

## Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış

**Ahmet BAŞPINAR**

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Dünyadaki gelişmiş bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Ancak Türkiyede yapılan çalışmalar neticesinde çoklu! bir muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir. Örneğin; Türkiye piyasalarında faaliyet gösteren bir banka vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilanço için “1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca belirlenen İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planını”, bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kuruluna (SPK) vereceği bilanço için “SPK Muhasebe Standartlarını”, bir banka olarak Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kuruluna (BDDK) vereceği bilanço için “BDDK Muhasebe Standartlarını” ve nihayet alacağı olası bir uluslar arası kredi için ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için “Uluslar arası Muhasebe Standartlarını” esas alarak mali tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktadır. Bu örnekle ne demek istediğimizi açıklamadan önce gelin öncelikle muhasebe standartlarının oluşumu konusunda dünyada ve ülkemizde yaşanan gelen gelişmelere şöyle bir göz atalım.

### **A. 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

---

**Ahmet BAŞPINAR:** *Maliye Bakanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığında Maliye Müfettişi olarak görev yapmaktadır.*

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)'dır.

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 sonucusu 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'in teknik kadrosu tarafından araştırma ve analizler yapılır,
- d) Bir araştırma memorandumu 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.

ASC, 1990 yılına kadar Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Ancak, ASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması bu yıllar boyunca; standartların uygulanması için yasal yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşınamaması, ASC'nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır.

Yeni standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile geliştirilmiş ve bu 1990 yılında İngiltere'de muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına neden olmuştur. Şirketler Kanunu hükümete muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkanları sağlama yetkisi vermiştir. İngiltere'de kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council FRC), standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluştur.

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board -ASB) ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması ile yetkili kuruluştur.

ABS üyeleri FRC tarafından atanılmaktadırlar ve muhasebe konusunda gerekli teknik bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. ASB'nin Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force - UITF) ve Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee - PSLC) olmak üzere iki alt komitesi bulunmaktadır. UITF, mevcut standartlarla düzenlenmemiş olan acil konularla uğraşmak üzere oluşturulmuştur. PSLC üyeleri kamu sektöründe muhasebe konusunda deneyimli kişilerden oluşmaktadır. PLSC'nin başkanı ASB üyeleri arasından belirlenmekte olup, ana fonksiyonu kamu sektörüne ilişkin düzenlemelerde ASB'ye danışmanlık yapmak ve standartlar yayınlanmadan önce kamu sektörü bakış açısından incelenerek yorum getirmektir. ASB tarafından standartların oluşturulmasında ilgili çevrelerin katılımını öngören bir yöntem izlenmektedir. ASB ile FRC'ye bağlı olarak faaliyet gösteren diğer bir kuruluş da Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel -FRRP)'dir. FRRP, belirlenen standartlara aykırı uygulamalarla mücadele etmek üzere oluşturulmuştur. Muhasebe standartlarına uyumu aktif olarak denetlemekte, ancak ortaklar, borsa veya finans basını gibi kaynaklarla ulaşan ihbarlar üzerine inceleme yapmaktadır.

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 hakim 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 Standarde Komitee - 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

standartı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak 1998'de IAS'lerin ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır .

DRSC, standart oluşturma sürecinde kamuya açık toplantılar yapılması, standartların taslak halinde yayımlanarak ilgililerden görüş alınması, ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılmasıyla danışma komitelerinin kurulmasını öngörmektedir. Almanya'daki gelişmelerde diğer ülkelerdeki deneyimlerin ulusal-uluslararası piyasaların ihtiyaçlarının ve muhasebe standartlarında uyum girişimlerinin yasama yoluyla yapılan düzenlemelerden çok, düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla yapılmasının daha başarılı olduğunu göstermesi etkili olmuştur. 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.

### **B. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye'de Yapılan Çalışmalar**

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.

### **1. 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 Islahı 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.

Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.

## **2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir.

## **3. 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 söyleyemeyiz.

Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.

## **4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans

Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar.

Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirecek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir.

#### **5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır.

Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğler ile aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır:

a) Seri XI, 1 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" 60 maddeden oluşmakta olup, 4 bölüm ve ekleri içermektedir ve tebliğde yer alan konular şunlardır:

- Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,

- Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,
- Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,
- Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar,
- Ekler.

b) Seri XI, 3 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki" tebliğde yer alan konular ise şunlardır:

- Ara mali tabloların düzenlenme esasları,
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,
- Mali tabloların kesinleşmesi,
- Diğer mali tablolar.

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğler olup, içerikleri aşağıdaki konuları kapsamaktadır.

- Sermaye piyasası mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğe ek olarak yayınlanan tebliğler,
- Menkul kıymetler yatırım fonları mali tabloları ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Aracı kurum hesap planı ve planın kullanım esasları hakkında tebliğ,
- Sermaye piyasasında konsolide mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ.

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ise 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli geçerli olmak üzere yayımı yarihinde yürürlüğe giren **Seri: XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”**i yayımlamıştır. Bu Tebliğ, ekinde yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere bütün uluslar arası muhasebe standartlarını kapsamakta, Tebliğde açıklanan standartlar bazı nüansların dışında adeta uluslar arası muhasebe standartlarının çevirisi durumundadırlar.

#### **6. 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.

#### **7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun'un (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) çıkması, muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır.



3568 sayılı Kanun çıktıktan sonra muhasebe standartlarının düzenlenme ihtiyacı da artmıştır. Ayrıca Türkiye'nin, IFAC'ın bir üyesi olması nedeni ile Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlü olduğu da bir gerçektir.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

- 1) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- 2) Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- 3) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmamak,
- 4) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- 5) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu bugüne kadar 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları aşağıdaki gibidir:

- TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS - 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- TMS - 3 Nakit Akış Tabloları
- TMS - 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
- TMS - 5 Konsolide Finansal Tablolar
- TMS - 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- TMS - 9 Amortismanların Muhasebesi
- TMS -10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

- TMS -11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- TMS - 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS-13 Stoklar
- TMS - 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
- TMS - 16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
- TMS - 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 18- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
- TMS - 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu** 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMSUDSK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

Bu kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

Kurulun teşkilatlanması tamamlanana kadar sekretarya hizmetleri, Başbakanlığın 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı Genelgesi uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yerine getirilmektedir.

Sonuç olarak muhasebe uygulamaları, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimler açısından kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemi yadsınamaz. Bu nedenle, muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun örgütlenmesi ve faaliyetleri önemli bir adımdır. Kurul, muhasebe standartlarını geliştirme faaliyetlerini yürütürken, TMSUDSK'in yayınladığı standartlardan ve standarda dönüşmemiş standart taslaklarından yararlanacaktır. TMSUDSK, bugüne kadar sürdürdüğü çalışmalarla belli yetkilerle donatılmış Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapacağı çalışmalara önemli bir alt yapı oluşturmuştur. TMSUDSK, bugüne kadar yaptığı çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kültürünün doğmasına ve gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur ve yayınladığı standartlarla Türkiye muhasebe dünyasında önemli bir yer almıştır.

#### **8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğ başlıkları aşağıdaki gibidir.

- 1 Sayılı Tebliğ: Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 2 Sayılı Tebliğ: Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 3 Sayılı Tebliğ: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 4 Sayılı Tebliğ: Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı
- 5 Sayılı Tebliğ: Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 6 Sayılı Tebliğ: Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 7 Sayılı Tebliğ: Varlıklardaki Değer, Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 8 Sayılı Tebliğ: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 9 Sayılı Tebliğ: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
- 10 Sayılı Tebliğ: Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 11 Sayılı Tebliğ: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 12 Sayılı Tebliğ: Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 13 Sayılı Tebliğ: Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 14 Sayılı Tebliğ: Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 15 Sayılı Tebliğ: Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 16 Sayılı Tebliğ: Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 17 Sayılı Tebliğ: Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı
- 18 Sayılı Tebliğ: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

### **C. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumulaştırılmasına Yönelik Olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee IASC) Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumulaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) gelmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir örgüt (komite) tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sdney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir.

Komite, 1973 yılında Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır.

Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin, 100'den fazla ülkeden 2 milyarı aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır.

IASC'ın ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin (Constitution) 2. maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

a) Kamu yararını gözeterek, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,

b) Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,

c) Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamak.

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS's), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır .

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa üyedir. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır. 1994 tarihinde TMUD'un desteği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nde IASC üyeliğine alınmıştır.

IASC ve IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu / International Federation of Accountants) arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmış olmaktadır.

Muhasebe standartlarına ilişkin kararlar IASC bünyesindeki bir kurul tarafından yürütülmekte olup, bu kurul IFAC tarafından 2,5 yıllık süre için atanan 13 ülke temsilcisi ile finansal raporlama ile ilgili diğer kuruluşların 4 temsilcisinden oluşmaktadır. IASC bünyesinde 1981 yılında "Danışmanlık Grubu (Consultative Group)", 1995 yılında da "Danışmanlık Konseyi (Consultative Council)" olmak üzere iki birim oluşturulmuştur. Danışmanlık Grubu, IASC'ın projelerine ilişkin teknik konular, çalışma programı ve stratejileri üzerinde görüşmeler yapmak üzere toplanmaktadır.

1997 yılında, IASC tarafından yayınlanmış olan uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin olarak, uygulamada farklılıkların görülmesi veya uygulamanın yönlendirilmesine ihtiyaç gösterdiğinin anlaşılması halinde "açıklamalar (interpretations)" yayınlamak üzere "Yorumları İnceleme Komitesi (Standing Interpretations Committee SIC)" oluşturulmuştur. Bu komite tarafından önerilen "açıklamaların" yayınlanması da standartların tabi olduğu şekilde IASC kurulunun onayına tabidir. 2000 yılı Kasım ayı itibariyle 28 adet açıklama kabul edilmiştir.

Ülkeler tarafından uyulması zorunluluğu olmaması nedeniyle başlangıçta fazla önem taşımayan bu standartlar, özellikle 1980'lerin ikinci yarısından itibaren ülke sınırlarının eski katılığını yitirmesinin ve uluslararası düzeyde finansal raporlama ihtiyacının artmasının doğal sonucu olarak daha fazla önem kazanmaya başlamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 31 tanesi halen yürürlükte olan 41 tane uluslararası muhasebe standardı yayınlamıştır. IASC tarafından yayınlanan standartlar aşağıdaki gibidir:

- IAS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements)
- IAS 2- Stoklar (Inventories)
- IAS 3- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı.
- IAS 4- Geri çekildi, bunun yerini IAS 16, 22 ve 38 aldı.
- IAS 5-Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı.
- IAS 6.- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 15 aldı.
- IAS 7- Nakit Akım Tablosu (Cash Flow Statement)
- IAS 8- Raporlama Döneminde Net Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler ( Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)
- IAS 9- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 38 aldı.
- IAS 10- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After The Balance Sheet Date)
- IAS 11- İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)

- IAS 12- Gelir Vergilerinin Muhasebesi ( Accounting for Taxes on Income)  
IAS 13- Yürürlükten kalktı. Bunun yerini IAS 1 aldı.  
IAS 14- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (Reporting Financial Information by Segment)  
IAS 15- Yürürlükten kalktı. Fiyat Artışlarının Etkilerini Yansıtan Bilgiler (Information Reflecting the Effects of Changing Prices)  
IAS 16- Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman (Property, Plant and Equipment) .  
IAS 17- Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Leases)  
IAS 18- Gelirler (Revenue)  
IAS 19- Personele Sağlanan Haklar (Employee Benefits)  
IAS 20- Devlet Bağışlarının Muhasebesi ve Yardımlarının Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)  
IAS 21- Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)  
IAS 22- Yürürlükten kalktı, yerini IFRC 3 aldı. İşletme Birleşmeleri (Business Combination)  
IAS 23- Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)  
IAS 24- İlgili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures)  
IAS 25- Yürürlükten kalktı. Bunun yerini IAS 40 aldı.  
IAS 26- Fayda Esaslı Emeklilik Planlarının Muhasebesi ve Raporlanması (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)  
IAS 27- Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)  
IAS 28- İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments in Associates)  
IAS 29- Hiperenfasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ( Financial Reporting in Hyperinflationary Economics)  
IAS 30- Banka ve Benzeri Finans Kuruluşlarının Finansal Tablolarındaki Açıklamalar (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)  
IAS 31- İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlanması (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)  
IAS 32- Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunuş (Financial Instruments: Disclosures and Presentation)  
IAS 33- Hisse Başına Kar Payı (Earnings Per Share)  
IAS 34- Ara Dönemlerde Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting)  
IAS 35- Yürürlükten kalktı, yerini IFRC 5 aldı. Durdurulan Faaliyetler (Discontinuing Operations)  
IAS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairments of Assets)  
IAS 37- Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar ve Şarta Bağlı Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)  
IAS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)  
IAS 39- Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme (Financial Instruments: Recognition and Measurement)  
IAS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investments Property)  
IAS 41- Tarım (Agriculture)

1973 yılından beri faaliyet göstermekte olan Komite uluslararası uyum konusunda atılan en önemli adım olarak kabul edilmektedir. Ancak, Komite'nin bu üstlendiği misyonu ne ölçüde başardığı çokça tartışılan bir konu olmaktadır. Halen, muhasebe uygulamaları konusunda ülkeler arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu yönde Komite'ye getirilen en büyük eleştiri, yayınlanan standartlarda oldukça fazla alternatif uygulamaya yer verilmesi konusunda odaklaşmaktadır. Yapılan bu eleştiriler, Komite'nin standartlardaki alternatif uygulamaları azaltmak yönünde çalışmalarına neden olmuştur.

#### D. Sonuç

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Ancak, son yıllarda yapılan çalışmalar, ülkeler-birlikler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarını ülkelerin kendi uygulamalarında yapacakları değişikliklerle uluslararası muhasebe standartları ile uyumlandırarak azaltmak yönündedir.

Türkiyede mevcut çoklu! standart sistemine yukarıda değinmiştik. Söz konusu standartlar incelendiğinde, uluslararası muhasebe standartlarına en yakın uygulamanın SPK Seri :XI, No: 25 Tebliğiyle açıklanan muhasebe standartları ile belirlendiği görülmektedir. Hatta öyleki bazı küçük farklılıkların dışında bu standartlar uluslararası muhasebe standartlarının adeta çevirisi durumundadır. Dünyada bu konuda cereyan eden eğilimler de gözönüne alındığında; bir an evvel çoklu standart uygulamasından vazgeçilmeli, mevcut standartlar uluslararası muhasebe standartlarına uyum dereceleri de dikkate alınarak birleştirilip tek bir muhasebe standartları sistemi olarak açıklanmalı, bu konuda tek yetkili otorite olarak da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ilan edilmelidir. Böylece hem muhasebeciler-uygulayıcılar-öğrenciler açısından standartlar arasındaki farklılıkları anlamak bir uzmanlık işi olmaktan çıkmış, hem de işletmeler herkes için ayrı muhasebe standardına göre mali tablo düzenlemek maliyetinden kurtulmuş olacaklardır.

**KAYNAKÇA**

Akgül Başak & Akay Hüseyin, Uluslararası Muhasebe. Stand., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003

Tenker, Nejat, Finansal Muhasebe, Gazi Kitabevi, 1999.Ankara,

Akdoğan, Nalan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları,3.B.,İstanbul SMMMO Yayın no;11 ,Ankara, 1994,

Şener,Recep, Maliyet Yöntemleri Muhasebesi,Gazi Yayınları, Ankara, 1993,

Akdoğan,Nalan, Sevilengül, Orhan, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul SMMMO Yayın no;7,İstanbul, 1993,

[www.ifac.org](http://www.ifac.org), [www.iasb.org](http://www.iasb.org), [www.fasb.org](http://www.fasb.org), [www.fee.be](http://www.fee.be), [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr),  
[www.tmsk.org.tr/](http://www.tmsk.org.tr/), [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr), [www.bddk.org.tr](http://www.bddk.org.tr)