

MUHASEBEDE TEKDÜZELİĞİN SAĞLANMASI VE TÜRKİYE'DEKİ DURUM

Ümit GÜCENME*

I. GİRİŞ

Ülkemizde organize bir sermaye piyasasının geliştirilmesi için çalışmaların hızlandığı ve Türkiye'nin Avrupa Topluluğuna katılma sürecinin yaşandığı günümüzde muhasebe tekdüzeliğinin sağlanması daha büyük önem taşımaya başlamıştır. Muhasebede tekdüzeliğin sağlanması, muhasebe işlemlerinin standart temellere oturtulması ve uyulması gereken kuralların belirlenmesidir. Benzer işletmeler tarafından, benzer niteliklere sahip olayların aynı sistem içerisinde muhasebeye yansıtılması tekdüzen muhasebe sistemini oluşturur. Bunun için öncelikle muhasebenin temel kavramları ve ilkelerinde, muhasebe terminolojisinde birlik sağlanmalı ve benzer işletmelerin hesap planı ve rapor sistemi standart hale getirilmelidir. Bir işletmenin farklı yıllara ait muhasebe verilerinin karşılaştırılarak analiz edilebilmesi ve işletme hakkında bilgi edinilebilmesi için her yıla ait muhasebe verilerinin aynı muhasebe kavram ve ilkelerine göre hazırlanmış ve aynı hesap planı ve rapor sistemine göre sunulmuş olması gerekir. Keza bir işletmenin aynı sanayi kolundaki işletmelerle karşılaştırılabilmesi için de, o sanayi kolundaki işletmelerin muhasebe düzeni ve mali tabloların düzenlenme şekillerinde tekdüzelik sağlanmış olmalıdır. O halde muhasebede tekdüzelik önce işletme düzeyinde olur ve muhasebenin tutarlılık ilkesine göre her yılın muhasebe verileri aynı ilke ve sistem içerisinde hazırlanır. İkinci olarak sektör dü-

* Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

zeyinde tekdüzelik sağlanması için aynı sektöre ait işletmelerde benzer olaylar benzer ilkeler ve sistem içinde hazırlanıp, benzer şekilde raporlanır. Üçüncü olarak ülke düzeyinde bir tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulması için, sektörlerin ihtiyaçlarına göre farklı alt hesapları kullanmasına imkân sağlayan fakat genel olarak ülkedeki tüm işletmelerin muhasebe çatısını düzenleyen bir hesap çerçevesi hazırlanır, muhasebe kavram ve ilkeleri belirlenir ve son olarak uluslararası tekdüzen muhasebe sistemi, ulusal pazarı aşan işletmelerin muhasebe verilerinin anlamlı olabilmesi ve uluslararası ticari birliklerde ve sermaye piyasalarında ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilebilmesi için farklı ülkelerde benzer muhasebe uygulamalarını gerekli kılmaktadır.

II. TÜRKİYE'DEKİ TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMLERİ

Türkiye'de bugün ulusal düzeyde tekdüzeliğin sağlanmasıyla ilgili olarak, önce İktisadi Devlet Teşekkülleri için daha sonra da Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) tabi olan işletmeler için yapılan çalışmalar ve düzenlemeler içinde genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinin sıralanıp tanımlanması yapılmıştır. Ülke düzeyinde genel bir hesap çerçevesi yoktur, ancak aşağıdaki işletme grupları itibariyle standart hesap planları ve tekdüze rapor sistemleri bulunmaktadır.

1. İktisadi Devlet Teşekküllerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Ülkemizde muhasebe ilkeleri konusundaki ilk çalışma İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) için Tekdüzen Hesap Planının geliştirilmesi sırasında ele alınmış ve Amerikan muhasebe uygulamaları örnek alınarak belirlenen muhasebe kavram ve ilkeleri uygulamalara rehber olmak amacıyla DPT tarafından yayınlanmıştır¹. İDT'de standart hesap planının oluşturulması çalışmaları, ilk kez 1936 yılında Sümerbank'da başlatılmış ve devlet 1960 yılından itibaren iktisadi hayatın durumunu iyileştirmek için çözümler aramıştır. 1964 tarihli 440 sayılı Kanun ile birlikte İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu kurulmuş ve komisyon muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılmasına ilişkin çalışmalar yapmıştır². Komisyon tarafından belirlenen esaslar İDT için zorunlu, özel sektör için isteğe bağlı olarak 1972 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur. Banka, sigorta, tarım işletmeleri ile kâr amacı gütmeyen kamu örgütleri ve benzeri işletmeler önerilen tekdüzen muhasebe sistemi kapsamı dışında bırakılmıştır³.

1 DPT (1973, 35).

2 Yalkın (1975, 7).

3 DPT (1970, 37).

Düzenleme Komisyonu, tekdüzen muhasebe sistemi içerisinde öncelikle yeterli, düzenli ve yeknesak rapor sistemi üzerinde durmuştur. Rapor sistemi oluşturulurken mali tablolar, sorumluluk kontrol raporları, faaliyet kontrol raporları ve yönetim kurulu raporları olmak üzere 4 ayrı rapor grubu belirlenmiştir.

İkinci olarak işletme faaliyetlerinin hangi hesaplar altında toplanacağını gösteren tekdüzen hesap planları oluşturulmuştur. Muhasebe sisteminin çatısını oluşturan bu Tekdüzen Hesap Planının banka ve sigorta işletmeleri dışındaki tüm ticari ve sınai teşekküller tarafından kullanılacağı belirtilmiştir. Bu genel çerçevedeki hesapların, değişik teşebbüslerin ihtiyaçlarına göre ayarlanabileceği, fakat esas yapının değiştirilmemesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu hesap planı ile muhasebe terminolojisinde de birlik sağlanmış olmaktadır.

2. Bankalarda Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Ülkemizde Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın bankalardan, Bakanlığa gönderilen üç aylık durumların ve bilançoların tek tip olarak düzenlenmesini istemesi, bankaların hesap planlarında değişiklik yapılması zorunluluğunu doğurmuştur. 1.1.1986 tarihinden itibaren tüm bankalar, şeffaf bankacılık uygulamasının bir gereği olan ve Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanan "Bankalarda Tekdüzen Hesap Planı"nı kullanmak ve uygulamak zorundadır. Bankalarda Tekdüzen Hesap Planı şu amaçlara yöneliktir⁴:

- Bankalarda muhasebe kayıtları ve raporlama açısından birlik sağlamak,
- Dünya bankacılık merkezlerince de anlaşılabilen tek tip mali tablo numaralama sistemine dayanarak bilgilerin doğrudan bu hesap planından üretilmesini sağlamak,
- T.C. Merkez Bankasının bankaları gözetim ve denetimi için gerekli bilgilerin doğrudan bu hesap planından alınmasını sağlamak.

Ülkemizdeki bankalar arasında fonksiyonlar ve türleri açısından farklılıklar olduğundan bir kısım hesapların alt ve yardımcı hesaplar olarak detayları THP'inde gösterilmemiştir. Bu tür hesapların detayları ilgili bankalarca ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde kendileri tarafından oluşturulmaktadır.

Bankalar bilançoları ile kâr-zarar cetvellerinin denetçilerce onaylı birer örneğini genel kurullarının toplandığı tarihten itibaren bir ay içinde yönetim kurulu ve denetçilerin raporları ile birlikte Müsteşarlık, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı

4 Gücenme (1988, 26).

ile T.C. Merkez Bankasına tevdi ederek Resmi Gazete ve yurt çapında yayın yapan bir gazete ile ilan etmek zorundadırlar.

3. Sermaye Piyasası Kanununa Tabi İşletmeler İçin Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 1984 tarihli bir tebliğinde muhasebe ilkeleri ele alınmış ancak bu tebliği yürürlükten kaldıran 29 Ocak 1989 tarihli (Seri XI. No. 1) Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğinde muhasebenin temel kavramları ve muhasebe ilkeleri konusu ülkemiz mevzuatı içinde ilk kez yer almıştır. Buna göre işletmenin sürekliliği, dönemsellik, tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, özün önceliği, kişilik, para ölçüsü ve maliyet kavramları muhasebenin temel kavramlarıdır. Mali tablo ve raporlarda aksi belirtilmedikçe temel varsayımların esas alındığı kabul edilir. Muhasebe ilkeleri, muhasebe temel kavramlarının muhasebe işlemleri ile mali tablolarda kullanılmasını sağlamak amacıyla, işletmeler tarafından uygulanabilecek esaslardır. Muhasebe ilkeleri, genel olarak muhasebe standartları aracılığıyla uygulamaya geçilir ve tebliğde mali tablolara ilişkin uygulama standartları belirlenmiş, bununla ilgili tanımlara ve değerlendirme esaslarına yer verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğindeki muhasebe ilke ve standartları konusundaki düzenlemeler Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki işletmeleri (menkul kıymetlerini halka arz etmiş veya arz etmiş sayılan anonim ortaklıklar ile borsa bankerliği belgesine sahip aracı kurumları) bağlamaktadır. Tebliğ Sermaye Piyasası Kurulu kapsamındaki anonim ortaklıklarla aracı kurumların bilanço ve gelir tabloları, yönetim kurulu ve denetçi raporlarının hangi şekilde düzenleneceğini açıklamış, bunlardan bilanço ve gelir tablosu ile denetçi raporlarının ilanı zorunluluğunu getirmiştir. Öte yandan Sermaye Piyasası Kurulu'nun 18 Şubat 1992 tarihli Seri XII. No. 1 Tebliği ile SPK ya tabi ortaklık ve kuruluşların mali tablo ve rapor düzenleme, kamuya duyurma ve bağımsız denetleme yükümlülüklerine dair açıklamalar getirilmiştir.

Belirlenen ve ilanı zorunlu olan standart mali tabloların kolaylıkla hazırlanabilmesini sağlamak üzere SPK. na tabi anonim ortaklıklar ve aracı kurumlar için yine 29 Ocak 1989 tarih, Seri. XI, No. 2 SP. Kurulu Tebliği ile Standart Hesap Planı önerilmiş ve bunun kullanım esasları belirlenmiştir.

Ancak sermaye piyasasında aracılık faaliyetinde bulunan borsa bankerliği belgesine sahip kuruluşların faaliyetlerinin özelliği nedeniyle bunlar için 31.1.1992 tarih ve Seri V. No. 6 SP. Kurulu Tebliği ile "Aracılık Faaliyetlerinde Belge ve Kayıt Düzeni" esaslara bağlanmış ayrıca aynı tarih ve Seri XI. No. 7 SP. Kurulu Tebliği ile "Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları" belir-

lenmiştir. Böylece Kanun kapsamına giren aracı kurumların düzenlemek ve yayımlamak zorunda oldukları mali tabloların sağlıklı karşılaştırma ve tahliller yapılmasına elverişli genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlenmelerini sağlayarak, mali durumlarının güvenilir bir şekilde izlenebilmesine imkan hazırlaması amaçlanmıştır. Aracı kurumlar Seri XI, No. 1 SP. Kurulu Tebliğinde belirlenen mali tabloların hazırlanmasında dayanak teşkil eden hesapların işleyişinde bu tebliğde yer alan hesap planına uymak zorundadırlar. Aracı kurum, hesap planının genel bütünlüğünü bozmamak bakımından ana hesapların numaralarını değiştiremez ancak tali hesaplar, aracı kurumun ihtiyacına göre desimal sistem kullanılarak ve gerektiğinde daha alt hesaplar açılarak tutulabilir. Bu tebliğ ile SP. Kurulu'nun 29.1.1989 tarihli Seri XI, No. 2 Tebliği'nde yer alan aracı kuruma ilişkin esaslar kaldırılmıştır.

III. ULUSLARARASI MUHASEBEDE TEKDÜZELİĞİ SAĞLANMASI

Uluslararası alanda muhasebe tekdüzeliğinin sağlanması ihtiyacı ile, 29 Haziran 1973'te Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nin kararıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuştur. IASC'nin amaçları finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında uyulması gereken muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayınlamak, bunların dünya üzerinde genel kabul görmelerini sağlamak ve uygulamalarını geliştirmektir. IASC tarafından bugüne kadar pek çok konuda uluslararası muhasebe standartları yayınlanmıştır, ancak Komite, saptadığı standartlara uyulması konusunda hiçbir zorlayıcı yetkiye sahip değildir⁵.

Öte yandan Avrupa ülkelerinin ekonomik olarak örgütlenmesini ifade eden Avrupa Ekonomik Topluluğu'na (AT) üye ülkelerin ekonomik birleşmelerinden doğan sorunlardan biri de muhasebe konusunda ortaya çıkmıştır. Topuluk Avrupa ülkeleri arasında muhasebe ilke ve yöntemlerinde birliği sağlamak amacıyla Teknik ve Araştırma Komitesini kurmuştur⁶. Bu Komite tarafından yayınlanan 4, 7 ve 8 numaralı yönergeler doğrudan doğruya muhasebe sistemleri ile ilgilidir ve üye ülkeler arasında muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması, dolayısıyla uluslararası muhasebede tekdüzeliğin sağlanmasına önemli katkıda bulunmuşlardır.

5 Soydan, Gücenme (1989, 125).

6 Solaş (1982, 12).

SONUÇ

Muhasebede tekdüzelik uygulama kolaylığı sağladığı gibi işletme verilerinin anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir hale gelmesini mümkün kılar. Tekdüze bir muhasebenin uygulandığı bir sistemde kayıt ve sınıflama gibi muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır. Uluslararası düzeyde tekdüze bir muhasebe sisteminin uygulanması, hesap ve terim birliği sağlanmasına, uluslararası faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasına yol açar.

KAYNAKLAR

- Devlet Planlama Teşkilatı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, İstanbul, 1970.**
- Devlet Planlama Teşkilatı, Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, 1973.**
- Gücenme, Ü., Bankalarda Tekdüzen Hesap Planının Kullanılması, Bursa, 1988.**
- Solaş, Ç., Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muhasebe Armonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, 1982.**
- Soydan, H., Gücenme, Ü., Uluslararası Muhasebe, Eskişehir, 1989.**
- Yalkın, Y.K., Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara, 1975.**