

TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE ANLAYIŞININ GELİŞİM SÜRECİ VE MEVCUT DURUMUN İNCELENMESİ*

DEVELOPMENT PROCESS OF THE ACCOUNTING MENTALITY IN TURKEY AND ANALYSIS OF THE CURRENT SITUATION

Engin DİNÇ**
Oğuz Yusuf ATASEL***

Öz:

Günümüz Türkiye'sindeki muhasebe uygulamaları, ağırlıklı olarak vergi kurallarının etkisi altında olması nedeniyle, gerçeğe uygun muhasebe anlayışı yeterince gelişmemiştir. Bu çalışmanın amacı, günümüz Türkiye'sinde gerçeğe uygun muhasebe anlayışının niçin gelişmediğinin tarihsel sorgulama ekseninde ortaya konulmasıdır. Bu amaçla, çalışmada cumhuriyetin ilk yıllarından bugüne kadar muhasebe ile ilgili gelişmeler üzerinde durulmuş ve gerçeğe uygun muhasebe anlayışının yeterince gelişmemesinin nedenleri sorgulanmaya çalışılmıştır. Yapılan bu sorgulama sonucunda, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının başlangıçtan itibaren vergi temelli gelişmesi ve kamu bürokrasisi tarafından yönlendirilmesi, özel sektörün ceza korkusu ile vergi kanunlarına öncelik vermesi gibi nedenlerle gerçeğe uygun muhasebe anlayışının yeterince gelişmediği, gerçeğe uygun muhasebe anlayışının gelişebilmesi için de muhasebe ikliminin ya da kültürünün değişmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Tarihi, Muhasebe Sistemleri, Gerçeğe Uygun Muhasebe Anlayışı.

Abstract:

Fair accounting mentality is not sufficiently developed in contemporary Turkey Accounting practices in the enterprise is under influenced by tax laws. The aim of this study is to try to understand why fair accounting mentality can not develop historical inquiry axis in contemporary Turkey. With this aim, developments related to accounting are reviewed from the republic's early years to today and also it has been tried to be questioned why fair accounting mentality is not sufficiently developed. Consequently, this study has reviewed that since the beginning of the accounting practice in Turkey is developed based tax and directed by the public bureaucracy, private sector took tax laws precedence because of fear of tax penalty. For these reasons, it has concluded that fair accounting mentality can not enough develop in Turkey. It's found that accounting climate or culture must change for development of fair accounting mentality.

Keywords: Accounting, Accounting History, Accounting Systems, Fair Accounting Mentality.

* Makale Gönderim Tarihi: 09.08.2016

Makale Kabul Tarihi: 23.10.2016

** Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, engindinc66@gmail.com.

*** Arş. Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, oguzatasel@ktu.edu.tr.

GİRİŞ

Türkiye’de son yıllarda muhasebe alanında Avrupa Birliği’nin de etkisi ile hızlı ve olumlu gelişmeler yaşanmaktadır. Bu olumlu gelişmelerle beraber uluslararası muhasebe finansal raporlama standartlarının uygulanmasında problemler de yaşandığı görülmektedir. Ancak sözkonusu problemler, sektörlerden ve meslek mensuplarından ziyade, bürokrasiden kaynaklanmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 2011 yılında yayımlanan ilk halinde tüm sermaye şirketlerinin muhasebe finansal raporlama standartlarını kullanmalarını zorunlu tutmasına rağmen, özellikle kamu bürokrasisinden gelen itirazlar ile muhasebe finansal raporlama standartlarının uygulanmasına yönelik hükümler revize edilmiş ve uygulama ile ilgili düzenleme yapma yetkisi yeni kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) verilmiştir. KGK ise bu yetki çerçevesinde muhasebe finansal raporlama standartlarının uygulama kapsamını bağımsız denetimi zorunlu işletmeler ile sınırlandırmıştır. Bu bağlamda, yukarıda KGK örneğinde olduğu gibi, Türkiye’de muhasebe alanı ile ilgili düzenlemelerin her zaman kamu bürokrasisinin etkisi altında geliştiğini söylemek mümkündür. Bu nedenle de, Türkiye’deki muhasebe kültürünün ya da ikliminin her zaman kamu bürokrasisinin ve özellikle Maliye Bakanlığı’nın etkisi altında olduğu ve Türkiye’deki muhasebe uygulayıcılarının ve öğreticilerinin Maliye Bakanlığı’nın yaptığı düzenlemeler çerçevesinde muhasebeyi ele aldıkları ve uyguladıkları görülmektedir. Bu durum, İngiltere ve Amerika’daki gibi gerçeğe uygun muhasebe anlayışının gelişmesi yerine bürokrasi ekseninde muhasebe anlayışının gelişmesine neden olmaktadır. Oysa, gerçeğe uygun muhasebe anlayışının ortaya çıkabilmesi için işletmelerin çok ortaklı yapıya dönüşmüş olması, ortaklık kültürünün yerleşmesi, profesyonel yöneticiliğin gelişmesi, işletme sahiplerinin sadece denetim pozisyonunda olması gerekir. Çünkü işletme ortaklarının ya da sahiplerinin denetim pozisyonunda şirketi iyi denetleyebilmeleri, işletmenin muhasebesinin ve dolayısıyla finansal ve faaliyet raporlarının gerçeğe uygun hazırlanmasına bağlıdır. Bu durum, işletme sahiplerinin muhasebe defterlerinin gerçeğe uygun tutulması için özel çaba sarf etmesini sağlayacak ve bu da finansal raporların gerçeğe uygun düzenlenmesinin önünü açacaktır.

Türkiye’deki muhasebe kültürü, muhasebenin hazırladığı finansal ve faaliyet raporlarına pek fazla önem verilmemesine neden olmaktadır. Bu raporlara önem verilmemesi, işletme sahiplerinin muhasebeye yansımaya değer bir çok bilgiye de hakim olmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum, işletme sahiplerinin muhasebeye olan bakışını olumsuz etkilemektedir. Ayrıca, Osmanlı’nın son döneminden bu yana uygulanan muhasebe yönteminin vergi temelli olması da Türkiye’deki muhasebe kültürünü olumsuz etkilemiştir. Bu olumsuzluk, işletmelerin gerçeğe uygun muhasebe anlayışı yerine vergi kanunlarındaki düzenlemeler çerçevesinde muhasebe anlayışının gelişmesine neden olmuştur. Ayrıca, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın ve Ticaret Kanunu’nun muhasebeyle ilgili herhangi bir cezai müeyyide koymaması, bunun karşılığında muhasebe ile ilgili düzenlemelerin Maliye Bakanlığı’nın bünyesinde gerçekleşmesi ve bu anlayış çerçevesinde vergi kanunlarına cezai müeyyideler konulmuş olması olumsuzlukları artırıcı niteliktedir. Bu ortam, işletme sahiplerinin de

Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerine daha fazla önem vermesine neden olmaktadır. Bunun bir sonucu olarak, vergi matrahlarının ve vergi beyannamelerinin doğru olması finansal tabloların doğru olmasından daha fazla önemsenmektedir. Bu durumda, Türkiye'de finansal tabloların doğru olmasının önemsenmesi için Türk Ticaret Kanunu'na ağır cezai müeyyideler koymanın ve bunun etkin şekilde denetlemenin uygulamadaki vergi ağırlıklı anlayışı düzeltebileceği düşünülebilir.

Türkiye'de vergi düzenlemeleri zamanla muhasebe uygulamalarına ve eğitimine doğrudan müdahale edici olabilmektedir. Vergi düzenlemeleri ile muhasebe arasındaki bu ilişki Türkiye'de muhasebenin vergi amaçlı, vergi düzenlemeleri ağırlıklı ve vergiye yönelik tutulması, “vergi için muhasebe anlayışının” “gerçeğe uygun muhasebe anlayışının” önüne geçmesine neden olmuştur (Sürmen ve Daştan, 2006: 16).

Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde Türkiye'deki muhasebe anlayışının gelişim sürecine ilişkin bilgiler verildikten sonra, muhasebe uygulamalarının mevcut durumu ortaya konulmuş ve muhasebe uygulamalarının mevcut düzenlemeler çerçevesinde karşılaştırılması yapılmıştır.

1. TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE ANLAYIŞININ GELİŞİM SÜRECİ

Türkiye'de gerçeğe uygun muhasebe anlayışının yeterince gelişmemiş olmasının nedeni, Türkiye'deki muhasebe ile ilgili tarihi gelişmeler eşliğinde aşağıda ele alınmıştır. Bu çerçevede Türkiye'deki tarihsel muhasebe sürecini dört ana başlık altında özetlemek mümkündür. Bunlar; Fransız ekolünün hakim olduğu dönem, Alman ekolünün hakim olduğu dönem, Amerikan ekolünün hakim olduğu dönem ve Avrupa Birliği ekolünün hakim olduğu karma dönemdir.

1.1. Fransız Ekolü Dönemi (1850 – 1925)

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde, Osmanlı döneminden kalma bir uygulama mirası mevcuttur. Sözkonusu miras, Fransız Ticaret Kanun'undan uyarlanan 1850 tarihli Ticaret Kanunu (Kanunname-i Ticaret)'dur. Kanuni Sultan Süleyman zamanında Fransızlara verilen kapitülasyonlar (1535) sebebiyle, Fransızlar ile çok yakın ticari ve ekonomik ilişkiler kurulmuştur. 1740'da Fransızlara verilen kapitülasyonlar daha da genişletilmiştir. Bu dönemlerdeki muhasebe uygulamalarında Fransızların etkisi görülür. 1850 tarihli Ticaret Kanunu'nda, tüccarların tutmakla yükümlü oldukları defterler hakkında hükümler getirilmiştir. Bu yıllarda, milli nitelikli özel işletme bulunmamaktadır. Mevcut işletmeler, genellikle Fransız, Yahudi, Rum ve Ermeni tüccarlara aittir. Bu dönemde, Fransızlar ile Osmanlı İmparatorluğu arasındaki yakın ticari ve ekonomik ilişkiler, muhasebe uygulamaların da Fransız etkisinde kalmasına neden olmuştur. Fransız ekolünde, muhasebe sadece devletin işletmeler üzerindeki vergisel ve benzeri diğer amaçlar için kontrolünü sağlayan bir araç olarak düşünülmüştür (Elitaş vd., 2010: 129). Tüm bunlardan görülmektedir ki, Cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe uygulamaları ile ilgili gelişmeler işletmelerin ihtiyacından değil, devletin vergisel denetimi kontrol altında tutma ihtiyacından doğmuştur. Bu durum, muhasebe uygulamalarında vergi temelli anlayışın oluşmaya başladığı ilk dönem olarak ifade edilebilir.

1.2. Alman Ekolü Dönemi (1926-1960)

1926 yılından itibaren muhasebe alanında özellikle Almanların etkisi altında kaldığı görülmektedir. (Altıntaş, 2011: 166-167; Altıntaş, 2011: 177). 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanmıştır. Bu Kanun'la, işletmelerle ilgili bilanço ve kar zarar hesaplarının düzenlenmesi gibi hususlara önemli esaslar getirilmiş, hesapların tutuluş şekli ve karın hesaplanması ile ilgili usuller oluşturulmuştur. 856 sayılı Ticaret Kanunu'nu, tutulması zorunlu olan defterlerin belirlenmiş olması açısından önemlidir (Öz ve Çevikcan, 2010: 116).

Bu yıllarda milli nitelikli özel işletme bulunmamaktadır. Yapılan düzenlemeler daha çok devlet kuruluşlarına yöneliktir. Nitekim 1923-1950 dönemlerindeki muhasebe uygulamaları özel sektördeki kuruluşlarda değil, devlet kuruluşlarında gelişme göstermiştir (Güvemli, 2001: 6).

1926 yılından, vergi reformu yapıldığı 1950 yılına kadar geçen döneme kadar vergi kanunları ile ilgili yapılan düzenlemeleri iki kısımda toplamak mümkündür. Bunlar Muamele Vergisi Yasası ile Kazanç Vergisi Yasası'dır (Öz ve Çevikcan, 2010: 116).

Muamele Vergisi ve Kazanç Vergisi muhasebe düzenine önem veren, devletin muhasebe kayıtlarına dayalı olmasını sağlayan vergilerdir. Sözkonusu vergiler ile beyan düzenine geçilmiş olması, Türkiye'de muhasebe uygulamalarında dönüm noktası olmuştur. Bununla beraber, verilen beyannamelerinin doğruluğunun tartışılır hale gelmesiyle devletin, beyanın doğruluğu konusundaki denetim gereksinimini ortaya çıkartmıştır. Bu gereksinim sonucunda 1936 yılında 2996 sayılı 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. Muhasebe düzeni ile ilgili olarak belgeler, defter kayıtları, sağlama ve finansal tabloların oluşturulmaya başlanması kazanç vergisiyle olmaya başlamıştır (Güvemli, 2001: 147).

Bu dönemde muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, işletmelerin ihtiyacından kaynaklanmamaktadır. Bu gelişmeler, daha çok devletin beyan usulüne geçmiş olması nedeniyle devletin vergi toplamak amacıyla gereksinim duyduğu bilgileri toplayabilmek içindir. Buradan da görüldüğü üzere, Osmanlı'dan gelen muhasebe uygulamalarındaki vergi temelli düşünce Cumhuriyet'in ilk döneminde de devam etmiştir. Bu dönemde, özel sektördeki kuruluşlar ile iktisadi gelişmenin sağlanması çabaları 1923-1932 yılları arasında denenmiş, ancak başarılı olunamamıştır. Başarısızlığın en büyük nedeni, 1929 Ekonomik Buhranı olmuştur. Bunun üzerine 1932 yılından sonra devletçilik anlayışı benimsenerek iktisadi gelişmenin hızlandırılması tasarlanmıştır. 1950'ye kadar devletçilik anlayışı başarılı bir şekilde uygulanmıştır (Altıparmak, 2002: 37). Devletçilik anlayışının zirve yapması, devlet muhasebesinin gelişmesine neden olmuştur. Özel sektörün gelişimi, devlet tarafından teşvik edilse de, muhasebe uygulamaları vergi kanunlarının etkisi dışına çıkamamıştır.

1.3. Amerikan Ekolü Dönemi (1961 – 2000)

1960'dan sonra, Türkiye'nin ABD ile yakın askeri ve ekonomik ilişkiler içinde girdiği görülmektedir. Bu yakınlık, muhasebe uygulamalarını da etkisi altına almıştır. Nitekim tekdüzen muhasebe sistemi oluşturma çabası içine bu dönemde girildiği görülmektedir. Muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, özellikle ABD'de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles [GAAP]) dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir.

1960'lı yıllarda, Türkiye'de planlı kalkınma döneminin başlamasıyla birlikte bazı muhasebe tekniklerinin izlenmesi zorunlu hale gelmiştir. Esas itibariyle hedeflere yönelik yatırım harcamaları gerek özel sektör gerekse de kamu sektöründe önem kazanmıştır. Bu dönemde, ilk defa muhasebe teorisi ile uğraşanlarla uygulamacı olanların oluşturduğu bir çalışma kurulu (komisyonu) kurulmuştur. Bu kurul, özellikle 1964'te iktisadi devlet kuruluşlarının mali işlerini tarihi gelişimi içinde inceleyip bütün kuruluşlarda uygulanabilir olmasına dikkat etmiştir. Bu kurul, dört yıl süren çalışma neticesinde sekiz adet el kitabı ortaya çıkarmış ve 1968'de yayınlamıştır. (Kızıl vd., 2015: 79).

1971 yılında oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren belirlenen Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) uygulanmaya başlanmıştır. KİT'ler için hazırlanan tekdüzen muhasebe uygulamaları büyük özel kuruluşları da etkilemeye başlamıştır. Bundan dolayı muhasebe uygulamalarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri esas alınmaya başlanmıştır (Öz ve Çevikcan, 2010: 118).

Görüldüğü üzere, 1960-1972 yıllarında oluşturulmaya çalışan Tekdüzen Muhasebe Sistemi de kamu sektörüne yöneliktir. Bu düzenlemelerin tamamının kamu bürokrasisi tarafından yönlendirildiği görülmektedir.

Türkiye, 1980'den sonra dışarıya açılma politikası izlemiştir. Türk ekonomisinin dış açılmasıyla birlikte Türkiye uluslararası sermaye hareketleriyle tanışmıştır (Güvemli, 2016: 62). Uluslararası sermayenin Türkiye'ye girmesinin yoğunlaşması ile birlikte de 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu, bir kamu kurumudur. Kurul, muhasebeyle ilgili olarak 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin benimsendiği ve sadece Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler için geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı yayımlamıştır. Bu düzenleme, özel sektöre yönelik muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışmadır. Sermaye piyasalarının gelişebilmesi için gerçeğe uygun finansal tablolar hazırlanması gerektiği ve bunun içinde gerçeğe uygun muhasebe uygulamalarına gereksinim olduğu görülmeye başlanmıştır.

Aynı dönemde, Sigorta Murakabe Kurulu tarafından yapılan çalışmalar sonlandırılmış ve 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek şekilde sigorta sektörüne yönelik tekdüzen hesap planı yayınlanmıştır. Temel olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni benimsenmiş olduğu görülmektedir.

Türkiye’de özel sektöre yönelik muhasebenin dönüm noktası olarak görülen en önemli gelişmelerden birisi 26.12.1992 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve uygulanması 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’nin yürürlüğe girmesidir. *Bu düzenlemeler, 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 mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmamasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır* (Altıntaş, 2011: 177-178). MSUGT’nin hazırlanmasında ABD’de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) dikkate alınmıştır. Bu düzenlemeler, Türkiye’de muhasebe uygulamaları alanında çok önemli bir yere sahipse de, bu düzenlemelerin yine kamu bürokrasisi tarafından yönlendirilmiştir. Özellikle, bu düzenlemelerin Maliye Bakanlığı tarafından vergi kanunları çerçevesinde yönlendirilmesi, muhasebenin vergi öncelikli olduğu algısının oluşmasına neden olmuştur. MSUGT’inde amaç kısmında belirtilen gerçeğe uygunluk ilkesi, uygulamada yeterince dikkate alınmamıştır.

MSUGT ile birlikte işletmelerde muhasebe uygulamalarında ve finansal tablo formatlarında bir tekdüzelik sağlanmıştır. Ancak tekdüzen hesap planının kullanılmasıyla aynı formatta finansal tabloların düzenlenmesindeki başarı, muhasebe politikalarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yansımamıştır (Ayboğa, 2002: 47). Yansımamasının nedeni MSUGT’nin içeriğinde atfedilen “finansal tabloların gerçeğe uygun sunum yapılması” ilkesi ön planda tutulmamasıdır. Uygulamada, tüm bilgilerde gerçeklik yerine sadece vergi matrahında gerçeklik esas kabul görmüştür. Bunun nedeni ise, düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde ele alınmış olmasıdır. Bu durum, uygulayıcılarda vergi temelli bir bakış açısının oluşmasına neden olmuştur.

1.4. Karma Ekol Dönemi (2000 ve sonrası)

Küreselleşme, dünya genelinde ortak bir muhasebe dili anlayışının tartışılmasına ve de bu amaç çerçevesinde 1970’li yıllarda başlatılan çalışmaların, daha da hızlanarak Uluslararası Muhasebe Standartları’nın doğmasına sebep olmuştur. 2000’li yılların başlarında yaşanan işletme krizleri ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin sorgulanmasına ve uluslararası muhasebe standartlarının hızlı bir şekilde kabul edilip uygulanmasına zemin hazırlamıştır.

Türkiye’de faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak Türkiye’de uygulama ve mevzuatını da göz önünde bulundurarak 19 adet standart yayınlamıştır (Ayboğa, 2002: 48; Kocamaz, 2012: 116). İlk defa, kamu dışından sivil bir kuruluşun başlattığı bu çalışmalar uzun soluklu olmamıştır. TMUDESK’in yerine 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye

Piyasası Kanunu'na ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Böylelikle, kamu bürokrasisi bir kez daha muhasebe alanına müdahil olmuş ve inisiyatif almıştır. TMSK başlangıçta Başbakanlığa, daha sonra Maliye Bakanlığı'na bağlanmıştır (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2008: 5).

Türkiye'de muhasebe uygulamaları bu dönemde ABD'nin ve Avrupa ülkelerinin etkisi altında karma bir yapıda gelişme göstermiştir (Güvemli, 2001: 13). Avrupa ülkelerinin etkisi Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uyum çabalarında önem arz etmektedir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinin başladığı 03.10.2005 tarihinden itibaren tüm mevzuatın Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlu hale getirme 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 görevlendirilmiş ve taslağı oluştururken daha çok Alman ve İsviçre bilanço hukuku kaynaklarından yararlanılmıştır. Ayrıca yeni TTK taslağında TMSK'nın yetkileri ve yayınlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) yer verilmiştir (Kocamaz, 2012: 113). TMS'nin yayınlanması 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 sınırlıdır.

TMSK, 2011 yılına kadar bünyesinde, kavramsal çerçeve dışında 38 adet standart (9 adet Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Muhasebe Standardı) ve 26 adet Standart yorumu orijinal haliyle Türkçe'ye çevrilmek suretiyle tebliğler halinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu standartlar aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan standartlar ile birebir uyumlu olmuştur (Karabayır ve Ertugay, 2010: 197).

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 (Uluslararası, 2011: 12; Deloitte, 2011: 1). Yeni TTK ile birlikte tüm sermaye şirketlerine Türkiye Muhasebe Standartları'na göre finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetimi zorunluğu getirilmiştir. Ancak muhasebe alanındaki radikal değişikliğe, kamu bürokrasisi karşı çıkmış ve 2013 yılında TMS'ye göre finansal tablolarını uygulama zorunluluğu kapsamı daraltılmıştır.

2011 yılında yayınlanan TTK'da adı geçen TMSK, 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 32'nci maddesinin 3.'üncü fıkrası ile hükmen ortadan kaldırılmıştır (Pekdemir, 2011: 120). Atfedilen kararname ile birlikte TMSK yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

KGK, Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kuruldur. Yani kamu tüzel kişiliğe sahiptir. KGK'nın amacı "*yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak*"tır (KGK, t.y. <http://www.kgk.gov.tr>).

gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf). Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetlemek ve izlemek için kurulmuştur.

Görüldüğü üzere kamu bürokrasisinin muhasebe alanındaki düzenlemelerin seyrini yönetmeye olan isteği günümüzde de devam etmektedir. Yapılan son düzenlemelerle, gerçeğe uygun muhasebe anlayışının sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar (KAYİK) ve KAYİK gibi değerlendirilen işletmelerde hayata geçmesine müsaade edilmiştir. Bunun dışında kalan alanlarda, Maliye Bakanlığı'nın etkisi devam etmektedir.

2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE UYGULAMALARININ MEVCUT DURUMU

Günümüz dünyasında yaşanan gelişmeler çerçevesinde, Türkiye'de 2010'lu yıllarda gerçeğe uygun muhasebe ile ilgili gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler sonucunda, Türkiye'de gerçeğe uygunluk anlayışında yeni çerçeveler uygulamaya alınmıştır (Dinç, 2015: 37). Günümüzde Türkiye'de yürürlükte olan üç farklı düzenleme mevcuttur. Bunlardan birincisi, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'dir. İkincisi, KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) olup, KGK bu standartların uygulanması için Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi yayınlamıştır. Bu standart ve rehberin, KAYİK adı verilen işletmeler tarafından kullanılması zorunludur. Sonuncusu ise, KAYİK olmayan ancak bağımsız denetimi zorunlu olan işletmeler içindir. Bu işletmeler geçici olarak MSUGT'ini İlave Hususlar ile birlikte kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, bu işletmeler için Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) adı altında bir çalışma başlatılmış ve taslak çalışma kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf) Bu üç çerçevenin tamamı, gerçeğe uygun muhasebe anlayışı içermektedir. Ancak bu çerçevelerden MSUGT'i kural temelli, TMS/TFRS ve YFRÇ ise ilke temelli hazırlanmıştır.

KGK'nın 30.03.2015 tarihli duyurusu dikkate alınarak Türkiye'de yürürlükte olan muhasebe çerçeveleri aşağıda açıklanmıştır (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bas%C4%B1n%20Duyurusu_2015.pdf).

2.1. TMS / TFRS'leri Uygulamak Zorunda Olanlar

KGK'nın duyurusuna göre, Bakanlar Kurulu Kararı ile KAYİK olarak nitelendirilen kuruluşların bağımsız denetimi zorunludur. Ayrıca, KAYİK olarak nitelendirilen bu şirketlerin 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını TMS/TFRS'ler ve Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberine göre hazırlamaları zorunludur (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Kurul_Karar%C4%B1-degisikliklerislenmis)

KAYİK olarak nitelendirilenlerin listesi ise (23.01.2013 tarihli 28537 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2012/4213 sayılı) Bakanlar Kurulu kararına göre (I) no.lu listede aşağıdaki gibi belirlenmiştir (http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz_denetim_sirketleri_bkk.pdf).

Bu listeye göre aşağıdaki kuruluşların bağımsız denetimi zorunludur.

1) Yatırım kuruluşları, 2) Kolektif yatırım kuruluşları, 3) Portföy yönetim şirketleri, 4) İpotek finansmanı kuruluşları, 5) Varlık kiralama şirketleri, 6) Merkezi takas kuruluşları, 7) Merkezi saklama kuruluşları, 8) Veri depolama kuruluşları, 9) Derecelendirme kuruluşları, 10) Değerleme kuruluşları, 11) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, 12) Bankalar, 13) Finansal holding şirketleri, 14) Finansal kiralama şirketleri, 15) Faktoring şirketleri, 16) Finansman şirketleri, 17) Varlık yönetim şirketleri, 18) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, 19) Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, 20) İstanbul Altın Borsası'nda üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler, 21) Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler, 22) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

Bu kapsama giren işletmeler, muhasebe uygulamalarını gerçeğe uygunluk çerçevesinde yönlendirmek zorundadırlar.

2.2.Yerel Finansal Raporlama Çerçevesini (YFRÇ) Uygulamak Zorunda Olanlar

YFRÇ, KGK tarafından taslak olarak yayınlanmış ve kamuoyu görüşüne açılmıştır. Halen yürürlüğe girmemiş olan bu çerçeve, bağımsız denetimi zorunlu olan ancak TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan işletmeler için geçerli olacaktır. Bu gruba giren işletmeler, YFRÇ yürürlüğe girene kadar, MSUGT'ni KGK'nın açıkladığı "İlave Hususlar" ile birlikte kullanmaya devam edeceklerdir (http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz_denetim_sirketleri_bkk.pdf). Bağımsız denetimi zorunlu olup da, ihtiyari olarak TMS ve TFRS'leri kullanmaya karar veren işletmeler, KGK'nın yayınladığı Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'ni esas alarak TMS ve TFRS'leri kullanacaklardır.

KAYİK'ler dışında kalan ve bağımsız denetimi zorunlu olan işletmelerin belirlenmesinde 660 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde adı geçen genel kriterler ile aynı kararnamede (II) no.lu listede belirtilen kriterler kullanılacaktır.

Genel kriterler (19 Mart 2016 tarihli 29658 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2016/8549 sayılı bakanlar kurulu kararı) şöyle belirlenmiştir:

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte;

- Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı seksen milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü şeklinde sayılan üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Göze-

timi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

Yukarıdaki genel kriterler dışında, Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Bu listede (23.01.2013 tarihli 28537 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2012/4213 sayılı bakanlar kurulu kararı ile yayımlanan listedir) adı geçenler ve kriterleri aşağıdaki gibidir:

- a. Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler için, aktif toplamı otuz milyon TL, yıllık net satış hasılatı kırk milyon TL, çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü,
- b. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler için aktif toplamı otuz milyon TL, yıllık net satış hasılatı kırk milyon TL, çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü,
- c. Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler için aktif toplamı kırk milyon TL, yıllık net satış hasılatı altmış milyon TL, çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü,
- d. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, Elektronik İmza Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler için aktif toplamı otuz milyon TL, yıllık net satış hasılatı altmış milyon TL, çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü,
- e. Elektrik Piyasası Kanunu, Doğalgaz Piyasası Kanunu, Petrol Piyasası Kanunu ve Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler için aktif toplamı otuz milyon TL, yıllık net satış hasılatı altmış milyon TL, çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü,
- f. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için aktif toplamı onbeş milyon TL, yıllık net satış hasılatı yirmi milyon TL, çalışan sayısı elli ve üstü,
- g. Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile Bankalar Kanunu ve Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler için aktif toplamı otuz milyon TL, yıllık net satış hasılatı altmış milyon TL, çalışan sayısı beşyüz ve üstüdür.

Bu kapsama giren şirket sayısının 2016 yılı için 10.000 civarında olduğu belirtilmektedir. Yakın bir gelecekte, genel kriterlerin Avrupa Birliği standartlarına (aktif toplam 4 milyon EURO, satış toplamı 8 milyon EURO) çekilerek kapsama giren şirket sayısının artırılması hedeflenmektedir.

2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni Uygulamak Zorunda Olanlar

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre, bağımsız denetimi zorunlu olmayan işletmeler KGK'nın aldığı karar gereğince Maliye Bakanlığı'nın düzenlemesi olan MSUGT'ne uymaya devam edeceklerdir. Bu kapsama giren işletme sayısı milyonlarla ifade edilmektedir. MSUGT'inin amacı her ne kadar gerçeğe uygunluk olsa da, vergi kanunlarının etkisi ile bu şirketlerde vergi temelli muhasebe ön plana çıkmaktadır.

3. TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE ANLAYIŞININ MEVCUT MUHASEBE DÜZENLEMELERİ ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

Yukarıda yapılan açıklamalardan dört farklı muhasebe düzenlemesinden bahsedildiği görülmektedir. Bunlar (Dinç, 2015: 37):

- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT),
- Türkiye Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS),
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve İlave Hususlar,
- Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı'dır.

Aşağıda, dört düzenlemede benimsenen muhasebe anlayışının sırasıyla; hazırlanacak finansal tablolar, esas alınan muhasebe ilkeleri, benimsenen muhasebe yaklaşımı açısından olmak üzere üç kategoride karşılaştırılması yapılmıştır.

Hazırlanacak finansal tabloların sayısı açısından, muhasebe çerçeveleri karşılaştırıldığında ortaya çıkan sonuç Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1: Hazırlanacak Finansal Raporlar Açısından Karşılaştırma

TMS ve TFRS'ye Göre	MSUGT'a Göre	MSGUT ve İlave Hususlara Göre	YFRÇ (Taslağı)'ye Göre
<ul style="list-style-type: none"> - Finansal Durum Tablosu, - Kapsamlı Gelir Tablosu, - Nakit Akış Tablosu, - Özkaynak Değişim Tablosu, - Dipnotlar. 	<p>Temel Finansal Tablolar;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bilanço ve Dipnotları, - Gelir Tablosu ve Dipnotları. <p>Ek Finansal Tablolar¹;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Satışların Maliyeti Tablosu, - Fon Akım Tablosu, - Nakit Akım Tablosu, - Kar Dağıtım Tablosu, - Özkaynak Değişim Tablosu. 	<ul style="list-style-type: none"> - Bilanço ve Dipnotları, - Gelir Tablosu ve Dipnotları, - Nakit Akış Tablosu, - Özkaynak Değişim Tablosu. 	<ul style="list-style-type: none"> - Finansal Durum Tablosu, - Kar veya Zarar Tablosu, - Özkaynaklar Değişim Tablosu, - Nakit Akış Tablosu, - Dipnotlar.

¹ Ek Finansal Tablolar şart – 2016 yılı için **Aktif Toplamının 14.074.300,-TL'yi ve Net Satışlarının 31.275.800,-TL'yi** aşmış olma şeklindedir.

Tablo 1 incelendiğinde, TMS ve TFRS'leri kullanan işletmeler beş temel finansal tablo hazırlamak zorunda iken, MSUGT'ni kullananlar iki temel finansal tablo (bilanço ve gelir tablosu) hazırlamak zorundadırlar. MSUGUT ile birlikte "ilave husus"lara uyan işletmeler ise dört temel finansal tablo hazırlayacaklardır. YFRÇ'ye göre ise hazırlanması zorunlu temel finansal tablo sayısı beş olarak belirlenmiştir.

MSUGT'ine göre hazırlanan bilançolar ve gelir tabloları ayrıntılı olarak hazırlanmakta ve hesaplar ile ilgili detaylar bilanço ve gelir tablosu üzerinde verilmektedir. Ayrıca, tam açıklama ilkesi gereği yapılması gereken önemli açıklamalarda bilanço ve gelir tablosunun eki şeklinde sunulmaktadır. TMS/TFRS ve YFRÇ'de ise bilanço ve gelir tablosu özet olarak sunulmakta, hesaplar ve önemli açıklamalarla ilgili bilgiler ayrı bir tablo olarak dipnotlar adı altında sunulmaktadır. Yine, MSUGT'inde bilanço olarak adlandırılan finansal tablo, TMS/TFRS ve YFRÇ'de "Finansal Durum Tablosu" olarak, Gelir Tablosu ise "Kar ya da Zarar ve Kapsamlı Gelir Tablosu (TMS/TFRS'ye göre), Kar veya Zarar Tablosu (YFRÇ'ye göre) olarak adlandırılmaktadır. Yine, MSUGT'inde ek finansal tablo olarak yer verilmiş olunan Nakit Akım Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosu, TMS/TFRS ve YFRÇ'de temel finansal tablolar olarak tanımlanmıştır. YFRÇ yürürlüğe girene kadar yerine kullanılacak olan "İlave Hususlar" tebliği ise dört finansal tablonun hazırlanması gerektiğini belirtmektedir. Buna göre, MSUGT'in adı geçen bilanço ve gelir tablosunu ekleri ile birlikte kabul etmekte, bunlara ek olarak Nakit Akım Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunu'da temel finansal tablolar içine koymaktadır.

MSUGT'inde yer alan 12 temel kavramdan bazıları muhasebe ilkesi bazıları varsayım niteliğindedir. İşletmenin Sürekliliği bir varsayımdır. Geri kalan kavramlar ise muhasebe ilkeleri olarak adlandırılabilir (Sürmen, 2016: 25). Bu çalışmada da kavram yerine ilke kullanılmıştır. Muhasebe ilkeleri açısından muhasebe çerçeveleri karşılaştırıldığında tespit edilen hususlar Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2: Muhasebe İlkeleri Açısından Karşılaştırma

TMS ve TFRS'ye Göre	MSUGT'a Göre	MSGUT ve İlave Hususlara Göre	YFRÇ (Taslağı)'ye Göre
<p>Temel Niteliksel Özellikler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - İhtiyaca Uygunluk, - Gerçeğe Uygun Sunum. <p>Destekleyici Özellikler;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Anlaşılabilirlik, - Karşılaştırılabilirlik, - Doğrulanabilirlik, - Zamanında Sunum. 	<p>Sosyal Sorumluluk</p> <p>Kişilik</p> <p>İşletmenin Sürekliliği</p> <p>Dönemsellik</p> <p>Parayla Ölçülme</p> <p>Maliyet Esası</p> <p>Tarafsızlık ve Belgelendirme</p> <p>Tutarlılık</p> <p>Tam Açıklama</p> <p>İhtiyatlılık</p> <p>Önemlilik</p> <p>Özün Önceliği</p>	<p>Sosyal Sorumluluk</p> <p>Kişilik</p> <p>İşletmenin Sürekliliği</p> <p>Dönemsellik</p> <p>Parayla Ölçülme</p> <p>Maliyet Esası</p> <p>Tarafsızlık ve Belgelendirme</p> <p>Tutarlılık</p> <p>Tam Açıklama</p> <p>İhtiyatlılık</p> <p>Önemlilik</p> <p>Özün Önceliği</p>	<p>Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri (Niteliksel özelliklerine ayırmadan, Önemlilik Kavramı'nı ve İhtiyatlılık Kavramı'nı da ayrı olarak ele almaktadır.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - İhtiyaca Uygunluk, - Önemlilik, - Gerçeğe Uygun Sunum, - İhtiyatlılık, - Anlaşılabilirlik, - Karşılaştırılabilirlik, - Zamanında Sunum

Tablo 2 incelendiğinde, muhasebe çerçevelerinin finansal rapor hazırlamada dikkate alınacak ilkeleri farklı şekilde ele aldığı ancak özde aynı oldukları görülmektedir. MSUGT’inde daha ayrıntılı olarak ele alınan ilkeler ve kavramlar, TMS/IFRS ile YFRÇ’de daha özetlenerek ele alındığı, konuya daha ilkesel yaklaşıldığı görülmektedir.

TMS/IFRS ve YFRÇ, muhasebe ilkelerini temel ve destekleyici şeklinde ikiye ayırmışken, MSUGT’inde böyle bir ayırım yoktur. Yine, MSUGT temel kavram (ilke) olarak ele aldığı “Süreklilik” kavramını, TMS/IFRS ve YFRÇ temel varsayım olarak ele almıştır. MSUGT’in “ihtiyatlılık, tutarlılık, dönemsellik, maliyet esası, tam açıklama, özün önceliği” şeklinde belirtilen kavramlar (ilkeler), TMS/IFRS ve YFRÇ’de “Gerçeğe Uygunluk” olarak ele alınmıştır. Yine, MSUGT’inde önemlilik, sosyal sorumluluk, gibi kavramlar (ilkeler) TMS/IFRS ve YFRÇ’de ihtiyaca uygunluk olarak tanımlanmıştır. TMS/IFRS ve YFRÇ’de “anlaşılabilirlik, zamanında sunum ve doğrulanabilirlik” ilkeleri MSUGT’inde yoktur.

Finansal rapor hazırlamada esas alınacak yaklaşım açısından karşılaştırma yapıldığında ortaya çıkan sonuç Tablo 3’te özetlenmiştir.

Tablo 3: Esas Alınan Yaklaşım Açısından Karşılaştırma

TMS ve IFRS’ye Göre	MSUGT’a Göre	MSUGT ve İlave Hususlara Göre	YFRÇ (Taslağı)’ye Göre
Gerçeğe Uygunluk	Gerçeğe Uygunluk	Gerçeğe uygunluk	Gerçeğe uygunluk
İlke Temelli	Kural Temelli	Kural Temelli	İlke Temelli

Tablo 3 incelendiğinde, tüm düzenlemelerde gerçeğe uygunluk ilkesinin benimsendiği görülmektedir. MSUGT’nin 1994 yılından bu yana uygulanmasına rağmen, Türkiye’de gerçeğe uygun muhasebe anlayışının yerleşmemiş olması vergi temelli anlayıştan kaynaklanmaktadır. Muhasebe ile ilgili düzenlemelerin VUK çerçevesinde tebliğlerle yönlendirilmiş olması, uygulayıcı ve öğreticilerde vergi için muhasebe anlayışının gelişmesine neden olmuş, tebliğin amacı gözden kaçırılmıştır. Bu bağlamda, işletmelerin vergi için muhasebe anlayışını tercih etmelerinin en önemli nedenlerinden biri de Türkiye’de uygulanan vergi ağırlıklı sistemden kaynaklandığı söylenebilir. Vergi ağırlıklı uygulanan muhasebenin sonucu olarak işletmelerin finansal tabloları gerçek durumu yansıtmaktan uzak kalmaktadır (Sürmen ve Daştan, 2006: 22). 2004 yılından sonra Türkiye’de uygulanmaya başlanan TMS/IFRS’ler ve günümüzde yürürlüğe girmesi beklenen YFRÇ gerçeğe uygun muhasebe beklentisini yükselmiştir. Özellikle, bağımsız denetim uygulamalarında gerçeğe uygunluk aranması bu beklentiyi artıran bir etkidir.

MSUGT, kural temelli bir anlayışa sahiptir. Bu kural temelli anlayış ABD’nin GAAP (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)’inden alınmadır. TMS/IFRS ve YFRÇ’lerde ise ilke temelidir. Kural temelli sistemde, hesap çerçevesinin yanından hesap planları da oluşturulmaktadır. İşletmelere kendi ihtiyaçlarına uygun hesap ismi kullanma şansı tanımamaktadır. İlke temelli yaklaşımda ise, sadece hesap çerçevesi belirlenmekte hesap planı zorunlu tutulmamaktadır. Her işletme kendi ihtiyacına uygun hesap planını kendi belirlemektedir.

Ancak, hesap planları hazırlanırken, anlaşılabilir ve ihtiyaca uygun olmasına dikkat edilmedi. YFRÇ yürürlüğe girene kadar onun yerine kullanılmakta olan “ilave hususlar” tebliği ise kural temellidir. Kural temelli anlayışta, değerlendirme ölçekleri ve yöntemleri tam olarak kurala bağlanır, mükellefe güvenilir. Oysa ilke temelli anlayışta değerlendirme ile ilgili ilkelere ortaya konur ve mükellefe güvenilir. Ayrıca, ilke temelli anlayışta birçok karar mükellefe bırakılmışken, bağımsız denetim zorunluluğu ile güven mekanizması sağlanmaya çalışılmıştır.

MSUGT ve İlave Hususların yerine uygulanacak olan YFRÇ Taslağı KGK tarafından yayınlanmıştır. Ancak YFRÇ Taslağı'nın henüz nihai metni yayınlanmamış olup, 01.01.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi beklenmektedir. YFRÇ bağımsız denetime tabi olan ancak tam set TMS ve TFRS'yi uygulamayan işletmeler için yayınlanmıştır. Taslakta yapılan düzenlemeler ile bir taraftan MSUGT ve VUK'daki düzenlemeler devam ettirilirken, diğer taraftan tam set TMS ve TFRS'ye uygun düzenlemelere de yer verilmektedir (Özerhan, 2016: 334). Anlaşıyor ki MSUGT ve İlave hususların yerine uygulanacak YFRÇ'de ilke temelli olmasına rağmen vergi için muhasebe anlayışından kurtulamamıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarından itibaren Türkiye'de güçlü bir özel sektör bulunmamaktadır. Bu nedenle de muhasebe ile ilgili tüm gelişmeler, kamu bürokrasisi tarafından yönlendirilmiştir. Muhasebe ile ilgili ihtiyaç duyulan düzenlemeler, her zaman kamu bürokrasisi tarafından talep edilmiş ve oluşturmuştur. Bu nedenle, devlet muhasebesi çok gelişmiştir. Türkiye'de ekonomi ve ticari hayat, dönemin şartları gereği, devletçilik anlayışı ile yönlendirilmiştir. Bundan dolayı özel sektöre ait sermaye birikimi son derece az olmuştur. Türkiye'de 1980'li yıllardan sonra özel sektör atağa geçerek, özelleştirmeler ile birlikte kamu sektörünün önüne geçmiştir. Özel sektördeki bu ilerlemeye rağmen, muhasebe uygulamaları vergi denetimi çerçevesinde ele alınmıştır. Muhasebe, vergi denetiminin etkinleştirilmesi için bir araç olarak kullanılmıştır. Yine bu gelişmenin sonucu olarak bilgi için (gerçeğe uygun) muhasebe anlayışı yerine çoğunlukla vergi için muhasebe anlayışı benimsenmiştir. Bu anlayış, muhasebe mensupları ve muhasebe öğrencilerine de yansımıştır. Türkiye'de gerçeğe uygun muhasebe anlayışında yeterince gelişme olmamasının nedeni, muhasebe kültürünün gelişim düzeyi ile açıklanabilir. Muhasebe kültürü ile ilgili ilk defa çalışma yapan Violet (1983) muhasebe uygulamalarının doğrudan içinde bulunan kültürün etkisi altına girdiği ve böylece muhasebe uygulamalarında ülkeler arasında farklılıklar oluştuğunu söylemektedir. Türkiye'de yapılan önemli çalışmalardan biri ise, Karabınar ve Kışlalıoğlu (2014) tarafından gerçekleştirilmiştir. Karabınar ve Kışlalıoğlu (2014), muhasebe kültürünün, muhasebe uygulamalarında ülkeler arasında farklılıklar doğurduğunu ve muhasebe uygulamalarının her ülkenin kendi kültürüne göre evrimleştiğini belirtmiştir.

Türkiye'deki muhasebe kültürü de devlet öncülüğünde ve vergi temelli bir yaklaşımla gelişmiştir. Söz konusu gelişme çerçevesinde muhasebe meslek mensuplarının gerek aldıkları eğitim ve gerekse uygulama sürecinde vergi temelli muhasebe anlayışı hakim olmuş ve

bu anlayış onlar için bir kültür haline gelmiştir. Bu nedenle de, Türkiye'de gerçeğe uygun muhasebe anlayışına dayalı bir kültür gelişmemiştir. Bu yeni anlayışın Türkiye çapında yerleşebilmesi için ülkedeki muhasebe kültürünün değiştirilmesi gerekir.

Yeni TTK ile 2011 yılında gerçekleştirilen devrim niteliğindeki düzenlemelerle sermaye şirketlerinde gerçeğe uygun muhasebe anlayışı ve bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, kısa süre içerisinde, vergi denetimi kaygısıyla Kanun'un muhasebe ve bağımsız denetim ile ilgili maddelerin kapsamı daraltılmıştır. Gerçeğe uygun muhasebe anlayışı sadece bağımsız denetime tabi işletmeler için zorunlu tutulmuştur. Milyonlarca işletmenin bulunduğu bir ülkede, gerçeğe uygun muhasebe anlayışına göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin oranı çok düşüktür. İşletmelerin büyük çoğunluğu, vergi temelli muhasebeyi devam ettirmektedir.

Türkiye'de kurumsallaşmış, çok ortaklı ve profesyonel olarak yönetilen işletme sayısı son derece azdır ve bu işletmeler genelde KAYİK ve KAYİK gibi olanlar şeklinde tanımlanmaktadır. Bu işletmelerde gerçeğe uygun muhasebe anlayışı büyük ölçüde uygulanmaktadır. Oysa, bağımsız denetimi zorunlu olanlar dışında kalan bilanço usulüne tabi onbinlerce işletmede uygulanan MSUGT'i, gerçeğe uygunluk aramasına rağmen, uygulamada böyle bir anlayış gelişmemiştir. Bu işletmelerde, vergi beyannamelerinin doğruluğu ve vergi cezasından sakınmak her zaman öncelikli olmuştur. Çünkü, vergi kanunlarına uymamanın cezası çok ağırdır. Oysa, gerçeğe uygun finansal rapor hazırlamamanın cezası çok düşüktür hatta yoktur. Bu durum, bu işletmelerde, gerçeğe uygun finansal raporlama diye bir bilincin oluşmamasına neden olmaktadır. Bu da, Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun gerçeğe uygun değil, vergi temelli düşünmesine neden olmaktadır. Bu ortam, Türkiye'de gerçeğe dayalı muhasebe ikliminin ve kültürünün oluşmasında engel olarak durmaktadır.

Sonuç olarak, Türkiye'de gerçeğe uygun muhasebe anlayışının gelişebilmesi ancak muhasebe kültürünün değiştirilmesi ve geliştirilmesine bağlıdır. Muhasebe kültürünün gelişmesi için, muhasebe uygulamalarının vergi kanunları ekseninde değil, ticaret kanunu ekseninde yönlendirilmesi, işletmelerin hazırladığı finansal tabloların çeşitli sektör kuruluşları tarafından birincil evrak olarak dikkate alınması gerekir. Ayrıca muhasebe eğitimi veren öğretim kuruluşlarında temel muhasebe derslerinin gerçeğe uygunluk anlayışına göre planlanması ve temel muhasebe ders kitaplarının vergi kurallarından arındırılarak gerçeğe uygun muhasebe anlayışına uygun hale getirilmeli, vergi kuralları ek bilgi olarak verilmelidir.

KAYNAKÇA

- Altıntaş, A. T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku, *İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 162-174.
- Altıntaş, N. (2011). Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi, *İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 175-188.
- Altıparmak, A. (2002), Türkiye’de Devletçilik Döneminde Özel Sektör Sanayiinin Gelişimi, *Er-ciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (13), 35-59.
- Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (8), 39-55.
- Deloitte, (2011), Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketim, TOBB Yayınları, Ankara.
- Diñç, E. (2015). Türkiye’deki Mali Tablo Hazırlamaya (Finansal Raporlamaya) Yönelik Mevzuata Bir Bakış, *Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülten*, 17 (43), 37-39.
- Elitaş, C., Büyükşalvarcı, A. & Üç, M. (2010). Muhasebede Sınıflandırma: Kronolojik Bir İnceleme, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (2), 123-168.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- (2016). Türk Muhasebe Düşüncesinin Batılaşma Süreci (1839 – 2011), *Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülten*, 19 (46), 60-62.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (2013). Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz_denetim_sirketleri_bkk.pdf (20.07.2016).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (2014). TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Kurul_Karar%C4%B1-degisikliklerislenmis.pdf (23.07.2016).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (2014). Kurul Kararı (İlave Hususlar) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf (20.07.2016).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (2015). Basın Duyurusu Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Finansal Raporlama http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bas%C4%B1n%20Duyurusu_2015.pdf (20.07.2016).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (t.y.). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tanıtımı, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf (20.07.2016).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (t.y.). Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlara (KAYİK) İlişkin Duyuru, [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-\(kayik\)-iliskin-duyuru.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-(kayik)-iliskin-duyuru.html) (22.07.2016).
- Karabayır, M. E. & Ertugay E. (2010). Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 65 (4), 195-198.
- Karabınar, S. & Kışlalıoğlu, V. (2014). Muhasebe Kültürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (31), 233-254.
- Kızıllı, C. Akman, V. Zorkalkan, T. & Türkmen, R. (2015). Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış, *Sosyal Bilimler Uluslararası Hakemli Akademik Dergi*, 1 (3), 70-87. http://www.academia.edu/17094273/Muhasebenin_

- Tarihine_K%C3%BCresel_Kapsamda_ve_T%C3%BCrkiye_Kapsam%C4%B1nda_Vergisel_Bir_Bak%C4%B1%C5%9F_A_Taxational_Overlook_to_the_History_of_Accounting_from_a_Global_and_Turkish_Extent_-_Full_Paper_Tam_Metin_(23.07.2015).
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci, *KSÜ İİBF Dergisi*, 2 (2), 105-120.
- Öz, E. & Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2 (1), 113-128.
- Özerhan, Y. (2016). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağındaki Ölçümleme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (2), 307-336.
- Pekdemir, R. (2011). TMS-TFRS Diye Diye..., *Mali Çözüm Dergisi*, (107), 117-128.
- Sürmen, Y. (2016), *Muhasebe-1*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Sürmen, Y. & Daştan, A. (2006), Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretimde Muhasebe Eğitime Olumsuz Yansımaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, (299), 16-26.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2008). *TMSK 2007 Yılı Faaliyet Raporu*, http://kgk.gov.tr/contents/files/2007_Faaliyet_Raporu.pdf (20.07.2016).
- Uluslan, H., Elçin, E. & Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 11-34.
- Violet, W. J. (1983), The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective, *International Journal of Accounting*, 18 (2), 1-12.

