

FINANCIAL REPORTING ON TURKISH COMMERCIAL CODE

TÜRK TİCARET KANUNUNDA FİNANSAL RAPORLAMA¹

Yasin CEBECİ²
Hakan CAVLAK³

Abstract

The financial statements prepared by the companies and the arrangements related to their presentation are made by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Institution in accordance with the Turkish Commercial Code numbered 6102. The Institution publishes the Turkish Accounting and Financial Reporting Standards, which are the translations of the International Accounting and Financial Reporting Standards for use in financial reporting, and also shares with the public the updates related to these standards. In addition, the institution plans to put into effect the final version of the Local Financial Reporting Framework, which it has presented as draft. However, it also foresees the use of the current General Communiqué on Accounting System Application in certain situations. Regarding which of these regulations will be followed, it has generally been divided into "companies subject to independent examination" and "companies not subject to independent examination". In this study, it is aimed to show which companies will be subject to which regulations.

Keywords: Financial Reporting, Turkish Accounting and Financial Reporting Standards, Local Financial Reporting Framework.
Jel Code: M40, M49.

Özet

Şirketlerin hazırlayacağı finansal tablolar ve bunların sunumları ile ilgili düzenlemeler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılmaktadır. Kurum, finansal raporlamada kullanılmak üzere Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisi olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamakta ve bu standartlar ile ilgili güncellemeleri de kamuoyu ile paylaşmaktadır. Ayrıca kurum, taslak olarak sunmuş olduğu Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'nin nihai halini de 2017 yılı içerisinde yürürlüğe koymayı planlamaktadır. Bununla beraber mevcut Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin belli durumlarda kullanılmasını da öngörmektedir. Söz konusu düzenlemelerden hangisine uyulacağı konusunda ise genel olarak "bağımsız denetime tabi şirketler" ve "bağımsız denetime tabi olmayan şirketler" ayırımına gitmiştir. Bu çalışmada hangi şirketlerin hangi düzenlemelere tabi olacağının ortaya konması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi.
Jel Kodu: M40, M49.

¹ Bu çalışma, 18-20 Mayıs 2017 tarihleri arasında Antalya'da Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi tarafından gerçekleştirilen II. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu'nda sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

² Arş. Gör., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, yasin.cebeci@marmara.edu.tr

³ Arş. Gör., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, hakan.cavlak@marmara.edu.tr

GİRİŞ

Şirketler ve şirketin tüm paydaşları, hızla değişen ticari çevrede faaliyetlerini sürdürmekte ve bu faaliyetlerini kamuoyuna çeşitli şekillerde sunmaktadırlar. Bu ise genellikle şirketlerin oluşturdukları raporlar ile gerçekleşmektedir. Raporlama süreci ve bu süreç sonucunda ortaya konan raporlar da şirketlerin karşı karşıya oldukları dinamikleri yansıtacak şekilde değişim göstermektedir.

Şirket paydaşlarının, özellikle yatırımcıların ilgilendiği şirket raporları ise geçmişten günümüze kadar finansal raporlar olarak süregelmiştir. Finansal raporlama süreci sonucunda ortaya çıkan finansal rapor; yöneticilere ve şirket paydaşlarına şirket kaynaklarının dönemler boyunca nasıl yönetildiği hakkında bilgi aktaran, paydaşların doğru kararlar almasında önemli bir rol oynayan ve şirketin mevcut ekonomik durumunu gösteren bir rapor türüdür.

Bu çalışmada öncelikle rapor, raporlama ve finansal rapor ile ilgili kavramlar açıklanmıştır. Daha sonra şirketler tarafından hazırlanan raporlar türlerine kısaca değinilmiş ve çalışmanın konusunu oluşturan finansal rapor(lama) hakkında çeşitli değerlendirilmelerde bulunulmuştur. Son bölümde ise finansal raporlamanın Türk Ticaret Kanunu'nda nasıl düzenlendiği ele alınmış ve hangi tür şirketlerin hangi esaslara göre finansal raporlama hazırlayacağına dair getirilen düzenlemeler şekil yardımı ile açıklanarak özet bir rehber oluşturulmaya çalışılmıştır.

1. Rapor, Raporlama Ve Finansal Rapor Kavramları

2.1. Rapor ve raporlama

Rapor; herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme, araştırma sonucunu, düşünceleri veya tespit edilenleri bildiren yazı olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2017). Raporlama ise raporun oluşturulmasını ya da oluşturulma sürecini ifade etmektedir. İşletmeler açısından rapor ve raporlama kavramlarına bakıldığında şunlar söylenebilir: Raporlama sürecinin başında işletme hakkında finansal ve/veya finansal olmayan bilgiler toplanarak işlenmekte ve hazırlanış amacına göre raporlama süreci sonunda işletme içi veya dışı raporlar oluşturulmaktadır.

Raporlama uzun bir süredir şirketlerin doğal bir parçası olagelmıştır. Bugün ise raporlama yapmak artık şirketlerin bir tercihi olmaktan çıkmış “*raporla, raporlamıyorsan açıkla*” prensibi giderek daha fazla kabul görmeye başlamıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015:34). Bu yüzden şirketler açısından bir zorunluluk teşkil eden raporlama, kullanıcıların ihtiyaçları ve beklentileri çerçevesinde düzenlenmeli, öz olmalı ve paydaşların aradığını kolayca ve net bir şekilde bulabilmesi üzerine kurgulanmalıdır (Gökten, 2016:743). Finansal raporlar ise mevzuattaki düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmiş ve bu raporlarda açıklanacak bilgilerin nasıl olacağı da birtakım ilkelere bağlanmıştır.

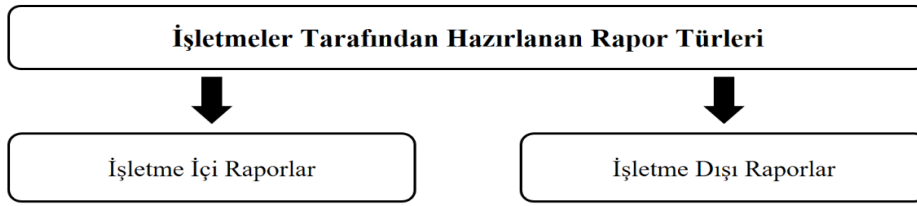
Günümüzde şirketler hem karmaşık hem de oldukça zorlayıcı bir raporlama ortamı ile karşı karşıya bulunmaktadır. Raporlamada kullanılan sistem sayısı, getirilen yasal düzenlemeler ve paydaşlar tarafından talep edilen bilgilerin çeşitlenerek artması, şirketler için zorlayıcı bir raporlama ortamı oluşturmaktadır (EY, 2015:2). Bu yüzden şirketler tarafından hazırlanacak olan her kurumsal rapora ait oluşturulacak kavramsal çerçeveler, bu raporların hazırlanmasında ve yorumlanmasında şirket ile şirketin tüm paydaşları açısından bir temel teşkil etmekte ve güvence sağlamaktadır (CFA Institute, 2007:4). Finansal raporlar açısından bakıldığında ise raporların hazırlanması bakımından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, raporların

denetlenmesi bakımından da Uluslararası Denetim Standartlarının oluşturulduğu görülmektedir.

2.2. Rapor Türleri

İşletmeler tarafından hazırlanan raporlar, genel olarak kurumsal raporlar olarak adlandırılmaktadır. Kurumsal raporlar ise işletmenin dış paydaşlarına sunduğu raporları kapsamaktadır. Dış paydaşlar için hazırlanan raporların yanında işletme içi hazırlanan raporlar da söz konusudur. Özetle işletmeler, Şekil 1’de de görüleceği gibi hem işletme içi hem de işletme dışı rapor hazırlamakta ve raporun türüne göre bunları ilgililere sunmaktadırlar.

Şekil 1. İşletmeler Tarafından Hazırlanan Rapor Türleri

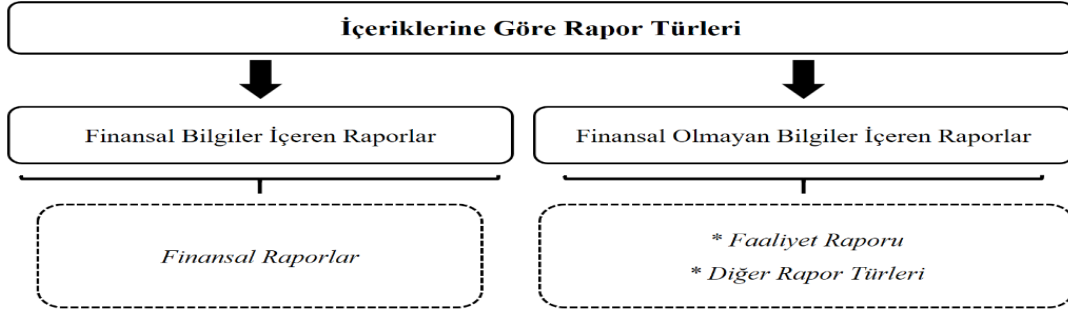


İşletme içi paydaşlara yönelik olarak hazırlanan raporlar, işletme içi gereksinimleri karşılamakta ve bu raporların sadece işletme yönetimi tarafından kullanılması öngörülmektedir (Yalkın ve Demir, 2015:156). Yönetim raporlaması olarak da adlandırılan işletme içi raporlar, finansal raporlar gibi zorunlu değil ihtiyari olarak hazırlanmakta ve bu raporlarda sunulan bilgiler tamamen işletme faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilmesi ile ilgili olarak iç kullanıcıların ihtiyaçlarına yönelik sunulmaktadır (Çalış ve Altınsoy, 2014:30). İşletme içi hazırlanan raporlardan bazıları şunlardır; *Bütçe Sorumluluk Raporları, İstisna Raporları, Çalışma Raporları, İnceleme ve Araştırma Raporları, İş veya Görev Raporları, Durum Raporları* ve benzeri rapor türleri.

Şirketlerin sundukları işletme dışı raporlara genel olarak kurumsal rapor adı verilmektedir. Kurumsal raporlar, bir şirketin finansal durumunun ve/veya finansal olmayan yönünün belirli aralıklarla, basılı ve/veya elektronik olarak çeşitli iletişim vasıtaları ile paydaşlara sunulmasında kullanılan bir araçtır (Uyar, 2015:1). Bir başka tanımlama ile kurumsal raporlar; şirketlerin gönüllü veya yasal düzenlemeler gereği, kuruma özgü bilgilerin, periyodik olarak çeşitli kararlara temel teşkil etmek üzere açıklanması amacıyla yönelik olarak düzenlenen raporlardır (Çalışkan ve Güler, 2013:61). Çeşitli isimlerle hazırlanan kurumsal raporların temel amacı ise bilgi üretmektir. Kurumsal raporlar vasıtasıyla üretilen bilgi, raporun türüne göre farklı paydaşlara karar desteği sağlamak amacıyla sunulmaktadır (Aydın, 2015:67).

Günümüzde şirketler kurumsal şeffaflık kavramı çerçevesinde daha güvenilir, şeffaf ve kaliteli finansal ve finansal olmayan bilgiler sunma eğilimindedirler. Şirketlerin bu eğilimleri raporlama süreçlerine ve doğal olarak sunulan işletme dışı rapor türlerine de etki etmektedir (Sipahi ve Arsoy, 2010:51). Bu etki dolayısıyla işletme dışı raporlar bir başka ifade ile kurumsal raporlar, içerdikleri bilgilere göre de ayrıma tabi tutulabilmektedir. Bu ayrım Şekil 2’de de görüldüğü gibi finansal bilgiler içeren ve finansal olmayan bilgiler içeren raporlar şeklinde gerçekleşmektedir.

Şekil 2. İçeriklerine Göre Rapor Türleri



Finansal bilgiler içeren raporlarda yer alan finansal raporlar, genelde işletmelerin internet sitelerinde *Finansal Raporlar* ya da *Finansal Tablolar* olarak, Kamuyu Aydınlatma Platformunun internet sitesinde Finansal Tablolar başlığı altında *Bağımsız Denetim Raporu* olarak sunulmaktadır.

İşletmelerin hazırladıkları rapor sayısı kadar, bu raporların kalitesi de büyük önem taşımaktadır. Raporların kalitesi ise bu raporların oluşturulma sürecinde bir rehberi ya da standardı temel almasına bağlıdır. İlgili kuruluşlar tarafından belirlenen bu rehber ve standartların tüm işletme paydaşlarının bilgi ihtiyacını karşılayacak düzeyde anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun ilkelere sahip olması gerekmektedir (Onay, 2015:117). Ayrıca raporun türüne göre belirlenen bu standartlar ya da ilkeler; raporun amacını, sunum şeklini, içeriğini ve diğer unsurlarını da açıkça belirtmelidir. Daha öncede bahsedildiği üzere finansal raporların hazırlanması ve denetlenmesi konusunda uluslararası kabul görmüş olan standartlar mevcuttur.

2.3. Finansal Rapor(lama)

Muhasebe, işletme hakkında üretmiş olduğu mali bilgileri, işletme ile ilgili bilgi sahibi olmak isteyen işletme paydaşlarına, finansal raporlar ile aktarır (Gökçen, 2015:8). Bir başka ifade ile şirketler, faaliyetleriyle ilgili elde ettiği sonuçları çeşitli isimlerdeki kurumsal raporlar aracılığı ile paydaşlara sunmaktadır. Bunlardan en uzun geçmişe sahip olan finansal bilgiler içeren finansal raporlardır. **Finansal raporlar**, yöneticilere işletme kaynaklarının dönemler boyunca nasıl yönetildiği hakkında bilgi aktaran bir araçtır (Paea, 2013:18) ve finansal bilgi kullanıcılarının doğru kararlar almasında önemli bir rol oynamaktadır (Özden ve Ataman, 2014:14). Bir başka tanımla bu raporlar, işletmenin dönem içindeki ticari faaliyetlerine göre işletmenin varlık ve yükümlülüklerine dayanarak mevcut ekonomik durumunu gösteren bir finansal dökümandır (Aerts ve Walton, 2013:383).

Finansal raporlama sürecinde finansal bilgi çeşitli aşamalardan geçmektedir. Bilgi akışı, bir işletmedeki işlemlerin ve olayların finansal etkileri hakkında ham veriler ile başlar. Bu ham veriler son aşamada nihai kullanıcılara filtrelenmiş, özetlenmiş ve yapılandırılmış olarak gelir. Finansal raporlama sürecinde bir aşamadan diğerine geçerken süreçteki katılımcılar (hazırlayıcılar, denetçiler, vb.), finansal bilgilere değer katmaktadır (Pounder, 2009:3). Nihayetinde oluşan bilgiler toplanarak şirketin finansal raporu oluşturulmakta ve ilgili paydaşlara çeşitli vasıtalar ile sunulmaktadır.

Finansal raporlama sürecinin sonunda ortaya çıkan finansal raporların temel hedefi, tüm paydaşlara işletmenin finansal durumu hakkında eksiksiz, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, tarafsız ve güvenilir bilgi sunmaktır (Alexander vd., 2014:7). Finansal raporlar da, tarih boyunca sürekli gelişmiş ve süreç içinde ortaya çıkan

talepleri belirli düzeyde karşılayarak temel hedefine ulaşmıştır. Ancak son yıllarda değişen koşullar ve yaşanan gelişmeler çerçevesinde talep edilen bilgi ihtiyacını karşılama düzeyi tartışılır hale gelmiş ve bu yöndeki eleştirel görüşler sıkça dile getirilmeye başlanmıştır (Beattie, 2000:2). Her ne kadar finansal raporlama süreci sonucunda oluşturulan raporlar tartışma konusu olsa ve yeni rapor türleri ortaya çıksa da halihazırda bu raporlar önemini korumakta ve işletme paydaşları için önemli bir karar alma unsuru olma niteliğini korumaktadır.

Finansal raporlar ile ilgili en sık karşılaşılan eleştirilerden biri; bu raporların sosyal, çevresel ve diğer kurumsal bilgileri içermemesi ile ilgilidir (Aydın, 2016:104). Bir başka açıdan finansal raporların en önemli eksiği; geçmiş raporlaması ve gelecekte oluşacak olaylara, şirketin karşı karşıya olduğu risklere, alınan önlemlere ilişkin bilgileri çok sınırlı olarak sunmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla artık işletmelerin sadece finansal bilgileri sunan raporları değil, işletmenin sürdürülebilirliği açısından finansal olmayan bilgileri de içeren raporları sunması önemli bir gerekliliktir (Yanık ve Türker, 2012:297). Her ne kadar finansal raporlar dışında farklı rapor türleri ortaya çıksa da finansal raporlar da finansal olmayan bilgilere dair açıklamalara dipnotlarda yer vererek kendine atfedilen olumsuz yanlarını gidermeye çalışmaktadır.

2. Türk Ticaret Kanunu'nda Finansal Raporlama

Türkiye'nin dışa açılışının kısıtlı olduğu ve globalleşmenin etkisini henüz göstermediği dönemlerde, Türkiye'de muhasebe uygulamalarına ve dolayısıyla finansal raporlama alanındaki düzenlemelere vergi kanunları yön vermiştir (Akdoğan ve Tenker, 2010:21). Bu da hazırlanan finansal raporların işletmelerin gerçek mali durumunu gösterememesine ve dolayısıyla uluslararası uygulamalar ile önemli farklılıklar oluşmasına neden olmuştur (Ayboğa, 2002:39). Vergi kanunlarındaki düzenlemeler ile uluslararası düzenlemeler arasındaki temel farklılıklar ise genelde varlık, yükümlülük, gelir ve giderdeki ölçüm, sınıflandırma ve açıklama gerekliliklerinden oluşmuştur (Varan ve Balsarı, 2013:5).

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulmasında birçok kuruluş faaliyette bulunmuş ve bu kuruluşların yaptıkları çalışmalar neticesinde de çok başlı bir muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmıştır (Akgül ve Akay, 2004:1). Bu durum, bir işletmenin bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olmasına yol açmıştır (Başpınar, 2004:42). Globalleşmenin etkisini giderek hissettirdiği yıllarda, işletmelerinin hem yurt içinde hem de yurt dışında faaliyetlerini arttırmaları sonucunda Türk firmaları, uluslararası finansal kurumların müşterileri arasında yerini alarak uluslararası pazarlarda aranılan ürün ve servisleri sağlamaya başlamış, bu da işletmelerin büyümesine, büyüme ise daha fazla sermaye gereksinimine yol açmıştır. Bunların neticesinde de uluslararası finans piyasaları, Türk işletmelerinin finansal raporlarını Türk vergi kanununa göre hazırlanmış olmasını değil uluslararası kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamasını talep etmeye başlamışlardır. Bu nokta, son yirmi yılda Türkiye'de muhasebe uygulamalarında yaşanan değişikliklerin başlangıcını oluşturmuş ve uygulanacak standartların oluşumuna yön vermiştir (Akdoğan ve Tenker, 2010:21).

Türkiye'nin AB uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlama yönetiminde şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş ilkeleri içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması kaçınılmaz bir hal almıştır (EY, 2012:8). Bu çerçevede, küreselleşme sonucu yaşanan hızlı değişim ve gelişme ile birlikte 1956 yılından beri yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) günümüz ihtiyaçlarına cevap

vermekte yetersiz kalmış ve yerini 1 Temmuz 2012'de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa bırakmıştır. Kanun 1 Ocak 2013 yılında uygulanmaya başlanmıştır (Sağlam ve Azgın, 2017:1515).

Bu kanun ile özel sektörde, birbiriyle bağlantılı olan hem kurumsal yapıyı hem de mali ortamı iyileştirmeye yönelik önemli değişim sağlayacak çağın standartlarına uygun düzenlemeler hazırlamak amaçlanmıştır (Okay, 2014:39). Bu amaç doğrultusunda getirilen düzenlemeler; yatırımcıya güven vermekte, sürdürülebilir gelişmeyi sağlamakta, uluslararası arenada şirketlerin rekabet gücünü arttırmakta ve ülkeyi geleceğe taşımaktadır (CGS Center, 2012:8).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte ticari hayatın her alanında önemli değişiklikler yaşanırken, finansal raporlama alanında da esaslı düzenlemeler yapılmıştır. Mevcut uygulamada işletmelerin büyük bir çoğunluğu Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında belirlenmiş olan Tek Düzen Hesap Planı'na (TDHP) uygun finansal tablo hazırlarken, yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren bu tabloların hazırlanmasında Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) uygulanması şart koşulmuştur. Bu standartların ilgililerince doğru olarak uygulanıp uygulanmadığının tespiti noktasında ise Bağımsız Denetim müessesesi getirilmiş ve denetimin yine uluslararası standartlar ile uyumlu olarak yayımlanacak olan Türkiye Denetim Standartları kapsamında yapılacağını hükme bağlamıştır (TÜSİAD, 2015:ii).

Bir başka açıdan ifade etmek gerekirse, yeni bir görünüm kazanan Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin muhasebe sistemlerini ve özellikle finansal raporlama ve denetim süreçlerini etkilemiş ve işletmelere yeni hükümler getirmiştir. Kanunda muhasebe işlevi, büyük ölçüde standartlar ile uyumlu raporlama yapılması üzerine temellendirilmiştir (Erhan, 2012:157). TTK'nın muhasebe standartları ve denetim alanında getirdiği yeniliklerin uygulama kapsamını, şeklini ve denetimini belirlemek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Bu kuruma Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun raporlama yapacak şirket türlerini belirleme yetkisi verilmiştir. Yasada denetimle ilgili de bir çok hüküm KGK'ya devredilmiştir (Aras, 2011:46). Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayımlama yetkisi KGK'dadır. Bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi ise Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin ilk Bakanlar Kurulu Kararı 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Daha sonra 14 Mart 2014 ve 01 Şubat 2015 tarihinde kararda değişikliğe gidilmiştir. Son olarak da 19 Mart 2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan düzenleme ile kriterlerde bir değişiklik daha yapılmıştır. AB müktesebatında öngörülen kriterlere paralel olarak hazırlanan Bakanlar Kurulu Kararına göre, denetime tabi olacak şirketler için genel kriterler Tablo 1'de gösterilmiştir (Gökçen vd., 2016:21):

Tablo 1. *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlere Ait Kriterler*

Kriter	2013	2014	2015	2016
Aktif Toplamı	150 milyon ve üstü TL	75 milyon ve üstü TL	50 milyon ve üstü TL	40 milyon ve üstü TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	200 milyon ve üstü TL	150 milyon ve üstü TL	100 milyon ve üstü TL	80 milyon ve üstü TL
Çalışan Sayısı	500 ve üstü	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü

İşletmeler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte tablodaki üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Genel kriterlere bakılmaksızın, ilgili Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen ve özel alanlarda faaliyet gösteren şirketler de bağımsız denetime tabidir.

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), TMS/TFRS'lere göre raporlama yapacak olan işletmelerin kapsamını genişletmiştir. Ayrıca, KGK'nın 17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararına göre;

- a) 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK'ler),
- b) 6102 sayılı Kanununun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve
- c) 6102 sayılı Kanununun 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına,

Yukarıdaki kapsama dahil olmayanların bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulanmasının devamına karar verilmiştir. Görüldüğü üzere bu karar ile bağımsız denetime tabi olan tüm şirketler, TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda kalmışlardır. Bir başka ifade ile eğer bir şirket bağımsız denetime tabi ise TMS/TFRS'leri uygulamak zorundadır. Böylece TMS/TFRS uygulama zorunluluğunun kapsamı, bağımsız denetim zorunluluğunun kapsamı ile aynı tutulmuş ve dolayısıyla bağımsız denetime tabi şirketlerin tamamı için TMS/TFRS'ye göre raporlama yapmak zorunlu hale gelmiştir. Bu kapsama dahil olmayan şirketler için ise KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devam edilmesi kararlaştırılmıştır (TÜSİAD, 2015:9).

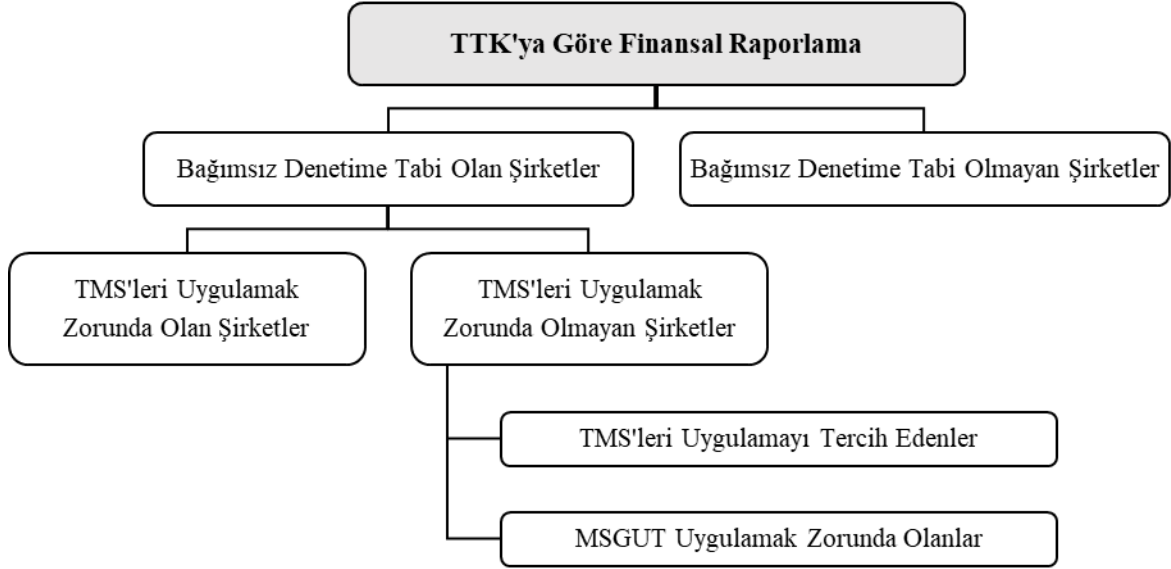
Ancak KGK'nın 17 Kasım 2012'de yayımladığı bu karardan sonra 26 Ağustos 2014 tarihinde 29100 sayılı Resmi Gazete'de bir karar daha yayımlayarak bağımsız denetime tabi olan tüm şirketlerin TMS/TFRS uygulama zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır. İlgili kararın ekli listesinde yer alan ve özü itibarıyla Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK'lerin) münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamasına; ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin de münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulayabileceğine değinilmiştir. Ayrıca kapsama dahil olmayanlar için de kurum tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar verilmiştir (Gökçen vd., 2016:20).

Özetlenecek olursa önceleri, tüm şirketler için muhasebe standartlarına göre bir finansal raporlama yapılması zorunluluğu varken, daha sonraları bu zorunluluk çeşitli gerekçelerle kısıtlanmıştır. Bazı şirketler bugün itibarıyla Türkiye Muhasebe

Standartları'na göre zorunlu veya ihtiyari olarak raporlama yapmak durumunda iken, bazı şirketler için bu zorunluluk hiçbir şekilde bulunmamaktadır (TÜSİAD, 2015:5).

Türk Ticaret Kanunu'na göre finansal raporlama yapacak şirketler, genel olarak "bağımsız denetime tabi olanlar" ve "bağımsız denetime tabi olmayanlar" olarak ikiye ayrılmakta olup bu durum, aşağıda Şekil 3'teki gibi özetlenmektedir (KGK, 2015a:2).

Şekil 3. *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Finansal Raporlama*



Bu hükümler çerçevesinde, genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS/TFRS'leri uygulaması zorunlu kılınmış, diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'leri uygulamasına izin verilmiştir. Bu karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulayarak finansal tablolarını hazırlaması öngörülmüştür. TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi, Maliye Bakanlığı tarafından 26 Aralık 1992 tarih, 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planı olarak belirlenmiştir (Gökçen vd., 2016:22).

Ayrıca Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) yürürlüğe girinceye kadar meydana gelebilecek aksaklıkların geçici bir süre için giderilebilmesi amacıyla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'lere ek olarak 29 Aralık 2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul kararıyla "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır. İlave Hususlar, YFRÇ yürürlüğe girinceye kadar KGK tarafından geçici bir çözüm olarak tasarlanmış, bu çerçevede ayrıntılı düzenlemelere yer verilmesinden ziyade MSUGT'lerde yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel düzenlemelerin (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) yapılması uygun görülmüştür.

Türkiye'de bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin uyguladığı yürürlükteki mevzuat hükümlerine bakıldığında, bunların AB Direktifinin

hükümleriyle tam uyumlu olmadığı ve temel muhasebe esasları açısından uygulamada çeşitli eksikliklerin bulunduğu KGK tarafından tespit edilmiştir. Kurum, uygulamada görülen eksikliklerin giderilmesi amacı ile bağımsız denetime tabi olup TMS/IFRS'leri uygulamayan işletmelerin yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulamaları gereken hususları belirlemiştir. Ancak bu konuda kalıcı bir çözüm sağlanması için özellikle AB üyesi ülkelerde olduğu gibi AB Direktifi ile uyumlu yerel bir finansal raporlama çerçevesinin oluşturulması gerektiği değerlendirilmiştir. Bu amaç doğrultusunda KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup TMS/IFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamak üzere Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmalarına başlanmıştır (Gökçen vd., 2016:22).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi, bağımsız denetime tabi olup tam set Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. YFRÇ'nin amacı, işletmelerin büyüklüğü ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasıdır (KGK, 2015b:4).

Yürürlüğe girmesiyle birlikte YFRÇ, bağımsız denetime tabi olup TMS/IFRS uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sundukları finansal tablolar açısından MSUGT ve İlave Hususlar yerine Türkiye'de uygulanacak olan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelecektir. Ayrıca, YFRÇ'nin genel olarak KAYİK'ler dışındaki bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin bağımsız denetimlerinde kıstas oluşturacak olması; uluslararası standartlarda ve kaliteli bir finansal raporlama ile bağımsız denetimin sağlanması açısından ülke adına büyük ve önemli bir adım olarak görülmektedir (Yünlü, 2016:28).

KGK yetkilileri tarafından yapılan son değerlendirmeler ışığında şunları da söylemek mümkündür: YFRÇ ismi ile taslak olarak yayımlanan ve bağımsız denetime tabi olup TMS/IFRS'leri uygulamayan işletmeler için geçerli olacak olan standart setinin, 2017 yazında farklı bir isim ile yürürlüğe konması planlanmaktadır. Ayrıca kurum, bu set dışında mikro ölçekli işletmeleri kapsayan ve YFRÇ setine göre daha basit olan bir seti de hazırlama sürecindedir.

SONUÇ

Şirketler; doğru kararlar vermek, piyasa değerini arttırmak, paydaşlarını şeffaf bir şekilde bilgilendirmek, kredi sağlamak, yatırım çekebilmek ve benzeri nedenlerden hem şirket içindeki hem de şirket dışındaki paydaşlarına çeşitli raporlar sunmaktadırlar. Şirket dışına sunulan raporlar bir başka ifade ile kurumsal raporlar, başlangıçta sadece şirkete ait finansal bilgileri içeren raporlardan oluşmakta iken günümüze kadar olan tarihi seyir içinde değişkenlikler göstermiştir. Her ne kadar farklı rapor türleri ortaya çıkmış olsa da finansal raporlar halihazırda hem şirketler hem de paydaşlar için önemliliğini sürdürmektedir.

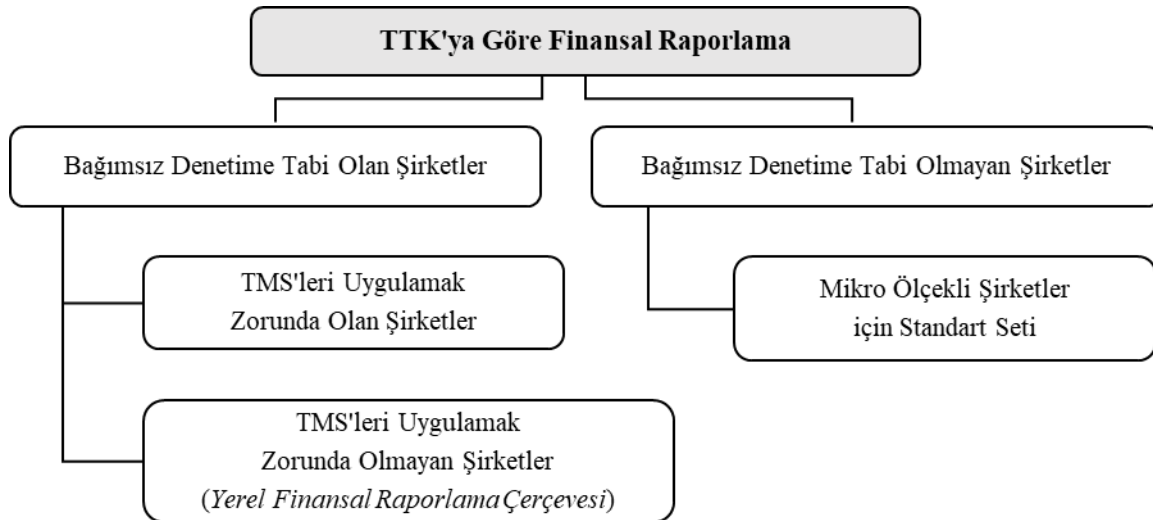
Küreselleşme ile birlikte uluslararası şirketler, faaliyet gösterdikleri her ülkenin kendi muhasebe mevzuatı ile uyumlu finansal raporlar hazırlamak zorunda kalmışlardır. Çoklu mevzuata göre finansal rapor hazırlama, şirketlere maliyet ve birtakım güçlükler getirmiştir. Paydaşlar da farklı ilkelere göre hazırlanan finansal raporları anlamakta ve karşılaştırmakta güçlük çekmişlerdir. Bu sebeplerden ulusal ve uluslararası düzeyde anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun finansal raporlar çıktısı sağlayan standart setleri oluşturulmuştur. Türkiye'de bu konudaki gelişmelere paralel kendi mevzuatlarında muhtelif düzenlemeler yapılmıştır.

Türkiye’de finansal raporlama ve standart konusunda en önemli gelişmelerden biri Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemelerdir. Kanuna göre, başlangıçta tüm şirketlere TMS/ TFRS’ye uyma zorunluluğu öngörülmüştür. Ardından gelen tepkiler üzerine Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin kriterleri dolayısıyla finansal raporlama yaparken TMS/TFRS uygulayacak olan şirketler, Bakanlar Kurulu kararları ile düzenlenmiştir. Ayrıca TTK’ya göre finansal raporlama yapacak şirketler, bağımsız denetime tabi olanlar ve bağımsız denetime tabi olmayanlar olarak ikiye ayrılmıştır. Bu hükümler çerçevesinde, genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlamasında TMS/TFRS’leri uygulamaları zorunlu kılınmış, diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TMS/TFRS’leri uygulamasına izin verilmiştir. Bu karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS’leri uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuat ile kurum tarafında yayımlanan ilave hususları uygulayarak finansal raporlarını hazırlaması öngörülmüştür.

KGK, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS setini uygulamak zorunda olmayan işletmeler için ise Yerel Finansal Raporlama Çerçevesini oluşturmuş ve bunun ile ilgili paydaşlardan görüş toplayarak bu çerçeveye son halini vermiştir. Bu düzenleme doğrultusunda KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS’leri uygulamayan şirketlerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamak üzere Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi’nin 2017 yaz aylarında yürürlüğe konulması planlanmaktadır. Bununla birlikte mikro ölçekli şirketler için de bir set oluşturma çalışması yapılmaktadır.

Son gelişmeler değerlendirildiğinde çalışmada Şekil 3 yardımı ile açıklanan Türk Ticaret Kanuna göre finansal raporlama, değişime uğrayacaktır. Planlanan çalışmaların nihai hale gelip yürürlüğe girmesi ile beraber ortaya çıkacak olan TTK’ya göre finansal raporlama, Şekil 4’te gösterilmektedir.

Şekil 4. *Türk Ticaret Kanunu’na Göre Finansal Raporlama (Yürürlüğe Girmesi Planlanan Düzenlemeler Çerçevesinde)*



Sonuç olarak, Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemeler ve bu kanundan hareketle ilgili kurumlar tarafından çıkartılan tebliğler ile birlikte Türkiye’deki

şirketlerin finansal raporlama yapacakları ilkeler ya da düzenlemeler belirlenmiştir. Bu düzenlemeleri hangi şirketlerin uygulayacağı konusunda ise şirketler çeşitli kriterlere tabi tutulmuştur. Şirketler hangi finansal raporlama ilkelerine göre finansal raporlarını oluştururlarsa oluştursunlar temel hedef; şirketlerin uluslararası düzenlemeler ile uyumlu, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun sunum yapmalarını sağlamak olarak belirlenmiştir.

KAYNAKÇA

- ACCA. (2016). *Meeting Users' Information Needs: The Use and Usefulness of Integrated Reporting*. www.accaglobal.com
- Aerts, W. ve W. Peter. (2013). *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*, Hampshire: Cengage Learning.
- Akdoğan, N. ve N. Tenker. (2010). *Finansal Tablolara ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alexander, D., A. Britton, A. Jorissen, M. Hoogendoorn ve C. van Mourik. (2014). *International Financial Reporting and Analysis*. Hampshire: Cengage Learning.
- Aras. G. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Finans ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *İSMMMO Yayınları*, 144.
- Aras, G. ve G. U. Sarioğlu. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*. TÜSİAD Yayınları, No:10-567.
- Ataman, B. ve H. Akay. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (8), 40-55.
- Aydın, S. (2015). Kurumsal Raporlamanın Evrilme Sürecine İlişkin Bir İrdeleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 25 (130), 67-78.
- Aydın, S. (2016). Kurumsal Sosyal Ve Çevresel Raporlama Performansının Ölçülmesi İçin Bir Modelleme Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 16 (49), 103-112.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. (146), 42-57.
- Beattie, V. (2000). The Future of Corporate Reporting: A Review Article. *Irish Accounting Review*, 7 (1), 1-36.
- CFA Institute (Centre for Financial Market Integrity.) (2007). *A Comprehensive Business Reporting Model*. www.cfainstitute.org
- CGS Center. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdikleri. *CGS Center Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi*.
- Çalış, Y. E. ve N. B. Altınsoy. (2014). Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16 (1), 29-44.
- Çalışkan, A. Ö. ve H. Güler. (2013). Şeffaflık ve Kamuyu Aydınlatma Ekseninde İnternette Finansal Raporlama. *Mali Çözüm Dergisi*, (116). 57-84.
- Erhan, D. U. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı. *MÖDAV*, (3), 157-176.
- EY. (2012). *100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu*.
- EY. (2015). *Are you prepared for corporate reporting's perfect storm?*
- Gökçen, G. (2015). *Genel Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Gökçen, G., B. Ataman ve C. Çakıcı. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım.

- Gökten, S. (2016). Entegre Raporlama Yaklaşımı İçin Uygulamaya Yönelik Sistematik Bir Öneri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (4), 741-765.
- KGK. (2015a). Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Finansal Raporlama. *KGK Basın Duyurusu*, 30 Mart 2015.
- KGK. (2015b). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı. www.kgk.gov.tr
- Okay, E. (2014). Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Türkiye'de Kurumsal Yeniden Yapılandırma ve Mali Ortamın İyileştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 14 (42). 35-48.
- Onay, A. (2015). Sürdürülebilir Kalkınma, Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Raporlaması. *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırmalar Dergisi*, (Özel Sayı), 104-118.
- Özden, E. A. ve B. Ataman. (2014). Kar Yönetimi ve Yöntemleri, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11 (42), 13-25.
- Palea, V. (2013). *Financial Reporting under IAS / IFRS: Theoretical Background and Capital Market Evidence - A European Perspective*, Bern: Peter Lang.
- Pounder, B. (2009). *Convergence Guidebook for Corporate Financial Reporting*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Sağlam, N. ve N. Azgın. (2017). Türk Ticaret Kanunu ve Son Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama ve Denetime Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (5), 1515-1526.
- Sipahi, B. ve A. P. Arsoy. (2010). Finansal Raporlamada Yeni Yaklaşımlar. *Öneri Dergisi*, 9 (33), 51-57.
- TDK. (2017). Rapor. www.tdk.org.tr (Erişim: 12.05.2017)
- TÜSİAD. (2015). Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Hükümleri Kapsamında İki Ayrı Finansal Raporlama Yapmanın Yol Açtığı Belirsizlikler ve Çözüm Önerileri Çalıştayı Değerlendirme Raporu. TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi – VI. TÜSİAD – T / 2015-11 / T/ 569.
- Uyar, A. (2015). *Kurumsal Raporlamanın Gelişimi ve Güncel Yaklaşımlar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yalkın, Y. K. ve V. Demir. (2015). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Yanık, S. ve İ. Türker. (2012). Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama). *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (47), 291-308.
- Yünlü, M. (2016). Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS Uygulama Kapsamında Olmayan İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1 (1), 23-42.
- Varan, S. ve Ç. K. Balsarı. (2013). The Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Loss Avoidance in Turkey. *Accounting in Central and Eastern Europe (Research in Accounting in Emerging Economies)*, 13, 1-25.