkeden 97 muhasebe meslek örgütü tarafından, daha sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) adını alacak olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) kurulmuştur. Bu kurul tarafından yayınlanan ve muhasebe uygulamalarına uluslararası düzeyde uyum getirmeyi amaçlayan Uluslararası Muhasebe Standartlarından (UMS) (International Accounting Standards – IAS) 41 adet yayınlanmıştır. Fakat yürürlükte olan standart sayısı standartların durmadan gözden geçirilmesi sonucu bazılarının değiştirilmiş, birleştirilmiş veya yürürlükten kaldırılmış olması sebebiyle 41 adetten daha azdır. Bu standartların uygulanması ilk başlarda ihtiyari iken, günümüzdeki eğilimin bu standartların tüm dünyada uygulanmasının en doğru yaklaşım olacağı yönündedir. Avrupa Birliği'nin 2005'ten itibaren UMS'nin tüm üye ve aday ülkelerde uygulanması ve bu ülkelerin muhasebe hukuklarını UMS ile uyumlaştırmaları gerektiği yönünde aldığı karar, bu eğilimin en somut sonucudur. Öte yandan Uluslararası Para Fonu (IMF) da kendisine başvuran ülkelere bu yönde taleplerde bulunmaktadır.

Uluslararası şirketler ve yatırımcılar başta olmak üzere işletmenin çıkar gruplarının ortak muhasebe diline olan ihtiyaçlarının artması özellikle 1970'li yıllardan itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) dışında Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Sermaye Pazarları Birliği Örgütü (IOSCO) ve gibi kurumların da bu konuda çalışmalarını arttırmasına yol açmıştır. Ayrıca temelde ekonomik ve siyasi bir birlik olan Avrupa Birliği'nin de bu konuda birtakım düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Bunlardan başlıcaları 4., 7. ve 8. Yönergelerdir. 4. yönerge, birlik içinde, anonim, komandit ve limited ortaklıkların münferit finansal tablolarını şekil ve içerik olarak belirlemektedir; 7. yönerge konsolide finansal tabloların hazırlanması ile ilgili hususları içermektedir; 8. yönerge ise birlik içinde muhasebe harmonizasyonunu öngörmekte ve özellikle de finansal tabloların deneti-

minde sorumlu kişilerin standardını belirlemektedir.<sup>9</sup> Muhasebe hukukunda uyumlaştırma konusunda en önemli ilerlemelerden biri de yukarıda belirtildiği gibi 2005'ten itibaren uluslararası finansal raporlama standartlarının Avrupa Birliği'nde halka açık işletmelerde kullanımının zorunlu hale gelmesidir. Muhasebe hukukunda son gelişmeler uluslararası finansal raporlama standartlarının geniş bir uygulama alanı bulması ve sermaye pazarlarının birleştirilmesi amacı doğrultusunda Avrupa Birliği'nde ulusal muhasebe hukuklarında uyumlaştırmadır.

### 3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE HUKUKUNUN GELİŞİMİ

Türk-İslam tarihinde Akdeniz yöresinde kullanılan hesap tekniğinin Türklerce de kullanıldığı bilinmektedir ancak Türklerin ticaret hayatında etkin bir şekilde yer almaması nedeniyle Tanzimat öncesi tarihimizde muhasebe ağırlıklı olarak devlet muhasebesi olarak gelişmiştir. Ancak Tanzimattan sonra Batı'ya açılma ile artan ticari ilişkiler sonucunda muhasebe ile ilgili birtakım düzenlemelerin yapılması zorunluluk haline gelmiştir.

Ülkemizde modern anlamda hazırlanan ilk Ticaret Hukuku kodu dört kitaptan oluşan 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun 1. ve 3. kitaplarının tercümesinden ibaret olan 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret'tir.<sup>10</sup> Cumhuriyet sonrası, İsviçre Ticaret Kanunu tercüme edilerek 856 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak 1926 yılında yürürlüğe girmiştir. 856 sayılı kanunda, şirket hesaplarının tutuluş şekli ile karın hesaplanması üzerinde durulmuş, ayrıca hesap dönemleriyle sınırlı kalmak üzere envanter çalışmaları, bilanço ve kar zarar tablolarının düzenlenmesi gibi konularda belirli esaslar getirilmiştir.<sup>11</sup>

Bu kanun, 1956 yılında İsviçre Borçlar Kanunu ve 1897 tarihli Alman Ticaret Kanununun 1937 yılında değiştirilen şekline yararlanılarak değiştirilmiş, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak yürürlüğe girdiği

<sup>9</sup> Fahir Bilginoğlu, Uluslararası Muhasebe, s.83-86.

<sup>10</sup> Yahya Deryal, **Ticaret Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2000, s.6.

<sup>11</sup> Yahya Arıkan, Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, **Mali Çözüm**, Yıl: 6, Sayı: 36, Mayıs-Haziran 1996, s.60.

1957 yılından 2011'e kadar bazı değişikliklerle uygulanmıştır.<sup>12</sup> Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilmesi ile muhasebe ve denetim konularında önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu tarihi gelişim nedeniyle Türkiye'de muhasebe kurallarının hukuk normu halinde önce Fransız daha sonra da Alman etkisinde geliştiği ve Kara Avrupası geleneğine dahil olduğu belirtilmelidir. Yukarıda belirtildiği gibi 1957 tarihli Türk Ticaret Kanunu, 1961 tarihli Vergi Usul Kanunu ile birlikte 1980'lerin sonlarına kadar ülkemizde muhasebe uygulamalarını şekillendirmiştir. Temel amaç olarak ortakların ve üçüncü kişilerin haklarını korumayı öngören TTK'da kamuyu aydınlatma ilkesi yetersiz olarak düzenlenmiş ve sınırlandırılmıştır; öte yandan VUK ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerinin muhasebe üzerindeki etkileri günümüz Türkiye muhasebe uygulamalarını yönlendirmede etkili olmuş, VUK ile belgeleri düzenleme, kaydetme, defter tutma ve değerlendirme gibi konularda muhasebeye bir düzen getirilmiş ve muhasebe uygulamaları belli esaslara dayandırılmıştır.<sup>13</sup> Ancak, getirilen düzenlemelerin temel amacı, vergi değerlendirme işlemine bağlı olduğundan, vergi hukukuna uygun olarak hazırlanan finansal tablo ve raporların, ilgililere yararlı olacak bilgilerin tamamını sunduğu söylenemez.<sup>14</sup>

Türk Ticaret Kanunu'nun özünün muhasebe ile ilgili düzenlemeler yapmak yerine ticari ilişkilere önem vermesi ve muhasebe ilkeleri içermemesi, bunun yanında VUK'un da devletin çıkarları göz önüne alınarak hazırlanmış olması muhasebenin ve muhasebe hukukunun istenen gelişmeyi göstermesine imkan vermemiştir.

Muhasebe hukuku açısından önemli bir gelişme, Kamu İktisadi Teşebbüsleri için geliştirilerek 1972 yılından itibaren yürürlüğe giren Tekdüzen Hesap Planı ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1984 yılında yürürlüğe konan Standart Hesap Planı'dır.<sup>15</sup> Böylece ilk defa muhasebe uygulamaları ile doğrudan ilgili bir dü-

zenleme yapılmış olmaktadır. Öte yandan bunun hemen ardından yayınlanarak 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren "Bankacılık Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları" ile bankacılık sistemimizde önemli bir yeknesaklık sağlanmıştır.<sup>16</sup>

Ancak ülkemizde muhasebe hukuku ile ilgili en önemli gelişme, şüphesiz ki Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) dir. 7 Eylül 1991 tarihinde yürürlüğe giren 3762 sayılı yasa ile Maliye Bakanlığına verilen yetki ile yayınlanan ve onbirincisi 2003 yılında yayınlanan bu tebliğlerde, Türk Muhasebe Hukuku'nun usul ve esasları açıkça tespit edilmiştir. Bu düzenlemede, muhasebe usul ve esasları, beş bölüm halinde açıklanmıştır:

- I- Muhasebenin Temel Kavramları,
- II- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- III- Mali Tablolar İlkeleri,
- IV- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- V- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları.

Muhasebenin temel kavramlarında, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine yer verilmiştir. Muhasebe politikalarının açıklanması ise özellikle bir değişiklik durumunun açıklanmasını zorunlu tutmakta, işletmelerin serbestçe belirledikleri muhasebe politikalarının işletme için makul olmasını, böylelikle finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin ve şeffaflığının sağlanmasını öngörmektedir. Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade etmektedir. Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması bölümü, temel mali tabloları oluşturan bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesini ve sunulmasını içerir. Son olarak Tekdüzen Hesap Planı ile istisna edilenler hariç bilanço esasına göre defter tutma yükümlülüğü bulunan tüm işletmeler için uygulanması zorunlu bir hesap planı oluşturulmuş olmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı ile muhasebe hukukumuzda anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik açısından çok önemli bir adım atılmıştır.

<sup>12</sup> Deryal, **a.g.e.**, s.6.

<sup>13</sup> Arıkan, **a.g.e.**, s.61.

<sup>14</sup> **A.e.**

<sup>15</sup> Recep Pekdemir, "Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme ve Raporlama", **Sirküler Rapor**, Aralık, 2003, Sayı: 2003-12, s.5.

<sup>16</sup> **A.e.**, s.15.

Tüm bu açıklamaların ışığında, Türk Ticaret Kanunu'nun hükümlerinin yanı sıra Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin Türk muhasebe hukukunun maddi çerçevesini oluşturduğu görülmektedir. Bunun yanında ilgili oldukları işletmeler açısından da Sermaye Piyasası Kurulu'nun ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun da muhasebe hukukumuz açısından önemli bir yer işgal ettiği açıktır.

### 3.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE İLKELERİ VE MUHASEBE STANDARTLARI

13.5.1989 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile oluşturulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), kendisine verilen yetkiye dayanarak Şubat 1995 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu (TMUDESK) kurmuştur.<sup>17</sup> Bu kurula muhasebe standartları yayınlama yetkisi verilmiştir. Bu kurulun faaliyete geçmesi ile çıkarılacak standartlarla ulusal muhasebe sistemimizin gelişmesi ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu bir muhasebe yapısı oluşturulması amaçlanmıştır. Bu kurul tarafından UMS ile uyumlu 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayınlanmıştır. Ancak MSUGT'nin aksine bu standartların uygulanması yönünde herhangi bir yaptırım olmadığından bu standartlar yaygın bir uygulama alanı bulamamıştır.

Artan uluslararası ticari ilişkiler, çok uluslu şirketlerin önem kazanması, iktisadi birlik oluşturma çalışmaları gibi nedenler dünyada olduğu gibi ülkemizde de muhasebe düzenlemelerinin çağa uygun olması gereğini ortaya çıkarmıştır. Avrupa Birliği'nin 2005 yılından itibaren sermaye piyasalarında UMS veya yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu muhasebe standartlarının uygulanmasını öngörmesi nedeniyle SPK da UFRS ile hemen hemen birebir uyumlu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'i yürürlüğe koymuştur. Bu tebliğ, 31.12.2003 tarihinden itibaren ihtiyari, 31.12.2004 tarihinden itibaren ise zorunlu olacak şekilde yürürlüğe girmiştir. Böylece

Türk muhasebe hukukunun uluslararası muhasebe hukuku ile uyumu yönünde büyük bir ilerleme sağlanmıştır. 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm sermaye şirketlerinin 2013'ten itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı uygulaması kararı alınmıştır.

#### 3.1.1. TÜRK MUHASEBE HUKUKUNDA MUHASEBE İLKELERİ

Muhasebe uygulamalarının kuramsal dayanaklarını oluşturan ve diğer sosyal bilimlerde de olduğu gibi zamana ve mekana göre değişim ve çeşitlilik gösteren muhasebe ilkeleri, MSUGT'de 12 adet olarak belirlenmiştir.

Bunlar;

1. Sosyal sorumluluk kavramı
2. Kişilik kavramı
3. İşletmenin sürekliliği kavramı
4. Dönemsellik kavramı
5. Parayla ölçülme kavramı
6. Maliyet esasları kavramı
7. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı
8. Tutarlılık kavramı
9. Tam açıklama kavramı
10. İhtiyatlılık kavramı
11. Önemlilik kavramı
12. Özün önceliği kavramı

olarak belirtilmiştir.

#### 3.1.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARININ ÖNEMİ

MSUGT kapsamında yayınlanan muhasebenin temel kavramlarının önemi, özel mevzuata tabi olarak faaliyet gösteren kurumlar için yapılan düzenlemelerin aksine, ülkemizde faaliyet gösteren ve hem işletme esasına göre hem de bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler kapsamındadır. Böylece muhasebenin temel kavramları adı altında genel kabul

<sup>17</sup> Pekdemir, a.g.e., s.23.

görmüş muhasebe ilkeleri, iktisadi faaliyet gösteren belli başlı tüm birimleri kapsamış olmaktadır.

Bu düzenleme ile, tüm teşebbüs ve işletmelerin bu Tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorunda oldukları; teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmalarının bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmediği de açıkça belirtilmiştir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri, belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterlidir.

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

Mali sektör olarak da tanımlanan banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri (faktoring v.b. alanlarda faaliyet gösterenler dahil) ile menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıklarının gözetimi yakın geçmişe kadar Hazine Müsteşarlığı ve T.C. Merkez Bankası'nda olduğundan bu sektördeki finansal raporlama, diğer bir ifade ile bu kurum ve kuruluşların muhasebe düzenlemeleri, çoğu zaman T.C. Merkez Bankası'nın da görüşü alınarak Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenirdi.<sup>18</sup> Bu sektör için muhasebeleştirme ve finansal raporlama işlemleri Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlendikten sonra Türkiye Bankalar Birliği tarafından yönergelere dönüştürülerek uygulamaya konulur-

du; ancak şu anda Bankalar Birliğinin sorumluluğunun devam etmesine rağmen Hazine Müsteşarlığı'nın yetkileri Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na devredilmiştir.<sup>19</sup>

Bankaların kullandığı "Bankacılık Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları", bu sektörde muhasebe uygulamaları için önemli bir yeknesaklık sağlamış ve finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini artırmıştır. Bankacılık sektöründe uluslararası muhasebe standartlarının tümenden etkili olması 1 Kasım 2006'da çıkartılan yönetmelik ile karara bağlanmıştır.

### 3.2. TÜRK MUHASEBE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE TUTULACAK DEFTERLER VE HAZIRLANACAK FİNANSAL TABLOLAR

İşletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını raporlaması finansal tablolar aracılığıyla mümkün olmaktadır. Finansal tablolar, işletme dışı taraflar için işletme hakkında edinebilecekleri yegane bilgidir. Bu nedenle işletmenin kullandığı hesap planından ziyade finansal bilgilerin sunumu önemlidir. Esasen 1 numaralı UMS de "Finansal Tabloların Sunumu" ile ilgilidir. Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin kullanacakları hesap planı, tutacakları defterler ve hazırlayacakları finansal tablolar ile bunlara ilişkin hükümler TTK, VUK ve MSUGT'nde belirlenmiştir.

#### 3.2.1. TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU VE MSUGT ÇERÇEVESİNDE TUTULACAK DEFTERLER

TTK, tacir statüsündeki kişilerin defter tutmakla yükümlü olduklarını hükme bağlamıştır. TTK m.64'e göre, Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de dahil olmak üzere, yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından tebliğ ile belirlenen defterler ticari defterlerdir.

VUK m.76'ya göre ise mükellefler defter tutma açısından I. sınıf tüccarlar ve II. sınıf tüccarlar olarak iki sınıfa ayrılmıştır. Yıllık alım tutarı, satışlarının veya iş hasılatlarının kanunda yazılı tutarı aşanlar, her türlü

<sup>18</sup> Pekdemir, a.g.e., s.15.

<sup>19</sup> A.e.



ticaret şirketleri, Kurumlar Vergisine tabi diğer olan diğer tüzel kişiler ve ihtiyari olarak tercih edenler I. sınıf tüccar sayılırlar ve bilanço esasına göre defter tutarlar. Bunun dışında kalanlar ve Maliye Bakanlığınca izin verilen mükellefler ise II. sınıf tüccar sayılır ve işletme esasına göre defter tutarlar.

Yeni TTK'nın getirdiği önemli bir yenilik, defterler ve gerekli diğer kayıtlar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde tutulacak olmasıdır

Teknolojik gelişmeler, bilgisayarların kullanım alanının artması gibi gelişmeler sonucunda, ülkemizdeki işletmelerin muhasebelerini elektronik ortamda tutabilmelerine izin verilmiştir (VUK m.132/II, TTK 71/III ve 70/III).<sup>20</sup>

### 3.2.2. TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU VE MSUGT ÇERÇEVESİNDE HAZIRLANACAK FİNANSAL TABLOLAR

TTK'nın işaret ettiği TMS'ye göre, "Finansal Tabloların Sunumu" isimli 1 numaralı Türkiye Muhasebe Standardının 8. paragrafında, eksiksiz bir finansal tablo setinde aşağıdakilerin bulunması gerektiği belirtilmiştir:

- a) Bilanço
- b) Gelir Tablosu
- c) - özsermayedeki tüm değişimleri gösteren veya,

- sahiplere olan sermaye hareketleri ve sahiplere dağıtımlar dışındaki sermayedeki değişimleri gösteren bir tablo

- d) Nakit Akım Tablosu
- e) Muhasebe Politikalarının Bir Özetini ve Diğer Açıklayıcı Dipnotları İhtiva Eden Notlar

MSUGT'de hazırlanacak finansal tablolar, "Mali Tablolar İlkeleri" başlığı altında açıklanmıştır. Bu bölümde, mali tabloların hazırlanmasında esas kavram ve ilkeler ile TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmelerin söz konusu mevzuat hükümleri çerçevesinde istenen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri ya-

pacakları, ancak bu düzenlemelerin bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştirmeyeceği açıkça belirtilmiştir. MSUGT'nde hazırlanacak mali tablolar şunlardır:

- 1-Bilanço
- 2- Gelir Tablosu
- 3- Satışların Maliyeti Tablosu
- 4- Fon Akım Tablosu
- 5- Nakit Akım Tablosu
- 6- Kar Dağıtım Tablosu
- 7- Özkaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu, ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.

MSUGT'de, mali tabloların amaçları, sağladıkları bilgilerin özellikleri ve bunların düzenlenme ilkelere ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bundan sonra tebliğde, bilanço ve gelir tabloları özet ve ayrıntılı olarak ne şekilde olması gerektiği ile Tekdüzen Hesap Planı'na yer verilmiştir. MSUGT'de hesapların işleyişleri açıklanmış, ancak değerlendirme ilkelerine yer verilmemiştir, bu nedenle değerlendirme açısından VUK hükümleri dikkate alınır.

### 3.3. TÜRK MUHASEBE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME İLKELERİ

#### 3.3.1. TÜRK MUHASEBE HUKUKU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME İLE İLGİLİ GENEL ESASLAR

Eski TTK Madde 73'te envanter çıkarmak; "saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu ifadedeki "mevcutlar", alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkarılır. Eski TTK Madde 74'te bilanço, envantere gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasası olarak nitelendirilmiştir. Bilançonun aktif tablosunda; mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda; borçlar gösterildiği, aktif

<sup>20</sup> A.e., s.114.

yekünü ile borçlar arasındaki farkın tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil ettiği açıkça belirtilmiştir. 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen yeni TTK'nın 66. maddesinde, "Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır." ve "Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı oniki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır." şeklinde hükme bağlanmıştır.

MSUGT'de hesapların işleyişi açıklanmakta, ancak değerlendirme ile ilgili hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, işletmeler değerlendirme konusunda VUK'ta belirtilen değerlendirme esaslarını uygulamaktadırlar.

VUK m.186'da envanter çıkarma başlığı altında tanımlanan envanter çıkarmak, "bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir" diye tanımlanmıştır. Madde 258'de değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir şeklinde tanımlanmıştır. Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.

SPK mevzuatında, 9 Nisan 2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"ne göre, tüm halka açık şirketler için Türkiye Muhasebe Standartları'nın kullanımı zorunlu kılınmıştır.

Bankacılık sektöründe uyulacak değerlendirme esasları ile ilgili düzenlemeler ise BDDK tarafından yayımlanan standartlarda yapılmıştır. BDDK, 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerinin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile BDDK'ya tabi kuruluşların Türkiye Muhasebe Standartları'na göre raporlama yapmalarını hükme bağlamıştır.

### 3.3.2. TÜRK MEVZUATINDA DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Türk mevzuatında değerlendirme ölçütleri aşağıdaki gibidir:<sup>21</sup>

1. Maliyet Bedeli
2. Borsa Rayici
3. Tasarruf Değeri
4. Mukayyet Değer
5. İtibari Değer
6. Vergi Değeri
7. Rayiç Bedeli
8. Emsal Bedeli
9. İkame Değeri
10. Alış Bedeli
11. Verim Değeri
12. Satış Değeri
13. Satış Bedeli
14. Şimdiki Değer

#### 3.3.2.1. MALİYET BEDELİ

VUK m.262'de maliyet bedeli, "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

Satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli, değerlemesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmektedir. VUK'a göre satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin işletmenin mağaza veya deposuna girinceye kadar veya kullanılabilir hale gelinceye kadar yapılan tüm harcamalar;

a) satın alma veya imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderleri

<sup>21</sup> Ahmet Kızıl, **Genel Muhasebe**, Genişletilmiş 2.baskı, Der Yayınları, İstanbul, 1996, s.237-244.

b) noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşıt alım vergileri, yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri gibi harcamalardır.

Bu harcamalardan “a” grubunda yer alanların maliyet bedeline eklenmesi zorunlu, “b” grubunda yer alanların eklenmesi ise ihtiyaridir. Bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak artıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü artıran harcamalar da maliyet bedeline eklenir.

### 3.3.2.2. BORSA RAYICI

Borsa rayici, VUK m.263'te “gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu da belirtilmiştir.

### 3.3.2.3. TASARRUF DEĞERİ

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir. Net gerçekleştirilebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerleme günündeki kullanım değeri olmaktadır.

### 3.3.2.4. MUKAYYET DEĞER

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Mukayyet değer kayıtlı değer, defter değeri gibi isimlerde de tanınır.

### 3.3.2.5. İTİBARI DEĞER

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. İtibari değer, nominal değer olarak da tanımlanır.

### 3.3.2.6. VERGİ DEĞERİ

VUK m.268'e göre vergi değeri, bina ve arazinin rayiç değeridir.

### 3.3.2.7. RAYİÇ BEDEL

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir.

### 3.3.2.8. EMSAL BEDELİ

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sırasıyla, ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası, üçünü olarak da takdir esasları ile belirlenir.

### 3.3.2.9. İKAME DEĞERİ

İkame değeri; bir iktisadi kıymetin değerleme gününde yeniden tedarik edilmesi durumunda malolacağı değerdir. Bir başka deyişle ikame değeri yerine koyma maliyetidir. İkame değeri VUK'ta alış emsal bedeli olarak ifade edilmiştir.

### 3.3.2.10. ALIŞ BEDELİ

Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeldir. Alış bedeli sadece iktisadi kıymetin alış değerini kapsar, alışla ilgili diğer masrafları kapsamaz.

### 3.3.2.11. VERİM DEĞERİ

Verim değeri; iktisadi kıymetin verimi veya gelirin kapitalize edilmesiyle bulunan değeridir. Kapitalizasyon Değeri olarak da tanımlanan verim değeri değerlemeye konu iktisadi kıymetin veriminin veya yıllık gelirin bir kapitalizasyon oranı ile kapitalize edilmesi şeklinde hesaplanır. Verim değeri, verim veya gelirlerin bazı durumlarda tahminine ve kapitalizasyon oranının tespitine bağlıdır. Verimin, gelirin ve kapitalizasyon oranının çok çeşitli faktörlere dayanması verim değerini bir tahminden öteye götürememektedir.

### 3.3.2.12. SATIŞ DEĞERİ

Satış değeri; bir iktisadi kıymetin satılması halinde alınacak olan bedeldir. Bu değerleme ölçüsü hukukumuzda nadiren kullanılmaktadır. Büyük mağaza ve eczaneler stoklarını değerlerken maliyet bedelinin bulunmasında bu ölçüden yararlanırlar.

### 3.3.2.13. SATIŞ BEDELİ

Satış bedeli; satılan bir mal karşılığında müşteriden alınan veya müşterinin borçlandığı para veya de-

ğerlerin toplamıdır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/2. maddesi vergi matrahı olarak mal ve hizmetlerin teslimlerinin bedellerini (satış bedellerini) esas almıştır.

#### 3.3.2.14. ŞİMDİKİ DEĞER

Şimdiki değer; bir iktisadi kıymetin faydalı ömrü boyunca yıllar itibarıyla sağlayacağı nakit girişlerinin iskontolu değerleri toplamıdır. TTK hükümlerine göre, iktisadi kıymetlerin işletme için haiz oldukları değerlerini hesaplariken şimdiki değer ölçüsünden faydalanılır. Hesaplanan şimdiki değer tahmini bir değer olmaktadır.

#### SONUÇ

Küreselleşme olgusu ile artan uluslararası ticari ilişkiler, işletme birleşmeleri, sermayenin hareketi gibi gelişmeler, farklı muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması ihtiyacını arttırmıştır. IASB ile FASB arasında 18.09.2002 tarihinde yapılan Norwalk Mutabakatı ile UFRS ile US GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi ve hem ulusal hem de uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi hususunda anlaşmaya varılmıştır. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), IASB'nin uluslararası muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması hususunda desteklenmesi kararı almış ve üyelerinin UFRS'yi kullanmalarına izin vermiştir. Ayrıca 2005'ten itibaren üye ve aday ülkelerde, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarının UMS ile uyumlu raporlanma zorunluluğunu getiren AB, bu konuda en somut adımı atmıştır.

Türk Muhasebe Hukukunun da bu gelişmelere uzak kalması düşünülemez. Nitekim AB'ye tam üyelik başvurusu yapmış olmamız nedeniyle ülkemizde de 2005'ten itibaren halka açık şirketler UFRS'ye göre raporlama yapmaktadır. Ayrıca ülkemiz, IMF'ye verdiği 30.07.2002 tarihli niyet mektubunda da mevzuatını UFRS ile uyumlaştıracağını taahhüt etmiştir. Bu konuda 5020 ve 4842 sayılı kanunlarla vergi mevzuatımızda yapılan düzenlemeler ilk önemli gelişme olmuştur. Ancak bu konuda yapılan en önemli düzenleme hiç şüphesiz ki 13 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu'dur. 2013'ten itibaren tüm ser-

maye şirketleri için TMS'nin uygulanması zorunluluğu getirilmiştir. Bu durum, UFRS'nin dünyadaki en geniş kapsamlı uygulamalarından biri olarak tarihe geçmiştir.

Bu gelişmeler sonucunda VUK'un muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisinin azalacağı görülmektedir. Uluslararası uygulamalara uyumlu muhasebe sistemi sayesinde, ülkemizin en büyük sorunlarından biri olan kayıtdışı ekonomi ile mücadelede önemli bir adım atılmış olacaktır. Ancak bu gelişmelerin esas önemli getirisi sermaye piyasalarımızın etkinliğinin ve yatırım potansiyelimizin artacak olmasıdır.

#### KAYNAKÇA

Arıkan, Yahya, Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, Mali Çözüm, Yıl: 6, Sayı: 36, Mayıs-Haziran 1996

Bilginoğlu, Fahir, "Almanya ve İsviçre Modelinde Muhasebe İlkeleri: Türkiye İçin Bir Çözüm Olabilir Mi?", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Ağustos-Kasım 1986, Sayı: 45-46

Bilginoğlu, Fahir, Finansal Tabloların Harmonizasyonunda Avrupa Topluluğu'nda Ulaşılan Düzey Nedir?, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Ağustos-Kasım 1987, Sayı:49-50, baskıda

Bilginoğlu, Fahir, Uluslararası Muhasebe, İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi, C:22, S:1, Nisan 1993

Bilginoğlu, Fahir, Türk Muhasebe Hukukunun Kavramsal Çerçevesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Haziran 1996

Cemalcılar, Özgül, Önce, Saime, Muhasebenin Kuramsal Yapısı, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Eskişehir 1999

Deryal, Yahya, Ticaret Hukuku, Trabzon, Derya Kitabevi, 2000

Güvemli, Oktay, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, C:4,2001

Kızıl, Ahmet, Genel Muhasebe, Genişletilmiş 2.baskı, Der Yayınları, İstanbul, 1996

Pekdemir, Recep, “Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme ve Raporlama”, Sirküler Rapor, Aralık, 2003, Sayı: 2003-12

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ. Seri: XI No:25

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 5024 sayılı Kanun, 30.12.2003 tarih ve 25352 sayılı Resmi Gazete

TMS/TFRS