

KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI KAPSAMINDA TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) ve YORUMLARININ İNCELENMESİ

REVIEW OF TURKEY ACCOUNTING STANDARDS (TAS) AND ITS COMMENTS SCOPE OF CORPORATE GOVERNANCE CONCEPT



Hasan ABDİOĞLU*



Münise ERDÖL**

ÖZ

Enron (ABD), Worldcom (ABD), Global Crossing (ABD), Com Road (Almanya), Parmalat (İtalya), Vivendi (Fransa) ve Livedoor (Japonya) gibi küresel ölçekte faaliyet gösteren ve sektörde öncü rol oynayan şirketlerde hileli işlemler ile manipüle edilmiş bilgi sunumları sonucunda dünya ekonomisini etkileyen büyük mali krizler yaşanmıştır. Yaşanan mali krizlere bir çözüm olarak şirket yönetimlerinde kurumsal yönetim; hesap verebilirlik, şeffaflık, adillik ve sorumluluk ilkelerine dayalı bir yönetim anlayışı olarak ortaya çıkmıştır. Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının yöntemini belirleyerek, hem uygulayıcılar açısından ve hem de finansal tablo kullanıcıları açısından mali bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir sunumunu sağlamak amacıyla yönelik küresel ölçekte kabul edilmiş düzenlemelerdir. Çalışmanın ama-

ABSTRACT

Huge financial crises are experienced as the result of information manipulated by deceptive transactions at global and pioneering companies like Enron (USA), Worldcom (USA), Global Crossing (USA), Com Road (Germany), Parmalat (Italy), Vivendi (France) and Livedoor (Japan). As a solution to these financial crises, corporate governance at company management is emerged as a management style based on the principles of accountability, transparency, justice and responsibility. Accounting standards are regulations accepted globally with the purpose of making the financial informations trustable, true, real and comparable for executives and financial statement users by determining the method of accounting applications. The purpose of the work is to investigate the Accounting Standards of Turkey (TMS) and its interpretations under

* Prof.Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, hasanabdioglu@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-7943-1847.

** Bilim Uzmanı, Milli Savunma Bakanlığı, mnsrdl@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-4769-835X.

Abdioğlu, H., Erdöl, M. (Haziran 2020). Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Yorumlarının İncelenmesi, *Vergi Raporu*, 249, (34-54).

cı, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve yorumlarının incelenerek her bir muhasebe standardının, kurumsal yönetim ilkesi veya ilkelerinin şirketlerde gelişmesine katkı sağlayan düzenlemelerini açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama.

Jel Sınıflandırma Kodları: M40, M41, M49, G30, G34.

GİRİŞ

İşletmeler varlık gösterdikleri piyasada güven inşa edebilmek ve işletmenin piyasa değerini artırmaya katkı sağlayan değerler oluşturabilmek amacıyla değişim ve dönüşüm süreçlerinden geçmektedirler. Bu noktada kurumsal hafızanın kalıcı olarak sağlanması ve var olan iyi yönetim düzenlerinin kurumsallaştırılabilmesi açısından kurumsal yönetim anlayışı her geçen gün daha da önem arz eden bir olgu olarak işletmelerin gündeminde yer tutmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi çalışmalarının başlangıcı büyük şirket skandallarının ortaya çıkmasına dayanmakta ve yaşanan kötü deneyimler sonrası oluşturulan yeni raporlama süreçleri ile kişisel menfaatlerden uzak, tarafsız, şeffaf, hesap verebilir ve gerçeğe uygun bilgi sunumu hedeflenmektedir.

Muhasebe standartları; küreselleşme ve ticaretin gelişmesinin bir sonucu olarak, uluslararası alanda muhasebe uygulamalarının bir çatı altında toplanması hedefiyle oluşturulmuştur. Standartların küresel ölçekte kullanımının yıllar içerisinde artışıyla beraber ülkeler arasında yaşanan farklı uygulamalardan doğan finansal raporlama problemleri çözülmüştür. Türkiye

the light of corporate governance concept and principles, and for each standard, explanation of its regulations that enables the development of corporate governance principles at companies.

Keywords: Corporate Governance, Turkey Accounting Standards, Financial Reporting.

Jel Classification Codes: M40, M41, M49, G30, G34.

Muhasebe Standartları (TMS) da dünyada muhasebe ve raporlama süreçlerinde ortak bir anlayışın benimsenmesi amacına uygun olarak Türk hukuk mevzuatında yer bulmuştur. Finansal tablolardaki bilgilerin; güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam ve özün önceliğine uygun bilgiler olabilmesi bakımından küresel muhasebe standart ve politikalarının uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç muhasebe alanında kullanılabilecek ortak bir dil olarak muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşumunu sağlamıştır. Bu sebeple ülkesel bazda uygulanan standartların yerine küresel ölçekte uygulanabilen uluslararası muhasebe standartları tercih edilir olmuştur.¹

İşletmecilik anlayışında meydana gelen modernleşme ile şirketlerde sahiplik ve yöneticilik fonksiyonlarının birbirinden ayrılması, ekonomik hayatta özel sektörün payının ve belirleyici rolünün artması, şirket kaynaklarının yönetiminde ilkesel bir sistem ihtiyacını gündeme getirmiştir. Ayrıca piyasalarda rekabetin artması, şirketlerin faaliyetlerinin ulusal sınırları aşması, farklı ülke borsalarında sermaye arayışlarına girilmesi ve sınır ötesi yatırım kararları gibi birçok sebep, şirket ile ilgili tüm tarafların (paydaşların) hakları-

¹ Nalan AKDOĞAN. (2007) "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri". Mali Çözüm Hakemsiz Yazılar. Sayı 80, s.101.

nın korunduğu bir anlayışla yönetilmesini gerekli kılmıştır.² Kurumsal yönetim, şirketlerin toplumun menfaatlerine saygı gösterirken finansal sermaye ve insan sermayesini çekmelerini, verimli çalışmalarını ve hissedarları için uzun vadeli ekonomik değer üretmelerini sağlayan, kanun, düzenleme ve özel sektör uygulamalarının bütünüdür.³

Çalışmanın devam eden ikinci bölümünde, kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe standartlarına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Üçüncü bölümde ise kurumsal yönetim anlayışı kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve yorumları her bir standart düzenlemesi kapsamında incelenmiştir. Çalışma konu ile ilgili genel bir değerlendirmenin yapıldığı ve gelecek çalışmalar için önerilerin sunulduğu son bölüm ile tamamlanmıştır.

1- KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI ve MUHASEBE STANDARTLARI ile İLİŞKİSİ

Kurumsal yönetim 1840'lı yıllarda modern şirketlerin gelişimi ile birlikte gündeme gelmiş bir kavramdır.⁴ Ancak kurumsal yönetim kavramı literatürde, 1932 yılında Berle ve Means tarafından ortaya atılmış, şirket yönetimlerinde vekalet problemi ve bu kapsamda ortaya çıkan sorunların tespiti kapsamında ele alınmıştır.⁵ Kurumsal yönetim kavramı olarak 1980'lerin ortasında daha çok konuşulmasına rağmen, küresel ölçekte yaşanan şirket iflasları ile ülkelerin

gündemine oturmuş ve her ülkenin kendine özgü yasal düzenlemeleri çerçevesinde bugün uygulanmaya devam etmektedir. Kurumsal yönetim hakkında farklı kurum ve otoriteler kendi görev ve ilgi alanlarına göre tanımlama yapmaktadırlar. Bu durum, kurumsal yönetim konusundaki farklı bakış açılarını da ortaya koymaktadır.⁶ Kurumsal yönetim, şirket yönetimini şekillendiren kanunlar, düzenleyici kurumların uygulamaları ve raporlama gerekliliklerinin bir çerçevesini oluşturmaktadır.⁷ Genel bir tanımlama ile kurumsal yönetim, ortaklarca işletme yöneticilerinin kullanımına verilen varlıklar ve değerlerin olumlu sonuç verecek biçimde kullanılmasını ve yöneticilerin bu kullanım biçimi ile alınan sonuçlar hakkında tüm menfaat sahiplerine karşı şeffaf, adil, hesap verebilir ve sorumlu davranmasını gerektiren bir yönetim anlayışıdır.⁸

Kurumsal yönetim konusunda Dünya'da birçok ülke çalışmalar yapmış ve bu konuda raporlar hazırlamıştır. Ancak uygulama birliğinin sağlanabilmesi OECD tarafından yayımlanan ve tavsiye niteliği taşıyan "1999 tarihli OECD Kurumsal Yönetim Raporu" ile mümkün olmuştur. Türkiye'de 2001 yılında meydana gelen mali kriz sonrası; 2002 yılında TUSİAD (Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği) "Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi" başlıklı çalışma yayımlanmış ve 2003 yılında SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) "Kurumsal Yönetim İlkeleri"ni yayımlanmıştır. SPK tarafından ya-

² Mahmut KARGİN ve diğerleri. (2015). "Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama". Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Cilt 22. Sayı 2.s.502.

³ Özgür ÇATIKKAŞ. (2013). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*. Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi.s.12-13.

⁴ Ulrich STEGER ve Wolfgang AMANN. (2008). *Corporate Governance*, John Wiley&Sons Ltd. ABD. s.5.

⁵ Sitijn CLAESSENS ve diğerleri. (1999). *Who Controls East Asian Corporations The World Bank Policy Research Working Paper*, The World Bank. s.2.

⁶ Selim CENGİZ. (2013). "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma". Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt15. Sayı 2.s.405.

⁷ Stephen S. COHEN ve Gavin BOYD. (2000). *Corporate Governance and Globalization*. Edward Elgar Publishing. Inc.s.4.

⁸ Mustafa AYSAN. (2007). "Muhasebe ve Kurumsal Yönetim". Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD). Sayı 35. s.18.

yımlanan bu ilkeler 2005 yılında güncellenmiştir.⁹ İMKB (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) tarafından 2005 yılında “Kurumsal Yönetim Endeksi Temel Kuralları” yayınlanmıştır. 2006 yılında BD-DK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) tarafından bankacılık sektörüne ilişkin kurumsal yönetim alanında düzenleme yapılmıştır ve 2007 yılında ise İMKB bünyesinde “Kurumsal Yönetim Endeksi” hesaplanmaya başlanmıştır. 2008 yılına gelindiğinde ise “Seri IV, No:41 Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uygulanacakları Esaslar Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. 2011 yılında SPK’nda, kurumsal yönetim kavramı yer almıştır. 2012 yılında ise Yeni Türk Ticaret Kanununda kurumsal yönetime ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 2014 yılında SPK’na uyum kapsamında Kurumsal Yönetim Tebliği yayımlanmış ve aynı yıl BİST (Borsa İstanbul) da “Sürdürülebilirlik Endeksi” hesaplanmaya başlanmıştır.

Kurumsal yönetim anlayışı dört temel ilkeyi içermektedir. Bunlar; şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adillik (eşitlik) ilkeleridir. Bu ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

Şeffaflık ilkesi, işletmenin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eder. Bu ilke, bilgi sunumunda açıklık ve anlaşılabilirliğin sağlanarak finansal bilgi paylaşımında işletmeye güven sağlamayı amaç edinmektedir. Şeffaflık ilkesi gereği işletme hakkında finansal bilgilere bütün ilgili taraflar kolaylıkla ulaşabilir

ve bilgi anlaşılabilir olmalıdır.¹⁰ Şeffaflık ilkesi ile şirketin mali durumu ve işlevsel faaliyetleri kadar mülkiyet ve yönetim yapısı, kurumsal amaçları, karşılaşılabileceği tahmin edilen riskler hakkındaki bilgilerinde doğru, zamanında ve eşit olarak ulaşılacak şekilde kamuya açıklanması amaçlanmaktadır.¹¹ Şeffaflık ilkesi, katılımcıların piyasa beklentileri hakkında bilgilendirilme gerekliliğine vurgu yaparak, belirsizlik zamanlarında piyasalarda istikrarın sağlanmasına yardımcı olmaktadır.¹² Muhasebe standartları kapsamında şeffaflık ilkesi, mali bilgilerin işletme sahiplerine gerçeğe uygun, tam, açık, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı bir şekilde sunumu ile ilgilidir.

Hesap verebilirlik ilkesi; yönetim kurulu, üst yönetim performansını bağımsız bir şekilde izlemesini ve üst yöneticilerin paydaşlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini ifade etmektedir.¹³ Bu ilke yönetim işlevinin ve sorumluluklarının açıklanmasını, hissedar ve yöneticilerin taleplerinin sıraya koyulmasının güvence altına alınmasını ve nesnel kararlar alındığının yönetim kurulları tarafından izlenmesini öngörmektedir. Anlaşılacağı üzere hesap verebilirlik ilkesi, menfaat sahipleri ile ilgili hususlara değinmekte ve işletme ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kuralları açıklamaktadır.¹⁴ Muhasebe standartları kapsamında hesap verebilirlik ilkesi, işletme yönetimi-

⁹ Başak ATAMAN ve Hakan CAVLAK. (2016). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi’ne Tabi Halka Açık Şirketlerde Bir Anket Çalışması”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Sayı 9 (3). s.215

¹⁰ Zabihollah REZAEI. (2009). *Corporate Governance*. John Wiley & Sons Inc. ABD. s.38-39.

¹¹ ASUMAN SÖNMEZ ve ANDAÇ TOKSOY. (2011). “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği”. Maliye Finans Dergisi. Sayı 25 (92).s.65.

¹² Engin DİNÇ ve Hasan ABDİOĞLU. (2009). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 12 (21).s.160.

¹³ M. Arcan TUZCU. (2003). *Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İMKB-100 Örneği*. Ankara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara.s.34.

¹⁴ Hasan ABDİOĞLU. (2008). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. MÖDAV. Sayı 4. s.188.

nin finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmasından, yönetim kuruluna ve işletme menfaat gruplarına karşı yükümlülüğünü berabberinde getirmiştir. Bu ilke gereğince finansal raporlama sürecinde yönetim ve paydaşlar arasındaki çıkarların güvence altına alınması esastır.

Sorumluluk ilkesi; şirket faaliyetlerinin mevcut mevzuata, şirket sözleşmesine ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetmesini ifade etmektedir.¹⁵ Şirket yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve hukuki kişiliği, şirket politika ve stratejileri çerçevesinde faaliyet ve icraatlarını yürürlükte olan kanunlara, düzenlemelere, içtima ve ahlaki kurallara uygun olarak gerçekleştirebilecektir.¹⁶ Bu ilke gereğince yöneticiler, kararlarından dolayı pay sahipleri başta olmak üzere çıkarları etkilenebilecek bütün taraflara karşı sorumludurlar.¹⁷ Muhasebe standartları kapsamında sorumluluk ilkesi, işletme yönetiminin finansal tabloların muhasebe standartlarına ve yasal mevzuata uygun bir şekilde hazırlanması ve sunulması yükümlülüğü bu ilke gereğidir.

Adillik (eşitlik) ilkesi; pay sahipleri ile menfaat sahipleri arasında adil ve tüm taraflara karşı eşit bir yönetim anlayışının gerçekleştirilmesini ifade etmektedir.¹⁸ Doğruluk, eşitlik olarak da adlandırılabilen adillik ilkesi, pay sahiplerinin ve tüm işletme menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını ve yatırımcı ile uygulamada sorun çıkmayacak sözleşmelerin yapılmasını garanti-

ler nitelik taşımaktadır¹⁹ ve.²⁰ Buna göre şirket yönetimi karar alma sürecinde tüm menfaat sahiplerini dikkate alarak hareket etmeli ve tüm taraflara karşı eşit mesafeli bir tutum sergilemelidir.²¹ Muhasebe standartları kapsamında adillik (eşitlik) ilkesi, yönetimin finansal raporlama sürecinde muhasebede sosyal sorumluluk anlayışının bir gereği olarak tüm menfaat sahiplerinin hak ve yükümlülüklerini koruyan bir anlayışla eşit bir yaklaşım çerçevesinde raporlama yapma sorumluluğu bu ilke gereğidir.

Sözlük anlamı "*belli bir tipe göre yapılmış ya da ayrılmış belirli ölçülere, kanuna, kullanıma uygun olan, örnek ya da temel alınabilen, tek biçim, bir bütünü oluşturan unsurların teker teker tespit edilmesi*" (www.tdk.gov.tr) olan standardın, birçok tanımı yapılmışsa da bunlardan yaygın olan ve geçerliliğini koruyan tanım, ISO (International Organization for Standardization - Uluslararası Standartlar Örgütü)'nun tanımıdır. Buna göre; standart, "*üretimde, hizmette ve anlayışta, ölçme ve deneyde bir örnek sağlanması*" olduğu kabul edilmektedir. Standardın tarihçesi; muhtemelen insanlık tarihi kadar eskidir. Ekonomik anlamda Mezopotamyalıların kalıplarla seri olarak döktükleri kerpiçleri, Sümerlerin çivi yazıları ve bunların yazıldığı plakalar, Babil Krallığı'nda üretilen malların üzerine konulan etiketler, Eski Mısır piramitleri vb. o gün için adı konulmamış olsa bile, bugün bu uygulamalar standart olarak değerlendirilebilir.

¹⁵ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). "*Kurumsal Yönetim İlkeleri*". (<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/55>). Erişim tarihi: 12. Aralık 2019. s.6.

¹⁶ Ali TOPAL ve diğerleri. (2016). *Kurumsal Yönetim İlke Analizleri*. Çatı Yayıncılık. İstanbul.s.121.

¹⁷ Tuğba Derya BAŞKAN ve Gizem ÇOPUR VARDAR. (2018). "*Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim Uygulanmasının Firma Performansına Etkisi*". Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Nisan Özel Sayısı.s.602.

¹⁸ Mustafa DOĞAN. (2007). *Kurumsal Yönetim*. Siyasal Kitabevi. Ankara, s.51.

¹⁹ Abdullah KARAKAYA ve Halim AKBULUT. (2010). "*Safranbolu'daki Turizm İşletmelerinde Kurumsal Yönetimin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma*". ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt 6. Sayı 11. s.22.

²⁰ Fatma PAMUKÇU. (2011). "*Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi*". Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD). Sayı 50. s.135.

²¹ Ahmet MENTEŞ. (2009). *Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi*. Derin Yayınları. İstanbul.s.52.

Muhasebe faaliyetlerine ilişkin kuralları ifade eden “muhasebe standartları” ise muhasebe kayıt ve raporlama süreçlerinde uygulama birliği sağlamak için, bilgilerin elde edilmesi, kaydedilmesi, raporlanması ve yorumlanması aşamalarında uyulması gereken kurallar birliği olarak tanımlanabilir.²² Muhasebe standartları, temel de muhasebe ve raporlama faaliyetinin yol haritası, başka bir deyişle rehberi niteliğindedir. Bu standartlar, muhasebe meslek elemanının mesleki yargı ve değerlendirmesine bir sınırlama koymadan, faaliyetin genel çerçevesini çizmektedir. Küreselleşme ve teknolojik ilerlemeler ile beraber muhasebe sistemlerinden beklentiler artmıştır. Muhasebe bilgi kullanıcıları mali raporlama süreçlerinde ortak bir dile ihtiyaç duymuş ve bunun bir sonucu olarak, küresel alanda kullanıma uygun muhasebe standartları oluşturulmuştur. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması 1973’ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) tarafından yürütülmüştür. Ancak hazırlanan standartların yaptırım gücünün bulunmaması ve üye kuruluşlarında çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkilerine haiz olmaları sebebiyle, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (International Accounting Standards Board-IASB) devretmiştir.²³ Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişiminde ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları ve

Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) sorumluluk üstlenmiştir.²⁴ Türkiye’de muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklar, 1990’lı yılların ortalarında kullanılmaya başlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nden (MSUGT) sonra önemli oranda azaltılmıştır. Buna rağmen yapılan düzenleme mevcut sistemi uluslararası alanda kabul edilmiş uygulamaların tam anlamıyla yer almaması nedeniyle ve bu durumun önlenmesi için TÜRMOB tarafından 1990’lı yılların ortalarında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur.²⁵ Ekonomik küreselleşme, birçok alanda olduğu gibi muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. Muhasebe konusundaki etkisi uluslararası muhasebe standartları alanında kendisini göstermiştir. Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin 2005 yılında New York borsasından yararlanma isteklerinin baskısı ile bu standartları uygulamaya başlamaları Türkiye’yi de standartların uygulanması doğrultusunda etkilemiştir.²⁶ Bu gün muhasebe standartları Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanmakta ve kamuoyuna açıklanmaktadır. Zira Türk Ticaret Kanunu’nun 88. maddesinde standartları belirleme ve yayımlama yetkisinin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunda olduğu açıkça belirtilmiştir. Türk Ticaret Kanunun verdiği yetkiye istinaden KGK, 26.08.2014 tarihli kararı ile finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye muhasebe standartlarını uygulayacak kurum, kuruluş ve işletmeleri belirlemiştir. Buna göre genel olarak; sermaye

²² Abdülkerim DAŞTAN ve Hasan ABDİOĞLU. (2008). “TFRS- 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları”. Akademik Fener Dergisi. Cilt 6. Sayı 10.s.73.

²³ Abdülkerim DAŞTAN ve Hasan ABDİOĞLU. a.g.e. s.74-75.

²⁴ Erhan YALÇIN. (2012). *Muhasebe Çalışma Kitabı*. Savaş Yayınevi. Ankara.s.25.

²⁵ Serpil BOSTANCI. (2002) “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi. Sayı 59.s.7.

²⁶ Mikail EROL ve Muhsin ASLAN. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi. Sayı 12.s.55.

piyasası araçları borsada işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri söz konusu kararda sayılmıştır.²²

Kurumsal yönetim, işletmelerde çeşitli alanlarla yakından ilgili olup muhasebe süreçlerini de içerisine almaktadır.²³ Kurumsal yönetim işletmenin tüm faaliyet süreçlerinde şeffaflığı, düzeni, kontrol edilebilirliği, hesap verebilirliği ve kanunlara uygunluğu sağlamayı hedeflemekte ve bu yönüyle finansal raporlama süreçlerine bir düzen getirmektedir.²⁴ Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler için finansal tablo hazırlama maliyetlerinin azalması, yönetimde bilgiye ulaşılmasını sağlayan sistemlerin kullanımının mümkün olması, ülkeler arası yapılan işletme faaliyetlerinin etkinliğinin analizi ve işletme denetimlerinde maliyetlerin düşüşü gibi konularda yararlar sağlanmaktadır.²⁵ Dolayısıyla işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve ilkelerinin uygulama bulmasında muhasebe ve finansal raporlama standartları öngördüğü düzenlemeler ve rehber uygulamaları ile finansal bilgi ve raporlama süreçlerine katkı sağlamakta, tüm menfaat gruplarının yararına dönük şeffaf, adil, hesap verebilir ve sorumluluk anlayışına uygun bir raporlama için ilkeler oluşturmaktadır. Aşağıda her bir muhasebe standardı ve yorumlarının kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri bağlamında incelemesi yapılarak standartların kurumsal yö-

netim anlayışının yerleşmesi ve gelişimine olan katkıları değerlendirilmiştir.

2- KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI KAPSAMINDA TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) ve YORUMLARININ İNCELENMESİ

Muhasebe ve raporlama işlemlerinden beklenen yararı elde edilebilmesi için bilgi sunumunun belirli standartlara ve kurallara bağlı bir çerçevede yapılması ve bu düzenlemelerinde küresel ölçekte kabul görmesi gerekmektedir. Muhasebe uygulamalarında ortak bir dilin geliştirilmesi uluslararası muhasebe standartları ile sağlanmıştır. Bu standartların Türkiye’de yasal çerçevede kabul görerek uygulanan hali Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak adlandırılmıştır. Türkiye’de, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türk Ticaret Kanunu’ndan aldığı yetkiye istinaden, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve yorumları oluşturulmakta ve kamuoyuna açıklanmaktadır. Buna göre hali hazırda yayımlanmış 25 adet TMS ve 4 adet de yorum düzenlemesi bulunmaktadır.²⁶ Aşağıda her bir standart düzenlemesi kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve yorumlarının kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri çerçevesinde incelemesi gerçekleştirilerek, standartların kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve gelişimine olan katkıları değerlendirilmiştir.

²⁷ Kamu Gözetim Kurulu (KGK). “TFRS’leri Hangi İşletmeler Uygulamak Zorundadır?” (<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8014/TFRSleri-hangi-is-CC%A7letmeler-uygulamak-zorundad%C4%B1r?>). Erişim tarihi: 15 Aralık 2019.

²⁸ Anna GRANDORI. (2004). *Corporate Governance and Firm Organization, Microfoundations and Structural Forms*. Oxford University Press.s.4.

²⁹ Margaret ROUSE. (2008). “Corporate Governance”. (<http://searchfinancialsecurity.techtarget.com/definition/corporate-governance>). Erişim tarihi: 23.11.2019.s.1.

³⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK). “2010 Yılı Faaliyet Raporu”. (<https://docplayer.biz.tr/amp/2539447-Turkiye-muhasebe-standartlari-kurulu-2010-yili-faaliye-t-raporu.html>). Erişim tarihi: 10 Ocak 2020.s.11.

³¹ Kamu Gözetim Kurulu (KGK). “TMS/TFRS ve TMS/TFRS Yorumları Nedir?” (<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6651/TMS/TFRS-ve-TMS/TFRS-Yorumlari%C4%B1-nedir?>). Erişim tarihi: 18 Aralık 2019.

2.1- TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 1. paragrafta, “işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının, işletmenin önceki döneme ait finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla, genel amaçlı finansal tabloların sunumuna yönelik esasları belirler. Bu standart, finansal tabloların sunumuyla ilgili genel kuralları, yapısıyla ilgili hususları ve finansal tabloların içeriğine ilişkin asgari şartları düzenler” denmektedir. Standardın 9. paragrafında ise finansal tabloların amacı; “işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir. Finansal tablolar, bu amaçla ulaşmak için; (a) Varlıklar, (b) Yükümlülükler, (c) Özkaynak, (d) Kazanç ve kayıplar dâhil, gelir ve giderler, (e) Ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve (f) Nakit akışları hakkında bilgi sağlar. Bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bu nakit akışlarının zamanlamasını ve kesinliğini tahmin etmelerine yardımcı olur” denmektedir. Standardın 15. paragrafında “işletme, tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunması” gerektiği belirtilmiştir. Standardın 15. paragrafında, “finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunması” ve 45. paragrafta da “koşullar oluşmadığı sürece, finansal tablo kalemlerinin sunumunu ve sınıflandırmasını dönemler itibarıyla değiştirmemesi” gerektiği belirtilmiştir. Standart, finansal tablolarda yer alan bilginin ekonomik kararlar alınırken gerçeğe uygun, tam,

açık, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı bir şekilde sunumunun öngörmektedir. Bu düzenlemeler finansal bilginin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını öngören kurumsal yönetim ilkelerinden *şeffaflık ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca standardın işletme faaliyetlerinin mevzuata ve düzenlemelere uygun bir şekilde raporlanmasını esas alan düzenlemeleri sebebiyle *sorumluluk ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.2- TMS - 2 Stoklar Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 1. paragrafta, “stokların muhasebeleştirilmesinde, varlık olarak finansal tablolara alınacak ve ilgili hasılat finansal tablolara yansıtılncaya kadar varlık olarak izlenecek olan maliyet tutarının belirlenmesidir. Standart ayrıca maliyetlerin stoklara yüklenmesinde kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri hakkında rehberlik sağlar” denmektedir. Standardın amacı 9. ve 10 paragraflarda, “stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür ve stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir” denmektedir. Standardın 23. paragrafında “normal şartlarda birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın kendi özel maliyeti belirlenerek tespit edilir” olduğu ifade edilmiştir. Standart, stokların maliyet unsurlarını, stok maliyet hesaplama yöntemlerini ve stok ölçüm esasını açıklamaktadır. Bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden işletmenin mali bilgileri hakkında doğru, zamanlı, açık ve karşılaştırılabilir bilgi sunumunu ifade eden *şeffaflık ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.3- TMS - 7 Nakit Akış Tabloları Standartı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın amacı 2. paragrafta, “*döneme ilişkin nakit akışlarını esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandıran bir nakit akış tablosu aracılığıyla, işletmenin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen tarihi değişimler hakkında bilgi sunulmasını sağlamaktır*” ifadesi yer almaktadır. Standartın 11. paragrafında “*işletme; esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını ticari faaliyetlerine en uygun şekilde sunar. Nakit akışlarının faaliyetlere göre sınıflandırılması, finansal tablo kullanıcılarının; bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumu ile nakit ve nakit benzeri tutarları üzerindeki etkisini değerlendirmesine imkân tanıyan bilgiler sağlar. Bu bilgiler, söz konusu faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi için de kullanılabilir*” denmektedir. Standartın 17. paragrafında “*finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların gelecekteki nakit akışları üzerindeki haklarını tahmin etmede faydalı olduğundan, bu nakit akışlarının ayrı olarak açıklanması önemlidir*” ifadesi yer almaktadır. Standart nakit akışlarının esas, yatırım ve finansman faaliyetleri olarak üç grup halinde sınıflandırılmasını ve finansal tablo kullanıcılarının bu sınıflandırma ile işletmenin finansal durumu hakkında değerlendirmede bulunabilecek özellikte olmasını istemektedir. Bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden işletmenin mali bilgileri hakkında doğru, zamanlı, açık, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilgi sunumunu ifade eden şeffaflık ilkesi ve faaliyetlerin kanunlara ve toplumsal değerlere uygun bir biçimde gerçekleştirilmesine ilişkin yönetimin sorumluluğunu belirten sorumluluk ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.4- TMS - 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standartının Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın amacı 1. paragrafta “*muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kıstasları belirlemek, muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme esaslarını ve açıklamaları düzenlemektir. Bu standart, işletmelerin finansal tablolarının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği ile dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlar*” ifadesine yer verilmiştir. Standart ile işletmelerde muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin ölçütler ile finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir ölçüde olmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.5- TMS - 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standartı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın 1. paragrafında “*standartın amacı; (a) işletmenin, raporlama döneminden sonraki olaylar nedeniyle finansal tablolarında ne zaman düzeltme yapması gerektiğini ve (b) finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihi ve raporlama döneminden sonraki olaylar hakkında işletmenin yapması gereken açıklamaları belirlemektir*” ifadesine yer verilmiştir. Standartın 19. paragrafında “*işletme, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumlar hakkında raporlama döneminden sonra bilgi elde etmesi halinde bu yeni bilgiler ışığında söz konusu durumlarla ilgili açıklamaları günceller*” ifadesi yer almıştır. Standart ile raporlama dönemi sonunda ortaya

çıkabilecek olaylar ve değişikliklerin açıklanması ile doğru ve zamanlı bilgi sunumunun hedeflenmesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesine ve ayrıca işletme faaliyetlerin mevzuata ve düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesinin esas alınması sebebiyle *sorumluluk ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.6- TMS - 12 Gelir Vergileri Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacının düzenlendiği başlıkta “gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının iki durumda belirlenmesidir. Bunlar; (a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve (b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları” ifadesi yer almaktadır. Ayrıca standardın amacının belirtildiği başlıkta, “standardın, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenlediği” belirtilmiştir. Standardın kapsam başlığında ise “standardın uygulanmasında gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek anlaşmaların raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergileri de kapsar” ifadeleri yer almaktadır. Gelir vergilerinin muhasebeleştirme esaslarını düzenleyen standart kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almayı amaçlayan kurumsal yönetim ilkelerinden *sorumluluk ilkesi* ve menfaat sahiplerine karşı gerçeğe uygun bilgi sunumunun sağlanmasında

kurumsal yönetim ilkelerinden *hesap verebilirlik ilkesi* ile uyumludur.

2.7- TMS - 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 1. paragrafta, “finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır” ifadesine yer verilmiştir. Standardın 7. paragrafında, “maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır: (a) Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve (b) ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi” olarak belirtilmiştir. Standardın 15. paragrafında “varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür” ifadesine yer verilmiştir. Standart, maddi duran varlıklardaki muhasebe, ölçüm ve değerlendirme esaslarını düzenlemektedir. İşletme varlıkları hakkında gerçeğe uygun, doğru ve anlaşılabilir bilgi sunumu kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ve mevcut mevzuatı esas alarak yapılan bu raporlama *sorumluluk ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.8- TMS - 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 1. paragrafta, “çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Bu

standart uyarınca işletmenin; (a) Çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu, (b) Sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri, muhasebeleştirilmesi gerekir” ifadesi yer almaktadır. Standartın 2. paragrafında “çalışanlara sağlanan her türlü faydaların muhasebeleştirilmesinde işverenler tarafından uygulanır” denmektedir. Standartın 11. paragrafında “çalışan bir hesap dönemi boyunca işletmeye hizmet sunduğunda, işletme bu hizmet karşılığında ödenmesi beklenen çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin iskonto edilmemiş tutarın; (a) Hâlihazırda ödenmiş bulunan tutar düşüldükten sonra kalan kısmını borç (gider tahakkuku) olarak muhasebeleştirir” ifadesi yer almaktadır. Standart, çalışanlara, çalışanların bakmakla yükümlü oldukları kişilere veya hak sahibi diğer kişilere ilişkin hak ve ödemeler ile çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydaları düzenlemektedir. İşletme faaliyetlerinin yasal mevzuata ve yönetmeliklere uygun olarak yürütülmesi ile kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ve işletme menfaat sahipleri ile ilişkileri düzenlemesi kapsamında da hesap verebilirlik ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.9- TMS - 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standartının Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın kapsamı 1. paragrafta “devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanması” olarak belirtilmiş ve standartın 12. paragrafında “devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır” ifadesi yer

almaktadır. Standartın 24. paragrafında “gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir” ifadesi yer almaktadır. Standartın, devlet teşviklerinin muhasebeleştirme ve ölçümleme esaslarını mevzuat çerçevesinde açıklaması sebebiyle kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ve bilgi sunumunun gerçeğe uygun doğru ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaya yönelik düzenlemeleri ile şeffaflık ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.10- TMS - 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın amacı 1. paragrafta, “bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu standartın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir” ifadesi yer almaktadır. Standartın 6 paragrafında “standart, işletmenin finansal tablolarının bir yabancı para biriminde sunulmasında uygulanır ve sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na uygunluğuna yönelik gerekli koşulları belirler. Finansal bilgilerin yabancı paraya çevrimlerinde bu koşulların sağlanmadığı durumlara ilişkin olarak açıklanacak hususlar standartta düzenlenmiştir” ifadesi yer almaktadır. Standart, işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre içerisinde alacak ya da borç niteliğinde yabancı parasal işlemlerinin olabileceğini, işletmenin yabancı para kalemlerini kendi geçerli para birimine çevirmesini ve böyle bir çevrimin etkile-

rini standarda uygun raporlamasını düzenlemektedir. Bu düzenlemeler kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.11- TMS - 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın temel ilkesi 1. paragrafta “özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir” denmektedir. Standardın 9. paragrafında ise “*borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir*” ifadesine yer verilmiştir. Kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlıklar için işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerin varlık maliyetine dahil edilmesi ile ilgili bu düzenlemeler mali bilgilerin gerçeğe uygun, açık ve karşılaştırılabilir sunumunu esas alan kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile doğrudan ilgilidir. Ayrıca ilgili varlık kalemleri için belirleyici bir yasal düzenlemesinin söz konusu olması ve yönetimin finansal tabloları muhasebe standartlarına ve yasal mevzuata uygun hazırlanması bakımından *sorumluluk ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.12- TMS - 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 1. paragrafta “*işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili*

tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır” ifadesine yer verilmiştir. Standardın 8. paragrafında “*ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler dahil olmak üzere mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilir*” ifadesi yer almaktadır. Standart ile ilişkili taraflara açıklanacak bilgilerin açık, anlaşılır, şüpheye yer vermeyecek, işletme menfaatlerini ön planda tutacak şekilde hazırlanması ve sunulması kurumsal yönetim ilkelerinden *şeffaflık ilkesi* ve tüm paydaşlar ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi kapsamında *hesap verebilirlik ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.13- TMS - 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardının Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın kapsamı 1. paragrafta “*emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, söz konusu finansal tablolara uygulanır*” ifadesi yer almaktadır. Standardın 23. paragrafında “*finansal tablolar, taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü aktüeryal değerleri ile sağlanacak faydalarda kullanılabilecek net varlıklar arasındaki ilişkiyi ve taahhüt edilen emeklilik faydalarına ilişkin fonlama politikasını açıklar*” denmektedir. Standardın 34. paragrafında “*tanımlanmış fayda planı veya tanımlanmış katkı planı olup olmadığına bakılmaksızın, emeklilik fayda planına ilişkin finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir: (a) Sağlanacak faydalarda kullanılabilecek net varlıklar değişim tablosu; (b) Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti ve (c) İlgili planın tarifi ve dönem*

içerisinde plana ilişkin değişikliklerin etkisi” ifadesi yer almaktadır. Standart, emeklilik fayda planlarının hesaplanma, muhasebeleştirme ve raporlanma süreçleri ile ilgili düzenlemeleri kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi, yasal düzenlemelere uygunluğu ifade eden sorumluluk ilkesi ve menfaat sahipleri ile olan ilişkilerin düzenlenmesi kapsamında hesap verebilirlik ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.14- TMS - 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın amacı 1. paragrafta *“bireysel finansal tabloların hazırlanmasında; bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenlemektir”* ifadesi yer almaktadır. Standartın 7. paragrafında *“bağlı ortaklığı veya iştiraki olmayan ya da herhangi bir iş ortaklığında iş ortaklığı payı bulunmayan bir işletmenin finansal tabloları bireysel finansal tablo olmadığı”* ve standartın 10. paragrafına göre *“işletmenin her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebeleştirme esaslarını uygular”* olduğu belirtilmiştir. Standartın bireysel finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin hükümleri faaliyetlerin yasal mevzuata uygun yürütülmesi bakımından kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ve bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları ve iştiraklerde yer alan yatırımlar nazarında menfaat sahipleri ile ilgili düzenlemeleri ihtiva etmesi bakımından hesap verebilirlik ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.15- TMS - 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardının Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın amacı 1. paragrafta, *“iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamak, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki*

yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri ortaya koymaktır” ifadesi yer almaktadır. Standartın kapsamı 2. paragrafta *“yatırım yapılan işletmeyi müşterek olarak kontrol eden veya yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisi bulunan tüm işletmelerce uygulanır”* olarak belirtilmiştir. Standart iştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımların düzenlemesini esas alan hükümleri ile kurumsal yönetim ilkelerinden menfaat sahipleri arasında adil ve eşit bir yönetim anlayışını esas alan *adillik ilkesi* ve menfaat sahipleri arasındaki ortaklık ilişkilerinin açık ve net bir şekilde düzenlenmesi ile *hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.16- TMS - 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın kapsamı 1. paragrafta *“geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır”* olduğu belirtilmiştir. Standartın 2. paragrafında *“yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Para satın alma gücünü öyle bir oranda kaybeder ki, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur”* düzenlenmesi yer almaktadır. Standartın 37. paragrafında ise *“finansal tabloların düzeltilmesi, genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanımını gerektirir. Aynı ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler tarafından aynı endeks kullanılır”* denmektedir. Standart, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlamanın esaslarını

belirleyerek finansal tabloların anlamlı, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun olması yönünden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ve tüm menfaat sahiplerine karşı mevzuata uygun raporlama ve hakların güvence altına alınması bakımından *sorumluluk ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.17- TMS - 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 2. paragrafta, “finansal araçların borç veya özkaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu standart, ihraç eden (ihraççı) açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır” ifadesi yer almaktadır. Standart, finansal araçların sunumu ve sınıflandırılması ile ilgili ilkeleri belirlemektedir. Bu düzenlemeler mali bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir şekilde ve gerçeğe uygun bilgi sunumunun sağlanmasında kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.18- TMS - 33 Hisse Başına Kazanç Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 2. paragrafta, “hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir” denmektedir. Standardın kapsamı 2. paragrafta “hisse başına

kazanç tutarını kamuoyuna açıklayan bir işletme, söz konusu tutarı bu standarda göre hesaplar ve kamuoyuna açıklar” denmektedir. Standart, hisse başına kazancın belirlenme esasları ve sunumuna ilişkin düzenlemeler ile kurumsal yönetim ilkelerinden *şeffaflık ilkesi* ve tüm menfaat sahiplerinin haklarının gerçeğe uygun bir şekilde ölçülmesi ve kamuoyuna açıklanmasını önören düzenlemeleri ile *adillik (eşitlik) ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.19- TMS - 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın ilk bölümünde amacı, “ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar” ifadesi yer almaktadır. Standardın 10. paragrafında “bir işletmenin ara dönem finansal rapor olarak özet finansal tablolarını yayımlaması durumunda; bu özet tabloların asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt toplamların her biri ile standart çerçevesinde belirlenen seçilmiş dipnotları içermesi şarttır. Yer verilmemesi halinde özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olacak olan ek hesap kalemleri veya açıklamalar bu tabloların içeriğine dahil edilir” ifadesi yer almaktadır. Standart, ara döneme ilişkin muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemekte, menfaat sahiplerinin işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini kolaylıkla kavramasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu düzenlemeler doğru, açık ve karşılaştırılabilir

bilgi paylaşımını ifade eden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ve menfaat sahipleri ile ilişkilerin düzenlenmesini esas alan *hesap verebilirlik ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.20- TMS - 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 1. paragrafta, *“bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler”* ifadesi yer almaktadır. Standardın 9. paragrafında, *“her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder”* ifadesi bulunmaktadır. Standart, raporlama dönemlerinde varlığın değer düşüklüğü testinin yapılmasını ve değer düşüklüğü söz konusu ise muhasebeleştirilme işleminin yapılmasını öngörmektedir. Bu düzenlemeler doğru, açık, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımının ifade eden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ve menfaat sahipleri ile ilişkilerin düzenlenmesini esas alan *hesap verebilirlik ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.21- TMS - 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın ilk bölümünde amacı, *“uygun finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamaları için gerekli olan bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını sağlamaktır”* denmektedir. Standardın 14. paragrafında *“bir karşılık, şu koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır: (a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması; (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalığının muhtemel olması, (c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz”* ifadesi yer almaktadır. Standart, karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlamakta ve finansal tablolara alma kriterlerini ile ölçüm esaslarını belirlemektedir. Bu düzenlemeler finansal tabloların sunumunda açık, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ve katılımcıların piyasa beklentileri hakkında bilgilendirilme gerekliliğine vurgu yaparak, belirsizlik zamanlarında piyasalarda istikrarın sağlanmasına yardımcı olmayı esas alan kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.22- TMS - 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 1. paragrafta, *“maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması*

durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar” ifadesi yer almaktadır. Standardın 22. paragrafında “işletme, beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir” ifadesi yer almıştır. Standart, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıkların maddi olmayan varlık olarak muhasebeleştirme esas ve yöntemlerini belirlemektedir. Bu düzenlemeler mevcut durum ve olaylar hakkındaki bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olmasını ifade eden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.23- TMS - 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardının Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın kapsamı 2. paragrafta, “standart tüm işletmeler tarafından TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamındaki tüm finansal araçlara şu şartlar çerçevesinde uygulanır: (a) TFRS 9’un bu standardın korunma muhasebesi hükümlerinin uygulanmasına izin vermesi ve (b) Finansal aracın standart uyarınca korunma şartlarını sağlayan korunma ilişkisinin parçası olması” ifadesi yer almaktadır. Standardın 85. paragrafında, “finansal riskten korunma muhasebesinde, finansal riskten korunma aracı ile finansal riskten korunma konusu kalemin gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerin kâr veya zarardaki etkileri muhasebeleştirilir” denilmektedir. Standartta göre finansal riskten korunma, gerçeğe uygun değer riskinden korunma, nakit akış riskinden korunma ve yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma şeklindedir. Bu düzenlemelerin kurumsal yönetim ilkelerinden menfaat sahipleri ile ilgili hususları açıklayan ve işletme ile menfaat sahipleri arasın-

daki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kurallar koyan *hesap verebilirlik ilkesi* ve tüm mali ve mali olmayan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını amaçlayan *şeffaflık ilkesi* ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.24- TMS - 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standardın amacı 1. paragrafta, “yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi-ne ve ilgili açıklama hükümlerine ilişkin ilkeleri belirlemektir” ifadesi yer almaktadır. Standardın 7. paragrafında “yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum, yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır” denilmektedir. Standardın 14. paragrafında, “bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığının belirlenmesi için muhakemede bulunulması gerekir” ifadesi yer almaktadır. Standardın 16. paragrafında, *sahip olunan yatırım amaçlı bir gayrimenkul yalnızca şu koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak finansal tablolara alınır: (a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve (b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi*” olarak açıklanmıştır. Standardın yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin tanımlama, sınıflandırma ve muhasebeleştirme esaslarını açıklaması kurumsal yönetim ilkelerinden bilginin kamuoyu ile doğru, açık, gereceğe uygun ve karşılaştırılabilir paylaşımını amaçlayan şeffaflık ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.25- TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler Standartı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Standartın ilk bölümünde amacı, “tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir” denilmektedir. Standartın kapsamı 3. paragrafta, “işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Dolayısıyla standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır” ifadesine yer verilmiştir. Standartın 40. paragrafında ise “işletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar” hükmü yer almaktadır. Standart, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda ölçümlemesini öngören düzenlemeleri kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ve menfaat sahipleri ile ilgili hususları açıklayan ve işletme ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kurallar koyan hesap verebilirlik ilkesi ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.26- Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlarının (TMSY) Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Yorum esaslı standart düzenlemeleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Vakfı bünyesinde yer alan Standart Yorumlama Komitesi (SYK) tarafından oluşturulan ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK)

tarafından uygun görülüp yayımlanan yorumların birebir Türkçe tercümeleridir. Komite, standart yorumlarını, UFRS uygulamalarını gözlemleyerek UFRS’ler kapsamında yer almayan veya açık bir şekilde ifade edilmeyen hususlar konusunda rehberlik sağlamak amacıyla yayımlanmakta olup, uygulaması zorunlu düzenlemelerdir (www.kgk.gov.tr, 18.12.2019). Türkiye muhasebe standartlarına ilişkin standart yorum düzenlemeleri de birden çok standart konusunu ilgilendiren veya standart düzenlemesinde açık bir şekilde ifade edilmeyen konulara bir çözüm sunmak amacıyla hazırlanmış “görüş birliğini” esas alan standartlardır. Bu standartlar; (i) TMS - Yorum 10: Devlet Yardımları- İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar Standart Yorumu, (ii) TMS - Yorum 25: Gelir Vergileri- İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsünde Değişiklikler Standart Yorumu, (iii) TMS - Yorum 29: İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar Standart Yorumu ve (iv) TMS - Yorum 32: Maddi Olmayan Duran Varlıklar (İnternet Sitesi Maliyetleri) Standart Yorumu olmak üzere dört adet standart yorum düzenlemesinden oluşmaktadır. Türkiye muhasebe standartlarına ek ve uygulaması zorunlu olan yorum düzenlemeleri, UFRS’ler kapsamında yer almayan veya açık bir şekilde ifade edilmeyen hususlar hakkında “görüş birliğini” sağlamayı esas alan düzenleme yaklaşımı bakımından kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve adillik (eşitlik) ilkeleri ile uyumlu olduğu değerlendirilmektedir.

2.27- Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumlarının İlgili Olduğu Kurumsal Yönetim İlkesi/İlkeleri Kapsamında Özet Sunumu

Aşağıda yer alan Tablo 1’de Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumlarının ilgili olduğu kurumsal yönetim ilkesi/ilkeleri çerçevesinde özet sunumu yer almaktadır.

Tablo 1: Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumlarının İlgili Olduğu Kurumsal Yönetim İlkeleri/İlkeleri

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Yorumlarının İlgili Olduğu Kurumsal Yönetim İlkeleri	Şeffaflık İlkesi	Hesap Verebilirlik İlkesi	Sorumluluk İlkesi	Adillik (Eşitlik) İlkesi
TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı	*		*	
TMS - 2 Stoklar Standardı	*			
TMS - 7 Nakit Akış Tabloları Standardı	*		*	
TMS - 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı	*	*		
TMS - 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı	*		*	
TMS - 12 Gelir Vergileri Standardı		*	*	
TMS - 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı	*		*	
TMS - 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı		*	*	
TMS - 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı	*		*	
TMS - 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı	*			
TMS - 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı	*		*	
TMS - 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı	*	*		
TMS - 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı	*	*	*	
TMS - 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı		*	*	
TMS - 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı		*		*
TMS - 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı	*		*	
TMS - 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı	*		*	
TMS - 33 Hisse Başına Kazanç Standardı	*			*
TMS - 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı	*	*		
TMS - 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı	*	*		
TMS - 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı	*			
TMS - 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı	*			
TMS - 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı	*	*		
TMS - 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı	*			
TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı	*	*		
Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları	*			*

Türkiye Muhasebe Standartları ve yorumlarının kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde özet sunumunun yer aldığı Tablo 1 incelediğinde şeffaflık ilkesine uyum ile ilgili açıklamaların 22 ayrı standartta, *hesap verebilirlik ilkesine* uyum ile ilgili açıklamaların 11 ayrı standartta, *sorumluluk ilkesine* uyum ile ilgili açıklamaların 12 ayrı standartta ve *adillik (eşitlik) ilkesine* uyum ile ilgili açıklamaların 3 ayrı standartta yer aldığı tespit edilmiştir. Bu durum her bir standartların ilgili olduğu düzenleme amacı ile son derece ilgilidir. Standartların, işletmelerde gerçeğe uygun finansal bilginin sunumu amacı doğrultusunda kurumsal yönetim ilkeleri ile düzenleme amacı çerçevesinde ilgili olduğu söylenebilir.

SONUÇ

Kurumsal yönetim anlayışı, şirket faaliyetlerinin menfaat sahiplerine karşı sorumluluklarının bilincinde, şirketin değerini ve verimliliğini arttıran, şirketin ortaklarına, hissedarlarına ve çalışanlarına karşı önceden planladığı hedefleri tutturan, bunu yaparken söz konusu taraflarla yasalara uygun ve etik değerler çerçevesinde çalışmalarda bulunan bir yönetim anlayışıdır. Muhasebe standartları ise mali bilginin tüm menfaat sahiplerine güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir sunumunu sağlamak amacıyla küresel ölçekte kabul görmüş muhasebeleştirme ve raporlama düzeni esaslarıdır. Anlaşılacağı üzere muhasebe standartları işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi, gelişme göstermesi ve bu anlayışın devamlılığının sağlanmasında önemli düzenlemeler içermektedir.

Kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin geçerli olduğu bir işletmede muhasebe standartlarının tam anlamıyla uygulama bulması ve standart düzenlemelerinden beklenen faydaların elde edilebilmesi mümkün olacaktır. Kurumsal yönetim anlayışı kapsamında şirketlerin dönemsel finansal tablo ve raporlarda yer alan bilgileri doğru, açık, gerçeğe uygun bir şekilde kamuya

açıklamaları ve ayrıca muhasebe standartlarının öngördüğü düzenlemeleri esas alan bir muhasebe ve raporlama süreci şeffaflık ilkesi kapsamında ile mümkündür. İşletme ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kuralların belirlenmesinde esas alınan *hesap verebilirlik ilkesi* kapsamında, işletme yönetiminin finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırlandığından yönetim kuruluna ve işletme menfaat gruplarına karşı sorumludur. İşletme faaliyetlerinin kanunlara ve toplumsal değerlere uygun bir biçimde gerçekleştirilmesine ilişkin yönetimin sorumluluğunu belirten *sorumluluk ilkesi* kapsamında, finansal tabloların muhasebe standartları ve yorumlarına ilişkin düzenlemelere uygun olarak hazırlanması yükümlülüğü işletme yönetimine aittir. Pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılım ve oy kullanma hakkına, kar payı alma hakkına ve azınlık haklarına, pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulması ve payların serbestçe devri ve satışı konuları ile pay sahiplerine eşit işlem ilkesi kurumsal yönetim anlayışının *adillik (eşitlik) ilkesinin* bir gereğidir. Muhasebe standartları kapsamında adillik (eşitlik) ilkesi, yönetimin finansal raporlama sürecinde tüm menfaat sahiplerinin hak ve yükümlülüklerini koruyan bir anlayışla eşit bir yaklaşım çerçevesinde raporlama yapma sorumluluğu vardır.

Çalışmada 2019 yılı hesap döneminde fiilen uygulamada bulunan toplam 25 adet muhasebe standardı ile 4 adet muhasebe standardı yorumunun kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanarak standartların ilgili olduğu kurumsal yönetim ilkeleri bağlamında tespitlerde bulunulmuştur. Her bir muhasebe standardının ve yorumun incelenmesi neticesinde elde ettiğimiz sonuç, Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve güçlenmesine katkı sağlayacak düzenlemeler içerdiğiidir. Mu-

hasebe standartları işletmelerde şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik (eşitlik) ve sorumluluk ilkele-
rine dayalı muhasebe bilgisinin üretilmesini esas
alan düzenlemeler getirmiştir. Bununla birlikte
standart düzenlemelerinin şirketlerde tam an-
lamıyla uygulama alanı bulması için muhasebe
ve raporlama süreçlerinde standart uygulamala-
rının yaygınlaşması ve başarılı bir şekilde uygu-
lanması esnasında kurumsal yönetim anlayışı ve
ilkelerine uygun davranılması gerektirir. Gele-
cek araştırma konusu olarak ise Kurumsal Yöne-
tim Endeksi'nde (XKURY) işlem gören şirketlerin
bağımsız denetim raporları ile kurumsal yönetim
uyum beyanlarının ve derecelendirme notlarının
birlikte inceleneceği bir çalışma gerçekleştirile-
bilir. Böylelikle Türkiye Muhasebe Standartlarına
uygun düzenlenmiş finansal tablolar üzerinden
gerçekleştirilen bağımsız denetim inceleme so-
nuç raporları ile kurumsal yönetim ilkelerine
uyum ve derecelendirme notları arasındaki iliş-
ki ortaya koyulabilecektir. Bu kapsamda Borsa
İstanbul A.Ş.'de 2007 yılında Kurumsal Yönetim
Endeksi (XKURY) oluşturulmuş ve bu endekste
işlem gören şirketler her yıl kurumsal yönetim
uyum raporlarını ve derecelendirme notlarını
açıklamaktadırlar.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, H. (2008). "İşletmelerde Ku-
rumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç
Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzeri-
ne Ampirik Bir Araştırma". Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi. MÖDAV. Sayı 4.
- AKDOĞAN, N. (2007). "Türkiye Muhasebe/
Finansal Raporlama Standartlarının Uygula-
nma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri".
Mali Çözüm Hakemsiz Yazılar. Sayı 80.
- ATAMAN, B. ve CAVLAK, H. (2016). "Ulus-
lararası Finansal Raporlama Standartları
ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Borsa İstan-
bul Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Hal-
ka Açık Şirketlerde Bir Anket Çalışması".
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.
Sayı 9 (3).
- AYSAN, M. (2007). "Muhasebe ve Kurumsal
Yönetim". Muhasebe ve Finansman Dergisi
(MUFAD). Sayı 35.
- BAŞKAN, T. D. ve VARDAR ÇOPUR, G.
(2018). "Sigorta Sektöründe Kurumsal Yö-
netim Uygulanmasının Firma Performansı-
na Etkisi". Muhasebe ve Vergi Uygulamaları
Dergisi. Nisan Özel Sayısı.
- BOSTANCI, S. (2002). "Küreselleşen Muha-
sebede Standartlaşma ve Türkiye Muhase-
be Standartları Kurulu". İstanbul Serbest
Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çö-
züm Dergisi, Sayı 59.
- CENGİZ, S. (2013). "İşletmelerde Kurumsal
Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve
Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma".
Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi.
Cilt15. Sayı 2.
- CLAESSENS, S., DJANKOV, S., LARRY
H.P.L. (1999). *Who Controls East Asian
Corporations The World Bank Policy Rese-
arch Working Paper*, The World Bank.
- COHEN, S. S. ve GAVIN, B. (2000). *Corpo-
rate Governance and Globalization*. Edward
Elgar Publishing, Inc.
- ÇATIKKAŞ, Ö. (2013). *Kurumsal Yönetim İl-
keleri*. Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim
Merkezi.
- DAŞTAN, A. ve ABDİOĞLU, H. (2008).
"TFRS- 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı
ve Muhasebe Uygulamaları". Akademik Fe-
ner Dergisi. Cilt 6. Sayı 10.
- DİNÇ, E. ve ABDİOĞLU, H. (2009). "İşlet-
melerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve
Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100
Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma".
Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Ens-
titüsü Dergisi. Sayı 12 (21).
- DOĞAN, M. (2007). *Kurumsal Yönetim*. Si-
yasal Kitabevi. Ankara

- EROL, M. ve ASLAN, M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi. Sayı 12.
- GRANDORI, A. (2004). *Corporate Governance and Firm Organization, Microfoundations and Structural Forms*. Oxford University Press.
- Kamu Gözetim Kurulu (KGK). “TMS/TFRS ve TMS/TFRS Yorumları Nedir?” ([https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6651/TMS/TFRS-ve-TMS/TFRS Yorumlar% C4% B1-nedir?](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6651/TMS/TFRS-ve-TMS/TFRS-Yorumlar%C4%B1-nedir?)). Erişim tarihi: 18 Aralık 2019.
- Kamu Gözetim Kurulu (KGK), “TFRS’leri Hangi İşletmeler Uygulamak Zorundadır?” ([https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8014/TFRSleri-hangi-is% C- C%A7letmeler- uygulamak-zorundad% C4%B1r?](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8014/TFRSleri-hangi-is%C-C%A7letmeler-uygulamak-zorundad%C4%B1r?)). Erişim tarihi: 15 Aralık 2019.
- KARAKAYA, A. ve AKBULUT, H. (2010). “Safranbolu’daki Turizm İşletmelerinde Kurumsal Yönetimin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt 6. Sayı 11.
- KARĞIN, M., AKTAŞ, R., ve DEMİREL ARICI, N. (2015). “Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama”. Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Cilt 22. Sayı 2.
- MENTEŞ, A. (2009). Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi. Derin Yayınları. İstanbul.
- PAMUKÇU, F. (2011). “Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”. Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD). Sayı 50.
- REZAEE, Z. (2009). *Corporate Governance*. John Wiley & Sons Inc. ABD.
- ROUSE, M. (2008). “Corporate Governance”. (<http://searchfinancialsecurity.techtarget.com/definition/corporate-governance>). Erişim tarihi: 23 Kasım 2019.
- SÖNMEZ, A. ve TOKSOY, A. (2011). “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği”. Maliye Finans Dergisi. Sayı 25 (92).
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), “Kurumsal Yönetim İlkeleri”. (<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/55>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2019.
- STEGER, U. ve WOLFGANG, A. (2008). *Corporate Governance*. John Wiley&Sons Ltd. ABD.
- TOPAL, A., ARTANTAŞ, E., SİPAHİ, E. ve GÜRÇAY, G. (2016). *Kurumsal Yönetim İlke Analizleri*. Çatı Yayıncılık. İstanbul
- TUZCU, M. A. (2003). *Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İMKB-100 Örneği*. Ankara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara.
- Türk Dil Kurumu (TDK). (www.tdk.gov.tr). Erişim tarihi: 10 Aralık 2019.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), “2010 Yılı Faaliyet Raporu”. ([https://docplayer.biz.tr/amp/2539447-Turkiye-muhasebe-standartlari-kurulu-2010-yili faa- liye t- raporu.html](https://docplayer.biz.tr/amp/2539447-Turkiye-muhasebe-standartlari-kurulu-2010-yili-faaliye-t-raporu.html)). Erişim tarihi: 10 Ocak 2020.
- YALÇIN, E. (2012). *Muhasebe Çalışma Kitabı*. Savaş Yayınevi. Ankara.