



TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ MUHASEBE KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ

Erkan UZUN*

Öz

Muhasebe kalitesi, birbirleriyle bağlantılı olan yasal, sosyo-kültürel, ekonomik ve politik çevreden etkilenmektedir. İşletmelerin küresel boyutta faaliyette bulunması bu etkiyi olumsuz anlamda artırmaktadır. İşletmelerin sunduğu finansal ve finansal olmayan bilginin açık, anlaşılır, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun olması gerekmektedir. Bu özelliklere göre sunulmayan finansal ve finansal olmayan bilgi yetersiz olacaktır. Bu eksikliklerin giderilmesi amacıyla muhasebede uluslararası alanda geçerli olan ortak bir dil oluşturulmasına karar verilmiştir. Böylece muhasebe standartları ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada, ülkelerin muhasebe uygulamalarının farklılığından ortaya çıkan muhasebe standartlarının muhasebe kalitesi üzerine etkisi incelenecektir. Buna ek olarak, Türkiye’de hangi kurumların Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını uygulamak zorunda olduğu açıklanacaktır. Bu zorunluluğun, muhasebe kalitesi üzerindeki etkisine değinilecektir. Ülkemizde muhasebe standartlarının benimsenmesinde Türk Ticaret Kanunu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Sigorta Birliği ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu etkin rol oynamaktadır. Bu kurumların katkısı ile oluşturulan ortak muhasebe dili muhasebe kalitesini artıracaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Kalite, Standartlar, Raporlama ve Muhasebe Kalitesi.

EFFECT ONTO ACCOUNTING QUALITY OF TURKISH ACCOUNTING/FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Abstract

Accounting quality is influenced by environment legal, socio-cultural, economic and political connected to each other. It negatively is increased to this effect; operate on global scale of businesses. Financial and non-financial information provided by the business, must be clear, understandable, verifiable, comparable, truthful, and appropriate. Financial and non-financial information will be insufficient, if it doesn't provide according to these characteristics. It has been decided to form a common language where is valid in international area in order to overcome lack of this in accounting. For this purpose, accounting standards have emerged.

In this study, will be examined effect onto accounting quality of accounting standards that emerging from differences in the accounting practices of countries. In addition, it will be explained which institutions are obliged to apply Accounting and Financial Reporting Standards in Turkey. It will be referred to the impact on accounting quality of this obligation. Turkish Commercial Code, Banking Regulation and Supervision Agency, Capital Markets Board of Turkey, Insurance Association of Turkey and Public Oversight Accounting and Auditing Standards Institution play an active role in the adoption of accounting standards in our country. The common accounting language created by the contribution of these institutions will increase the quality of accounting.

Keywords: Accounting, Quality, Standards, Reporting and Accounting Quality.

* Öğretim Görevlisi, Şırnak Üniversitesi, Silopi Meslek Yüksekokulu, erkanuzun@sirnak.edu.tr



GİRİŞ

Dünya ticaret ağının sürekli olarak gelişim göstermesi işletmelerin yeni ülkelere yeni iş alanlarına yönelmesinde etkili olmuştur. Bu gelişmeler işletmeler için avantaj olabileceği gibi dezavantajlı bir durum olarak da ifade edilebilmektedir. İşletmelerin yeni ülkeler ve yeni iş alanlarına dâhil olmaları birçok unsurun ortaya çıkmasına ve bu unsurların işletme tarafından iyi analiz edilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Bunlar sermaye yapısı, yasal ve politik sistem, kültür, muhasebe politikaları, vergi sistemi, finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi, muhasebe mesleğine verilen önem, işletme büyüklüğü ve finansman kaynakları olarak sınıflandırılmaktadır. İşletme karar alıcıların zamanında doğru karar vermeleri, bulunduğu piyasalarda rekabet edebilecek seviyede bulunabilmeleri ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu finansal bilginin zamanında, anlaşılır, karşılaştırılabilir, şeffaf ve ihtiyaca uygun bir şekilde sunulması yukarıda sayılan muhasebe kalitesini etkileyen faktörlerin işletme tarafından iyi analiz edilmesi sonucunda sağlanacaktır.

Bu çerçevede ülkeler arasında sıkıntıların giderilmesi amacıyla, Sermaye piyasalarında işlem gören AB'ye üye ülkelerin işletmelerine IAS/IFRS'yi (International Accounting/Financial Reporting Standards) uygulama zorunluluğu 2005 yılından itibaren getirilmiştir. Ülkemiz açısından da durum benzerlik göstermekte ve bazı kurumlar altında faaliyette bulunan işletmeler de bu zorunluluğu benimsemiştir. Bu çalışmada muhasebede ortak bir dil kullanılması gerektiği düşüncesi üzerine ortaya çıkan ve sürekli bir şekilde kendini yenileyen uluslararası farklılaşmaya ortadan kaldırmayı hedefleyen muhasebe standartları üzerinde durulacak ve eski adıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu şimdiki adıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun bünyesinde bulunan TMS/TFRS'lerin (Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları) muhasebe kalitesi üzerine etkileri incelenecektir.

MUHASEBE ve MUHASEBE KALİTESİ KAVRAMI

Muhasebe; işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişim yaratan, mali nitelikteki işlemlerin ulusal para biriminden ifade edilerek saptanması, özetlenmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, analiz edilerek ve yorumlanarak bilgiye ihtiyaç duyan ilgili kişi veya kurumlara raporlar halinde sunan bir bilim dalıdır.

Kalite kavramı, insanların ve sistemlerin "hata yapması" ve "mükemmele ulaşma isteği" gerçeğinden ortaya çıkmıştır. Latince nasıl oluştuğu anlamına gelen "Qualis" kelimesinden türemiş ve "Qualitas" kelimesiyle ifade edilmiştir. Kalite kavramının literatürde değişik tanımları bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (<http://makine2.kocaeli.edu.tr/kalite/kalite.pdf>, (22.12.2015):

- Kalite; belirlenen şartlar altında ve belirlenen bir zaman süresi içinde istenilen fonksiyonları yerine getirebilme kabiliyetidir.
- Kalite, bir ürünün kullanım uygunluğunu belirleyen özelliklerinin tümüdür.
- Kalite, herhangi bir ürün sınıfının özelliklerinin insan topluluklarının istek potansiyelini karşılayabilme derecesidir.
- Kalite, önceden tespit edilmiş olan spesifikasyonlara ya da standartlara göre üretim yapma olgusudur.



Muhasebe kalitesi kavramının literatürde açık, anlaşılır ve kesin bir tanımı bulunmamakla (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 2) birlikte, bu kavram işletme için finansal raporlama açısından büyük bir öneme sahiptir. Muhasebe kalitesi, sermaye maliyetini düşüren, finans sektörünün gelişmesine ve ekonomik büyümeye katkı sağlayan bir etken olarak ifade edilmektedir. Bu açıklamalardan ortak bir tanım oluşturmak gerekirse bu tanım şu şekilde açıklanabilir.

Muhasebe kalitesi, işletmenin faaliyetlerinin tamamının ortak bir sonucu olarak ortaya çıkan, muhasebe uygulamalarından, ülkeler arasındaki farklılıklardan ve işletmeye özgü faktörlerden etkilenen ve sonuç olarak finansal bilgiye ihtiyaç duyan kişi, kurum veya kuruluşlara bu bilgiyi finansal raporlama ile sunarak onların işletme hakkında finansal bilgi ihtiyacını karşılama derecesi olarak ifade edilebilir.

MUHASEBE KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Literatür incelendiğinde, muhasebe uygulamalarını etkileyen birçok unsurun var olduğu görülmektedir. Bu unsurların neler olduğu önem sırası gözetmeksizin aşağıda tablo 1’de sıralanmaktadır.

Tablo 1: Muhasebede Uluslararası Farklılaşmaya Neden Olan Faktörler

1- Finansman Sistemi (Yapısı) Ve İşletmelerin Mülkiyet Durumu	7- Muhasebe Mesleğinin Büyüklüğü Ve Geçmişi	13-Dil
2- Kolonisel Miras	8- Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi	14- Teorinin Etkisi
3-İşgaller	9-Hukuk Sistemi	15- Politik Sistem Ve Sosyal İklim
4-Vergileme	10-Kültür	16-Din
5-Enflasyon	11-Tarih	17- Kazalar (Tesadüfi Sebepler)
6-Eğitim Seviyesi	12-Coğrafya	

Kaynak: Nobes, 1998: 163, aktaran Elitaş ve diğerleri, 2011: 4.

Tablo 1’de yer alan bu faktörler, muhasebe kalitesine doğrudan veya dolaylı olarak etki etmektedir. Bu etkilerin sonucu olarak kurum/kuruluşların sunacağı finansal ve finansal olmayan raporlama kalitesi de olumsuz yönde etkilenecek ve finansal bilgiye ihtiyaç duyan kişi veya kurumlara doğru olmayan bilgiler sunulacaktır. Bu faktörlerin etkisinin ortadan kaldırılması amacıyla muhasebe/finansal raporlama standartlarının uygulanması gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nın Muhasebe Kalitesine Etkisi

Küresel anlamda faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarını ulusal muhasebe standartlarına göre hazırlaması, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılaması açısından yetersiz görülecek ve muhasebe uygulamalarının farklılığından dolayı uluslararası çerçevede finansal tabloların karşılaştırılması mümkün olmayacaktır. Bu durum işletmeleri ortak bir muhasebe dili oluşturma konusunda çalışmaya zorlamıştır. Özellikle ülkemizde muhasebe uygulamalarının, finansal ve finansal olmayan bilgi sunma amacından ziyade verginin doğru olarak tespit edilmesi ve tahsili üzerinde yoğunlaşması yani 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’un dikkate alınması ve bu yönde bir politikanın seçilmesi işletmelerin muhasebe kalitesini olumsuz anlamda etkilemektedir. Buna ek olarak, uluslararası muhasebe standartlarının karmaşık ve anlaşılması güç bir yapıda olması da, bu standartları öğrenecek ve



uygulayacak muhasebe meslek kuruluşlarının gözünü korkutmaktadır. Bu olumsuz durumu engelleyebilmek amacıyla UMS/UFRS'lerinin TMS/TFRS'larına çevrilmesinde sade bir dil ve anlaşılabilir düzeyde açıklamalar yapılmalıdır. Özellikle her standart için uygulamalı bir örnek çözülmesi standartların daha kolay anlaşılmasını sağlayacaktır. Bu standartları benimseyecek muhasebe meslek mensuplarının da etik düşünce yapısına sahip, mesleki yeterliliği bulunan, mesleğine saygı duyan, mesleğini seven, mesleğine gereken önemi gösteren, yasalara dayanarak işlem yapan, muhasebe bilgi sistemini özümsemiş ve muhasebe standartları alanında eğitim almaya gönüllü olması gerekmektedir. Bu özelliklere sahip muhasebe meslek mensuplarının, finansal ve finansal olmayan bilgiye ihtiyaç duyanlara sunacağı finansal raporlamanın kalitesi artacaktır.

Finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi de muhasebe kalitesini etkileyen bir unsurdur. Gelişmiş bir sermaye piyasası olmanın önkoşulunun yatırımcıların korunması olduğu kabul edilirse, kalitesi düşük finansal raporlar sunmanın işletmelere yasal ve sosyal yaptırımları olacağı söylenmesi mümkün olacaktır (Durak ve Gürel, 2014: 100). Sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu borsada işlem gören işletmeler açısından herhangi bir finansal bilgi eksikliği bulunmamaktadır. Çünkü tüm bilgiler aktif piyasada mevcuttur. Finansal bilgiye ihtiyaç duyanların bilgi talebi, finansal piyasaların gelişmişlik düzeyine paralel bir şekilde artış göstermektedir ve yöneticilerin muhasebe kalitelerini arttırmaları için motive edici bir unsur niteliğindedir.

Ülkemizde işletmeler, fon ihtiyaçlarını ya sermaye piyasalarından ya da kredi veren kişi, kurum ve kuruluşlardan sağlamaktadır. Sermaye piyasalarından sağlanan fon ihtiyaçları doğrultusunda bilgiler mevcut ve potansiyel yatırımcılara sunulmaktadır. Bu durum muhasebe kalitesini artıran bir etkidir. Borçlanma yoluyla fon sağlayan işletmeler, bu fonun elde edilmesi nedeniyle kredi veren kişi, kurum veya kuruluşlara fon sağlamak için gerekli tüm bilgileri sunmaktadır. Bu durum işletmenin özensiz davranmasını ve dolayısıyla muhasebe kalitesini azaltan bir etken olarak ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Sermaye ve kredi tabanlı sisteminin muhasebe kalitesi üzerine etki etmesindeki nedenleri Tablo 2'de sunulduğu şekilde sınıflandırmak mümkündür.

Tablo 2: İşletmelerin Finansman Yapısı ve Muhasebede Görülen Farklılıklar

Anglo-Sakson Hukuk Sistemi ve Borsa Tabanlı Sistem Avustralya, Birleşik Krallık ve ABD	Kıta Avrupası Hukuk Sistemi ve Kredi Tabanlı Sistem Fransa, Almanya ve İtalya
Güçlü Sermaye Piyasaları (Borsalar)	Zayıf Sermaye Piyasaları
İşletme Dışından Çok Fazla Hissedara Sahip	Hissedar sayısı azdır ve işletme içindedir
Bağımsız Denetim Önemlidir	Bağımsız Denetim Önemli Değildir
Muhasebe bilgisinin geniş kitlelere açıklanması önemlidir	Muhasebe bilgisinin geniş kitlelere açıklanması önemli değildir
Muhasebe kurallarının oluşumunda vergi etkisi yoktur	Muhasebe kurallarının oluşumunda vergi etkisi vardır
Muhasebe uygulamalarında muhafazakarlık hâkim değildir	Muhasebe uygulamalarında muhafazakarlık hâkimdir
Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterimin önemi çok fazladır	Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterimin önemi göreceli olarak daha azdır

Kaynak: Nobes ve Parker, 2002, s.24; Alexander ve Nobes, 2004, s.91. Akt: Elitaş v.d. 2011: 10.



Tablo 2’de yer alan olumsuz yönler, muhasebe standartlarının oluşturulması ve uluslararası alanda faaliyette bulunan işletmeler tarafından uygulanması durumunda ortadan kaldırılacaktır. Muhasebe uygulamalarımızın hangi ülkelerin muhasebe uygulamalarından yararlanarak oluştuğu ve uluslararası muhasebe standartlarının ülkemiz açısından benimsenme sürecinin hangi aşamalardan oluştuğunu bilmek gerekmektedir. Bu benimsenme süreci hakkındaki bilgiler, ülkemizin ihtiyaca ve gerçeğe uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir ve zamanında finansal ve finansal olmayan bilgilerin sunulması amacıyla yapmış olduğu özverili çalışmaları daha rahat anlamamıza yardımcı olacaktır.

Ülkemizdeki muhasebe sisteminin batıdan elde edilen uygulamalar olduğu bilinmektedir. Standartların benimsenmesine kadar geçen sürede muhasebe uygulamalarımız ilk olarak Fransa, sonrasında Almanya ve son olarak Amerika gibi sanayisi ve ekonomisi gelişmiş ülkelerin etkisinde kalmış ve muhasebe uygulamalarımız bu ülkelerin uygulamalarından esinlenerek oluşturulmuştur. Osmanlı döneminde muhasebeyi etkileyen ilk uygulama olarak 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olan 1850 sayılı Kanunname-i Ticaret kabul edilmektedir. Özellikle bu dönemde muhasebe alanındaki kitaplar Ermenice olarak yazılmış ve bu kitaplardaki bilgiler Tanzimat sonrasında Fransa’ya eğitime gönderilen öğrencilerin orada açılan Osmanlı okullarında eğitim almasından sonra ülkeye dönmesiyle kullanılmıştır.

Almanya etkisi I. Dünya Savaşı sırasında ve sonrasında görülmektedir. Bunun nedeni ise Almanya ile olan müttefiklik durumu gösterilmektedir. Cumhuriyet dönemine geçildiğinde muhasebeyi etkileyen birçok olay gerçekleşmiştir. Bu olaylardan bazıları, 1926 yılında yürürlüğe giren ve Alman Ticaret Kanunu’ndan alınan 856 Sayılı Türk Ticaret Kanunu kabul edilmesi ve 1929 yılında yaşanan Dünya Ekonomik Buhanıdır. Yaşanan bu buhran muhasebenin hukuki yapısının ve vergi boyutunun şekillenmesine katkı sağlamıştır. Cumhuriyet dönemi Amerikan etkisi ise 1950’li yıllarda başlamış ve Marshall Planı (1948-1951) ile Türkiye’deki yapıyı derinden etkilemiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk çalışmalar 1960’larda başlamış ve bu çalışmaların bir örgüt tarafından yürütülmesi için somut adımlar ilk defa 1972 yılında Sydney’de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde atılmıştır. 9 kurucu üyenin ve 16 mesleki muhasebe örgütünün girişimiyle, 1973 yılının Haziran ayında, merkezi Londra’da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. 9 Kurucu üye arasında, ABD, Avustralya, Almanya, Fransa, İngiltere, Japonya, Kanada, Meksika ve Hollanda yer almaktadır (Başpınar, 2004: 53). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 1999 yılında kendini feshetmiş ve yerine Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adıyla yeni bir kurul oluşturulmuştur. Komitenin faaliyet süresi boyunca 41 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) yayınlamıştır. Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) 1973 yılında FAF (Financial Accounting Foundation) tarafından kurulmuştur.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ya da Amerikan muhasebe standartları (FASB)’ni uygulayan işletmelerin finansal raporlama çıktılarının finansal bilgi kalitelerinin, ulusal muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerin sunduğu finansal raporlama çıktılarının finansal bilgi kalitesinden yüksek olmaktadır. 2002 yılında ABD ve Uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda, FASB ve IASB arasında anlaşma yapılarak, bu kurumun IASB ile birlikte görevini yerine getirmesi sağlanmıştır. İlke temelli UFRS’leri



benimseyen işletmelerin finansal raporlaması, ulusal bazda hazırlanan finansal raporlamaya göre daha şeffaf, açık, anlaşılır, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde finansal bilgiye ihtiyaç duyanlara sunulmaktadır. Bu durum muhasebe kalitesini artıran bir durumdur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu, TMS/TFRS'lerin Türkiye'de uygulanmasını denetleyen tek yetkili kurum iken, 02/11/2011 tarihinde çıkarılan 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile tüm yetkilerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devretmiştir. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı (660 sayılı KHK, madde: 1);

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- Denetim standartlarını belirlemek,
- Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Ülkemizde faaliyet gösteren kurumlar ve muhasebe kalitesini artırmaya yönelik çalışmaları aşağıda maddeler halinde açıklanmaktadır;

- 31/12/2004 tarihli ve 25687 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği 01/01/2005 tarihinden itibaren, sigortacılık muhasebe sisteminde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum ilkesini benimsemiştir. Bu yönetmeliğe göre halka açık olup olmamasına bakılmaksızın tüm sigorta şirketlerinin, SPK tarafından yayımlanan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:XI No:25)” ine uygun bir şekilde finansal raporlama yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu duruma ek olarak, Hazine Müsteşarlığı 01/01/2005 tarihinde yürürlüğe girecek “Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğ No:1) yayınlamıştır. 31/12/2004 tarihli ve 25687 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yönetmelik yerine, 14/07/2007 tarihli ve 26582 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik kabul edilerek, 01/01/2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmeliğin amacı 14/07/2007 tarihli ve 26582 sayılı yönetmeliğin 1. maddesinde, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ve belgelerin saklanmasına ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi olarak açıklanmaktadır.



• 31/12/2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sermaye Piyasası Kanunu’nun amacı 14/1. maddede açıklanmaktadır. Bu kanunun amacı, sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesini sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirirken, kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek finansal tablo ve raporları, şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olan işletmeler aşağıdaki gibidir (Kamu Gözetimi Kurumu);

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

b) Yatırım kuruluşları,

c) Kolektif yatırım kuruluşları,

d) Portföy yönetim şirketleri,

e) İpotek finansmanı kuruluşları,

f) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,

g) Varlık kiralama şirketleri,

h) Merkezî takas kuruluşları,

i) Merkezî saklama kuruluşları,

j) Veri depolama kuruluşları,

k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Aktif toplamı onbeş milyon ve üstü Türk Lirası.

- Yıllık net satış hâsılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.

- Çalışan sayısı elli ve üstü.

• 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 37, 39, 42, 93 ve 95 inci maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 01/11/2012 tarihli ve 26333 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” 4/1 nolu maddesinde faaliyetlerin, 16/1/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan eski adıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu şimdiki adıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu “1 Sıra Nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ” hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi esastır. Ancak, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların



düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Kurulca çıkarılacak tebliğler ile belirleneceği açıklanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları'nı benimseyen bankaların; muhasebe ve raporlama sisteminde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ve belgelerin saklanması ilişkin usul ve esasları düzenlenmiş olacaktır. Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olan işletmeler aşağıdaki gibidir (KGK);

- a) Bankalar,
- b) Finansal kiralama şirketleri,
- c) Faktöring şirketleri,
- d) Finansman şirketleri,
- e) Varlık yönetim şirketleri,
- f) Derecelendirme kuruluşları,
- g) Finansal holding şirketleri,
- h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,
- i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

• 14/02/2011 tarihli ve 27846 sayılı 6102 Kanun Nolu Türk Ticaret Kanunu, 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medenî Kanununun ayrılmaz bir parçasıdır. Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılacak yöntemin, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır ifadesi madde 67/1 de açıklanmaktadır. Yıllık finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmesi, açık ve anlaşılır olması ve zamanında çıkarılması gerektiği madde 69/1 de açıklanmaktadır.

• Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler de Türkiye Muhasebe Standartlarına uymak zorundadırlar (KGK, 05.06.2017).

Ülkemizde yapılan bu çalışmalar, finansal ve finansal olmayan raporlamada var olan sıkıntıları ortadan kaldırmak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Sağlanan ortak bir muhasebe dili sayesinde, finansal ve finansal olmayan bilgiye ihtiyaç duyan her kesim tarafından aynı verinin elde edilmesi sağlanmış olacaktır. Ülkemizde yapılan bu çalışmalar dışında da UMS/UFRS veya çevirisi olan TMS/TFRS'lerin gerekliliği vurgulanmaktadır. Bu çalışmaya Narktabtee ve Patpanichchot tarafından 2011 yılında yapılan çalışma gösterilebilir.

Narktabtee ve Patpanichchot (2011) tarafından yapılan çalışmada, UMS/UFRS'yi benimsemiş işletmelerin finansal raporlamada sunduğu finansal bilgilerin işletme değerini şeffaf bir



şekilde ortaya koyduğunu vurgulamaktadır. Bu durumun yatırımcısını korumayan bir alan/bölge/ülke de faaliyet gösteren ya da işletme yönetiminin takdir yetkisini yüksek miktarda kullanmasına açık olan işletmelerde (küçük işletmeler, nakit akışı ve satış rakamları çok dalgalanma gösteren ve daha çok zarar açıklayan işletmeler gibi) bu durumun olumsuz anlamda değiştiğini göstermektedir. Bu olumsuz durumun ortadan kaldırılması ve sunulacak finansal bilgi kalitesini artırmak için standartların uygulanmasının zorunlu olması gerekmektedir.

Özellikle belirtilmelidir ki, muhasebenin teknik ve sosyal anlamda faydalı olarak kalabilmesi için toplumun sürekli olarak kendini yenileyen ve değişen ihtiyaçlarına karşılık vermesi ve ülkenin kültürel, ekonomik, yasal, sosyal ve politik özelliklerini yansıtması gerekmektedir (Frederick D. Choi ve diğerleri, Akt: Ağca, 2015: 3). Bu düşünceye ek olarak, muhasebe uygulamalarına yön veren faktörlerin ve hatta bu faktörlerden etkilenen muhasebe uygulamalarının, finansal ve finansal olmayan bilgiye ihtiyaç duyan ilgili tarafların ihtiyaçlarındaki değişikliklere paralel olarak günden güne değişebileceği unutulmamalıdır (Ağca ve Aktaş, 2007: 3).

SONUÇ

İşletmeler üretim yapmak, hizmet sunmak ve ticari faaliyetlerde bulunmak için kurulan iktisadi birimlerdir. Bu faaliyetleri gerçekleştirmek için işletme fonlara ihtiyaç duymaktadır. Aile şirketleri bu fonları kredi veren kişi, kurum veya kuruluşlardan sağlamakta iken, sermaye piyasalarında işlem gören işletmeler ortaklar, yatırımcılar veya potansiyel yatırımcılardan sağlama yoluna gitmektedir. Aile şirketleri bu fonları elde ederken tüm bilgileri kredi veren kişi, kurum veya kuruluşla paylaştığı için muhasebe kalitesi üzerinde durmamaktadır. Sermaye piyasalarında işlem gören işletmeler ise ortaklara, yatırımcılara veya potansiyel yatırımcılara finansal durumunu, performansını ve finansal durumundaki değişim hakkında ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, açık, anlaşılır, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal bilgiyi zamanında sunmak zorundadır. Bu durum işletmenin muhasebe kalitesine verdiği önemi göstermekte ve muhasebe kalitesini artıran bir unsur olarak ele alınmaktadır.

Bu çalışmada muhasebe kalitesini etkileyen faktörlerden bir tanesi olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları üzerinde durulmaktadır. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları uluslararası alanda muhasebe bilimine ortak bir dil olarak sunulmuştur. Bu dil sayesinde, finansal ve finansal olmayan bilgiye ihtiyaç duyan devlet, potansiyel yatırımcı, kredi veren kuruluşlar, bu bilgiyi doğru, açık, anlaşılır, karşılaştırılabilir, ihtiyacına ve gerçeğe uygun bir şekilde zamanında elde edebilmektedir. Ayrıca Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, işletmelerin faaliyet dönemleri boyunca elde ettiği gelirleri ve bu gelirleri elde etmek için katlandığı giderleri finansal tablolarına daha doğru ve gerçek bir şekilde yansıtmasına ve bunun sonucunda da devlete işletmenin gerçek matrahı üzerinden vergi ödemesine de yardımcı olmaktadır.

Muhasebe kalitesi, tüm işletmeler açısından önem verilmesi gereken bir kavramdır. İşletmelerin varlığını sürdürebilmesi, ekonomik açıdan büyümesi, yeni piyasalarda rekabet edebilecek düzeye gelmesi ve güçlü sermaye yapısına sahip olabilmesi için Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını uygulaması ve gereken önemi göstermesiyle gerçekleşecektir.



KAYNAKÇA

- Ağca, A. (2015). Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar Ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri, Dumlupınar Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*; Sayı: 8: 81-92.
- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 18: 227-242. <http://sbe.dpu.edu.tr/18/227.pdf> (Erişim tarihi: 17.03.2011)
- Alexander, D. and Nobes, C. (2004). *Financial Accounting An International Introduction*, Second Edition, Financial Times Prentice Hall, UK.
- Balsarı, Ç. K. ve Dalkılıç, A. F. (2007). Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 22: 105- 118.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, Sayı:146: 42-56.
- Durak, G. ve Gürel, E. (2014). Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim: 95-110.
- Elitaş, C., Yıldız, F. ve Üç, M. (2011). Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson Ve Kıta Avrupa Karşılaştırması, Anadolu Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt/Vol.: 11 - Sayı/No: 2 : 1–18.
- Gençoğlu, Ü. G. ve Ertan, Y. (2012). Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak: 1-24.
- Narktabtee, K. and Patpanichchot, S. (2011). The Impact Of Country-Level vs Firm-Level Factors On The Effectiveness Of IFRS Adoption: The Case Of European Union, *International Business & Economics Research Journal*, 10(10), 79-92.
- Nobes, C. and Parker, R. (2002). “Comparative International Accounting”, 7th ed. London, UK: Financial Times Prentice Hall.
- Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, Kamu Reformu Araştırması, Yayın No. TÜSİADT/2002-12/335, 2002, s.104- 109
- T.C. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Kabul tarihi: 04/01/1961, Resmi gazetede yayınlandığı tarih: 10/01/1961, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (Erişim tarihi: 25.05.2017)

İnternet Kaynakları

- Türkiye Sigorta Birliği, Yayınlanan tarih ve Resmi gazete: 14/07/2007 ve 26582
<https://www.tsb.org.tr/default.aspx?pageID=654&yid=63>, (Erişim tarihi: 01.06.2017)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/Bankacilik_Kanunu.aspx, (Erişim tarihi: 25.05.2017)
- <http://makine2.kocaeli.edu.tr/kalite/kalite.pdf>, (Erişim tarihi: 22.12.2015)



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 65 Ocak - Şubat 2018

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2004),
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/33b1cba7-cb43-4dc5-bb5c-e6e3960ef964/enflasyon.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE33b1cba7-cb43-4dc5-bb5c-e6e3960ef964>, (Erişim tarihi: 22.12.2015)
- 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Kanun Hükmünde Kararname Tarihi : 26/09/2011, No: 660, Yayımlandığı R.G. Tarihi : 02/11/2011, No : 28103
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/660_KHK.pdf,
(Erişim tarihi: 28.05.2017)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,
<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6656/TMS/TFRS-Setini-hangi-is%CC%A7letmeler-uygulamak-zorundad%C4%B1r?>, (Erişim tarihi: 01.06.2017)
- Bankaların Muhasebe Uygulamalarına Ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Yayınlanan tarih ve Resmi gazete: 01/11/2006 ve Sayı: 26333,
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-22.htm>, (Erişim tarihi: 01.06.2017).