

OLUŞTURULMAKTA OLAN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU'NUN IŞIĞI ALTINDA TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ MEVCUT DURUMU VE KAMUYU AYDINLATMA

A.R. Zafer SAYAR*

ÖZET

Bu makalede; sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma aracı olarak muhasebe standartlarının Türkiye'deki mevcut durumu ve yeterliliği tartışılarak, konuya ilişkin son bir gelişme olan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" ve bu Kurul'dan beklentiler irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Piyasası, Muhasebe Standartları, Kamuyu Aydınlatma, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

ABSTRACT

In this article, the sufficiency of accounting standards which is a disclosure mechanism in Turkish capital markets is examined. In addition, Accounting Standards Board of Turkey and expectations from that body are evaluated as a recent development.

Key Words: Capital Markets, Accounting Standards, Disclosure, Accounting Standards Board of Turkey

* Sermaye Piyasası Kurulu Daire Başkan Yard. (G.)

1.Sermaye Piyasaları ve Kamuyu Aydınlatma

Etkin bir sermaye piyasası için finansal kaynaklar en ucuz maliyetle en verimli oldukları alanlara aktarılabilir, finansal kaynaklara sahip yatırımcılar en az zorluk ve harcama ile kaynaklarını piyasada değerlendirebilir ve yatırımlar gerçek değerini bulmalıdır Gerçek değer oluşabilmesi için, pazar ekonomisinde, arz ve talep gücünün mümkün olduğunca yoğun biçimde bir araya getirilmesi ve piyasa katılımcılarına piyasada bulunan tüm bilgileri sağlamak gerekmektedir.

Sermaye piyasasında doğrudan finansman biçiminin geçerli olması nedeniyle yatırımcılar için piyasaya aktarılacak fonun kullanıcıları, fonun kullanım şekli ve mevcut finansal araçların risk-getiri profilleri hakkında yeterli ve tam bilgiye ulaşmak esastır. Bilgi kavramı yatırımcının karar almasını etkileyen arz, talep, ekonominin içinde bulunduğu durum, sektör, şirketin mali yapısı, hedefleri, yatırımları, karlılığı, rekabet gücü, piyasalarda işlem gören araçların fiyatı, işlem hacmi gibi her türlü veriyi içinde barındırır Bilgi sermaye piyasasında bu derece önemli olmasına karşın piyasaya katılan tüm yatırımcıların, maliyetli olması, ulaşmadaki zorluk ve teknolojik imkanlardan farklı derecelerde yararlanmaları nedeniyle aynı düzeyde bilgilendirildiğini söylemek mümkün değildir. Başka bir deyişle piyasada asimetrik bilgi dağılımı söz konusudur. Asimetrik bilgi dağılımı, piyasanın tarafları arasında haksız kazanç transferlerine yol açmakta, fırsat eşitliğini bozmakta ve işlem maliyetlerini artırarak piyasa mekanizmasının başarısız olmasına ve yatırımcının zarar görmesine sebep olmaktadır. O halde, etkin bir piyasada bulunması gereken en önemli koşullardan birisi, bilginin bütün yatırımcılar arasında mümkün olduğunca eşit bir şekilde yansıtılmasıdır Piyasaları düzenleyen otoriteler bu noktada devreye girerek kamuyu aydınlatma yaklaşımı çerçevesinde, yatırım kararını etkileyebilecek bilgilerin tam, zamanında ve doğru bir şekilde yatırımcılara ulaşması için gerekli düzenlemeler yapmakta,

şeffaf bir piyasa yaratılması için çaba sarfetmektedirler.

Günümüzde hemen hemen tüm gelişmiş ülke sermaye piyasalarının düzenlemelerine hakim temel ilke haline gelmiş olan kamuyu aydınlatma, yukarıda değinildiği gibi sermaye piyasasında yatırım yapanların kararlarını etkileyecek her türlü bilginin tam, zamanında ve doğru bir şekilde piyasa katılımcılarına sunulmasını öngören kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Sermaye piyasalarına ilişkin düzenlemelerin bugün ulaştığı noktada, kavrama yatırımcının korunmasına ek olarak, içerden öğrenenlerin ticareti ve fiyat manipülasyonları gibi piyasadaki rekabeti ve fırsat eşitliğini bozucu uygulamaların da önlenerek piyasanın etkin işleminin sağlanması anlamı da yüklenmiştir

Kamuyu aydınlatma yaklaşımı koruyuculuk, caydırıcılık ve aydınlatıcılık olmak üzere üç temel işlevi yerine getirmeye çalışmaktadır. Koruyuculuk işlevi, yatırımcıya menkul kıymet ihraç eden şirketlerin yönetimi, finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile menkul kıymetlerin nitelikleri hakkında yeterli ve doğru bilgilerin zamanında ulaştırılması yoluyla gerçekleştirilmeye çalışılır Caydırıcılık işlevi, hileli ve ahlak dışı uygulamaların ağır müeyyidelere bağlanması nedeniyle ilgililerin bu tür uygulamalardan uzak durmalarının sağlanmasını hedefler Aydınlatıcılık işlevi ise, yatırımcıya yatırım kararını verebilmesi için gerekli olan bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasını amaçlar

Ülkemizde sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma ilkesi, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Sermaye Piyasası Kanunu (Kanun) ve mevzuatı yönünden iki ayrı başlıkta incelenebilir.

1.1. Türk Ticaret Kanunu ve Kamuyu Aydınlatma

TTK'daki hükümler genellikle anonim şirketlerin ortakları ile ortaklık alacaklılarına yönelmiş ve düzenlemelerini bu yönde yoğunlaştırmıştır Dolayısıyla gelecekteki pay sahipleri ve tahvil sahipleri gibi menkul kıymetlere yatırım yapmayı düşünen ortaklık dışı çevrelere ge-

rekli önem verilmemiştir. Nitekim bunun bir sonucu olarak da TTK kamuyu aydınlatma felsefesine yönelik son derece kısıtlı hükümler içermektedir.

Bu hükümler tedrici kuruluşta izahname ve sirküler düzenleme zorunluluğu getiren 281 ve 282, sermayenin artırılmasına ilişkin 393 ile Malumat Alma Hakkı başlığını taşıyan 362 ve 363 numaralı TTK maddelerinde yer almaktadır.

TTK'nun 281. maddesi, anonim şirketlerin kuruluşunda şirket sermayesine katılmaları için halkın davet edilmesi halinde bunun ilan edilmesini zorunlu tutmaktadır. Kurucular tarafından düzenlenecek olan bu izahnamede şirketin maksat ve mevzuu ile müddeti esas sermayenin miktarı ile her bir payın değeri kurucu veya idare meclisi azaları ile diğer kişilere sağlanan menfaatler, sermaye olarak konulan veya devralınan ayınlar varsa bu ayınlar karşılığında verilecek karşılık ile kuruluş umumi heyet toplantılarının yeri ve icra şekli konusunda bilgiler bulunacaktır. 282. madde de ise bu izahnamenin sirküler veya diğer yayın vasıtalarıyla da halka duyurulabileceği, fakat bu halde izahnamenin yayınlandığı gazetelerin numara ve tarihlerinin gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Ayrıca TTK'nun 393. maddesine göre, esas sermayenin artırılması ve artırılan kısma halkın açıkça davet olunması halinde bu davetin ortaklığı temsile yetkili bir kimse tarafından imzalanacak bir izahname ile yapılması da hüküm altına alınmıştır.

TTK'nun 362. maddesinde anonim ortaklığın bilgi verme yükümlülükleri düzenlenmiştir: Madde hükmüne göre, anonim ortaklık; kar zarar hesabı, bilanço, yıllık rapor ve safi kazancın nasıl dağıtılacağı hususundaki teklifleri mürakıplar tarafından verilecek raporla birlikte genel kurul toplantısından en az onbeş gün önce ortaklık merkezinde ve şubelerinde hazır bulundurmakla yükümlü tutulmuştur. Bunlardan kar zarar hesabı bilanço ve yıllık rapor ise toplantıdan itibaren bir yıl müddetle pay sahiplerinin emrine açık tutulacaktır. Diğer taraftan, bu belgeler nama yazılı hisse senedi sahiplerine yazılı

olarak tebliğ edilmek zorundadır. Hamiline yazılı hisse senedi sahiplerine bu bilgilerin açık tutulduğu hususunun TTSG ile esas mukavelede öngörülen yollarla duyurulması gereklidir. 362/2 sayılı madde hükmüne göre her pay sahibi masrafı anonim ortaklığa ait olmak üzere kar zarar hesabı ile bilançonun bir suretini isteyebilir. TTK'nun 363'üncü maddesinde, pay sahiplerine şüpheli gördükleri hususları mürakıpların dikkatine sunma ve gerekli izahati isteme yetkisi verilmektedir. Diğer taraftan pay sahibinin, genel kurul kararı veya yönetim kurulunun izin vermesi halinde ortaklığın ticari defterleri ile yazışmalarını inceleme hakkı bulunmakla birlikte, bu hak ortaklık sırrı kavramıyla sınırlandırılmış ve kavramın sınırını tespit etme ve uygulama güçlüğü nedeniyle işlemez bir hal almıştır.

1.2. Sermaye Piyasası Kanunu ve Kamuyu Aydınlatma

1981 yılında kabul edilip yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (Kanun) ve bu Kanun'la kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK veya Kurul) tarafından çıkarılan tebliğlerle kamuyu aydınlatma ilkesi ilk defa gerçek anlamda hukukumuzda girmiş bulunmaktadır. 2499 sayılı Kanun'da, 1992 yılında 3794 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce, menkul kıymetlerin halka arzı için Kurul'dan izin alınması gerekmekteydi. Bu sisteme göre, Kurul ihraççıların izin talebini, açıklamaların yeterli ve gerçeğe uygun bulunmadığını, halka arzın kamu yararına aykırı düşeceği veya halkın istismarına yol açacağı kanısına vardığında başvuruyu red dedebiliyordu. 3794 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu liyakat sistemi denilen bu sistem terkedilerek tamamıyla kamuyu aydınlatma sistemine, bu bağlamda menkul kıymetlerin Kurul kaydına alınması sistemine geçilmiştir. Aralık 1999'da yapılan 4487 sayılı Kanun değişikliğinde de kamuyu aydınlatma sistemi benimsenmiştir. Kamuyu aydınlatma yoluyla, risk-getiri değerlendirmesi ve yatırım kararının piyasa ve yatırımcıya bırakılması sonucunda, piyasada çeşitli risk-getiri birleşimine sahip çok sayıda araç bulunmasına, piyasada karar verilmesinde rol oynayan derecelendirme ve danışmanlık kurum-

larının doğmasına, yatırım riskini azaltma ve ölçek ekonomilerden faydalanma anlamında kolektif yatırım ihtiyacı ve bilincinin gelişmesine, kamuya doğru ve yeterli bilgi verme kaydıyla riskli olmasına karşın iyi getiri vaad eden yatırımlar için piyasadan fon sağlanabilmesine olanak sağlanmıştır

Kayda alma sisteminin yanısıra konuyla ilgili olarak getirilen yeni düzenlemeler ise, Kurul'a izahname ve sirkülerin içeriğine ve yayımlanmasına ilişkin esasları belirleme yetkisi (SPKn. Md.6 ve 10), Kurul'ca düzenlenmesi öngörülen mali tablo, rapor ve bağımsız denetim raporunun Kurul tarafından belirlenen esaslar dahilinde kamuya duyurulması (SPKn. Md.16) ve kamunun aydınlatılması amacıyla Kurul'un özel ve genel nitelikli karar alması, her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit ve bu konularda tebliğ yayımlamak yetkisini (SPKn. Md.22/e) vermiştir.

Ayrıca, sermaye piyasasında dürüst ve açıklık içinde işleyen sistemin kurulabilmesi için, kamunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılması gerektiğinden hareketle, Kanun'un "Kamunun Aydınlatılmasında Özel Durumlar" başlığını taşıyan 16/Amaddesi ile;

-halka açık anonim ortaklıkların sermaye ve yönetiminde kontrolü sağlamak amacıyla pay sahiplerine çağrıda bulunarak hisse senedi toplama girişiminde bulunulmasında veya genel kurullarda oy hakkını kullanmak için vekalet istenmesinde,

-ortaklığın pay dağılımının önemli ölçüde değişmesi sonucunu veren hisse senedi el değiştirmelerinde, sermaye artırımlarında, birleşme ve devirlerde,

-sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek önemli olay ve gelişmelerde,

Kurul'un yapacağı düzenlemelere uyma zorunluluğu getirilmiştir.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise; hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ortaklıkların belli yöneticileri ile %10'dan fazla pay sahibi ortaklarına belirli bildirim yükümlülükleri getirilmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 46/e maddesi uyarınca Kurul, mevzuat uyarınca açıklanması gerekirken açıklanmamış bilgileri ve mevzuata aykırı hususları masrafı ilgili kuruluşa ait olmak üzere, kamuoyuna duyurmaya yetkili kılınmıştır

Kanun'un 47'nci maddesinde, kamuyu aydınlatma ilkesini zedeleyen sermaye piyasalarında eşitlik ve dürüstlüğü bozan, haksız kazançlara yol açan kamuya açıklanmamış bilgiye dayalı ticaret ile yapay piyasa oluşturma fiilleri yalan, yanlış, yanıltıcı, mesnetsiz bilgi verme, haber yayma gibi sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek işlemler yasaklanmıştır

Kanun'un 22'nci maddesinin (n) bendi uyarınca, Kurul'a sermaye piyasası araçlarının derecelendirilmesini düzenleme ve denetleme yetkisi verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kanunu'nun yukarıda belirtilen maddeleri ile kendisine verilen yetkiye dayanarak, izahname ve sirküler ile ilgili olarak Seri:I ve Seri:II sayılıTebliğlerini, mali tablo ve raporlarla ilgili olarak Seri:XII sayılıTebliğlerini, bağımsız denetleme ile ilgili olarak Seri:X sayılıTebliğlerini, kamunun aydınlatılmasında özel hallerle ilgili olarak Seri:IV, No:8 "Halka Açık Anonim Ortaklıklar Genel Kurullarında Vekaleten Oy Kullanılmasına ve ÇağrıYoluyla Vekalet veya Hisse Senedi Toplanmasına İlişkin Esaslar Tebliği" ile Seri:VIII, No:20 "Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği"ni, derecelendirmeye ilgili olarak Seri:VIII, No:31 "Derecelendirme Faaliyeti ile Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği"ni çıkarmıştır

2. Muhasebe Standartları ve Kamuyu Aydınlatma Sistemi İlişkisi

Muhasebe; bir iktisadi işletme ile ilgili ekonomik sonuç doğuran olay ve işlemleri izleyen, sınıflandıran, belgelere dayandıran, kaydeden ve bunları finansal tablo ve raporlara bağlayarak ilgililere sunan bir bilgi üretim ve iletim sistemidir. Bu özellikleri nedeniyle muhasebe işletmeler hakkında bilgi edinmenin en temel yoludur. Muhasebe ürettiği ve ilettiği bilgilerle ilgili tarafları işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgilendirmekte ve bu kişilerin işletme ile olan ilişkilerini yönlendirmektedir. Sermaye piyasasında ise işletme dışındaki ortak, alacaklı ve potansiyel yatırımcılara da bilgi iletmektedir. Dolayısıyla muhasebe ilgililerin menfaatlerini korumaya, hakların bilinçli ve etkin olarak kullanılmasına, gelecekteki hisse senedi ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasası ilgililerinin aldatılmasını önlemeye hizmet ederek, kamuyu aydınlatma sisteminin kendinden beklenenleri yerine getirebilmesinin temel koşullarından birisi olan kamuya açıklanan bilgilerin doğru ve birbirleri ile karşılaştırılabilir niteliklere sahip olmasını sağlamaktadır. Muhasebenin bu fonksiyonunu en iyi şekilde yerine getirebilmesi için üretilen bilginin doğru olması ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması gerekmektedir. Muhasebe standartları, mali tablo ve raporlar ile bunlara esas olan mali verilerin standart kurallara göre işlenmesini ve bunlara dayanılarak çıkarılan mali tablo ve raporlarda yeknesaklığı sağlamaktadır.

Muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacının esas alındığı ABD ve İngiltere örneklerinde dikkat çekici husus, başlangıçta standart oluşturma süreci muhasebe meslek örgütlerinin hakimiyetinde iken sonradan yapılan düzenlemelerle bu yapının değiştirilerek mali tablo hazırlayan ve kullanan tüm ilgi gruplarının sürece katılımının sağlanmış olması ve standartların uygulanmasına ilişkin yaptırım gücünün daha belirgin hale gelmesidir. Söz konusu ülke-

lerde standart oluşturma görevi ilgili çıkar gruplarının temsil edildiği, yasal desteği olan bağımsız kurullar tarafından gerçekleştirilmekte olup, bu kurullar tarafından kaliteli standartlar üretmek ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmek üzere piyasa katılımcıları ile sürekli iletişimi ön gören yöntemler uygulanmaktadır.

Ülkemizde kamuyu aydınlatmaya yönelik muhasebe uygulamalarına yönelik düzenlemeler esas olarak SPK tarafından uluslararası muhasebe standartları temel alınmak suretiyle Kanun'a tabi ortaklık ve kurumlar için 1989 yılında yayımlanan Seri:XI, No:1Tebliği ile yapılmış bulunmaktadır.

3. Türkiye'de Muhasebe Standartları Alanındaki Gelişmeler ve Muhasebe Uygulamalarının Özellikleri

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet güdümünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde kalmıştır.

Türkiye'de ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda yer almıştır. Ancak TTK'nın hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya yeterince yansımamıştır. Bunun yanında, vergi yasalarında vergi matrahının tespitine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlere uyulmamasına yönelik etkili müeyyidelerin bulunması SPK tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde vergi matrahının tespitine yönelik olarak yürütülmesi sonucu doğurmuştur.

TTK ve vergi mevzuatına ek olarak, muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe sistemine ilişkin gelişmeler esas olarak : "İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu" tarafından hazırlanan tek düzen muhasebe sistemi, bankalara ilişkin düzenlemeler, sigorta şirketlerine ilişkin düzenlemeler SPK

tarafından yapılan düzenlemeler Maliye Bakanlığı'nca (MB) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile yapılan düzenlemelerden oluşmaktadır. Anılan gelişmelere ek olarak 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK)" oluşturulmuş olup, bu kuruluş tarafından "Türkiye Muhasebe Standartları" adı altında muhasebe standartları yayımlanmaktadır.

Bankalar, sigorta şirketleri ve finans kuruluşlarına ilişkin özel düzenlemeler dışında, ülkemizde muhasebe standartları alanında mevcut MSUGT, SPK düzenlemeleri, TMUDESİK tarafından oluşturulan standartların ortaya çıkardığı bir uyumsuzluğun söz konusu olduğu görülmektedir. Muhasebe uygulamalarında, tüm şirketleri kapsayan bir standartlaşmanın sağlanamamış olması, aynı işletme için TTK'na göre hazırlanan "ticari bilanço", vergi kanunlarına göre hazırlanan "mali bilanço", SPK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan bilanço gibi birden fazla mali tablonun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bunlara ek olarak bazı şirketler uluslararası muhasebe standartlarına göre de mali tablo düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. Bu yapı, Türkiye'de muhasebe standartları alanında tek düzen ve tek başlık yerine çok düzen ve çok başlılığa işaret etmektedir.

3.1. Maliye Bakanlığı (MB) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

MB muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemeleri VUKn'nun 175'inci ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca gerçekleştirmektedir. Ancak söz konusu hükümlerin VUKn kapsamında vergi muhasebesi çerçevesinde anlaşılması gerekmektedir. MB'nın vergi muhasebesi standartlarını saptama yetkisi olduğunu kabul etmek gerekirken birlikte, finansal raporlamaya bağlı olarak kamuyu aydınlatma gibi bir amacı ve misyonu bulunmamaktadır. MB tarafından yayımlanan MSUGT ile getirilen "Tek Düzen Hesap Planı" SPK düzenlemelerine paralellik arz etmektedir. Ancak bu düzenlemeler sadece hesap planı ve açıklamalarını içermekte, muhasebe standartlarının ana unsuru olan değerlendirme

ve uygulama standartlarına yer vermemektedir. Ayrıca amacı maliye politikalarını belirlemek ve uygulamak olan MB'nın vergisel düzenlemeleri yanı sıra muhasebe standartları oluşturma sürecine ağırlık vererek, vergi matrahının tespitine yönelik olmayan mali tabloların standartlara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemek konusundaki çalışmalar yapmasını beklemek gerçekçi olmayacağı gibi böyle bir beklentiye girmek de MB'na karşı haksızlık olacaktır.

3.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK)

TMUDESİK'in kuruluş amacı; ülkede faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek ve meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır. TMUDESİK tarafından "Türkiye Muhasebe Standartları" adı altında standartlar yayımlanmaktadır. Ancak TMUDESİK tarafından belirlenen standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmaması, başka bir ifade ile hukuki düzenlemelerin yetersizliği konu hakkında takdire şayan ve özveriyle çalışmalar yapan TMUDESİK'in çalışmalarından beklenen amacın gerçekleşmemesine neden olmaktadır.

3.3. Sermaye Piyasası Kurulunca Belirlenen Muhasebe Standartları

Muhasebenin, kamuyu aydınlatma, finansal kararların alınması sürecinde ilgilileri bilgilendirme amacına yönelik düzenlemeler Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle SPK tarafından gerçekleştirilmiştir. SPK'nın 16 ve 22/e maddeleri ile SPK'ya muhasebe standartları belirleme yetkisi verilmiş olup, SPK bu yetki çerçevesinde Kanun kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. SPK tarafından tebliğlerle getirilen düzenlemelere ek olarak gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke kararları da yayımlanmakta olup düzenleme bulunmayan konularda uluslararası standartlarda benimsenen

esasların uygulanabilmesi öngörülmektedir. Ancak, SPK muhasebe standartlarının sadece Kanun kapsamındaki ortaklıklarca uygulama zorunluluğunun bulunması, bu standartların sınırlı sayıdaki ortaklıkların mali tablolarında tek düzenliği sağlayabilmektedir.

3.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Muhasebe standartları konusunda son bir gelişme 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanun ile değişik, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi ile "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" nun kurulmuş olmasıdır.

Sözkonusu madde hükmü irdelendiğinde; TMSK'nın aşağıda yer alan özelliklere ve niteliklere sahip bir Kurul olduğu anlaşılmaktadır

1. **Hukuki Yapı :** TMSK kamu tüzel kişiliğine haizdir. İdari ve mali özerkliğe sahiptir. Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.
2. **Amaç:** Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak üzere ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır
3. **Kurul'un Oluşumu:** TMSK; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, TÜRMOB'dan bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi 3 yıldır Süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili kurum yeni üye seçer.
4. **Kurul Üyelerinin Nitelikleri:** TMSK üyelerinin iktisat, maliye, siyasal bilgiler, işletme, iktisadi ve idari bilimler ve benzeri dallarda en az dört yıllık lisans düzeyinde öğrenim yapmış olmaları, başka bir yüksek öğrenim kurumunda lisans düzeyinde öğrenim yapmış olanların ise belirtilen dallarda lisans

üstü eğitim yapmış olmaları ve bu alanlarda en az 12 yıl deneyim sahibi olmaları şarttır

5. **Kurul Başkanı:** Kurul kendi üyeleri arasından Başkan ve Başkan Yardımcısını seçer
6. **Huzur Hakkı:** Kurul üyelerine, Yüksek Planlama Kurulu tarafından Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin yönetim kurulu üyelerine ödenen miktarda huzur hakkı ödenir
7. **Gelirler:** Kurulun gelirleri, TÜRMOB gelirlerinin yüzde ikisinden, oluşturulacak muhasebe standartlarının telif haklarından, ilgili kuruluşların katkılarından ve diğer faaliyet gelirlerinden oluşur.
8. **İstisna ve Muafiyetler:** Kurul, vize ve tescil açısından 1050 sayılı Muhasebe-i Umu miye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 6245 sayılı Harcırah Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanununa tabi değildir
9. **Denetim:** Kurulun gelir ve giderleri Sayıştay denetimine tabidir.
10. **Personel ve Çalışma Şekli:** Kurul, faaliyetlerinin düzenli olarak yürütülmesi amacıyla personel istihdam edebileceği gibi, gerektiğinde ilgili kuruluşlardan konuyla ilgili eleman istihdam edebilir. Kurul, muhasebe standartlarının hazırlanması amacıyla ilgili kuruluş temsilcilerinin de katılımıyla çalışma komisyonları kurar.
11. **Yönetmelikler:** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile Kurulca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerde belirlenir

Söz konusu Kanun hükmünden TMSK'nın ayrıntılı düzenlemelerinin Bakanlar Kurulu tarafından çıkartılacak yönetmeliklere bırakıldığı anlaşılmaktadır Buna göre; Kurulun çalışma usul ve esasları ile standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin olmak üzere aşağıda belirtilen özelliklerde en az 2 Yönetmeliğe ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

1) "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Teşkilat, Görev ve Çalışma Esasları Yönetmeliği" (Genel Yönetmelik)

TMSK'nın görev, yetki ve sorumlulukları ile iç teşkilatı, yönetim ve çalışma usul ve esaslarının bu Yönetmelik taslağının konusunu oluşturması gerektiği düşünülmektedir.

2) "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca Muhasebe Standartları Oluşturulması ve Kamuya Duyurulmasına İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği" (Teknik Yönetmelik)

Teknik anlamda bir muhasebe standardının üretilmesine yönelik düzenlemelerin ayrı bir Yönetmelikle belirlenmesinin uygun olacağı düşüncesi altında; muhasebe ve raporlama standartları ile standartların kamuya duyurulmasında izlenecek usul ve esaslarının bu Yönetmelik taslağında düzenlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

TMSK'nın oluşup, faaliyete geçmesini teminen çıkarılan 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı Başbakanlık Genelgesinde TMSK'nın teşkilatlanması tamamlanana kadar sekretarya görevinin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yerine getirilmesi uygun görülmüş olup, TMSK 07.03.2002 tarihinde ilgili kurum ve kuruluşların belirlediği üyeleriyle ilk toplantısını yaparak faaliyete başlamıştır. Şu aşamada; TMSK teşkilatının oluşturulmasına yönelik "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Teşkilat, Görev ve Çalışma Esasları Yönetmeliği"nin hazırlanmasına yönelik çalışmalara hız verilmesi beklenmektedir.

4. Sonuç

SPK tarafından Sermaye Piyasası Kanunu

hükümleri çerçevesinde yapılan ve büyük ölçüde uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu düzenlemelere rağmen Türkiye'de mali tablo üreten işletmelerin tamamını kapsayacak bir şekilde kamunun doğru bilgilendirilmesine yönelik bir muhasebe, finansal tablo ve raporlama standardının oluşturabildiğini söylemek mümkün değildir. Zira, bir tarafta vergi yasalarından kaynaklanan ve işletmeler için uygulanması zorunlu olan değerlendirme hükümleri, diğer taraftan, Maliye Bakanlığı'nca 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe konulan ve SPK tarafından yayınlanan muhasebe, finansal tablo ve raporlara ilişkin düzenlemelerin hemen hemen benzeri olan, ancak değerlendirme hükümleri bulunmayan, dolayısıyla bu yönüyle eksik "tek düzen hesap planı", yeknesak bir muhasebe, finansal tablo ve rapor standartları uygulamasını imkansız hale getirmektedir. Ayrıca, TÜRMOB bünyesinde oluşturulan TMUDESKE'in takdire şayan ve gönüllü çalışmaları sonucu üretilen "Türkiye Muhasebe Standartları" ise yasal bir zemine kavuşturulmadığından amaca hizmet edememektedir.

Sonuç olarak; ülkemizde muhasebenin bilgi üretme fonksiyonunun etkin olarak gerçekleştirilebileceği bir yapıya kavuşturulması ve kamuyu aydınlatma sisteminin Türk sermaye piyasalarında tam olarak uygulanabilmesi için öncelikle muhasebe standartlarının oluşturulması konusundaki çok başlılığın ve yetki tartışmalarının açıklığa kavuşturulmasının zorunlu olduğu ve bu açıdan 15.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanun ile değişik, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde yasal zemini hazırlanan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" nun önemli bir fırsat olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 4487 sayılı Kanunla değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- Türk Ticaret Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği
- Maliye Bakanlığı'nca (MB) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- Türkiye Muhasebe Standartları 2000-"Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESKE)"