

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU
ve
ULUSAL FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

BÜLENT ÜSTÜNEL
TMSK Başkanı

Ülkemizde, Ulusal Finansal Raporlama Standartlarını saptamak ve yayımlamakla görevli TMSK kurulmuş ve faaliyete geçmiş bulunmaktadır. Sizlere bu kurulun yapısı ve nitelikleri konusunda bilgi vereceğim. Önce, bu oluşuma nerelerden gelinmiştir, kısaca bundan bahsetmek istiyorum.

Ülkemizdeki Çok başlı Uygulama

Ülkemizde muhasebe konusunda düzenleme yapan değişik yasalar vardır. Muhasebeye ilişkin temel kurallar çok önceden T.Ticaret kanununda yer almasına rağmen, vergi mevzuatında yer alan emredici hükümler ve ağır cezai yaptırımlar, uzun yıllar uygulamada vergi muhasebesi anlayışının hakim olmasına neden olmuştur.

1980 li yıllarda, Sermaye Piyasasının oluşmasıyla, az sayıda da olsa halka açık şirketlerde çağdaş muhasebe kuralları uygulanmaya başlanmıştır. 1990 lı yıllarda “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”ni yayımlayan Maliye Bakanlığı standardizasyon yönünde çok önemli bir adım atmıştır. Bu tebliğ ile ülke genelinde tekdüzen bir uygulamanın yolu açılmıştır. Ne var ki, vergi yasaları ile SPK tebliğlerinde yer alan birbirlerine aykırı hükümlerin muhasebe kayıtlarına yansımada vergi yasaları daha etkili olmaya devam etmiştir. Uygulamada, halka açık şirketler vergisel avantajlarını yitirmemek için defterlerini vergi kanunlarında yer alan hükümlere göre tutmakta, kayıtlarından çıkarılan bilanço ve gelir tablolarını, SPK için haricen düzeltmek durumunda kalmaktadırlar.

Bunun yanı sıra, Bankalar, Sigorta şirketleri, enerji sektörü gibi farklı otoritelerin kontrolündeki kuruluşlar da mali tablolarını, kendi özel standartlarına göre oluşturmaktadırlar.

Diğer taraftan enflasyonun etkisi altında gerçek durumlarını görmek isteyen kuruluşlar, kendileri için dövizde endeksli mali tablolar üretirlerken, yabancı ortaklı şirketler, yurt dışı finans kurumları ile ilişkisi olan işletmeler ve hisse senetlerini yabancı borsalarda arza yönelik Türk şirketleri IAS, US GAAP, UK GAAP gibi kurallara göre raporlama yapmaktadırlar.

Son yıllarda yaşanan ekonomik krizler sonucunda, bu defa Dünya Bankası ve IMF’in istekleriyle Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiştir. BDDK ve SPK ayrı ayrı uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu tebliğler yayınlamışlardır. Bankaların mali tabloları geçtiğimiz yıl içinde bu standartlara göre düzenlettiler ve değerlendirilmeye alınmıştır.

Nihayet, 2005 yılında AB üyesi ülkelerce Uluslar arası Muhasebe Standartlarının uygulanmaya başlanacak olması ve Türkiye'nin de bu yönde niyet belirtmiş olması ve hatta IMF 4. gözden geçirme niyet mektubunda 2004 yılına kadar uluslar arası muhasebe standartlarına uyumlu en az 20 adet ulusal muhasebe standardı yayınlama taahhüdünde bulunmuş olması, hızlı bir değişim süreci içine girdiğimizi göstermektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu sürecin somut bir göstergesidir.

Yabancı Ülkelerde durum

Aslında farklı standart uygulamaları sadece ülkemizde karşılaşılan bir durum değildir. Muhasebeyi yönlendiren standartların otoritelerce değiştirilmeye kalkışılması bir kısım işletmelerin işine gelirken, bir başka grupta telafisi imkansız zararlara yol açmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde geçmişte standart değişikliklerinin sancuları yaşanmıştır. Bu ülkelerde uygulama birliğinin ve güvenliğinin sağlanabilmesi için standart belirlemede şu yöntemler öngörülmüştür.

1. İhtiyariliğe yol açmaması için Standartlar mutlaka "Yasal düzenleme" ile gerçekleştirilmelidir.
2. Yasama erki ağır çalıştığından, standartlar özel sektörde oluşturulan "düzenleyici kuruluşlar" tarafından belirlenmelidir.
3. Devlet, standart düzenleme yetkisini politik baskılardan etkilenmeyen "özerk bir kuruluşa" devretmelidir.

Tabiatıyla bu aşamalardan geçmek, ülkelerin hukuk düzenlerine, mali sistem yapılarına, büyük ve orta ölçekli işletmelerin yoğunluğuna, işletmelerin ortaklık yapılarına, sermaye piyasasının gelişmişliğine, muhasebe mesleğinin ve kullanıcıların eğitim ve gelişmişlik düzeylerine bağlıdır. Ancak, yabancı ülkelerdeki gelişmeye bakıldığında kaliteli ve uygulanabilir standartların üretilmesi için, ideal bir yapılanmada aşağıdaki faktörlerin önem arzettiği gözlenmektedir.

1. Bunlardan biri, **yasal dayanak**tır. Yayınlanacak standartların tüm ilgililerce uygulanmasını sağlayabilmek için yasal bir yaptırım gücünün olması gerekir. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerindeki uygulamaya bakıldığında, finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisinin yasayla, bizdeki SPK'na muadil bir kuruluş olan SEC (*Security Exchange Commission*)'a verildiğini görüyoruz.

Bu kuruluş muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü genelde denetim fonksiyonu ile sınırlı tutmuş ve standartları belirleme görevi önceleri AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) ve sonradan da FASB (*Financial Accounting Standards Boards*) adlı kuruluşlar tarafından yerine getirilmiştir.

2. Diğer faktör ise, standart üretmekle görevli kuruluşların çıkar çevrelerinden **bağımsız** olmalarıdır. Nitekim, ABD örneğindeki FASB'ın üyeleri, bağımsız bir organizasyon olan Finansal Muhasebe Vakfı FIF tarafından atanmaktadır.

3. Üçüncü önemli faktör ise, standartların belli bir otorite tarafından topluma empoze edilmeyip, tüm ilgili çevrelerin standart oluşum **sürecine katılımının** sağlanmasıdır. Böylelikle standartlar “genel kabul görmüş olma” niteliğini kazanmış olmaktadır.

4. Dördüncü faktör olarak, dünyayla entegre olabilmek için “Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları” na uyumlu standartlar üretilmesinin “**hedef**” alınması gerektiğini söyleyebiliriz.

Şimdi ülkemizdeki gelişmeleri bu faktörler açısından değerlendirelim.

Tmud

Ülkemizdeki ilk ciddi teşebbüs Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin Uluslar Arası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirip yayınlaması ile başlamıştır. Bu değerli girişim, yaptırım gücü olmadığından bilimsel bir yapıt olmaktan öteye gidememiştir. Ancak Dernek, demokratik bir sivil örgüt olarak önemli bir misyonu yerine getirmiştir. Ülkemizde pek çok kişi, ilk kez bu çalışma sayesinde uluslar arası muhasebe standartlarıyla tanışmıştır.

Tmudesk

Çok başlı uygulamaya son vermek maksadıyla bildiğiniz gibi yakın geçmişte TÜRMOB bünyesinde, deneyimli muhasebe uzmanları ve bilim adamlarının iştirakiyle Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuş ve bunun tarafından uluslar arası muhasebe standartlarına uyumlu 19 adet ulusal muhasebe standardı yayınlanmıştır. Ancak, yasal bir yaptırım olmadığı için bu değerli çalışmalar da tavsiye niteliğinde kalmıştır. Buna rağmen bilimsel araştırma ve makalelerde bu standartların TMS adı altında ciddi bir referans olarak kullanıldığı görülmektedir.

TMSK

Örgütlenmedeki yasal noksanlık, 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanununa 4487 sayılı kanunla eklenen bir madde ile giderilmiş ve;

- Kamu tüzel kişiliğini haiz,
- İdari ve mali özerkliğe sahip,

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Böylelikle yapılanmadaki yasal dayanak faktörü gerçekleşmiş olmaktadır.

Bu Kurula üye veren kuruluşların başında, ülkemizdeki bu çok başlı uygulamanın kaynağını teşkil eden Maliye Bakanlığı, SPK, BDDK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı gelmektedir. Kurula üye veren diğer kuruluşlar ise, konuyla ilgili geniş kitleleri temsil eden Yüksek Öğretim Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB'dur.

Yasada öngörüldüğü şekliyle bu kurulun görevi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların 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 standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

Kanunda yer alan bu tanımlama, standart belirleme ve yayınlama yetkisinin yasayla artık TMSK'na bırakılmış olduğu anlamına gelmektedir. Bundan böyle, söz konusu kuruluşların kendi kontrolleri altındaki sektörler ve ilgili kesimler için yapacakları detay düzenlemeler, TMSK tarafından belirlenecek olan muhasebe standartlarına uyumlu olmak durumundadır. Yasayla da olsa bu yetkinin TMSK'na geçmesi, yıllardır düzenleme yapmakta olan bu Kuruluşlar tarafından yadırganacakmış gibi gelebilir. Ancak, TMSK'nun hedefi bellidir ve amaç esasen bu Kuruluşların çok başlı uygulamalardan kaynaklanan sıkıntılarını gidermeye yöneliktir.

Nitekim Hazine Müsteşarlığı ve Avrupa Birliği Genel Sekreterliğinin, SPK'dan muhasebe standartlarıyla ilgili bilgi isteme yazısına verilen cevapta, SPK'nın adres olarak TMSK'nu göstermiş olması, fevkalade olumlu bir gelişmedir.

Diğer taraftan, Devlet Muhasebesinin tahakkuk esasına dönüştürülmesi projesi üzerinde çalışan Maliye Bakanlığı'nın üst düzey bürokratlarınca, Devlet muhasebesine ilişkin muhasebe standartlarının da bağımsız bir kuruluş olarak TMSK tarafından yayınlanmasının düşünüyor olması, Enflasyon muhasebesi ve finansal kiralama içerikli yeni vergi yasası değişiklik tasarısı çalışmalarında, uluslar arası muhasebe standartlarına uyum gösterilmesi dikkat çekicidir.

TMSK özerk bir kuruluştur ve karar organını oluşturan üyeler, gönderildikleri kuruluşlardan bağımsızdırlar. Daha açık ve net bir ifade ile, kendilerini Kurul'a gönderen kuruluşların temsilcisi durumunda değildirdirler. Böylelikle Kurul, bağımsızlık faktörünü de kazanmış olmaktadır.

Kurulumuz, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasında; uluslar arası uygulamalardan esinlenerek, standartların anlaşılır, uygulanabilir ve ihtiyaca cevap verebilir nitelikte olmalarını teminen, tüm muhasebe ilgi gruplarının standart oluşturma sürecine katılımına imkan tanıyan bir yöntemi benimsemiş ve yönetmeliğinde bu hususu açıkça belirtmiş bulunmaktadır. Bu sayede, Kurulumuzun çalışma komisyonları tarafından hazırlanacak olan taslak metinler iki aşamalı olarak kamuoyunun görüşüne açılmak suretiyle Ulusal Muhasebe Standartlarına ülke genelinde "genel kabul görmüş olma" niteliği kazandırılmış olacaktır.

Kurulumuzca benimsenen bir diğer politika da, Uluslar Arası Finansal Raporlama standartlarına uyumlu standartlar üretmek suretiyle, Dünya'ya adapte olmaktır.

Böylelikle TMSK, yukarıda sözü edilen dört ana faktör "yasal dayanak, bağımsızlık, kamuoyunun görüşüne açılma ve hedef olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme" özelliklerini kazanmış olmaktadır.

TMSK Faaliyetleri

Geçtiğimiz yılda karşılaşılan siyasi istikrarsızlık, seçimler, yeni hükümet teşkili, Irak savaşı gibi olumsuzluklar Kurulumuzun örgütlenme çalışmalarında

gecikmeye neden olmuştur. Bir kamu kuruluşu olarak çalışmalarımız çoğunlukla gönüllü olarak yürütülmektedir.

Tek gelir kaynağımız TÜRMOB'un gelirlerinden ayrılan %2 gibi küçük bir paydır. Bağlı olduğumuz Maliye Bakanlığı'nca bu yıl bütçesine kısıtlı bir ödenek konmuştur. "1" maddeden ibaret yasamız faaliyetlerimiz için yetersiz kalmaktadır. Kadro teşkili ve gelir kaynakları açısından yasal değişikliklere ihtiyaç vardır ve bu yönde çalışmalar başlatılmıştır. Kurulumuz hizmetlerinden doğrudan yararlanacak olan İMKB, SPK, Bankalar Birliği gibi kuruluşların parasal ve insan kaynakları açısından Kurula katkılarının olması gerektiğini düşünüyoruz

Bu güçlüklerle rağmen Kurulumuz, bir taraftan hizmet üretiminde zaman kazanmak ve bir taraftan da geçmişte yapılan çalışmaları değerlendirmek düşüncesiyle, daha önce TİMDESK tarafından yayınlanmış bulunan "Türk Muhasebe Standartları" nı taslak metin olarak kabul edip, bunları gözden geçirdikten sonra kamuoyunun görüşüne sunmayı programına almıştır.

Şu ana kadar, aşağıdaki standartlar, taslak metin olarak 60 gün süreyle Kurulumuz web sitesinde (www.tmsk.org.tr) kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur. Bunu zaman içinde diğerleri izleyecektir. Taslakların olgunlaşması açısından kurumsal görüşlerin yanı sıra, kişisel görüşler de çok önem arz etmektedir.

1. Finansal Tabloların Sunuluşu
2. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
3. Nakit Akış Tabloları
4. Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
5. Stoklar
6. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
7. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

Taslak metinler, alınan görüşler çerçevesinde değerlendirilerek, (varsa) yapılan değişikliklerle birlikte yeniden kamuoyunun görüşüne açılacak ve bu aşamadan sonra nihai şeklini alan metinler "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak yayınlanacaktır.

Tepkiler

Ülke düzeyinde yıllardır yaşanan çok başlılık nedeniyle mali tablo uygulayıcıları ve kullanıcıları TMSK'na karşı şimdilik olumlu tepki vermektedirler. Bu iyi niyetli beklentinin ümitsizliğe dönüşmemesi için yayınlanacak standartların her şeyden önce anlaşılabilir ve tatbik edilebilir olmaları gerektiğinin bilinci içindeyiz.

Bilim dünyamızın değerli mensupları da yıllardır bu konuyu bıkmadan gündemde tutan kişiler olarak, bu gelişmelerden memnun görünüyorlar. Tepkilerinin olumsuzluğa dönüşmemesi için kuşkusuz, Kurul'dan yayınlanacak ürünler kaliteli olmak durumundadır.

Yıllardır muhasebeye müdahaleyi alışkanlık haline getiren Maliye Bakanlığı'nın üst düzey bürokratlarında, artık muhasebeyi yönlendirme misyonlarının sona erdiği, doğru ve adil bir vergilendirmenin ancak çağdaş

kurallara uygun mali tablolarla saęlanabileceęi görüşünün hakim olduğu gözlenmektedir

SPK ve BDDK'nın hedefi uluslar arası muhasebe standartlarına uyum olduğundan , her iki Kuruluşun da TMSK'na karşı yapıcı bir davranış sergiledikleri memnuniyetle gözlemlenmektedir.

Dış dinamikler de aynı şeyi görmek için bastırıyorlar.

Şimdilik tüm rüzgarlar aynı yönde esiyor.