

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE FİNANSAL VE YEREL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ

Ömer Faruk GÜLEÇ

Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

omerfarukgulec@klu.edu.tr | ORCID: 0000-0002-8890-1140

Şener ERGİ

Yüksek Lisans Öğrencisi, Kırklareli Üniversitesi, İşletme Bölümü

ergi.sener@yandex.com | ORCID: 0000-0002-6429-9043

Özet

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

Anahtar kelimeler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), KOBİ TFRS, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS).

DEVELOPMENT PROCESS OF FINANCIAL AND LOCAL REPORTING STANDARDS IN TURKEY AND THE WORLD

Abstract

The growth of national and international capital movements and the increase in the mobility and dependence among the economies have enabled some regulations to be implemented in financial markets. The biggest change that affected the financial reporting approach of the enterprises was realized in the field of accounting standards. This study examines the historical development process of accounting standards and the effects of institutions and organizations involved in the establishment of standards systematically. This study outlines especially International Financial Reporting Standards (IFRS) and TFRS for SMEs, Local Financial Reporting Framework Draft (YFRÇ), Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (BOBI FRS) and Financial Reporting Standard for Small and Micro Sized Enterprises (KUMI FRS).

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), TFRS for SMEs, Local Financial Reporting Framework Draft, Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (BOBI FRS) and Financial Reporting Standard for Small and Micro Sized Enterprises.

Giriş

Küreselleşen dünyada işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olması amacıyla muhasebe uygulamalarında standartlaşma yönünde önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Bu gelişmeler doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) bünyesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS) oluşturulmuştur. Ancak ülkelerin gerek hukuki ve ekonomik farklılıkları gerekse muhasebe sistemlerinin gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklar muhasebe standartlarının uyum ve yakınsamasında önemli engeller teşkil etmektedir. Türkiye’de uluslararası finansal piyasaların bilgi ihtiyaçlarına cevap verebilmek ve Avrupa Birliği’ne (AB) uyum sürecinde AB standartlarını yakalayabilmek için finansal raporlamada standartlaşmaya giderek UMS-UFRS kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı (TFRS) yayınlamıştır.

Muhasebe standartlarının Türkiye’deki gelişim süreci incelendiğinde genellikle devletin veya yasal statüye sahip kurum ve kuruluşların etkin bir şekilde rol aldığı görülmektedir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi üst kurulların çalışmalarıyla birlikte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yapılan önemli değişiklikler, muhasebe standartlarının birçok işletme tarafından uygulanabilmesine imkân tanımıştır. KGK, bağımsız denetime tabi işletmelerin 2013 yılından itibaren TFRS uygulamasını öngörmüş ancak, bu uygulama sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmıştır. Bağımsız denetime tabi olup tam set TFRS uygulamayan işletmelerin muhasebe süreçlerini revize etme amacıyla ilk olarak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) uygulamaya geçirilmek istenmiştir. Ancak AB Komisyonu tarafından 2013 yılında yayınlanan 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi’nin uygulamaya geçmesiyle birlikte eski yönergelerle uyumlu olan KOBİ TFRS standart setinin uygulamasından vazgeçilmiştir.

İzleyen süreçte yerel finansal raporlama standardı oluşturulması amacıyla KGK, 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile tam uyumlu İngiltere ve İrlanda’da 2015 yılında yürürlüğe giren FRS 102’yi (Yerel Finansal Raporlama Seti) baz alarak Türkiye’de, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan şirketlere yönelik Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağını (YFRÇ) oluşturmuştur. Gerekli kamuoyu görüşleri alınıp gözden geçirme tamamlanınca 29 Temmuz 2017 tarihli 30138 Mükerrer Sayılı 56 Nolu Tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) resmî gazetede yayınlanarak, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır. Finansal raporlamada standartlaşmanın son gelişmesi ise küçük ve mikro işletmeler açısından gerçekleştirilmiş ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir taslak metin halinde yayımlanarak görüşe sunulmuştur.

Bu çalışmanın temel amacı uluslararası ve yerel muhasebe standartlarının tarihsel gelişim sürecini kurumlar, yönergeler ve standart metinleri üzerinden ele alarak bütüncül bir yaklaşım ortaya koymaktır. Yerel finansal raporlama standartlarından BOBİ FRS’nin yakın bir zamanda uygulamaya konulması ve KÜMİ FRS’nin taslak bir metin olarak görüşe sunulması açısından muhasebe standartlarının tarihsel sürecinin incelenmesinin literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde muhasebenin tarihsel gelişimi muhasebe okulları üzerinden ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe standartlarının gelişimine değinilerek Avrupa’da ve Türkiye’de kurumlar bazında yapılan çalışmalar ortaya konulmuştur. Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye’de farklı ölçekteki işletmeler için hazırlanan yerel finansal raporlama standartları anlatılmıştır.

1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

İnsanların kayıt tutma gereksinimi ekonomik yaşamla beraber başlamış ve orantılı bir şekilde gelişme göstermiştir. Muhasebenin kayıt tutma şeklindeki ilk uygulamalarına M.Ö. 3600 yıllarında Babil’de rastlanılmış ve Babil Kralı Hammurabi döneminde, M.Ö. 2285-2242 yıllarında Afrika’da ticaret yapan tacir kayıtlarına, yapılan arkeolojik kazılar sonucunda ulaşılmış olup kayıt tutmanın, ders olarak okullarda verildiği ilk olarak bu dönemde ortaya çıkmıştır. Kayıt tutma, günlük ihtiyaçlar için kullanılırken sonraki nesillere kayıt tutma tekniklerinin aktarılması noktasında fayda sağlamıştır. Muhasebenin tarihsel sürecine uzun dönemli bakıldığında yaşanan değişimlerin, bulunulan dönemden büyük oranda izler taşıdığı görülmüştür (Uçma, 2011, s. 118; Sevilengül, 2011, s. 6). Muhasebe alanında tek taraflı kayıt yöntemiyle yapılabileceklerin kısıtlı olması günümüz koşullarında genel kabul görmüş çift taraflı kayıt yöntemini

meydana getirmiştir. Bu yöntemin 1296 yılında Floransa'da tutulmuş olan kayıtlara dayanılarak 13. yüzyıldan itibaren İtalya'da kullanıldığı anlaşılmaktadır. 15. yüzyıl ortalarına kadar Batı Avrupa'da tek taraflı kayıt yöntemi hâkim olurken, 14. ve 15. yüzyıllarda etkileri görülen çift taraflı kayıt yönteminin de önemi artmaya başlamıştır. İtalyan matematikçi Luca Pacioli, çift taraflı kayıt yöntemini yazılı metin haline getirerek 1494 yılında Venedik'te yayınlamış ve "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita" isimli eserinde çift taraflı kayıt yönteminin esaslarını açıkça ortaya koymuştur (Güvemli, 2007, s. 1-14; Sevilengül, 2011, s. 7).

Muhasebe kuramının gelişimi Luca Pacioli'den sonra çok farklı şekillerde ele alınarak birçok ülkede çeşitli düzenlemelerden geçmiş ve günümüz dünyasındaki muhasebe anlayışı oluşturulmuştur. Muhasebe kuramının gelişim sürecinde Avrupa'da bulunan okulların etkisi daha çok görülmektedir. Muhasebe okullarından Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz-Amerikan Muhasebe okulları muhasebe kültürünün gelişimine doğrudan katkı sağlamıştır.

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

İtalyan Muhasebe Okullarından Lombardiya Muhasebe Okulu'nu Francesco Villa, muhasebeye bilimsel bir yaklaşım getirerek muhasebeyi yönetim biliminin bir dalı olarak görmüştür (Uçma, 2011, s. 121). Toskano Muhasebe Okulu'nda, hesapların kişileştirme kuramına sahip olduğu ve hesapların şahıslara açılmış olduğu görüşü ön plana çıkmıştır (Güvemli, 2007, s. 408-409). Venedik Muhasebe Okulu'nun kurucusu Fabio Besta, hesapların amacını, parayla ölçülebilir miktarlarla ifade etmek olduğunu belirtmiştir (Güvemli, 2007, s. 414-415).

Alman Muhasebe Okulu; üç kuram dâhilinde açıklanmaktadır. Statik Bilanço Kuramı'na göre; muhasebenin bilanço üzerine kurulu olduğu ve bilanço kalemine uygun olmayan hesapların değişimleri yansıtmadığı savunulmaktadır (Güvemli, 2007, s. 420-421). Dinamik Bilanço Kuramı'nda ise Schmalenbach, maddi sonuçlarla maddi harcamaların ve satış hasılatı ile parasal giderlerin ayrıştırılması gerektiğini savunmuştur (Güvemli, 2007, s. 421). Organik Bilanço Kuramı'nda, işletmelerle ulusal ekonomi arasında organik bağın bulunması, işletmenin organik bütünün parçası olduğunu göstermekte ve işletmelerin bilançoları da bu kapsamda ele alınmaktadır (Uçma, 2011, s. 129-130).

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

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

Finansal raporlamadaki farklılıkların başlıca sebepleri; ekonomik kalkınmışlık seviyeleri, ekonomik büyüme, enflasyon, çeşitli etik kurallar, standartların yaptırım gücü, mesleki bilgideki yeterlilik düzeyi, eğitim seviyesi, muhasebe alanındaki eğitimin durumu, işletmelerdeki yenilenme düzeyi, finansman açısından yeterlilik, devletin ekonomi üzerindeki gücü, yasal prosedürler, sosyal çevre, ülkede yaşanan krizler, kültür ve vergi ile ilgili yapılan uygulamalar olarak açıklanabilir. Bu farklılıkların incelenmesiyle ülkeler arasındaki finansal raporlamada yaşanan uyumsuzluklar ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007, s. 3). Ülkelerin, finansal tabloların oluşturulmasında benzer raporlama esaslarını benimsemesi ve aralarındaki bilgi paylaşımını yaygınlaştırma çalışmaları muhasebede standartlaşmanın önemini artırmıştır (Güleç, 2018, s.

902). Muhasebe standardı, firmaların mali durumunu ayrı zamanlarda aynı şekilde karşılaştırma imkânı sağlayan ve mali tablo kurallarını pratikte faaliyete geçiren kurallardır (Aydın, 2018, s. 28). Bu standartlar dikkate alınmadan hazırlanan finansal tabloların, şeffaflığı ve geçerliliği şüphe uyandırmakta dolayısıyla nicelik ve nitelik yönünden yetersiz kalıp yanlış kararlar alınmasına neden olabilmektedir (Şensoy, 2008, s. 7). Ayrıca muhasebe standartları, şirketlerin rakipleriyle finansal performans açısından karşılaştırma yapmasına imkân vermekte ve şirketlerin dönemler itibariyle analiz yapmalarını sağlayarak bağımsız denetim sürecini kolaylaştırmaktadır (Büyüktopçu, 2009, s. 3-4).

Yerel muhasebe uygulamaları, ülkelerin kendi kurum ve şirketlerinde muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla muhasebede yapılan düzenlemelerdir (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017, s. 2-3). Ancak küreselleşmeyle birlikte uluslararası ticaretteki sınırların ortadan kalkması şirketlerin rekabetinde yerel muhasebe uygulamalarının etkisini yitirerek uluslararası muhasebe standartlarına geçişi zorunluluk haline getirmiştir (Ayboğa, 2003, s. 338).

2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Oluşum Süreci

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Oluşum Sürecinde Yer Alan Kuruluşlar

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni (IASC) kurma düşüncesi, 1972 yılında Sydney’de 10. Dünya Muhasebe Kongresi’nde bir araya gelen ve İngiltere, Galler ve ABD’nin oluşturduğu Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’da (IASG) önerilmiştir. Bu öneri Haziran 1973’te Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri’nin muhasebe örgütleri tarafından kabul edilmiştir (Hatipoğlu, 2009, s. 21). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), ortak bir uluslararası muhasebe seti oluşturmak için 71 ülkeden 97 mesleki muhasebe birliğinin girişimiyle 1973 yılında kurulmuş olup ilk standart taslağını 1974 yılında yayınlamıştır (Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2011, s. 2). Komitenin merkezi Londra’da bulunmakta ve komitede, 100’den fazla ülkeden 2 milyonu geçen muhasebeciyi temsil eden 140’ı aşkın muhasebe birliği üyesi yer almaktadır (Başpınar, 2005, s. 53).

IASC, tüm dünyada muhasebe uygulamalarının nitelik yönünden kalitesini artırma amacıyla 1976 yılında uluslararası düzeyde faaliyette bulunan banka yöneticileriyle bağlantı kurmuş, 1979 yılında Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü’nün (OECD) standartlarla ilgili çalışma kollarıyla beraberlik sağlamış 1980 yılında ise, Birleşmiş Milletler Hükümetlerarası Çalışma Grubu’nun faaliyetleriyle ilgili bir metin oluşturarak grubun ilgili çalışmalarıyla faaliyette bulunmuştur (Uysal, 2006, s. 91). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1981 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin uluslararası muhasebe standartlarını hazırlama ve yayımlama konusunda yetkisinin tam olduğunu açıklayıp IFAC’a üye olanların aynı şekilde IASC’nin de bir üyesi olduğunu belirtmiştir (Özbarlas, 2009, s. 5-6).

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Muhasebecilik mesleğinin evrensel bir organizasyonu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında 45 ülkeden 63 muhasebe birliğinin katılımıyla toplanan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde oluşturulmuştur (Uysal, 2017, s. 16). Merkezi New York’ta bulunan IFAC, üye sayısını 123 ülkeden 157 muhasebe kuruluşuna çıkarmıştır (Şahin, 2010, s. 10). IFAC’ın kurulmasındaki esas amaç muhasebe mesleğini tüm dünya ülkelerinde geliştirmek, bunun içinde IFAC tarafından hazırlanan 2005 yılında geçerliliği kabul edilen IFAC üyesi olan tüm muhasebe kuruluşlarınca uygulanması gereken Muhasebeci Eğitimi Standartları ile muhasebecilerin bilgi donanım ihtiyaçlarını dünya standartları düzeyinde karşılamaktır (Özbirecikli ve Postacıgil, 2009, s. 83).

IFAC misyon olarak (Çelik, 2013, s. 32);

- a) Kamu yararına hizmette bulunmak,
- b) Muhasebe mesleğinde standardın artırılmasını ve rehberlik hizmetlerinin gelişimine katkı sağlamak,
- c) Muhasebe kuruluşlarının, yüksek kalite standartları ve rehberlik hizmetlerinin benimsenmesiyle uygulanmasını kolaylaştırmak,
- d) Muhasebe kuruluşlarının profesyonelleşmesine yardımcı olmayı benimsemiştir.

IASC ve IFAC 1982 yılında yapmış oldukları anlaşmayla çalışmaların birlikte yapılması kararını almış ve IFAC üyelerinin de IASC üyesi olduğu kabul edilerek IFAC ve IASC tek çatı altında toplanmıştır (Başpınar, 2005, s. 54). Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) kurucu üye sıfatıyla IFAC'a katılmış, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) de 1994'te IFAC üyeliğine girmiştir (Gürel, 2015, s. 22).

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 2001 yılından itibaren 1973 yılında faaliyete geçen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) devamı niteliğinde bağımsız düzenleyici bir kurum olarak Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın gelişimini ve yayınlanmasını sağlayan kuruluştur. IASB, yayınlamış olduğu standartların ülkelerin tümü tarafından kabul görmesi noktasında herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmamasına rağmen, dünya genelinde tek bir finansal muhasebe kuralları seti baz alınarak faaliyette yer almanın yararlarını göz önünde bulundurarak Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamaya başlamıştır (Çelik, 2012, s. 24). IASB, 2001 yılından sonra IASC'den devraldığı uluslararası muhasebe standartlarına gerekli uyumlaştırmaları ve güncellemeleri yapmaktadır (Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2011, s. 3). Önceleri Uluslararası Muhasebe Standardı UMS (IAS) olarak adlandırılan standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı UFRS (IFRS) adıyla yeniden numaralandırılarak yayınlanmaya başlanmıştır (Pekdemir, 2007, s. 3). IASB ile IASC'nin yapılarındaki farklılıklar Tablo 1'de ele alınmıştır.

Tablo 1: IASC ile IASB Arasındaki Yapısal Değişiklikler

IASC' nin Önceki Yapısı	IASB'nin Mevcut Yapısı
Standart hazırlama, gönüllülük esasına dayalı yarı zamanlı üyeye	Tam zamanlı on iki bağımsız üye ve yarı zamanlı iki gönüllü üyeye
Kapsayıcı muhasebe kuralları etrafında odaklanmış	ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile uyum içinde standartların geliştirilmesine odaklı
Mevcut standartların açıklanmasıyla sınırlı	Belirlenen düzenlemelerin spesifikliği
Avrupa merkezli kurul	Ağırlıklı olarak İngiliz ve Amerikalı teknokratlar
5 Büyük muhasebe şirketinin etkin rol aldığı karar verme süreci	Ulusal gruplarla iletişim sağlamak amacıyla atanan 7 üyeye

Kaynak: Uysal, 2006, s. 98

Türkiye, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) 1974 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak, 1994 yılında da Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) olarak üyeliğini gerçekleştirmiştir (İbiş, 2011, s. 124).

- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

Belçika kanunlarına göre Kraliyet Kararnamesi ile 30 Aralık 1986 tarihinde kurulan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), kâr amacı gütmeksizin Avrupa muhasebe mesleğini temsil yetkisine sahip en üst düzey kuruluştur. Kurum 29 ülkeden 41 meslek birliğini aynı çatı altında toplamış ve çoğunluğu AB ülkelerinden olan beş yüz bin muhasebeci bu kurumun içinde yer almaktadır (Başpınar, 2005, s. 43). FEE içinde yer alan muhasebecilerin yaklaşık %55'i sanayi, %45'i özel, kamu ve eğitim alanındaki kurum ve işletmelerde faaliyet göstermektedir (Çelik, 2013, s. 34-35). FEE, 1989 yılından itibaren IASC tarafından yapılan uluslararası düzeydeki uyumlaştırma hizmetlerine destek olmayı benimsemiştir (Şahin, 2010, s. 13).

Avrupa Birliği’ne üyelik sürecinde TÜRMOB, FEE ile iş birliği içine girerek Haziran 2001’de FEE Konseyi, FEE ile TÜRMOB arasındaki iş birliği anlaşmasının yapılmasını kabul etmiştir. Bu anlaşmayla birlikte TÜRMOB, FEE tarafından yapılan konferanslara katılım sağlayabilmekte ve Çalışma Grupları’nda yer alabilmektedir (İbiş, 2011, s. 120-121).

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın Oluşum Sürecinde Ülkelerde Yapılan Çalışmalar

- Avrupa Birliği’nde (AB) Yapılan Çalışmalar

Avrupa Birliği, üye devletlerinin kendi aralarında oluşturdukları muhasebe düzenini, yayımladığı yönergelerle sağlamaya çalışmıştır (Çelik, 2012, s. 21). AB’nin düzenli işleyişini sağlayan 1960 yılında yapılan Roma antlaşması ile AB muhasebe yönergelerinin de yapılandırılmasına imkân tanıyan Dördüncü Yönerge, 1978 yılında yürürlüğe konulmuştur (Şahin, 2010, s. 18). Avrupa Birliği, muhasebe uygulamalarında uyumlaştırma kapsamında “Şirketler Hukuku Yönergeleri” yayımlamıştır (Gürel, 2015, s. 25). Tablo 2’de ilgili yönergelere yer verilmiştir.

Tablo 2: Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri

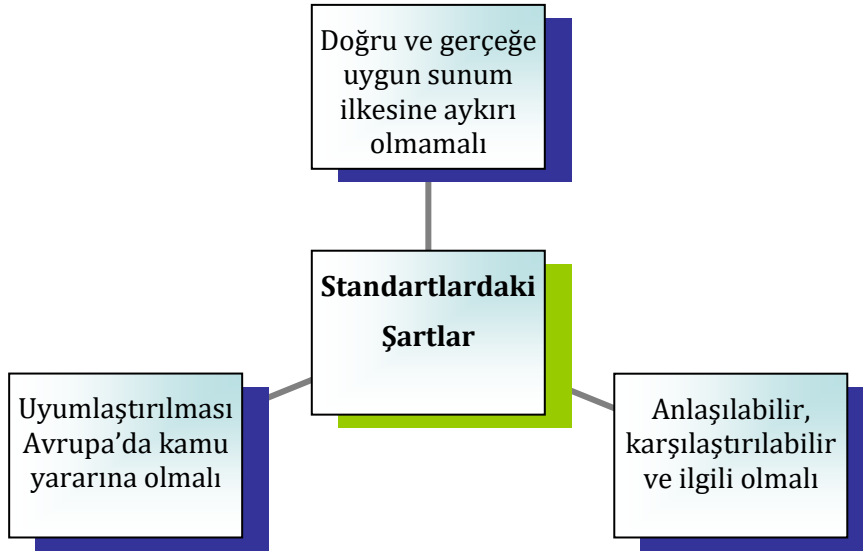
Yönergeler	Tarih	Uyumlaştırılan Konular
Birinci	1968	Şirket tescilleri; şirketlerin ve yöneticilerin yetkileri
İkinci	1976	Kamu şirketleri ve özel şirketler arasındaki fark
Üçüncü	1978	Şirket birleşmeleri
Dördüncü	1978	Muhasebe formatları, muhasebe kuralları ve limited şirketlerin dipnot açıklamaları
Altıncı	1982	Şirket tasfiyeleri
Yedinci	1983	Konsolidasyon kuralları
Sekizinci	1984	Denetçilerin yetkileri, terfi ve azil kuralları
Revize Sekizinci	2006	Denetimde kamu gözetimi ve kalite güvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyum
On Birinci	1989	AB şirketi olmayanlarla ilgili açıklamalar
On Üçüncü	1989	Devralmalar

Kaynak: Gürel, 2015, s. 25; Memiş ve Güner, 2011, s. 151

Avrupa Birliği birinci, dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergelerinde muhasebe uygulamaları alanında düzenlemelerde bulunmuştur. Dördüncü yönergede ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi, Yedinci yönergede ortaklıklara ilişkin konsolide finansal tabloların yapısı ve düzenlenmesi, Sekizinci yönergede de ortaklıkların finansal tablolarının yasal denetiminden mesul muhasebe meslek elemanlarının nitelikleri ile ilgili konulardan oluşmaktadır. Yönergelerin muhasebe bakımından en önemli katkısı; muhasebe kurallarını Avrupa Birliği üye ülkelerinin hepsinde aynı anda yürürlüğe koyarak muhasebe uyumlaştırmasını kolaylaştırmaktadır (Büyüktopçu, 2009, s. 23; Bostancı, 2002, s. 5-6).

Bu kapsamda 2000 yılı haziran ayında AB Komisyonu, AB’nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek başlıklı tebliğini onaylayarak 2005 yılında başlamak üzere banka ve sigorta şirketleri de dâhil olmak üzere hisse senedi; borsalar ve teşkilatlı piyasalarda işlem görmekte olan halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarının UMS-UFRS ile uyum içinde hazırlanması ve muhasebe standartlarının tüm üye devletlerde aynı şekilde uygulanması kararlaştırılmıştır (Aksoy, 2005, s. 191-192). Avrupa Komisyonu’nun herhangi bir standardın istenen koşulları sağlamaması durumunda iptal yetkisi bulunmaktadır. Avrupa Komisyonu’nun standartlarla ilgili şartları Şekil 1’de gösterilmiştir (Özkan ve Terzi, 2010, s. 25).

Şekil 1: Avrupa Komisyonunun Standartlarda Aradığı Şartlar



Diğer taraftan Nisan 2011 tarihinde Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilen Tek Pazar Kanunu, AB muhasebe direktiflerinde yer alan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler'in (KOBİ) bir takım yönetsel sorunlar yaşamalarına sebebiyet verdiği için tartışılan finansal raporlama gerekliliklerini asgari düzeye indirmeyi tavsiye etmiştir. Bunun sonucunda münferit mali "tablolar için 1978 yılından itibaren yürürlükte olan Dördüncü Yönerge ve konsolide finansal tablolar için 1983 yılından beri yürürlükte olan Yedinci Yönerge, Öncelikle Küçük Düşün ilkesi doğrultusunda birleştirilerek tek bir muhasebe yönergesine dönüştürülmüştür. Bunların sonucunda 26 Nisan 2013 tarihli AB Yönergesi: 2013/34/EU-Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri AB Resmî Gazetesi'nde yayınlanarak yürürlüğe konmuştur (Demir ve Bahadır, 2014, s. 14). Yeni AB Muhasebe Yönergesi (2013/34/EU) kapsamına anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketler girerken kâr amacı gütmeyen kuruluşlar kapsam dışındadır. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için ölçeğine bakılmaksızın bu yönergenin uygun olmadığı ifade edilmiştir. Bu işletmelerin kamudan çok miktarda fon toplamalarından dolayı performans ve finansal durumlarıyla ilgili daha şeffaf olmaları gerekmektedir (Demir ve Gür, 2016, s. 70-71).

- Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Çalışmalar

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) muhasebe standartlarının oluşumunda kamu kesimi ve özel sektör düzenlemelerinin ortak birleşiminden oluşan bir muhasebe sistemi yer almaktadır (Başpınar, 2005, s. 42-43). ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulma süreci düzenleyici kuruluşlar perspektifinden ele alındığında üç dönemde inceleme yapmak mümkündür (Şahin, 2010, s. 20). Birinci dönem, AICPA'nın aktif olduğu 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (AICPA-CAP)' dir. İkinci dönem, 1959-1973 yılları arasında etkin faaliyet gösteren Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) ve üçüncü dönem olarak da 1973 yılında kurulmuş olan ve şu anda da ABD'de muhasebe standartlarını hazırlama görevini yürüten Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) olarak incelenebilir (Başpınar, 2005, s. 43).

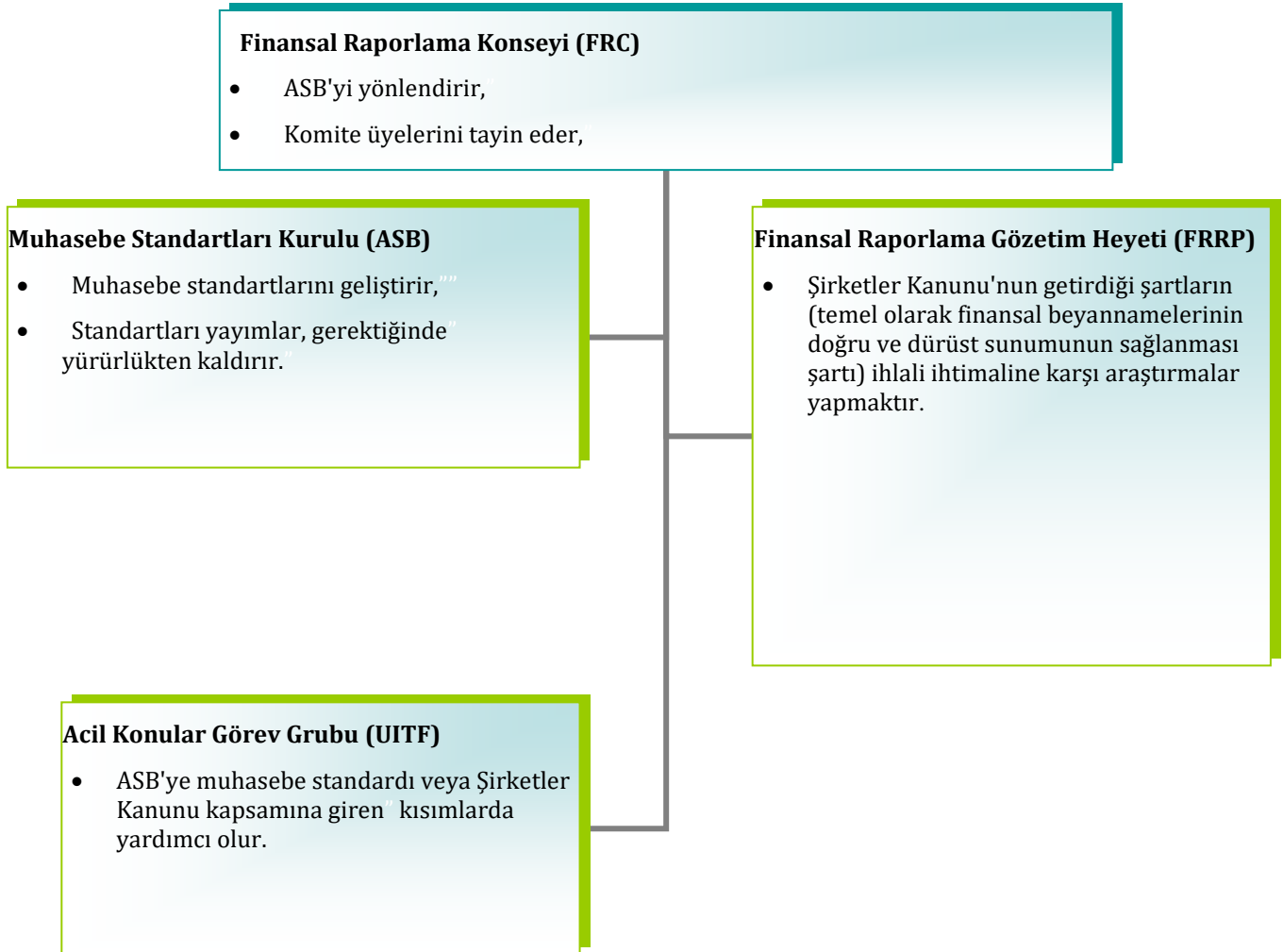
Muhasebe Prosedürleri Komitesi'nin (CAP), muhasebe uygulamalarındaki farklılıklarla mücadelede başarısızlıklar yaşaması sebebiyle CAP yerine kurulan APB de kaldırılarak bu iki kuruluşun yerine Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) oluşturulmuştur. Kurulun öncelikli amacı, finansal tablo kullanıcıları, denetçiler ve eğitimciler için muhasebe ve finansal raporlama alanlarında var olan standartları uyumlaştırmak ve yeni standartlar oluşturmaktır (Şenol, 2011, s. 12). FASB ve IASB, 2002 yılında Norwalk, Connecticut'da ortak bir basın toplantısı düzenlemiştir. Düzenlenen ortak basın toplantısı sonrasında FASB ve IASB, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) birbiriyle uyumlu hale getirilmesiyle ilgili taahhütlerde bulunmuştur. Daha sonra

bu iki kurum tarafından bir mutabakat anlaşması olan “Norwalk Anlaşması” yayımlanarak sürece resmîyet kazandırılmıştır (Büyüktopçu, 2009, s. 45).

- İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

1970 yılına kadar muhasebe alanında yürütülen çalışmalar, muhasebe meslek elemanlarının yer aldığı İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) tarafından yapılmıştır (Uysal, 2017, s. 23). 1990 yılında muhasebe standartlarının hazırlanma süreci İngiltere’de yeniden düzenlenmiştir. Standart hazırlamada gözetimle etkin işleyişten sorumlu kuruluş olarak Finansal Raporlama Konseyi (FRC) görevlendirilmiştir. Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) ise, muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması hususunda yetkili kuruluş olarak belirlenmiştir. ASB’nin muhasebe uygulama standartları üzerine yaptığı düzenlemeler, Standart Muhasebe Uygulamaları Bildirisi (SSAP) olarak açıklanmıştır (Büyüktopçu, 2009, s. 22; Özkan ve Terzi, 2010, s. 29). İngiltere’de Muhasebe Standartları Kurulu’nun yayınlamış olduğu standartlar Finansal Raporlama Standartları (FRS) olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe meslek örgütlerinin muhasebe standartlarının oluşturulma sürecindeki yer ve görevleri şöyledir (Özkan ve Terzi, 2010, s. 30):

Şekil 2: İngiltere’de Muhasebe Standardı Oluşturma Süreci



İngiltere Şirketler Kanununun 397. maddesine göre UMS/UFRS'lere göre raporlama yapılması durumunda, standartlar ile ilgili açıklamaların yapılması ve mali tabloların bu açıklamalar doğrultusunda düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir (Özkan ve Terzi, 2010, s. 32).

- Almanya'da Yapılan Çalışmalar

Almanya'da muhasebe standartlarını düzenleme yetkisi resmi olarak tanımlanmamış fakat Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konularının yer aldığı kanunlar üzerine yorum ve açıklamaları yayımlamıştır. Almanya günümüzde muhasebeyle ilgili düzenlemelerini AB çerçevesinde yapmakta ve 1985 yılında AB'nin 4., 7. ve 8. yönergelerini Alman kanunlarına geçirerek 1986 yılından itibaren uygulamaya koymuştur (Başpınar, 2005, s. 45). Almanya muhasebe standartlarında, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UMS) ilk resmi çevirisini 1998 yılında yapmıştır (Çelik, 2013, s. 47).

3. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci

Türkiye'de muhasebeyle ilgili ilk belirleyici düzenleme Fransız Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olan 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile yapılmıştır. Bu kanun, tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerle ilgili hükümler getirmiştir. Cumhuriyet döneminde çıkarılan Ticaret Kanunu'na kadar Fransa etkisi sürerken bu kanundan itibaren 1950'li yıllara kadar Almaya etkisi muhasebe uygulamalarımızda önem arz etmiştir. 1950'de yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarından sonra 1957'de yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu da muhasebe sistemimizin değişim ve gelişim sürecini hızlandırmıştır (Alataş ve Kılıç, 2018, s. 456).

Bu kapsamda aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlarda gerekli çalışmalar yapılarak Türk Muhasebe Sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır.

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDİTYDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDİTYDK), 1964 yılında yürürlüğe koyulan 440 sayılı kanunla kurulmuştur (Çelik, 2013, s. 51-52). İDİTYDK'nın çalışma kollarından biri olan Mali İşler ve Muhasebe Grubu, muhasebe uygulamalarının ıslahı konusunda gerekli çalışmalar yaparak 07.07.1971 gün ve 7/2767 sayılı Kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren 27 Kamu İktisadi Teşebbüsü'nde uygulamaya geçen ve uygulanması mecburi olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını hazırlamıştır (Hatipoğlu, 2009, s. 66). 1968 ve 1972 yıllarında uygulamaya geçirdiği ve KİT'ler için uygulanmasını zorunluluk haline getirdiği Tek Düzen Muhasebe Sistemi çalışmasına, 31.12.1993'te son vermiştir (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 8-9).

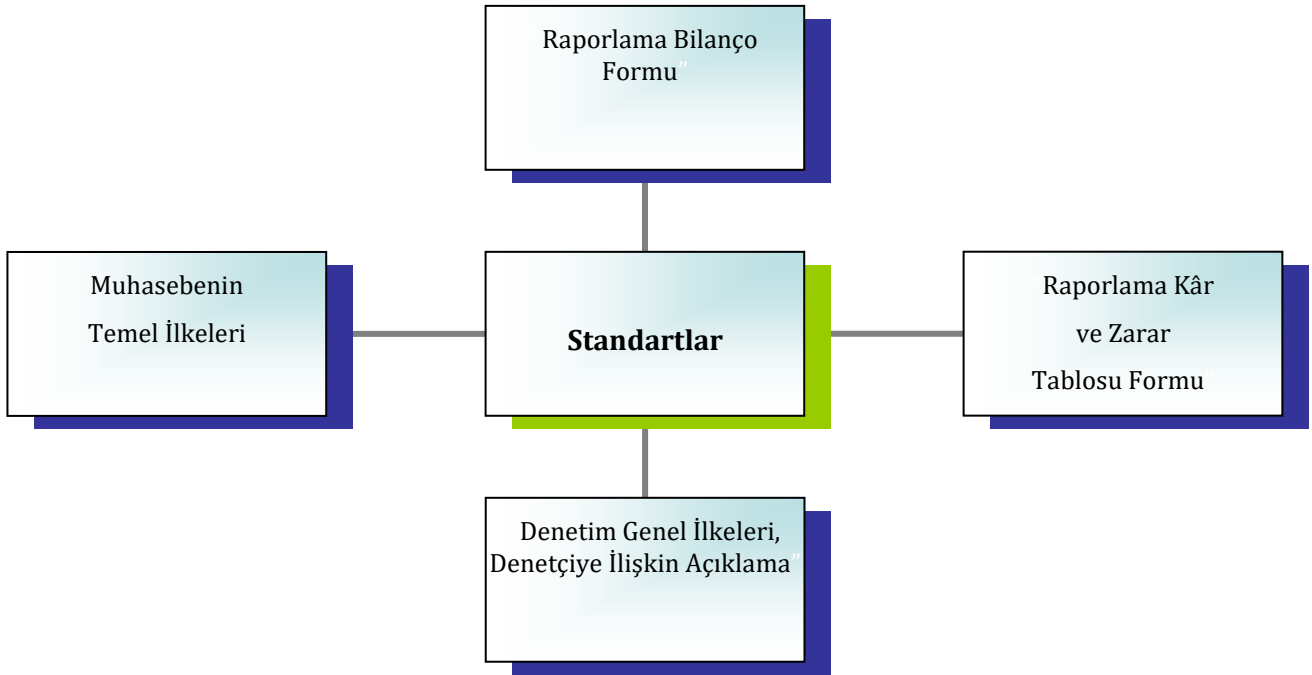
- Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Bankalar Birliği, bankalar arasındaki uygulamalarda ortak bir dil kullanılması yönünde muhasebe alanında birçok çalışma ortaya koymuştur. Örneğin; bankalarda uygulamada birlik olması yönünden tekdüzen hesap planı ve mali tablo modelleri birliğin önemli çalışmaları kapsamında yer almaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 9). Buna ek olarak, 1969 yılında yürürlüğe koyulan ve bankalardan kredi talebinde bulunan şirketlerin düzenleyecekleri son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosu tiplerini hazırlayarak Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasında öncü olmuştur (Başpınar, 2005, s. 47).

- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimî Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere 1987 yılında kurulan komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı yer almaktadır. Bununla birlikte komitenin, teknik kuruldan geçip yayına hazır hale gelen dört standardı Şekil 3'te belirtilmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 9-10).

Şekil 3: Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Dâimi Komitesi Tarafından Hazırlanan Yayına Hazır Standartlar



Hazır hale gelen standartlar AB 4. yönergesine yaklaşma yönünden ve Türk Muhasebe Standartları'nın gelişimine katkı sağlaması bakımından oldukça önem arz etmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 9-10).

- Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketleri; Tekdüzen Hesap Planı Komitesi tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya konulan tekdüzen hesap planına göre gerekli muhasebeleştirmeleri yapmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 10-11). Tekdüzen hesap planındaki amaç; tek tip gelir-gider tablosu ve bilanço oluşturulmasına imkân vererek sigorta şirketlerinde uygulamada birlik sağlamak ve ilgililerin ihtiyaç duydukları bilgiye kolayca ulaşmalarını sağlamaktır (Başpınar, 2005, s. 48). Ayrıca 2008 yılının başından itibaren sigorta sektöründe de TMSK tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’yla birebir uyum gösteren Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) uyulması konusunda karara varılmıştır (Çelik, 2012, s. 32).

- Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu gereğince kurulun görevi; bilanço, kâr-zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolarla ilgili standartlar belirleyerek genel ve özel kararlarla kamunun bilgilendirilmesini sağlamaktır. Sermaye Piyasası Kurulu, 2003 yılında 25 nolu tebliğ ve UFRS ile uyumlu 33 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Yayımlamış olduğu standartları 09.04.2008 tarihindeki 29 nolu tebliğ ile kaldırarak Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartları’nı uygulamaya geçmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 11-13). 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı seri XI no 25 sermaye piyasasında muhasebe standartları hakkında tebliğ, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları’nın çevirisi olarak yayımlanmıştır (Çelik, 2012, s. 39). Bu tebliğ ile SPK’ya bağlı tüm işletmeler 01.01.2008 tarihinden itibaren mali tablolarını TMSK tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları’na uygun olarak düzenlemek zorundadırlar. Ancak 06.12.2012 tarihli 6362 sayılı sermaye piyasası kanunu ile SPK’nın tüm görev, yetki ve sorumlulukları tekrar ele alınmıştır (Gürel, 2015, s. 34).

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

BDDK, bankaların hesap ve kayıt sisteminde şeffaflık ve tek düzenin sağlanması, kayıt dışı işlemlerin önüne geçilmesi, bankacılık faaliyetlerinin güvenilir bir biçimde kayda alınması, konsolide ve münferit finansal tabloların doğru, gerçekçi ve tam zamanlı yayımlanmasına ilişkin ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile

finansal tabloların uyumluluğunu sağlamak maksadıyla Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayımlayarak 01.10.2002 tarihinden itibaren uygulanacak olan 19 adet standardı bu yönetmelik kapsamında uygulamaya koymuştur (İbiş ve Özkan, 2006, s. 34). BDDK yayınlamış olduğu standartlardan ilk 18 standart ve yıllık faaliyet raporuna ilişkin tebliğ, 08.11.2006 tarihinde yürürlükten kaldırarak bankaların Türkiye Muhasebe Standartları'na göre raporlama yapacağını bildirmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 13-14).

- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Birçok alandan katılan temsilcilerle 1990 yılında oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nda esas amaç, standartlarla ilgili oluşan karmaşıklığı ortadan kaldırarak tüm alanlarda kapsayıcı tek elden yayınlanacak olan muhasebe standartlarını oluşturmaktır. 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı resmî gazete de Muhasebe Standartları Komisyonu tarafından hazırlanan 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumu ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konuları ele alınmıştır (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 14-15). Ancak MSUGT'nin Uluslararası Muhasebe Standartlarına kıyasla ölçme ve değerlendirme hususlarındaki eksiklikleri finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmasını sınırlandırmıştır (Hatipoğlu, 2009, s. 79).

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda yapılan değişikliklerle denetlenmiş finansal tablo sunumunda, finansal tabloların ihtiyaca cevap verecek şekilde güvenilir ve mukayese edilebilir olması için muhasebe standartlarını belirlemek ve yayınlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 15-16). TMSK, muhasebeyle ilgili faaliyetlerini düzenli olarak yürütebilmesi için personel istihdam edebileceği gibi gerekli koşullarda ilgili kuruluşlardan da personel istihdamında bulunabilmektedir. Kurulun faaliyetlerine yönelik usul ve esaslar ile belirlenecek standardın uygulama, nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar bakanlar kurulu tarafından çıkarılan yönetmeliklerle oluşturulmuş olması TMSK tarafından çıkarılmış olan standartların yaptırım kazanmasını sağlamıştır (Şensoy, 2008, s. 208). TMSK daha önce yapılan çalışmalarını değerlendirmek amacıyla TMUDESK tarafından yayımlanan TMS'leri taslak metin kabul ederek gerekli düzeltmelerden sonra kamuoyunun görüşleri alınarak Türkiye Muhasebe Standardı olarak yayınlanmıştır (Parlakkaya, t.y., s. 133). TMSK'nın kurulması ve standartların temeli olarak UFRS'lere referans vermesi Türkiye'de UFRS'lerin kabulünde önemli bir yere sahip olmuştur (Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2011, s. 3).

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

TMSK'nın yerine 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK'nın amacı, Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını denetim yetkilendirmesini yapmak şeklinde ifade edilebilir. Buna ek olarak, bankalar, borsa şirketleri, sigorta şirketleri ile belirlenen büyük şirketlerin gözetim ve denetimlerini yaparak doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgi elde etmek KGK'nın temel görevlerindedir (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 16).

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile TMS/TFRS'lere göre mali tablolarını düzenleyecek işletmelerin KGK'nın 17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan kararına göre kapsamının genişletildiği, bağımsız denetime tabi olan tüm şirketlerin bu kapsamda olduğu görülmüştür. Ancak KGK'nın 26 Ağustos 2014 tarihinde yayımladığı 29100 sayılı yeni kararlar TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olan bağımsız denetime tabi tüm şirketlerin bu zorunluluğu son bulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 20). Yeni TTK'nın (6102 Sayılı) 88.maddesine göre gerçek ve tüzel kişiler bireysel ve konsolide mali tablolarını oluştururken Türkiye Muhasebe Standartlarına kavramsal çerçevede bulunan muhasebe kurallarına ve yorumlarına uymak ve bunları uygulamak mecburiyetindedir. Finansal tabloların "Dürüst Resim İlkesine" uygun olarak çıkarılması gerektiği TTK'nın 515. maddesinde belirtilmiştir. Aynı maddede yıl sonu finansal tablolarının TMS'ye uygun çıkarılması gerektiğini belirten emredici ilke bulunmaktadır (Değirmenci, 2013, s. 66).

Yeni TTK'nın AB müktesebatına eş değer düzenlemeler getirmesiyle AB uyum sürecinde stratejik bir adım atılmıştır. Yeni TTK esas itibarıyla şeffaflık ve denetim üzerinde durmakta ve şirketler hukukuna birçok

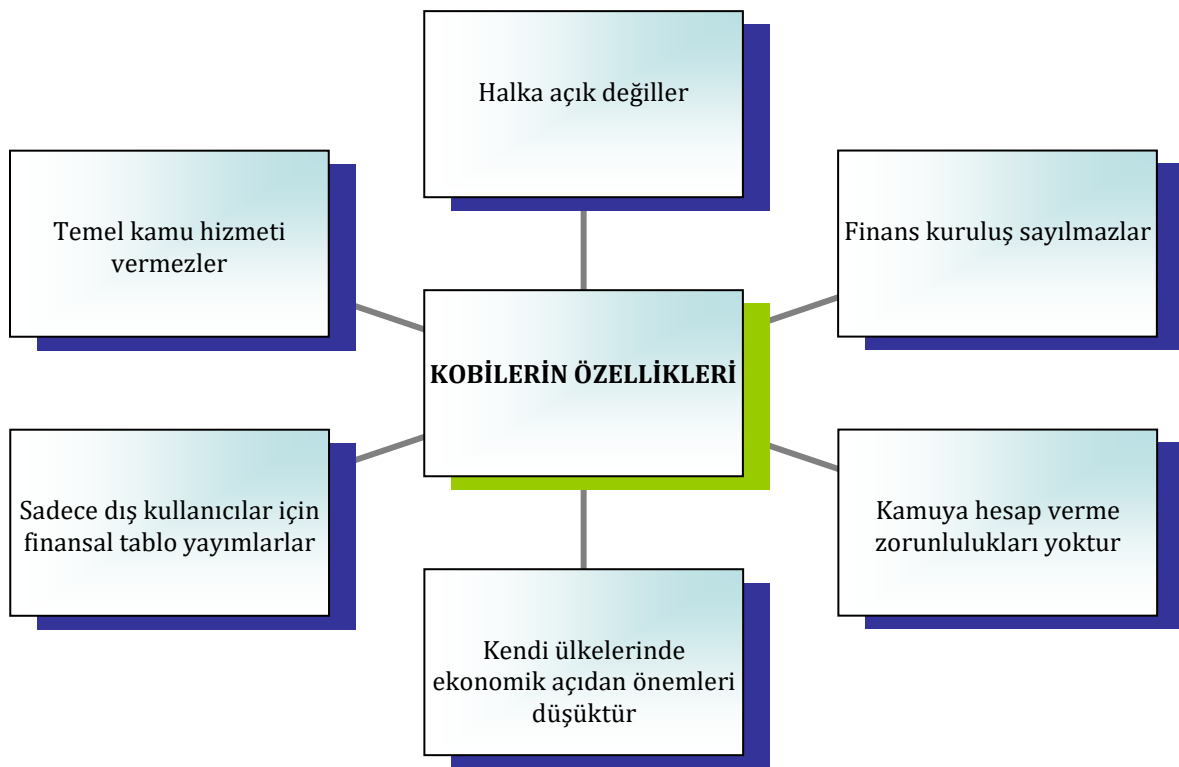
yenilik getirmektedir. Sadece halka açık şirketler değil halka açık olmayan şirketlerin de muhasebe sistemlerini TMS/TFRS’ye uyumlu hale getirmeleri yeni TTK’da belirtilmiş olup bu durum şirketlerin muhasebe sistemlerinde köklü değişiklikleri beraberinde getirmektedir. Yeni TTK muhasebe ve denetim uygulamalarında; defterler, belgeler, envanter ve değerlendirme, bağımsız denetim ve muhasebe standartlarını uygulama sorumluluğu ile ilgili yeni düzenlemeler getirmiştir (Ulusan, Eren ve Köylü, 2012, s. 10-14).

4. Türkiye’de Yerel Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci

4.1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) ve Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ)

KOBİ’ler için özgün bir tanım bulunmamakla birlikte çoğunlukla kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan ve işletme dışı kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletme şeklinde ifade edilmektedir (Akdoğan, 2010, s. 2). KOBİ’lerin özellikleri Şekil 4’te belirtilmiştir (Demir, 2007, s. 45):

Şekil 4: KOBİ'lerin Özellikleri



Tablo 3’te 24.06.2018 tarihli Resmî Gazete’de KOBİ’lerin belirtilen kriterlere göre sınıflandırması yapılmıştır.

Tablo 3: Türkiye’de KOBİ Sınıflandırması

Kriterler	Mikro ölçekli KOBİ	Küçük ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	<10	<50	<250
Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 3.000.000 TL	≤ 25.000.000 TL	≤ 125.000.000 TL
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤ 3.000.000 TL	≤ 25.000.000 TL	≤ 125.000.000 TL

Kaynak: <http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>

Avrupa Birliği'nde 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren 2003/361/EC sayılı tüzük kapsamında KOBİ sınıflandırma kriterleri Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: AB'de KOBİ Sınıflandırması

Kriterler	Mikro Ölçekli KOBİ	Küçük Ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	<10	<50	<250
Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 2.000.000 Avro	≤ 10.000.000 Avro	≤ 50.000.000 Avro
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤ 2.000.000 Avro	≤ 10.000.000 Avro	≤ 43.000.000 Avro

Kaynak: <http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/abde>

KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama ihtiyacının doğmasında tam set UMS/UFRS'lerin karmaşık ve zor olması ana etken olmuştur. Her ülkenin kendine özgü yerel muhasebe sistemleri uluslararası düzeydeki ticaret yarışında KOBİ'lerin rekabetini zorlaştırmaktadır. KOBİ'lerin kendini uluslararası arenada daha rekabetçi olabilmesi ve ucuz maliyetli finansman kaynaklarına ulaşarak yatırım sağlayabilmesi amacıyla KOBİ UFRS çalışmaları başlamıştır (Akdoğan, 2010, s. 2). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), toplam 35 bölümden oluşan KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını 13 üyenin kabul bir üyenin red oyuyla 9 Temmuz 2009 tarihinde yayımlamıştır (Karakaya, 2010, s. 10). Türkiye'de 01.11.2010 tarihinde TMSK tarafından çevirisi yapılan standartlar Resmî Gazete'de yayımlanarak "KOBİ'ler için TFRS" adı altında yürürlüğe girmiştir (Hatunoğlu, Uçaktürk ve Kılı, 2013, s. 53).

Standartlar incelendiğinde tam set TFRS ile KOBİ TFRS arasında varlık, borç, gelir ve harcamaların ölçümleri ile muhasebeleştirilmesine yönelik ilkelerin basitleştirilerek KOBİ'leri ilgilendirmeyen kısımlar çıkartılmış, dipnot açıklamalarında önemli düzeyde sadeleştirmeler yapılmış ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiştir. Tam set UFRS'de ayrı bir standart numarası ile oluşturulan standartlar, KOBİ UFRS'de bölüm numaraları ile yayınlanmıştır (Demir, 2007, s. 51; Utku ve Gürsoy, 2011, s. 22; Hacıhasanoğlu, Karaca ve Demirci, 2012, s. 44; Ercan ve Büyükoğlu, 2017, s. 2072). KOBİ TFRS'nin Kasım 2010 yılında, 2013 yılından itibaren uygulamaya konulması yönünde karar alınmıştır. Ancak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunda, tüzel kişiliği olan tüm ticari şirketlerin 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan KOBİ TFRS'yi kullanma kararı, 6335 sayılı kanunda yapılan değişiklikle muhasebe sisteminin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yürütülmesi şeklinde ele alınmış ve KOBİ TFRS uygulamaya geçmeden yürürlükten kaldırılmıştır (Kaya ve Türegün, 2017, s. 107).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ), bağımsız denetime tabi olup tam set Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulamayan işletmelerin finansal raporlarının Avrupa Birliği Direktifleri'ne uyumlu olması ve temel muhasebe hususları açısından uygulamada sorunlar yaşanmaması gerekçesiyle Avrupa Birliği (AB) üye ülkelerinde olduğu gibi TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi olarak düzenlenmiştir (Kılınç, 2016, s. 1936). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağının (YFRÇ) amacı, işletmelerin büyüklüğüne ve finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerine yönelik gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tablolar oluşturmaktır. YFRÇ'nin oluşturulmasında 2013/34 nolu AB Muhasebe Yönergesi ile Birleşik Krallık ve İrlanda'da geçerli finansal raporlama standartları referans olarak kullanılmıştır (<https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/aralik-taslak-yerel-finansal-raporlama-cercevesi.pdf>). YFRÇ, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) dışında kalan bağımsız denetim yükümlülüğü bulunan tüm işletmelerin bağımsız denetimlerinde ölçüt oluşturacak olması, uluslararası kaliteli bir finansal raporlama ile bağımsız denetimin sağlanması Türkiye için büyük önem taşımaktadır (Cebeci ve Cavlak, 2017, s. 106).

4.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı (KÜMİ FRS)

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmaları 29.07.2017 tarihinde tamamlanmış ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Sıra No: 56 Tebliği ile 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 23). Bu tebliğ ile Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler’den bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS-TFRS) uygulamayan işletmeler, bireysel ve konsolide finansal tablolarını 01.01.2018 tarihinden itibaren gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlayacak şekilde hazırlamaları gerekmektedir (Resmî Gazete, 2017: Madde 1). Bağımsız denetime tabi şirket kriterleri, TTK’da yapılan 19 Mart 2016 tarihli değişiklikle ve 26 Mayıs 2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı’na uygun olarak Tablo 5’te belirtildiği şekilde oluşturulmuştur.

Tablo 5: Bağımsız Denetime Tabi Şirket Kriterleri

KRİTERLER	YILLAR				
	2013	2014	2015	2016	2019
Aktif Büyüklüğü	150 Milyon TL ve Üstü	75 Milyon TL ve Üstü	50 Milyon TL ve Üstü	40 Milyon TL ve Üstü	35 Milyon TL ve Üstü
Satış Hasılatı	200 Milyon TL ve Üstü	150 Milyon TL ve Üstü	100 Milyon TL ve Üstü	80 Milyon TL ve Üstü	70 Milyon TL ve Üstü
Çalışan Sayısı	500 Kişi ve Üstü	250 Kişi ve Üstü	200 Kişi ve Üstü	200 Kişi ve Üstü	175 Kişi veya Üstü

Kaynak: Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018, s. 440

BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS uygulamasına geçememekte ve isteğe bağlı TFRS’yi uygulayan işletmelerin de en az iki yıl geçmedikçe BOBİ FRS uygulamasına geçmeleri mümkün olmamaktadır (Resmî Gazete, 2017, Madde 5). KAYİK’lerin bağımsız denetim ve TFRS kapsamında olduğu, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmelerin bağımsız denetim ve BOBİ FRS kapsamında olduğu ve ihtiyari olarak TFRS uygulayabilecekleri, Küçük Ölçekli İşletmelerin ise MSUGT kapsamında olduğu açıkça belirtilmiştir. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sundukları mali tablolar açısından MSUGT ve İlave Hususlar’ın yanısıra Türkiye’de uygulanacak olan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelmiştir. (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 23, 156).

Buna ek olarak, küçük ve mikro işletmelerin finansal raporlama anlayışının daha rekabetçi bir özellik kazanması amacıyla Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir taslak metin halinde yayımlanarak görüşe sunulmuştur. KÜMİ FRS, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasının temin edilebilmesi amacıyla İngiltere’deki FRS 105 esas alınarak oluşturulmuş bir standart metin setidir.

KÜMİ FRS seti taslağının nihai halinin resmi olarak yürürlüğe girmesiyle birlikte sağlanması beklenen faydalar aşağıdaki gibidir (www.kgk.gov.tr):

- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri daha geniş bir tabana yayılması beklenmektedir.

- Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda giderilmesi beklenmektedir.
- Vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini arttırması beklenmektedir.
- Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu bir katkı sağlaması beklenmektedir.

Sonuç

Muhasebenin teknik yapısından bir bilim dalı olma yolundaki serüveninde; Fransa, İtalya ve Almanya'da ortaya çıkan muhasebe okulları, özellikle çift taraflı kayıt yöntemi ile önemli katkı sağlamıştır. Küreselleşmeyle birlikte çok uluslu işletmeler, ülkeler arasındaki işlemlerin artmasıyla birbirlerine bağımlı olmakta ve tüm bu gelişmeler ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarının birbirine uyumlu hale gelmesini esas kılmaktadır. İşletmelerin yapılarındaki değişimler, işletme yöneticileri ile sahiplerinin farklı gruplardan oluşmaları, devlet tarafından uygulanan politikaların işletmeler üzerindeki etkileri ve çeşitli diğer faktörler muhasebenin işlevselliğinin artmasındaki diğer önemli gelişmelerdir. Çok uluslu işletmelerin finansal tablo ve raporlamalarında ortak bir dil geliştirmesi ve sunumlarında birliktelik sağlaması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından çalışmalar başlatılmış ve ortak bir standart seti hazırlanması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yayınlamıştır. Türkiye'de küreselleşmeyle birlikte dünyada yaşanan gelişmeleri yakalayabilmek, uluslararası finansal piyasaların bilgi ihtiyaçlarına cevap verebilmek ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde AB standartlarını yakalayabilmek için finansal raporlamada standartlaşmaya giderek UMS-UFRS kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) yayınlamıştır.

KGK, bağımsız denetime tabi işletmelerin 2013 yılından itibaren TFRS uygulamasını öngörmüş ancak, bu uygulama sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmıştır. Bağımsız denetime tabi olup tam set TFRS uygulamayan işletmelerin muhasebe süreçlerini revize etme amacıyla ilk olarak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) uygulamaya geçirilmek istenmiştir. Ancak AB Komisyonu tarafından 2013 yılında yayınlanan 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile birlikte KOBİ TFRS standart seti uygulamadan kaldırılmıştır. İzleyen süreçte yerel finansal raporlama standardı oluşturulması amacıyla KGK, 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile tam uyumlu İngiltere ve İrlanda'da 2015 yılında yürürlüğe giren FRS 102'yi (Yerel Finansal Raporlama Seti) baz alarak Türkiye'de, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan şirketlere yönelik Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'ni (YFRÇ) oluşturmuştur. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmaları 29.07.2017 tarihinde tamamlanmış ve 30138 (Mükerrer) sayılı resmi gazetede, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Sıra No: 56 Tebliği ile 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan büyük ve orta ölçekli işletmelerin genel kurullarına sundukları finansal tablolar açısından MSUGT ve İlave Hususların yanısıra Türkiye'de uygulanacak olan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelmiştir. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir taslak metin halinde yayımlanarak görüşe sunulmuştur.

Muhasebe standartlarının Türkiye'deki gelişim sürecine bakıldığında genellikle devletin veya yasal statüye sahip kurum ve kuruluşların etkin bir şekilde yer aldığı görülmektedir. Başta ve tek yetkili kurum olmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi üst kurulların çalışmalarıyla birlikte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan önemli değişiklikler muhasebe standartlarının birçok işletme tarafından uygulanabilmesinin yolunu açmıştır. Muhasebe standartlarının gelişim sürecinin tarihsel, kurumsal ve bölgesel perspektiften ele alındığı bu çalışma çeşitli sınırlılıklara sahiptir. Öncelikle bu çalışmada kıta Avrupası üzerinden standartların gelişim sürecine daha çok vurgu yapılmıştır. Gelecek çalışmalarda IASB'e ek olarak FASB'in çalışmaları ve IASB ile FASB arasındaki yakınsama uygulamaları

üzerine araştırmalar yapılabilir. Buna ek olarak, özellikle yerel standartların muhasebe uygulayıcıları tarafından nasıl algılandığı konularında da çalışmalar yapılarak bu alana katkı sağlanabilir.

Kaynakça

- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası muhasebe/finansal raporlama (IAS/IFRS) standartları İMKB’de yer alan firmaların finansal tablolarını nasıl etkiledi?. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (18), 1-17.
- Akdoğan, N. (2010). KOBİ finansal raporlama standardına genel bakış ve tam set IAS/IFRS’lerden farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1-26.
- Akgün, A. İ. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal analize etkisi: İMKB’ye yönelik bir araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14(1), 10-26.
- Aksoy, T. (2005). Finansal muhasebe ve raporlama standartlarında uyumlaştırma ve UMS-UFRS bazında küresel muhasebe standartları setine yönelik eğilimi. *Mali Çözüm*, (71), 182-199.
- Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına uyumu sürecinde eğitim faktörü üzerine Antalya ilinde bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 63-84.
- Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). Özet tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasındaki farkların karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (64), 453-478.
- Ataman. B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım.
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(1), 40-55.
- Aydın, S. Ö. (2018). *Akreditiflerin TMS ve BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesi*. Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 533616).
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünya’da muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, (148), 42-57.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen muhasebede standartlaşma ve Türkiye muhasebe standartları kurulu. *Mali Çözüm*, 59(2), 1-8.
- Büyüktopçu, H. İ. (2009). *Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal tablo düzenlemelerine etkileri ve örnek bir uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 236028).
- Cebeci, Y. ve Cavlak, H. (2017). Türk Ticaret Kanunu’nda finansal raporlama. *Route Educational and Social Science Journal*, 4(6), 158-169.
- Çelik, E. (2012). *Türkiye finansal raporlama standartları (TFRS)’nin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikler: Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma*. Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 375086).
- Çelik, S. (2013). *Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarına bakış açılarının değerlendirilmesine ilişkin ampirik bir çalışma: Niğde örneği*. Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 349193).
- Değirmenci, İ. (2012). Yeni TTK ve muhasebe düzeninde karşılaşılabilecek sorunlar ve çözüm önerileri. *ASMMMO 8. Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*.
- Demir, V. (2007). KOBİ’ler için UFRS’nin son taslağı ve değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, (80), 43-58.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). Yeni Avrupa Birliği yönergesi (2013/34 EU) kapsamında bireysel finansal tablolar. *Mali Çözüm İSMMMO*, 13-33.
- Demir, V. ve Gür, E. (2016). Avrupa Birliği muhasebe yönergesi (2013/34) Ve UFRS, US GAAP, Alman GAAP karşılaştırması kapsamında Türkiye’deki muhasebe uygulamaları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (49), 69-88.

- Elitaş, C., Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2011). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden Türkiye muhasebe standartları. *WORLD of IFRS*, 1-14.
- Ercan, C. ve Büyükoğlu, B. (2017). KOBİ Türkiye finansal raporlama standartlarının işletmeler tarafından algılanma düzeyinin belirlenmesine yönelik bir araştırma: Gaziantep örneği. *Journal of Social And Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 4(15), 2069-2076.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin finansal raporlara etkileri açısından karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA)*, 3(2), 437-457.
- Güleç, Ö. F. (2018). Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların BOBİ FRS ve TFRS açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4), 901-921.
- Gürel, A. B. (2015). *Türkiye muhasebe standartları kapsamında TMS 18 hasılat standardı ve TMS 21 kur değişimlerinin etkisi standardının incelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi uygulaması*. Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 383715).
- Güvemli, O. (2007). *Mali tabloların evrimi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Güvemli, O. ve Aslan, Ü. (2009). Muhasebe ve finansman öğretim üyeleri kendi branşlarının tarihi ile meşgul olmalı mı?. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41), 30-41.
- Güvemli, O. Ve Güvemli, B. (2016). *Mali tabloların dinamik tahlili*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Hacıhasanoğlu, T., Karaca, N. ve Demirci, Ş. D. (2012). KOBİ'ler için TFRS'nin getirdiği yenilikler ve uygulanabilirliği üzerine Ankara ilinde bir araştırma. *WORLD of IFRS*, (4), 1-12.
- Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye'de uluslararası muhasebe standartları'nın gelişimi, gerekliliği ve uygulanabilirliği üzerine bir araştırma*. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 249864).
- Hatunoğlu, Z., Uçaktürk, M. ve Kılı, M. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın bilinirlik düzeyi üzerine Kahramanmaraş'ta bir alan çalışması. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 51-62.
- İbiş, C. (2011). TÜRMOB ve TMUD'un uluslararası meslek örgütleri ile olan ilişkileri. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 113-128.
- İbiş, C. ve Özkan S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) genel bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, (74), 25-43.
- Karakaya, M. (2010). KOBİ'lerin küresel ekonomik iklimde uyumunda uluslararası finansal raporlama standartları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(2), 1-25.
- Kaya, C. T. ve Türegün, N. (2017). Dünyada KOBİ finansal raporlama uygulamaları ve Türkiye için çıkarımlar: Yerel Finansal raporlama çerçevesi'ne Bakış. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (50), 97-114.
- Kılınç, Y. (2016). Yatırım amaçlı gayrimenkullerin Türkiye muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) İle Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı açısından karşılaştırmalı incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(43), 1935-1946.
- Memiş, M. Ü. ve Güner, M. F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına uyum sürecinde muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 149-164.
- Özbarlas, B. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ilk kez uygulanması ve bu uygulamanın işletmeler üzerindeki etkileri*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 235416).
- Özbirecikli M. ve Pastacıgil, A. (2009). Türkiye'de muhasebe eğitiminin gelişim süreci: IFAC standartları ile mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi (MUFAD)*, 82-97.
- Özbirecikli M., Şen, İ. K. ve Tüm, K. (2017). *Uygulamaya dönük örnekli açıklamalarla BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği'nde finansal raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri. *Mali Çözüm*, 21-44.

- Parlakkaya, R. (t.y.). Muhasebede uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye’de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları. *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Ve Ekonomik Araştırma Dergisi*, 119-139.
- Pekdemir, R. (2007). “UFRS” furyası mı? Rantiye kapısı mı?. *Mali Çözüm İSMMMO*, (79), 107-120.
- Resmî Gazete. (2017). *Büyük ve orta boy işletmeler için Finansal Raporlama Standardı hakkında tebliğ*. 29 Temmuz 2017 Sıra No. 56, Sayı. 30138 (Mükerrer).
- Sevilengül, O. (2011). *Genel muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 muhasebe standartlarının tekdüzen muhasebe sistemi ile karşılaştırılması ve Çorum’da bir sanayi işletmesi örneği*. Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 273234).
- Şenol, A. (2011). *KOBİ’lerde UFRS ve Basel II düzenlemelerinin farkındalığının araştırılması: Doğu Marmara örneği*. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 296136).
- Şensoy, H. B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ortaya çıkışı ve gelişimi ile muhasebe standartlarının Türkiye’deki durumu*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 218533).
- Terzi, S. ve Şen, İ. K. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçişin özkaynak üzerine etkileri: Borsa İstanbul örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(4), 1-19.
- Uçma, T. (2011). Muhasebe okulları ve uluslararası muhasebe literatürünün gelişimine katkıları: Tarihsel perspektiften. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 117-136.
- Ulusan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 11-34.
- Utku, B. D. ve Gürsoy, K. (2011). KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) tam set TFRS ile karşılaştırılarak değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 19-42.
- Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası muhasebe standartlarının oluşum süreci: IASC ve önde gelen ulusal ve uluslararası örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 87-108.
- Uysal, T. (2017). *Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda üniversite öğrencilerinin bilgi ve algı düzeylerinin ölçülmesi: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi örneği*. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 451992).
- <http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/abde>, Erişim tarihi: 24.02.2019.
- <http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>, Erişim tarihi: 24.02.2019.
- <https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/aralik-taslak-yerel-finansal-raporlama-cercevesi.pdf>, Erişim tarihi: 25.09.2019.
- <http://www.kgk.gov.tr>

DEVELOPMENT PROCESS OF FINANCIAL AND LOCAL REPORTING STANDARDS IN TURKEY AND THE WORLD

Ömer Faruk GÜLEÇ, Şener ERGİ

Extended Abstract

Introduction

Significant improvements have been experienced in the standardization of accounting practices due to the globalization and changes in the technology. The International Accounting Standards Board (IASB) was established within the International Accounting Standards Committee (IASC) and the International Accounting Standards (IAS-IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS-IFRS) were issued. The main purpose of the accounting standards is to help to build comparable, understandable, reliable and relevant financial reporting behavior that creates common language in accounting world. However, the legal and economic differences of countries and the differences in the level of development of accounting systems constitute vital obstacles in the harmonization and convergence of accounting standards.

Turkey has published the Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) which is the Turkish translation of IFRS to respond to the information needs of international financial markets and to achieve EU standards within the European Union harmonization process. When the development process of accounting standards in our country is examined, the government or institutions and organizations with legal status play an active role. These are; Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, Capital Markets Board, Banking Regulation and Supervision Agency and the Turkish Commercial Code No. 6102.

This study examines the historical development process of accounting standards and the effects of institutions and organizations involved in the establishment of standards systematically. This study outlines especially International Financial Reporting Standards (IFRS) and TFRS for SMEs, Local Financial Reporting Framework (YFRC), Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (BOBI FRS) and Financial Reporting Standard for Small and Micro Sized Enterprises (KUMI FRS).

Methodology

International and local financial reporting standards have been evaluated by reviewing the most cited literature, drafts, institutional regulations and EU directions.

Results

Examining of the historical background of accounting standards reveals that preparing a comparable financial reports is essential to increase the trade, investment and economic relations between the countries. There has to be more improvements in the field of accounting standards about convergence and harmonization.

Conclusion and Discussion

EU Institutions and EU directives play major role in setting the accounting standards and these Institutions are:

- International Accounting Standards Committee (IASC)
- International Federation of Accountants (IFAC)
- International Accounting Standards Board (IASB)
- European Federation of Accountants (FEE)

In addition, many countries such as US, UK, EU countries and other countries have made important contributions to the application of standards. The institutions for accounting standards in Turkey:

- The Banks Association of Turkey
- Turkish Standardization Institute
- Insurance Supervision Board

- Capital Markets Board
- Banking Regulation and Supervision Agency
- The Ministry of Finance
- Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority

The main purpose of this study is to provide a holistic approach by considering the historical development process of international and local accounting standards through institutions, directives and standard texts. While TFRS has been implemented for a long time, BOBI FRS and KUMI FRS are new standard sets and accounting literature especially should focus on the local standards to achieve the reporting unity among the small and medium sized enterprises.