

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI / TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ MUHASEBENİN GENEL KABUL GÖRMÜŞ TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN DURUMU

Prof.Dr. Cemal ELİTAŞ*

ÖZ

Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ile muhasebe sürecinde oluşan yeni farkındalık ve yapılan düzenlemeler konunun önceki esaslarımız ile uyumluluğunu sorgulamamıza neden olmaktadır. Bu uyumlaştırmadan kaynaklanan uyumsuzluğun boyutunu tespit etmekte, bir maliyet-fayda analizi yapılabilmesi adına önemlidir. Çalışmada TMS/IFRS'nin 1 Seri No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde ifadesini bulan muhasebe kavramlarından; Maliyet Esası, Dönemsellik, Parayla Ölçülme ve İhtiyatlılık Kavramlarını zedelediği yönünde tespitler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Uyumlaştırma.

JEL Sınıflandırması: M40, M48, M49.

ACCOUNTING STANDARDS IN TURKEY/ THE CASE OF TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN TERMS OF GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING CONCEPTS

ABSTRACT

Emerging awareness in accounting process with Accounting standards in Turkey/ Turkish Financial Reporting standards leads to interrogate the coherence between the new regulation and preceding principles. Naturally, if we are talking about an international “harmonization”, inconsistencies with some of the accounting principles, which we call old an expect to change, may not be found odd. However, it is impor-

* Yalova Üniversitesi, İ.İ.B.F. Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, cemalelitas@gmail.com

tant for cost-benefit analysis to detect the dimension of inconsistency coming from harmonization. In this study it is concluded that some accounting concepts are exposed to damage such as cost principle, periodicity, monetary measurement, precautionary principle defined in serially numbered 1 of general communique of accounting applications which are published in official journal dated 26.12.1992 and numbered repeating 21447 and goes in effect.

Keywords: Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards, Generally Accepted Accounting Principles, Harmonization.

JEL Classification: M40, M48, M49.

1. GİRİŞ

Türkiye’de yaklaşık on yıldır akademik anlamda tartışılan ve meslek odalarında farkındalık yaratılmaya çalışılan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) konusu “Bağımsız Denetim”¹ müessesesinin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından fiilen (kısmen de olsa²) uygulanmaya başlaması ile iyice gündeme girmiş ve birçok meslek odası gerek kendi imkânları ve gerekse de çatı örgütler (TÜROMOB gibi) yardımıyla konuyu üyelerinin gündemine getirmeye başlamışlardır.

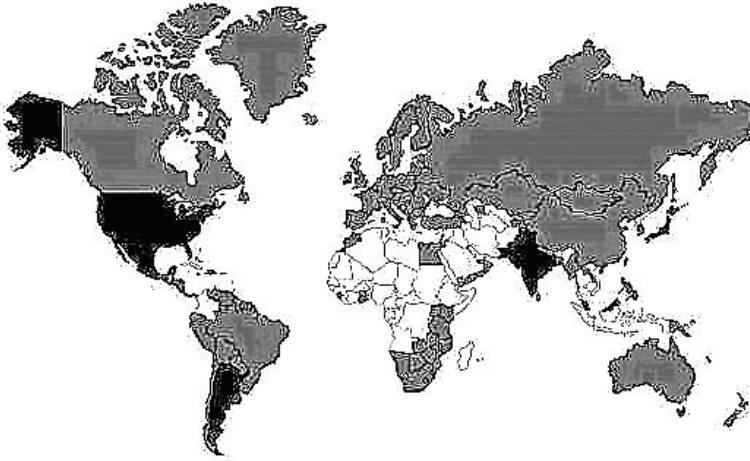
Küreselleşme ve onun kaçınılmaz bir finansal etkisi olan “sermayenin serbest dolaşımı” beraberinde sermayedarların haklarının daha açık bir şekilde korunmasına yönelik tedbirlerin alınmasını da gündeme getirmiştir. Farklı ülkelerde yatırım yapmak isteyen çok uluslu işletmeler standardize edilmiş ve her ülke de “aynı” denebilecek kadar yakınsamış bir muhasebe tekdüzeliği istemektedirler. Bu uyumlaştırma bir muhasebe olgusunun farklı ülkelerde aynı anlamı taşıması gibi önemli bir birlikteliğe hizmet etmektedir. Buna yanaşmamak veya bu uygulamanın dışında kalmak çok uluslu sermayenin o ülkeye yatırım yapmamasına kadar uzanabilecek bir dolaylı yaptırım mekanizmasını da beraberinde

1 Bağımsız Denetim’in TMS/TFRS esaslarına göre yapılacak olmasından dolayı söz konusu durum önem arz etmektedir.

2 Özel işletmeler için; (a) aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü olanlar, (b) yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü olanlar ile (c) çalışan sayısı 500 ve üstü olanlar bu üç şarttan ikisini art arda iki hesap dönemi aşmaları durumunda, Kamu iktisadi teşekküllerinde ise; (a) aktif toplamı 40 milyon TL ve üstü olanlar, (b) yıllık net satış hasılatı 50 milyon TL ve üstü olanlar ile (c) çalışan sayısı 125 ve üstü olanlar bu üç şarttan ikisini sağlamaları durumunda 01.01.2015’den itibaren “Bağımsız Denetim” esaslarına tabi olacaklardır. Detaylar için bkz. 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”.

getirebilmektedir. Birçok çok uluslu işletme yatırımını yapmadan önce o ülkenin muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ile uyumlu olup olmadığını sorgulayacak ve belki yakın bir zamanda bu uygulamaya geçmemiş bir ülke yatırım yapılmayacak ülkeler arasında gösterilir hale gelebilecektir. Yatırım yapılacak ülkenin muhasebe alt yapısının UMS/UFRS'ler ile uyumlu olmaması bu ülkeye hiç yatırım yapılmayacak anlamını elbette taşımamaktadır. Ancak bunun için bir takım farklı esasların önemli rol oynaması gerektiği açıktır bunlar; o ülkede işçiliğin ucuz olması, ciddi vergi avantajlarının olması, coğrafi konumunun önemli pazarlara yakın olması gibi gerekçeler olabilir.

Aşağıda yer alan Resim 1'de, Kasım 2013 itibari ile UMS/UFRS'lerin Dünya üzerinde ki yayılımı görülebilmektedir. Resim 1'de açık koyu renk ile görülen ülkeler UMS/UFRS'leri adapte etmiş ülkeler iken, siyah ile görülen ülkeler UMS/UFRS'lere geçiş için çaba sarf edenler ve geri kalan beyaz ile gösterilen ülkelerin ise diğerlerini takip edeceği umulan ve gerekli düzenlemeleri yapacağı beklenenlerdir.



Resim 1. UMS/UFRS'lerin Dünya Geneline Yayılım Durumu.

Kaynak: <http://www.ifrssupportus.com/> (Erişim Tarihi: 04.02.2014).

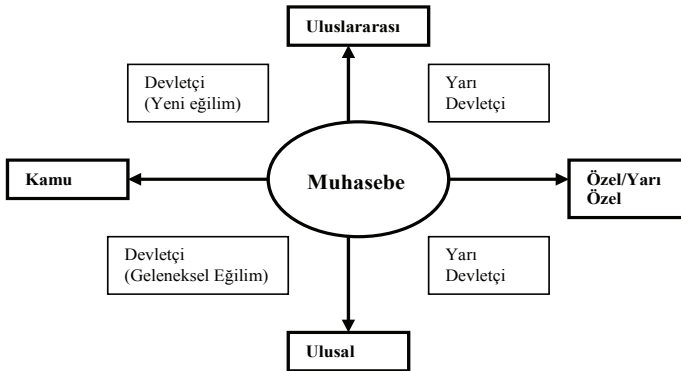
Resim 1'den de görüleceği üzere günümüzde birçok ülke Uluslararası Muhasebe Standartları'na (IAS) göre raporlama, hesaplama ve açıklama yapmaktadır veya yapmaya hazırlanmaktadır (Ashbaugh ve Pincus 2001,418-419).

Bu bağlamda da bugüne kadar birçok ülke kendi ulusal muhasebe

standartlarını belirlemiş ve uygulamıştır. Bu konuda çok mesafe kaydeden ülkeler olduğu gibi, henüz yeni yeni çalışmalar yapan ülkelere de rastlanmaktadır. Ancak günümüzde bu yönde yapılan çalışmalar, ülkelerin sınırlarını aşmış ve uluslararası nitelik kazanmıştır. Bu çalışmalara yol açan nedenlerin başında, finansal raporların hazırlanması ve kullanımı gelmektedir. Özellikle yabancı ülkelerde yatırım yapacaklar için söz konusu yatırıma konu olacak şirketlerin sermaye yapısının, hisselerin değerlerinin doğru bilinmesi gerekmektedir. Öte yandan çokuluslu şirketler, yabancı ülkelerdeki bağlı şirketlerden gelecek finansal raporların konsolidasyonunu gerçekleştirmelidir. Tüm bağlı şirketlerden gelen finansal raporlar, aynı temel üzerinde hazırlandıkları taktirde bir anlam ifade eder ve konsolidasyon mümkün olur (Gücenme 2000, 7).

En geniş anlamıyla muhasebede küreselleşme ve uluslararası standardizasyon, uygulama kolaylığının sağlanması açısından önem taşımaktadır. Küresel standardizasyonun var olduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır. Uluslararası düzeyde, tekdüzen bir muhasebe sisteminin uygulanması, hesap ve terim birliğinin sağlanmasını, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlayabilirler.

Bu çerçevede muhasebe, ulusal-uluslararası ve kamu-yarı kamu temel yönleri içerisinde aranmaktadır. Aşağıda yer alan Şekil 1 bu anlamda muhasebenin hangi sınıflandırmalara sokulmaya çalışıldığını göstermek bakımından açıklayıcı niteliktedir (Volmer, Werner ve Zimmermann 2007, 456 ve ayrıca bkz. Zürn v.d., 2004).

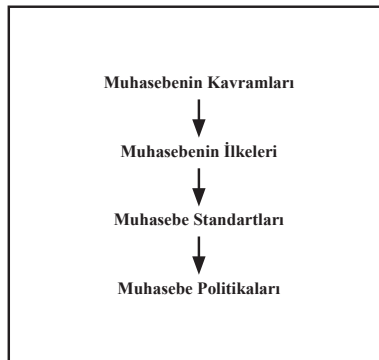


Şekil 1. Muhasebe ve Sınıflandırılması.

Şekil 1 incelendiğinde görüleceği üzere bir ülkenin muhasebe siste-

mi ulusal veya uluslararası olmak üzere ya iki ayrı uçtadır veya ulusala yakın yarı devletçi veya uluslararasıına yakın yarı devletçi bir yapıdadır. Yine bir ülkenin muhasebe sistemi ya kamu veya özel/yarı özel bir uçtadır veya yeni eğilimli bir başka ifade ile ülkede yer alan önemli sivil toplum kuruluşlarının düşüncelerini ve onların isteklerini de dikkate alan bir yapıdadır veya tamamen geleneksel anlamda bir kamu düzenleyiciliği şeklindedir. Şekil 1’den de anlaşılacağı gibi muhasebenin ülkelere, ekonomilere, rejimlere v.b. birçok sebeplere göre sınıflandırılması ihtiyacı söz konusudur. Bu açıdan konuya bakıldığında Türkiye muhasebe sistematığı açısından “Karma Muhasebe Sistemi” içerisinde yer almaktadır (Yıldız, Elitaş ve Üç 2011, 112).

Türkiye’de TMS/TFRS’lerin benimsenmesi ile “Ulusal” yönlü olan muhasebe bakış açısı “Uluslararası” yönlü olarak bir değişime uğrayacaktır. Bu önemli kırılma beraberinde “Muhasebede Standart” koyucunun (belirleyicisinin) değişmesi anlamını da beraberinde taşımaktadır. Şöyle ki; günümüze kadar Türkiye’de muhasebeye yön veren, etkileyen ve belirleyici olan kurum Maliye Bakanlığı iken kullandığı araçlar ise Vergi Usul Kanunu, Vergi usul Kanun Genel Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gibi düzenlemelerdi. Ancak TMS/TFRS uygulaması ile Maliye Bakanlığı bu “standart” koyma yetkisini ve sorumluluğunu “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”na devretmek veya paylaşmak durumunda olacaktır. Aksi takdirde “standart koyma” yetkisi iki farklı kurumda bulunacak ve bu da çift başlılık doğuracaktır. Muhasebe standartlarının muhasebenin işleyiş süreci içerisinde oldukça önemli bir yeri vardır. Bunu anlamak için Şekil 2’deki görsel incelenebilir.



Şekil 2. Muhasebenin Kuramsal Yapısının Çerçevesini Oluşturan Unsurların Hiyerarşisi (Cemalcılar ve Önce 1999, 26’dan uyarlanarak alınmıştır).

Şekil 2 incelendiğinde muhasebe kavramları ve muhasebe ilkele-
rinin genel anlamda evrensel olduğu, ülkeler nezdinde farklılıklara
sebeup olan noktanın muhasebe standartları olduğunu belirtmek gerek-
mektedir. Bu hiyerarşik yapı da TMS/IFRS’lerin yürürlüğe girmesi ile
“Muhasebe Standartları” adımıında bir değışiklik yapılmak istendiğı
gör÷lmektedir. Buradaki amir ve yetkili kurum ile düzenlemeler de kıs-
men değışikliklere gidildiğı/gidilmeye çalışıldığını söylenebilir. Maliye
Bakanlığı yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları
Kurumu gelirken, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, kısmen
de olsa Borçlar Kanunu, Vergi usul Kanun Genel Tebliğleri, Muhasebe
Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri yerine Türkiye Muhasebe Standart-
ları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)’nın getiri-
leceğı söylenebilir. Bu bağlamda getirilen standartların kendinden önce
gelen “Muhasebe Kavramları” ve “Muhasebe İlkeleri” ile çakışmaması
ve uyum içinde olması gerektiğı açıktır. Ancak bu çalışma tam da bu
noktaya eğilerek TMS/IFRS’lerin “Muhasebe Kavramları” ile örtüş-
meyen ve uyuşmayan yönleri olup-olmadığını tartışmaya açmaktadır.
Bu anlamda çalışmada önce Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye
Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)’nın Türkiye’deki tarih-
sel süreci ele alınacak ardından ise Muhasebenin Temel Kavramları ve
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile uyuşup uyuşmadığını tartış-
maya açık olan yönleri irdelenmeye çalışılacaktır.

2. TÜRKİYE’DE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI / TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/ IFRS)’NIN TARİHSEL SÜRECİ

Standart, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, öl-
çünlü demektir. Muhasebe uygulamalarının kaynağını, muhasebenin
temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe
standartları oluşturmaktadır (Lazol 2000, 9). Bu bağlamda daha özelde
ise muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve fi-
nansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımla-
nabilir (Uslu 1998, 25).

Türkiye’de muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldı-
ğında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle
gerçekleştiğı, ilk düzenlemelerin ekonomik ve siyasi olarak ilişkileri-
mizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke
uygulamalarının etkisinde gerçekleştiğı gör÷lmektedir (TMSK 2007,
29).

Muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasanın kabul edildi-
ğı 1989 yılından bu yana muhasebe standartları ile ilgili gereksinim

daha belirgin duruma gelmiştir. Bunun sonucunda, 1994 yılında TÜR-MOB; uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirecek ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu [TMUDESK]'unu kurmuştur.

Yetkilerini devrettiği 2001 yılına kadar TMUDESK bünyesinde 19 adet “Türkiye Muhasebe Standardı” geliştirilmiştir. TMUDESK’in amacı, tüm ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ 2006, 56).

Yasal dayanağı 1999 yılında oluşturulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Nisan 2002 tarihinde faaliyete geçmesi ile daha önce TMUDESK’in yayımladığı standartların tümünü taslak metin olarak kabul etmiş ve internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine açmıştır. *TMSK tarafından benimsenen standart oluşturma sürecine göre*, ilgili kişi ve kuruluşlardan gelen eleştiri ve öneriler çerçevesinde çalışma komisyonları tarafından revize edilecek olan taslak, ikinci kez kamuoyunun görüşlerine sunulduktan sonra nihai şeklini alacak ve “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak yayımlanacaktır.

TMUDESK’in standartları kamuoyu tarafından yeterince benimsenmemiş ve uygulamaya dahil edilmemiştir. Bunun en önemli nedeni ise TMUDESK’in yaptırım gücünün olmamasıdır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 15.12.1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanun’la eklenen Ek-1. madde ile, ulusal muhasebe standartlarını oluşturma konusunda yetkili olmak üzere kurulmuştur.

TMSK 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, TMUDESK’in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

Gelişmiş ülkelerle uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (IFRS/IAS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir.

TMSK faaliyetlerini yarı özerk bir yapıda 02.11.2011 tarihine kadar sürdürmüş, bu tarihte, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yerini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK)’ya bırakmıştır. KGK, 02.11.2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ha-

yat bulmuş bir kamu örgütü şeklinde kurulmuştur³. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'na 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır.

120

3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI / TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS) İLE GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE KAVRAMLARININ UYUM ANALİZİ

Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'nin yapısı ve getirdiği düzenlemeler (standartlar) incelendiğinde, 26.12.1992 tarih ve 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe gire 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi uygulama Genel Tebliği'nde ifadesi bulan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları'ndan (a) Maliyet Esası Kavramı, (b) Dönemsellik Kavramı, (c) Parayla Ölçülme Kavramı ve (d) İhtiyatlılık Kavramı ile çeliştiği veya en azından çelişki şüphesi barındırdığı söylenebilir.

Bu tespiti daha iyi açıklayabilme adına öncelikle sözkonusu kavramların tanımlarını hatırlamakta fayda olduğunu düşünmekteyiz.

(a) Maliyet Esası Kavramı: Para mevcudu, alacaklar ve maliyetin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder (Yükücü 2014,180).

(b) Dönemsellik Kavramı: İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus finansal tabloların dipnotlarında açıklanır (Bektöre, Sözbilir ve Banar 2007, 22).

(c) Parayla Ölçülme Kavramı: Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtıl-

3 Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur. Bakanlar Kurulu, üyelerden birini Başkan olarak atar. Kurul, Başkanın önerisi üzerine üyelerden birini İkinci Başkan olarak seçer.

masını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır (Ataman 2005, 7).

(d) İhtiyatlılık Kavramı: Muhasebe olaylarında temkinli davranılması, tarafsız bir değerlendirme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gerektiğini vurgular. Bu bağlamda; bir gelir ancak gerçekleşikten sonra işletmenin gelirleri arasına eklenebilirken, gider ve zararlarda ise daha farklı bir yol izlenir. Buna göre; gider ve zararlar kesinleşmeye de ortaya çıktıklarında bunlar için karşılık ayrılır böylece işletmenin sonuç hesaplarında gider ve zararların arasına katılır (Sevilengül 2000, 26).

Bahsi geçen bu kavramların Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ile çeliştiği durumlar ise şöyle örneklendirilebilir;

1. İşletmeler tarafından elde edilen varlık ve hizmetlerin “maliyetleri – iktisap değerleri” ile kaydedilmesi mümkün olsa dahi ardından tüm işlemlerin “Gerçeğe Uygun Değer” ile yapılacak olması. Örneğin; bir varlık veya hizmet satıldığında kayıtlı maliyet değeri üzerinden değil yıl sonlarında değer testi yapılarak yeniden değerlendirilmiş değeri veya daha uygun bir adlandırma ile “Gerçeğe Uygun Değeri” dikkate alınarak satılması gibi⁴.

2. Her dönemin gelir ve gideri ait olduğu dönemin kayıtlarında muhasebeleştirilmelidir. Ancak TMS- 18 Hasılat Standardı paragraf 14’e göre⁵; Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır, bu koşullar ise;

(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;

(c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;

4 Detaylı bilgi için bkz. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS/IFRS 2013 Seti, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı, 30.12.2012 Tarihli ve 28513 Sayılı Resmi Gazete’nin 2. Mükerrerinde yayımlanmış hali. [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html) (Erişim Tarihi: 06.02.2014).

5 Detaylı bilgi için bkz. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS/IFRS 2013 Seti, TMS 18Hasılat Standardı, 30.12.2012 Tarihli ve 28513 Sayılı Resmi Gazete’nin 2. Mükerrerinde yayımlanmış hali. [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html) (Erişim Tarihi: 06.02.2014).

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

şeklinde. Bu durumda örneğin; 30 Aralık 2013 tarihinde bir yurtiçi satış yapana işletme söz konusu ürün alıcıya bu yıl içinde ulaşmaya-çağından bu satış gelirini yukarıda yazılı maddenin (a) ve (b) bentlerine göre “hasılat” doğmamış sayılacaktır. Bu durumda 2013 yılında fiilen yapılmış bir satışın gelirinin maddenin (a) ve (b) bentlerinde istenen şartlar ancak 2014 yılında sağlanabileceğinden bu dönemin gelirlerine yazılması gibi bir durum söz konusu olacaktır. Bu da dönemsellik kavramının ihlâl edilmesi anlamına gelmektedir. Gelirin elde edildiği dönemde kayıtlara yansıtılamamış olması durumu söz konusu olacaktır.

3. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri açık bir şekilde muhasebede işlemlerin “ulusal para birimi” ile yapılacağını ifade etmesine karşın bu açıklığı Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’nda görmek pek de mümkün olamamaktadır. Şöyle ki; konuya ilişkin detaylı düzenleme TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı’nda⁶ yapılmıştır. Bu standart yabancı parayı “*işletmenin geçerli para biriminden farklı para birimi*” olarak tanımlarken geçerli para birimini ise “*işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir*” şeklinde tanımlamıştır. Bu açık olmayan tanımlama aynı standardın 9. paragrafındaki şu ifade ile daha da karmaşık ve soru işaretlerini artırıcı hale getirmektedir. Buna göre anılan paragraf şöyledir; *bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alır:*

(a) Geçerli para birimi:

(i) *Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir) ve (ii) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.*

(b) *Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).*

6 Detaylı bilgi için bkz. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS/TFRS 2013 Seti, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, 30.12.2012 Tarihli ve 28513 Sayılı Resmi Gazete’nin 2. Mükerrerinde yayımlanmış hali. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-guncellenmis-ve-yururkte-olan-halleriyle.html (Erişim Tarihi: 06.02.2014).

Her ne kadar aynı standardın 10. paragrafı işletmenin geçerli para biriminin tespitine yönelik geçerli kanıtları sıralamışsa da sözkonusu kanıtlar da açık bir şekilde “ulusal paraya” vurgu yapmaktan uzaktır. Sözkonusu paragraf şöyledir; *Aşağıdaki faktörler de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar:*

(a) *Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi.*

(b) *İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.*

4. İhtiyatlılık kavramı gerçekleşmemiş ancak gerçekleşme ihtimali olan gider ve zararlar için karşılık ayrılmasını, gerçekleşmemiş ancak gerçekleşme ihtimali olan gelir ve kârlar için ise gerçekleşene kadar herhangi bir yevmiye kaydı yapılmaması temel ilkesine dayanmaktadır. Bu durumu da “basiretli bir tüccar” gibi davranmak diyerek daha da somutlaştırmaktadır. Ancak standartlar ile bu durumun dışına çıkılmaktadır. Örneğin; menkul kıymetlerdeki değer artışları, realize olana kadar muhasebeleştirilmemekte idi ancak standart değer artışlarının ilgili varlığın borcuna yazılarak kaydedilmesini istemektedir. Standart öncesinde sadece yabancı paralı işlemler için dönemsonu piyasa değerinde bir artış gerçekleşmiş ve sözkonusu yabancı para satılmamış olmasına rağmen (gelir gerçekleşmesi vuku bulmamış olmasına rağmen) 646 KAMBIYO KÂRLARI HESABI’na kayıt düşülmesi sözkonusu idi. Ancak bu bir istisna olarak ele alınmakta ve bu durum “faiz geliri” ve “tahvil faizi” gelirlerinde de karşımıza çıkmakta idi. Gelir elde edilmeden kaydedilmemesine karşılık bu iki tür gelir (faiz geliri ve tahvil faiz geliri) “GELİR TAHAKKUKLARI HESABI”nda izlenebiliyor ve gelir elde edildiğinde de anılan tahakkuk hesabından “642 FAİZ GELRİLERİ HESABI”na atılıyordu. Bu iki hesap için böyle bir uygulamanın olması söz konusu gelirlerin “kesin getirili”⁷ gelir olmasından kaynaklanıyordu. Ancak standart ile bu durumların ötesinde her tür gelir belirtisinin de kayıt altına alınmasına olanak verildiği görülmektedir.

Sevilengül (2011) bu konuda; kesinleşmemiş gelirlerin gelirlerin arasına katılamayacağı tespiti ile “piyasa değeri” üzerinden değerlendirilmenin bir çelişki gibi gözükebileceğini ancak “etkin” piyasa koşullarında oluşan “gerçeğe uygun değerin” kesin bir değer olarak alınmasının ve bu değer ile defter değeri arasında oluşan farkın “gelir” olarak muhasebeleştirilmesinin ihtiyatlılık kavramı ile çelişmeyeceğini belirt-

7 Kesin Getiri; ifadesi ile kastedilen normal şartlar altında bir yatırımdan veya menkul değerden elde edilen gelirin elde edilmesinin kesine yakın olması ve/veya kesinlikle gerçekleşmesidir. Örneğin; banka faiz getirisi, tahvil faiz getirisi gibi.

mektedir (Sevilengül 2011, 193).

Ancak bu nokta da ihtiyatlılık kavramının teorik anlamda yakın olan en karamsar – kötü sonucu ortaya çıkaran ölçü metodunun yeğlenmesi olduğunu hatırlatmak isteriz. Bu bağlamda kayıtlarda gelir tahminine yer verilmeyerek, olası gider ve zararlar hemen muhasebeleştirme sürecine dâhil edilecektir. Zaten bu tutarsız yapısından dolayı bu kavram teorisyenlerce de çok eleştirile gelmiştir. Ayrıca bu davranış *“ihtiyatlılık yönünde (lehinde) yanlışlık yapmak, net geliri olduğundan fazla gösterme yönündeki yanlışlığa nazaran daha az şiddette ekonomik ve sosyal sonuç doğurur”* şeklinde değerlendirilmiştir (Cemalcılar ve Erdoğan 2000, 444).

4. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Bu çalışmanın amacı kesinlikle Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)’nı küçümsemek değil bir durum tespiti yapmak amacını taşımaktadır. Bu bağlamda Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)’nin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları’ndan bazılarını daha da güçlendirdiğini söylemekte gerekmektedir. Örneğin; standart zorunlu finansal tablo seti içerisinde “Dipnot ve Açıklayıcı Notları” sayarak Sosyal Sorumluluk, Tam Açıklama ve Önemlilik kavramlarını güçlendirdiğini açıklıkla belirtmek gerekmektedir. Yine çekte vade uygulaması durumunda olduğu gibi varlıkların doğru hesap sınıf ve gruplarında kaydedilmesi noktasında ki tespitleri ile “Özün Önceliği Kavramı” yüceltilmektedir. Ayrıca “gerçeğe uygun değer” belirlenmesi konusundaki özen ve uyarıları da “Tarafsızlık ve Belgelendirme” kavramını güçlendirmektedir. Ayrıca Türkiye Denetim Standartlarında bir işletme de “süreklilik” şartları bulunmuyorsa o işletme için “Bağımsız Denetim”in yapılmaması gerektiği yönünde ki ifadesi de “Süreklilik Kavramı”nın güçlendirilmesi olarak görülebilir.

Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) açısından yukarıda sayılan olumlu değerlendirmelerin yanı sıra çalışmaya konu olan olumsuz etkilerinin de tespit edilmesi gerekliliği çalışmanın hareket noktasını oluşturmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ile Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Uyum Analizi sonucunda sanırım ki şu tespitleri yapmak çokta yersiz olmayacaktır;

(a) Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) birçok Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ni güçlendirmektedir,

(b) Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) içeriği itibari ile bazı Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile de uyuşmaktadır. Bunlar; Maliyet Esası Kavramı, Dönemsellik kavramı, Parayla Ölçülme Kavramı ve İhtiyatlılık Kavramı olarak sayılabilir,

(c) Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri arasındaki uyuşmayan durumlardan kaynaklanan kavram zedelenmeleri çıkarılacak “TMS/TFRS Yorumları” ile giderilebilir.

5. KAYNAKÇA

- Ashbaugh, H. ve Pincus, M. 2001. “Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings”, Journal of Accounting Research, Vol. 39, No. 3, pp. 417-434.
- Ataman, Ümit. 2005. Genel Muhasebe Cilt 1, 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Bayazıtlı, Ercan, Çelik, Orhan ve Üstündağ, Saim. 2006. Türkiye Muhasebe Standartları 1, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Bektöre, Sabri, Sözbilir, Halim ve Banar, Kerim. 2007. Genel Muhasebe, Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. 1999. Muhasebenin Kuramsal Yapısı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 1093, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No. 150.
- Cemalcılar, Özgül ve Erdoğan, Nurten. 2000. Genel Muhasebe, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Gücenme, Ü. 2000. “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi.
- <http://www.ifrssupportus.com/> (Erişim Tarihi: 04.02.2014).
- Lazol, İbrahim. 2000. Genel Muhasebe, Bursa.
- Resmi Gazete, “1 Seri No’lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği”, 26.12.1992 Tarih ve mükerrer 21447 Sayılı.
- Resmi Gazete, “660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, 02.11.2011 Tarih ve 28103 Sayılı.
- Resmi Gazete, 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”.

- Sevilengül, Orhan. 2000. Genel Muhasebe, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, Orhan. 2011. Genel Muhasebe, 16. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Faaliyet Raporu, 2007.
- Uslu, Selçuk. 1998. “Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni, Sayı:9, Ocak 1998.
- Volmer, P. B., Werner, J. R. ve Zimmermann, J. 2007. “New governance modes for Germany’s financial reporting system: another retreat of the nation state?”, Socio-Economic Review, Sayı: 5, ss. 437-465.
- Yıldız, F., Elitaş, C. veÜç, M. “Classification of Turkish Accounting System”, International Journal of Business and Social Science, United States of America, ISSN 2219-1933, Vol. 2, No: 14, July 2011, pp. 108-118.
- Yükçü, Süleyman. 2014. Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örnekli Genel Muhasebe, 7. Baskı, İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Zürn, M.,Leibfried, S., Zangl, B. ve Peters, B. 2004 “Transformations of the State: The Research Program”, Tran State Working Paper No. 1/2004, Bremen.