

# ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYA'DA VE TÜRKİYEDE OLUŞUM VE

## GELİŞİM SÜRECİ

### YETER İÇLEK

#### Özet

Ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişme göstererek büyümesi ve ülke ekonomileri arasındaki hareketlilik ve bağımlılığın artması finansal piyasalarda bazı düzenlemelerin” hayata geçirilmesini sağlamıştır. Bu düzenlemelerden “işletmelerin finansal raporlama anlayışına etki eden en büyük değişimlerden birisi de muhasebe standartları alanında gerçekleşmiştir. Bu çalışmada muhasebe standartlarının tarihsel gelişim süreci ortaya konularak standartların oluşturulmasında yer alan kurum ve kuruluşların etkileri sistematik olarak incelenmiştir. Çalışmada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) başta olmak üzere yerel finansal raporlama standartlarından KOBİ TFRS, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) temel hatlarıyla ele alınmıştır. Anahtar kelimeler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), KOBİ TFRS, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS).

#### Giriş

Küreselleşen “dünyada işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olması amacıyla muhasebe” uygulamalarında standartlaşma yönünde önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Bu gelişmeler doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) bünyesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama” Standartları (UFRS-IFRS) oluşturulmuştur. Ancak ülkelerin gerek hukuki ve ekonomik farklılıkları gerekse muhasebe sistemlerinin gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklar muhasebe standartlarının uyum ve yakınsamasında önemli engeller teşkil etmektedir. Türkiye’de uluslararası finansal piyasaların bilgi ihtiyaçlarına cevap verebilmek ve Avrupa Birliği’ne (AB) uyum sürecinde AB standartlarını yakalayabilmek için finansal raporlamada standartlaşmaya giderek UMS-UFRS kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı (TFRS)” yayınlamıştır. Muhasebe standartlarının Türkiye’deki gelişim süreci incelendiğinde genellikle devletin veya “yasal statüye sahip kurum ve kuruluşların etkin bir şekilde rol aldığı görülmektedir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)” gibi üst kurulların çalışmalarıyla birlikte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yapılan önemli değişiklikler, muhasebe standartlarının birçok işletme tarafından uygulanabilmesine imkân tanımıştır. KGK, bağımsız denetime tabi işletmelerin 2013 yılından itibaren TFRS uygulamasını öngörmüş ancak, bu uygulama sadece “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmıştır. Bağımsız denetime tabi olup tam set TFRS uygulamayan işletmelerin muhasebe süreçlerini revize etme amacıyla ilk olarak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS)” uygulamaya geçirilmek

istenmiştir. Ancak AB Komisyonu tarafından 2013 yılında yayınlanan 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi'nin uygulamaya geçmesiyle birlikte eski yönergelerle uyumlu olan KOBİ TFRS standart setinin uygulamasından vazgeçilmiştir. İzleyen süreçte yerel finansal raporlama standardı oluşturulması amacıyla KGK, "2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile tam uyumlu İngiltere ve İrlanda'da 2015 yılında yürürlüğe giren FRS 102'yi (Yerel Finansal Raporlama Seti) baz alarak Türkiye'de, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan" şirketlere yönelik "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağını (YFRÇ)" oluşturmuştur. Gerekli kamuoyu görüşleri alınıp gözden geçirme tamamlanınca "29 Temmuz 2017 tarihli 30138 Mükerrer Sayılı 56 Nolu Tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)" resmî gazetede "yayınlanarak, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde" uygulanmaya başlanmıştır. Finansal raporlamada standartlaşmanın son gelişmesi ise küçük ve mikro işletmeler açısından gerçekleştirilmiş ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir taslak metin halinde yayımlanarak görüşe sunulmuştur. Bu çalışmanın temel amacı uluslararası ve yerel muhasebe standartlarının tarihsel gelişim sürecini kurumlar, yönergeler ve standart metinleri üzerinden ele alarak bütüncül bir yaklaşım ortaya koymaktır. Yerel finansal raporlama standartlarından BOBİ FRS'nin yakın bir zamanda uygulamaya konulması ve KÜMİ FRS'nin taslak bir metin olarak görüşe sunulması açısından muhasebe standartlarının tarihsel sürecinin incelenmesinin literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

### **1. Dünya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi**

İnsanların kayıt tutma gereksinimi ekonomik yaşamla beraber başlamış ve orantılı bir şekilde gelişme göstermiştir. Muhasebenin kayıt tutma şeklindeki ilk uygulamalarına M.Ö. 3600 yıllarında Babil'de rastlanılmış ve Babil Kralı Hammurabi döneminde, M.Ö. 2285-2242 yıllarında Afrika'da ticaret yapan tacir kayıtlarına, yapılan arkeolojik kazılar sonucunda ulaşılmış olup kayıt tutmanın, ders olarak okullarda verildiği ilk olarak bu dönemde ortaya çıkmıştır. Kayıt tutma, günlük ihtiyaçlar için kullanılırken sonraki nesillere kayıt tutma tekniklerinin aktarılması noktasında fayda sağlamıştır. Muhasebenin tarihsel sürecine uzun dönemli bakıldığında yaşanan değişimlerin, bulunulan dönemden büyük oranda izler taşıdığı görülmüştür (Uçma, 2011, s. 118; Sevilengül, 2011, s. 6). Muhasebe alanında tek taraflı kayıt yöntemiyle yapılabileceklerin kısıtlı olması günümüz koşullarında genel kabul görmüş çift taraflı kayıt yöntemini meydana getirmiştir. Bu yöntemin 1296 yılında Floransa'da tutulmuş olan kayıtlara dayanılarak 13. yüzyıldan itibaren İtalya'da kullanıldığı anlaşılmaktadır. 15. yüzyıl ortalarına kadar Batı Avrupa'da tek taraflı kayıt yöntemi hâkim olurken, 14. ve 15. yüzyıllarda etkileri görülen çift taraflı kayıt yönteminin de önemi artmaya başlamıştır. İtalyan matematikçi Luca Pacioli, çift taraflı kayıt yöntemini yazılı metin haline getirerek "1494 yılında Venedik'te" yayınlamış ve "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita" isimli eserinde çift taraflı kayıt yönteminin esaslarını açıkça ortaya koymuştur (Güvemli, 2007, s. 1-14; Sevilengül, 2011, s. 7).

Muhasebe kuramının gelişimi Luca Pacioli'den sonra çok farklı şekillerde ele alınarak birçok ülkede çeşitli düzenlemelerden geçmiş ve günümüz dünyasındaki muhasebe anlayışı oluşturulmuştur.

Muhasebe kuramının gelişim sürecinde Avrupa'da bulunan okulların etkisi daha çok görülmektedir. Muhasebe okullarından Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz-Amerikan Muhasebe okulları muhasebe kültürünün gelişimine doğrudan katkı sağlamıştır. Fransız Muhasebe Okulu kuramlarından ilki olan

kişilikçilik kuramında; Orta Çağ'da ilk muhasebe hesaplarının kişilere açıldığı ve bu kişilerin hesapları hukuki bir nedene bağlı olarak oluşturulduğu görülmüştür (Güvemli, 2007, s. 387-390). Birleştirici kuramda ise; Courcelle-Seneuil, işletme ve işletme sahibinin birbirinden ayrı olduğunu varsayarak hesapların incelenmesi gerektiğini vurgulamıştır (Güvemli, 2007, s. 390-392). Değerin Dört Durumu kuramında Lefèvre; basit muhasebeyi, işletme çalışanlarının muhasebesi olarak bileşik muhasebeyi ise, işletme sahibinin muhasebesi olarak açıklamıştır (Güvemli, 2007, s. 392-394). Matematik Kuramlar'ını E. Leautey ve A. Guilbault, hesap teorileri ve kayıt teknikleri üzerinden ortaya koymuştur (Güvemli, 2007, s. 394-400).

İtalyan Muhasebe Okullarından Lombardiya Muhasebe Okulu'nu Francesco Villa, muhasebeye bilimsel bir yaklaşım getirerek muhasebeyi yönetim biliminin bir dalı olarak görmüştür (Uçma, 2011, s. 121).

Toskano Muhasebe Okulu'nda, hesapların kişileştirme kuramına sahip olduğu ve hesapların şahıslara açılmış olduğu görüşü ön plana çıkmıştır (Güvemli, 2007, s. 408-409).

Venedik Muhasebe Okulu'nun kurucusu Fabio Besta, hesapların amacını, parayla ölçülebilir miktarlarla ifade etmek olduğunu belirtmiştir (Güvemli, 2007, s. 414- 415).

Alman Muhasebe Okulu; üç kuram dâhilinde açıklanmaktadır. Statik Bilanço Kuramı'na göre; muhasebenin bilanço üzerine kurulu olduğu ve bilanço kalemine uygun olmayan hesapların değişimleri yansıtmadığı savunulmaktadır (Güvemli, 2007, s. 420-421).

Dinamik Bilanço Kuramı'nda ise Schmalenbach, maddi sonuçlarla maddi harcamaların ve satış hasılatı ile parasal giderlerin ayrıştırılması gerektiğini savunmuştur (Güvemli, 2007, s. 421). Organik Bilanço Kuramı'nda, işletmelerle ulusal ekonomi arasında organik bağın bulunması, işletmenin organik bütünün parçası olduğunu göstermekte ve işletmelerin bilançoları da bu kapsamda ele alınmaktadır (Uçma, 2011, s. 129-130).

İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulu, İngiltere ve Amerika'da 20. yüzyılın ilk çeyreğinden itibaren ülkelerin ticari ve finansal durumu, sanayileşme düzeyi ifade edilen ülkelerde maliyet ve yönetim muhasebesi okullarının gelişimine katkı sağlamıştır (Güvemli, 2007, s. 426-428; Uçma, 2011, s. 130-131).

Küreselleşmenin etkisiyle gelişen uluslararası ticaret beraberinde birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da bazı ihtiyaçların doğmasına sebep olmuştur. Farklı ülkelerde ticari faaliyetlerde bulunan işletmeler, muhasebe kullanıcıları için faaliyette buldukları ülkelerin muhasebe sistemleriyle karşılaşmışlar ve her ülkenin muhasebe kural ve düzenine uygun biçimde ayrı ayrı mali tablolar hazırlamışlardır. Bunun için muhasebe raporlama sisteminin uluslararası standartlar çerçevesinde gelişmesi gerekmektedir. Çünkü farklı ülkelerdeki işletmelerin aynı muhasebe dili ile finansal raporlarının hazırlanması ve konsolide edilmesi; tüm dünyada kabul gören standartların oluşturulmasıyla sağlanabilir (Akgün, 2013, s. 10-11; Güvemli ve Güvemli, 2016, s. 5). Bu ihtiyacın uluslararası muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarıyla giderilebilmesi mümkün olmaktadır (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017, s. 2).

Finansal raporlamadaki farklılıkların başlıca sebepleri; ekonomik kalkınmışlık seviyeleri, ekonomik büyüme, enflasyon, çeşitli etik kurallar, standartların yaptırım gücü, mesleki bilgideki yeterlilik düzeyi, eğitim seviyesi, muhasebe alanındaki eğitimin durumu, işletmelerdeki yenilenme düzeyi,

finansman açısından yeterlilik, devletin ekonomi üzerindeki gücü, yasal prosedürler, sosyal çevre, ülkede yaşanan krizler, kültür ve vergi ile ilgili yapılan uygulamalar olarak açıklanabilir. Bu farklılıkların incelenmesiyle ülkeler arasındaki finansal raporlamada yaşanan uyumsuzluklar ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007, s. 3). Ülkelerin, finansal tabloların oluşturulmasında benzer raporlama esaslarını benimsemesi ve aralarındaki bilgi paylaşımını yaygınlaştırma çalışmaları muhasebede standartlaşmanın önemini artırmıştır (Güleç, 2018, s. 902).

Muhasebe standardı, firmaların mali durumunu ayrı zamanlarda aynı şekilde karşılaştırma imkânı sağlayan ve mali tablo kurallarını pratikte faaliyete geçiren kurallardır (Aydın, 2018, s. 28). Bu standartlar dikkate alınmadan hazırlanan finansal tabloların, şeffaflığı ve geçerliliği şüphe uyandırmakta dolayısıyla nicelik ve nitelik yönünden yetersiz kalıp yanlış kararlar alınmasına neden olabilmektedir (Şensoy, 2008, s. 7).

Ayrıca muhasebe standartları, şirketlerin rakipleriyle finansal performans açısından karşılaştırma yapmasına imkân vermekte ve şirketlerin dönemler itibarıyla analiz yapmalarını sağlayarak bağımsız denetim sürecini kolaylaştırmaktadır (Büyüktopçu, 2009, s. 3-4). Yerel muhasebe uygulamaları, ülkelerin kendi kurum ve şirketlerinde muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla muhasebede yapılan düzenlemelerdir (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017, s. 2-3). Ancak küreselleşmeyle birlikte uluslararası ticaretteki sınırların ortadan kalkması şirketlerin rekabetinde yerel muhasebe uygulamalarının etkisini yitirerek uluslararası muhasebe standartlarına geçişi zorunluluk haline getirmiştir (Ayboğa, 2003, s. 338).

## **2.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Gelişimi**

Ulusal muhasebe standartları, belirli bir ülke için konulan, bir ülkedeki kurum ve işletmelerinin muhasebe sistemi içerisinde ve mali tablolarında uygulama birliği sağlamak amacıyla, muhasebe evrensel terim, yasa, kural, ilke, yöntem ve kuramlarına uygun bir şekilde düzenlenen, tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri ile tekdüzen hesap çerçevesinde oluşan yasa hükümleri, kanun maddeleri ve bildirimleri ile bütünlenen ve uygulanması gereken bir sistemdir. İşletmeler ve kurumlar oluşturulan sisteme göre hesap tutmakta ve bu sistem uyarınca finansal tablolar düzenleyerek hesap vermektedirler(Yazıcı,2003:36). Bir ülkeye ait muhasebe sistemi, o ülkede uygulanan ve ilke, kavram ve standartlardan oluşan muhasebe teorilerinden ve yasal düzenlemelerden etkilenmektedir. Ulusal muhasebe standartları ile ülke bazında ortak muhasebe uygulaması sağlanmaktadır(Şen,2006:34). Muhasebe standartlarının taşınması gereken kriterler aşağıdadır;

-Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.

- Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.

- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir. - Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır.

- Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.

- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır.

- Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir. Alternatif muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep edilmelidir.
- Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu ve performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır. - Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır(Sağlam vd. 2008:6).

## **Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Dünyada Gelişmiş Bazı Ülkelerde Yapılan Çalışmalar**

### **1.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak ABD’de Yapılan Çalışmalar**

ABD’de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası"nda yer almaktadır. SEC 1933 yarasını uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" adı altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA )'dür.

ABD’de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959 -1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" dönemleridir.

FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir.

En sonuncusu Aralık 2002’de olmak üzere 148 adet FASB standardı yayınlanmıştır. FASB’in, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile "Due process = doğrudan katılımcı süreç" sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır.

Yukarıda belirtilen temel dayanakları gerçekleştirebilmek için tipik bir FASB Finansal Muhasebe Standardı Bildirisinin evrimi aşağıdaki adımlardan oluşur (Şensoy, 1997, 36-37).

- a) Bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemine alınır.
- b) Söz konusu konu ile ilgili çeşitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir görev gücü = task force oluşturulup sorunlar, yaklaşımlar ve alternatifler tanımlanır.
- c) FASB'ın teknik kadrosu tarafından araştırma ve analizler yapılır
- d) Bir araştırma memorandumunu taslağı hazırlanır ve açıklanır.
- e) Genellikle memorandumun açıklanmasından 60 gün sonra bir kamuya duyurma ve görüş alma toplantısı düzenlenir.
- f) Kurul kamuoyundan alınan tepkileri irdeler ve değerlendirir.
- g) Kurul yaklaşımları mütalaa eder ve açıklanmak üzere bir "exposure draft = eleştiriye açık taslak metin" hazırlar.
- h) Kamuoyunun yorumları için en az 30 günlük bir eleştiriye açık dönemden sonra kurul alınan tüm tepkileri değerlendirir.
- i) Bir komite kamuoyundan gelen yorumlar ışığında açık taslak üzerinde çalışır ve gerekli düzeltmeleri yapar.
- j) Kurul tüm üyeleri ile toplanarak düzeltilmiş taslak metine son şeklini verir ve bir standart bildirisi olarak yayınlanması için oylama yapar.

## **2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İngiltere'de Yapılan Çalışmalar**

İngiltere'de muhasebeyle ilgili ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış ve 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir.

1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir. 1970 yılında ise muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili olarak, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur.

1990 yılında, Muhasebe Standartları Komitesi (ASC Accounting Standards Committee) olarak isimlendirilmiştir. Yine 1990 yılında, bu kurum Muhasebe Standartları Kurulu (ASB Accounting Standards Board) adını almıştır.

Mevcut durumda İngiltere ve ABD sistemleri benzerlikler göstermektedir. Ancak, İngiltere sisteminde sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun etkinliği söz konusu değildir. İngiltere ve ABD örneklerinde dikkat çekici husus; her ikisinde de önceleri standart oluşturma sürecinde meslek örgütü hâkim iken, bu yapının değiştirilerek sadece muhasebe meslek örgütlerinin değil, finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin de sürece katılımını sağlamaya yönelik bir yapılanmaya gidilmesi ve yasal yaptırım gücünün daha belirgin hale getirilmesidir.

## **3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Almanya'da Yapılan Çalışmalar**

Almanya'da kanunlarla getirilmiş detaylı muhasebe düzenlemelerinin oldukça köklü bir tarihi vardır. Günümüzde ise, düzenlemeler AB çerçevesinde olmaktadır ve 1985 yılında AB'nin 4,7 ve 8. direktifleri Alman yasalarına geçirilmiş ve 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeler Alman yazılı hukukunu ve yazılı olmayan hukuku etkilemiştir.

Son zamanlara kadar, Almanya'da resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum oluşturulmamış; yalnızca, Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayınlamıştır.

Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standard Komite - DRSC) 1 Mayıs 1988'de yürürlüğe giren bir kanunla kurulmuş ve bu şekilde bir özel sektör standart oluşturucu kurulunun oluşturulması öngörülmüştür. DRSC'in kurulmasını müteakip, ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve DRSC resmen Almanya'nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır.

Bu gelişmelere paralel olarak 1998'de IAS'lerin ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır.

DRSC'nin standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmış olmasına karşın; muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında Amerikan modelinde ve uluslararası uygulamalara paralel, bağımsız bir düzenleyici kuruluşun gündeme gelmesi, dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimin anlaşılması açısından önemlidir.

### **Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarının Tarihi Gelişim Süreci**

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 uygulamalarını 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 defteri 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 eğitimine 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 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 Muhasipler 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 etkilenecek, kayıt düzeni açısından işletmeleri yeni bir düzene sokmuş olmasıdır (Uçma, 2012).

1942 yılında kurulan Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği’nin adı, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’ne (TMUD) dönüştürülmüştür. Bu düzey çalışanları bir araya gelerek 1942 yılında muhasebe mesleğini geliştirmek ve muhasebecilerin haklarını korumak üzere Türkiye Eksper Muhasipler 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 etkilenecek, kayıt düzeni açısından işletmeleri yeni bir düzene sokmuş olmasıdır (Uçma, 2012).

1942 yılında kurulan Türkiye Eksper Muhasipler 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 & Erciyas, 2008).

Türkiye’de özel sektöre yönelik muhasebenin dönüm noktası olarak görülen en önemli gelişmelerden birisi, 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 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).

TMÜDESK’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 TMÜDESK’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 yayımlamış 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 zorunluğa getirilmiştir.

### **Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Uygulamalarındaki Gelişmeler**

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).

### **Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) Na Bakışı**

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar özet olarak aşağıda incelenmiştir.

### **Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır.

Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin İslahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları Ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır.

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur.

### **Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar**

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır:

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı
- Raporlama- Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğunu söylenemez.

Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"

### **Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır. (Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 12 tebliğ daha yayınlanmıştır) Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

- 1) Muhasebenin temel kavramları

- 2) Muhasebe politikalarının açıklanması
- 3) Mali tablolar ilkeleri
- 4) Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması
- 5) Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi

Türkiye’de 2005 yılından itibaren halka açık işletmeler ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için uygulanmaya başlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) ek olarak 2018 yılı itibariyle uygulamaya konulan bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tabloları açısından geçerli olan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) finansal raporlama çerçevesi haline 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.

Bunlar dışında kalan bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için mevcut durumda MSUGT dışında bir yönerge bulunmamaktadır. 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 Standardı’nın oluşturulmasına karar verilmiştir.

Ülkemizdeki tüm finansal raporlama çerçevelerinin uyumunu sağlamak amacıyla KGK tarafından, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı hazırlanmış ve 12 Temmuz 2019 tarihi itibariyle kamuoyunun görüşüne açılmıştır.

TFRS ve BOBİ FRS’ye göre uygulanması daha kolay ve daha az maliyetli olan, uluslararası finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlı, daha ziyade BOBİ FRS ile uyumlu fakat ülkemizdeki vergi uygulamalarına diğerlerinden daha yakın olan ve bilgi için finansal tablo düzenlenmesinde Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yerine kullanılması amaçlanan “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” ile vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçilmesi sağlanacaktır.

KÜMİ FRS AB Direktifi, UK (Birleşik Krallık)’ın mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı (FRS 105) başta olmak üzere Türkiye’de daha önce uygulanmış muhasebe düzenlemeleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.

### **1- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı’nın Temel Özellikleri**

Sade bir anlatım diliyle kaleme alınmış ve 22 bölümden oluşan, KÜMİ FRS ile ülkemiz ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanmasının sağlanması, halen uygulamacılar için hakim olan vergi için muhasebe anlayışından bilgi için muhasebe anlayışına geçiş için temel oluşturulması amaçlanmaktadır.

01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlanan KÜMİ FRS’ye göre hazırlanan, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin kararlarına dayanak oluşturacak ve tüm ilgili tarafların, işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayacaktır.

Bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için AB Direktifine göre belirlenen 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 bu düzenleme kapsamında yer almayacaktır.

KÜMİ FRS seti yürürlüğe girdiğinde küçük ve mikro işletmeler için ayrı tanımlamaların yapılması planlanmaktadır. Bu kapsamda, aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı için belirlenen hadlerden en az ikisini sağlayan işletmeler küçük işletme olarak tanımlanacak ve KÜMİ FRS seti uygulama kapsamına alınacaktır. Diğer yandan, mikro işletme olarak tanımlanan işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan işletmeler de KÜMİ FRS seti uygulama kapsamında yer alacak, sağlamayanlar ise bu düzenleme kapsamı dışında tutulacaktır.

## **2- KÜMİ FRS Kapsamındaki İşletmeler**

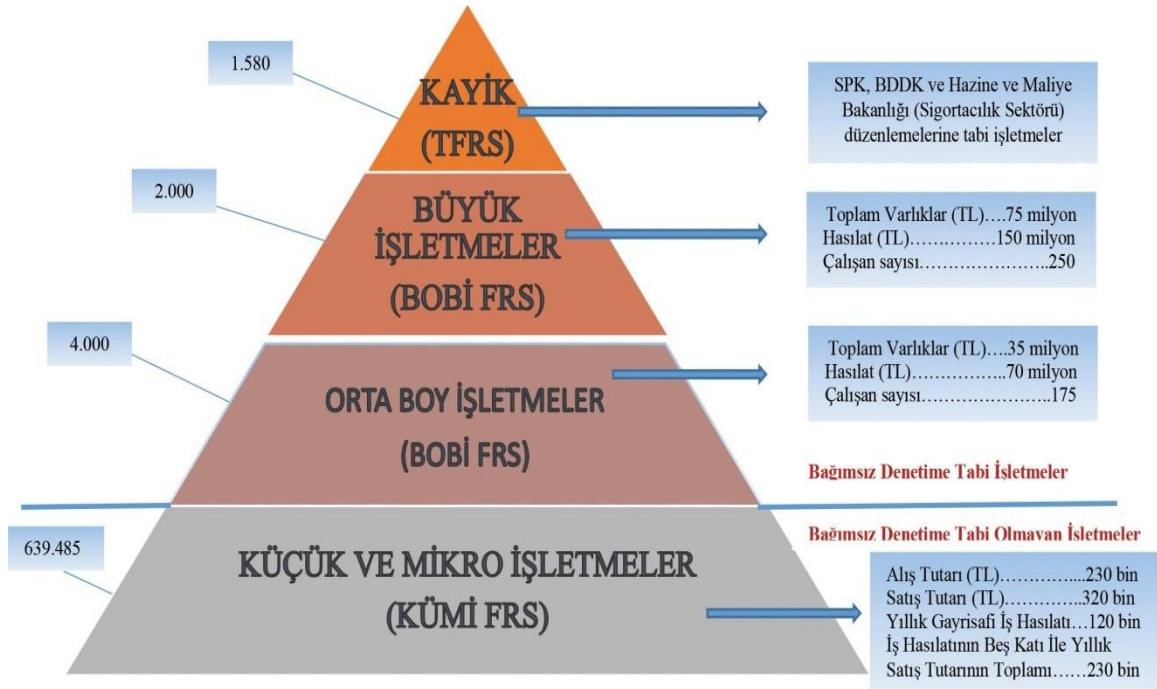
KGK'ya göre bu standart finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını temin etmek amacıyla bağımsız denetime tabi olmayan ve bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan Küçük ve Mikro İşletmeler tarafından kullanılması öngörülmektedir.

KGK, AB Direktiflerindeki ölçekler dikkate alınarak belirlenen "Küçük İşletme" tanımı dışında kalan işletmeler "Mikro İşletme" olarak kabul edilip "küçük ve mikro ayrımı" yapılmasını planlanmaktadır. AB Direktiflerine göre bir işletmenin "küçük işletme" sayılabilmesi için, aşağıda belirlenen üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir:

Öte yandan mikro işletme olarak tanımlanan işletmelerden Türkiye'de birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan işletmelerin de KÜMİ FRS seti uygulama kapsamında yer alması öngörülmektedir. Sağlamayanların ise bu düzenleme kapsamı dışında tutulması öngörülmektedir. Küçük ve mikro işletme olma alt sınırının Türkiye'de birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutma hadleri olacağı görülmektedir.

Küçük işletme olma kriterlerini belirleyen aktif büyüklüğü, satış hâsılatı ve çalışan sayısı ölçütlerinin AB Direktiflerindeki ölçekleri dikkate almayı planlayan KGK, bu ölçütlerin ne kadar olacağı konusunda şu ana kadar bir yönerge yayınlamamıştır. Ancak her ne kadar bu ölçütler belirlenmemiş olsa da küçük ve mikro işletme olma üst sınırının BOBİ FRS'ye tabi bağımsız denetim kapsamına giren orta boy işletme sayılma ölçütlerinin olacağını öngörebiliriz. Küçük ve mikro işletme olma üst sınırını oluşturan orta boy işletme olma ölçütleri ile Küçük ve mikro işletme olma alt sınır hadleri aşağıda sunulmuştur.

## Şekil: TMS/TFRS, BOBİ FRS VE KÜMİ FRS UYGULAYACAK İŞLETMELERİN HADLERİ



Kaynakça: Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019).

### SONUÇ

Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamınca bazı firmaların finans ve muhasebe ilişkin tablolarına standartlar getirildi. Bunların ne olduğuna ve nasıl uygulanacağına dair çerçeve ise, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kurumu tarafından yayınlanan yönetmelikle çizildi. Bu yönetmelik kapsamında, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda tespit edilen firmaların hem finans hem de muhasebeye ilişkin mali tablolarını nasıl global ölçülere uygun hale getireceklerine dair kriterler belirlendi.

### Standartlar neden getirildi?

Giderek küreselleşen bir dünyadan bahsediyoruz. Bu küreselleşmenin bazı sonuçları oluyor. Global arena içerisinde faaliyet gösteren veya gösterecek olan firmaların tekdüze mali tablolarına sahip olmaları gerekiyor. Bu anlamda Uluslararası Finansal Raporlama Kurulu tarafından yayınlanan kriterler, bir üst standart olarak kabul ediliyor. Türkiye'de ilgili standartları kabul eden ve uygulamaya koyan ülkeler arasında bulunuyor. Böylece, Türk işletmelerinin global rekabet edebilirliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

### Sağladığı avantajlar var mı?

Rekabet piyasasına adapte olmanın yanı sıra, hem yabancı sermayenin çekilebilmesi hem de dış kredi kaynaklarından faydalanma avantajının artırılabilmesi açısından avantaj sağlayan standartlar, firmalara yabancı ortak bulma konusunda da olumlu katkı yapabilir. Bunların yanı sıra, getirilen standartlar sayesinde şirket bilgilerine erişimin hem hızlı hem de doğruluğu konusundaki endişelerin en aza indirilmesi sağlanıyor.

### Dönüşüm nasıl sağlanır?

Öncelikle yeni standartların mevcut sistem üzerindeki etkisini ortaya çıkarmak gerekir. Bir ön teşhis çalışması ile vergi, muhasebe ve diğer mali tablolara yönelik değişimin artı eksileri tespit edilebilir. Bir dönüşüm planı ile getirilen standartlara uyum sağlama süreci hızlı bir şekilde aşılabilir. Bununla ilgili personelin eğitimi, yazılımların güncellenmesi, iş süreçlerine etkisi saptanır, çözüm üretilir ve böylece uygulama aşamasına geçilir.

## KAYNAKÇA

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, (18), 1-17.

Akgün, A. İ. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal analize etkisi: İMKB’ye yönelik bir araştırma. Doğuş Üniversitesi Dergisi, 14(1), 10-26.

Aydın, S. Ö. (2018). Akreditiflerin TMS ve BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesi. Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 533616).

Ayboğa, H. (2003). Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 18(1), 40-55.

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

[https://www.Gelir İdaresi Başkanlığı,\(2019\)](https://www.Gelir İdaresi Başkanlığı,(2019))

Güvemli, O. (2007). Mali tabloların evrimi. İstanbul: Avcıol Basım Yayın

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.

Güleç, Ö. F. (2018). Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların BOBİ FRS ve TFRS açısından değerlendirilmesi. İşletme Araştırmaları Dergisi, 10(4), 901-921.

İbiş, C., Tutcu, B.( 2017), Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) & Faaliyet Bölümleri Standardının Eğitim Sektöründe Uygulanabilirliğinin Analiz Edilmesi Marmara İktisat Dergisi Ss/Pp. 195-208.

Özbirecikli M., Şen, İ. K. ve Tüm, K. (2017). Uygulamaya dönük örnekli açıklamalarla BOBİ FRS. Ankara.

Sevilengül, O. (2011). Genel muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi

Sipahi B., Küçük İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı:1, pp.181-193.

Şensoy, H. B. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ortaya çıkışı ve gelişimi ile muhasebe standartlarının Türkiye'deki durumu. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Uçma, T. (2012). Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı:2, pp.145-178.

Uçma, T. (2011). Muhasebe okulları ve uluslararası muhasebe literatürünün gelişimine katkıları: Tarihsel perspektiften. Muhasebe ve Denetime Bakış, 117-136

[https://www.vergi.alki.net,\(2020\)/ulkemiz-icin-yeni-finansal-raporlama-standardi-kumi-frs](https://www.vergi.alki.net,(2020)/ulkemiz-icin-yeni-finansal-raporlama-standardi-kumi-frs)

Yünlü.M.,(2020).Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi Ve Günümüzdeki Durumu Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi 2020/Ocak (18); (180-192)

