



**TÜRK TİCARET KANUNU (TTK) VE
VERGİ USUL KANUNU (VUK) HÜKÜMLERİ
KAPSAMINDA
İKİ AYRI FİNANSAL RAPORLAMA YAPMANIN
YOL AÇTIĞI BELİRSİZLİKLER VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ ÇALIŞTAYI
DEĞERLENDİRME
RAPORU**

13 Mayıs 2015

**TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU
TOPLANTILAR SERİSİ - VI**

KASIM 2015

Yayın No: TÜSİAD – T / 2015-11 / T/ 569

Meşrutiyet Caddesi, No: 46 34420 Tepebaşı / İstanbul

Telefon: (0212) 249 07 23 Telefaks (0212) 249 13 50

www.tusiad.org

© 2015, TÜSİAD

*Tüm hakları saklıdır. Bu eserin tamamı ya da bir bölümü,
4110 sayılı Yasa ile değişik 5846 sayılı FSEK uyarınca,
kullanılmaıdan önce hak sahibinden 52. Maddeye uygun
yazılı izin alınmadıkça, hiçbir şekil ve yöntemle işlenmek, çoğaltılmak,
çoğaltılmış nüshaları yayılmak, satılmak,
kiralananmak, ödünç verilmek, temsil edilmek, sunulmak,
telli/ telsiz ya da başka teknik, sayısal ve/ veya elektronik
yöntemlerle iletilmek suretiyle kullanılamaz.*

Kapak Tasarımı: TÜSİAD

ÖNSÖZ

TÜSİAD, özel sektörü temsil eden sanayici ve işadamları tarafından 1971 yılında, Anayasamızın ve Dernekler Kanunu'nun ilgili hükümlerine uygun olarak kurulmuş, kamu yararına çalışan bir dernek olup gönüllü bir sivil toplum örgütüdür.

TÜSİAD, insan hakları evrensel ilkelerinin, düşünce, inanç ve girişim özgürlüklerinin, laik hukuk devletinin, katılımcı demokrasi anlayışının, liberal ekonominin, rekabetçi piyasa ekonomisinin kurum ve kurallarının ve sürdürülebilir çevre dengesinin benimsendiği bir toplumsal düzenin oluşmasına ve gelişmesine katkı sağlamayı amaçlar. TÜSİAD, Atatürk'ün öngördüğü hedef ve ilkeler doğrultusunda, Türkiye'nin çağdaş uygarlık düzeyini yakalama ve aşma anlayışı içinde, kadın-erkek eşitliğini siyaset, ekonomi ve eğitim açısından gözeten iş insanlarının toplumun öncü ve girişimci bir grubu olduğu inancıyla, yukarıda sunulan ana gayenin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla çalışmalar gerçekleştirir.

TÜSİAD, kamu yararına çalışan Türk iş dünyasının temsil örgütü olarak, girişimcilerin evrensel iş ahlakı ilkelerine uygun faaliyet göstermesi yönünde çaba sarf eder; küreselleşme sürecinde Türk rekabet gücünün ve toplumsal refahın, istihdamın, verimliliğin, yenilikçilik kapasitesinin ve eğitimin kapsam ve kalitesinin sürekli artırılması yoluyla yükseltilmesini esas alır.

TÜSİAD, toplumsal barış ve uzlaşmanın sürdürüldüğü bir ortamda, ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasında bölgesel ve sektörel potansiyelleri en iyi şekilde değerlendirerek ulusal ekonomik politikaların oluşturulmasına katkıda bulunur. Türkiye'nin küresel rekabet düzeyinde tanıtımına katkıda bulunur, Avrupa Birliği (AB) üyeliği sürecini desteklemek üzere uluslararası siyasal, ekonomik, sosyal ve kültürel ilişki, iletişim, temsil ve işbirliği ağlarının geliştirilmesi için çalışmalar yapar. Uluslararası entegrasyonu ve etkileşimi, bölgesel ve yerel gelişmeyi hızlandırmak için araştırma yapar, görüş oluşturur, projeler geliştirir ve bu kapsamda etkinlikler düzenler.

TÜSİAD, Türk iş dünyası adına, bu çerçevede oluşan görüş ve önerilerini Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne, hükümete, diğer devletlere, uluslararası kuruluşlara ve kamuoyuna doğrudan ya da dolaylı olarak basın ve diğer araçlar aracılığı ile ileterek, yukarıdaki amaçlar doğrultusunda düşünce ve hareket birliği oluşturmayı hedefler.

TÜSİAD, misyonu doğrultusunda ve faaliyetleri çerçevesinde, ülke gündeminde bulunan konularla ilgili görüşlerini bilimsel çalışmalarla destekleyerek kamuoyuna duyurur ve bu görüşlerden hareketle kamuoyunda tartışma platformlarının oluşmasını sağlar.

Bu rapor, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı Sayın Sedat Eratatar'ın başkanlığında, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Üyesi Sayın Ahmet Feridun Güngör'ün moderatörlüğünde, 13 Mayıs 2015 tarihinde Intercontinental Otel'de gerçekleştirilen Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Hükümleri Kapsamında İki Ayrı Finansal Raporlama Yapmanın Yol Açtığı Belirsizlikler ve Çözüm Önerileri Çalıştayı deşifre metinleri temel alınarak, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Üyesi Sayın Tayfun İçten'in katkılarıyla derlenmiştir. Çalıştaya değerli katkı ve katılımlarından ötürü, başta TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Üyesi Sayın Gündoğan Durak ve Sayın Tayfun İçten olmak üzere, moderatörümüz Sayın Feridun Güngör'e, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu üyelerine ve tüm katılımcılara teşekkürü bir borç biliriz.

GİRİŞ

6102 sayılı Yeni 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 kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında mezkur Bakanlıkça belirlenmiş Tek Düzen Hesap Planı'na (TDHP) uygun finansal tablo hazırlarken, yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile 1.1.2013 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.

Yeni TTK'nın muhasebe standartları ve denetim alanında getirdiği yeniliklerin uygulama kapsamını, şeklini ve denetimini belirlemek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ihdas edilmiş, bu Kurum'a TMS'lere uygun raporlama yapacak şirket türlerini belirleme yetkisi verilmiştir. Ayrıca bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi ise Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

KGK ve Bakanlar Kurulu, ilerleyen bölümlerde değinileceği üzere bu yetkilerini değişik tarihlerde kullanmış, bugün itibarıyla geline noktada özellikle hem TDHP hem de TMS kapsamında finansal tablo hazırlayan şirketler açısından uygulamada tereddüt yaratan durumlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunlar özellikle kâr dağıtımı, sermaye yeterlik rasyosu hesaplanması, işletme birleşmeleri, sermaye azaltımı vb. işlemlerde hangi finansal tabloların kullanılması gerektiği noktasında yoğunlaşmaktadır. Ticari hayatın bir parçası olarak kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıkan bu ve benzer işlemlerde hem TDHP hem de TMS hükümlerine göre hazırlanmış finansal tablolardan hangisinin kullanılması gerektiğine yönelik olarak uygulama birliği sağlayacak yasal düzenlemelerin bulunmaması tereddütlere yol açmaktadır.

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu olarak düzenlediğimiz bu çalıştayda hem TMS hem de VUK/TDHP kapsamında finansal raporlama yapan şirketler açısından uygulamada karşılaşılan sorunları hem uygulayıcılar hem de yetkili kamu otoritelerinin temsilcilerini bir araya getirmek suretiyle dile getirmek istedik. Çalıştayımızın temel amacı birden fazla finansal tablo setine sahip şirketler açısından uygulamada karşılaşılan sorunların tespiti, bu sorunların ilgili otoritelerle paylaşarak bir farkındalık yaratılması ve ne tür çözüm önerileri geliştirilebileceğine yönelik bir tartışma ortamı yaratılmasıdır.

İÇİNDEKİLER

1. AÇILIŞ KONUŞMALARI	1
2. TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU	5
3. KONU HAKKINDA DİĞER GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELER.....	8
4. TEKNİK TARTIŞMALAR.....	67
5. KAPANIŞ KONUŞMALARI	87
6. GENEL DEĞERLENDİRME.....	91

BÖLÜM 1

AÇILIŞ KONUŞMALARI

1. AÇILIŞ KONUŞMALARI

SEDAT ERATALAR

TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU BAŞKANI

Sayın misafirlerimiz, hoş geldiniz. Ciddi bir katılım var, çok teşekkür ederiz. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan, Kamu Gözetim Kurumu'ndan, Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü'nden, TÜRMOB'dan ve İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'ndan katılımcı dostlarımız var. Çok teşekkürler hepinize. Tekrar hoş geldiniz diyorum. TÜSİAD'ın Vergi Çalışma Grubu olarak büyük çoğunlukla buradayız.

Bugünkü konumuz, öteden beri tartışma konusu olan ve özellikle de Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle tartışması biraz daha derin boyutlara ulaşmış olan mali tabloların dikkate alınma esasları, VUK dediğimiz Vergi Usul Kanunu veya TMS veya UFRS dediğimiz mali tabloların düzenleniş şekli ve uygulamaları. Özellikle, uygulamalardan gelen bu konuda farklı mali tablo yapısı içinde bulunmanın yarattığı zorlukları, bugün, önce bir sunum şeklinde sizin kısaca dikkatinize getirmek istiyoruz. Ondan sonra da, gerek uygulamadan gerek de düzenleme konusunda kamudan gelen temsilcilerin de katkılarını bekliyoruz. Bu konuda belirli bir noktaya gelmek amacındayız.

Bu çalıştayımızın moderatörlüğünü Sayın Feridun GÜNGÖR yapacak. Kendisine çok teşekkür ediyorum. Aynı zamanda, sunumumuzu da, Sayın Gündoğan DURAK Bey yapacak. Kendisine çalışmalarından dolayı çok teşekkür ediyoruz. Ben, izninizle, sözü Feridun Bey'e vermek istiyorum.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkür ediyorum Sayın Başkan. Değerli katılımcılar, hepiniz çalıştayımıza hoş geldiniz. Bu TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu'nun düzenli olarak yapmış olduğu çalıştaylar serisinin bu yıl düzenlediğimiz ilk etkinliği. Önceki yıllardaki çalıştaylarımızla karşılaştığımızda bu çalıştayımızın konusu, ilk bakışta daha dar ve spesifik gelebilir. Ama sunumu da izledikten sonra o dar alanda oldukça farklı konuların, sorunların var olduğunu, eminim siz de, takdir edeceksiniz. Ben bu çalıştayda özellikle ilgili kamu kurumlarından yöneticilerimizin, temsilcilerimizin de olması nedeniyle iyi bir diyalog ortamını yakalayacağımızı düşünüyorum. Amacımız hem bu alandaki sorunların bir tespitini yapmak, bir envanterini çıkartmak hem de ilgili partileri bir araya getirmek suretiyle, mümkünse, bunların çözümü açısından bir diyalog ortamı ve platform oluşturmak.

Çalıştay formatımız şu şekilde; önce, biraz önce Sayın Başkan'ın da belirttiği gibi, Gündoğan DURAK, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Üyesi arkadaşımız konuya ilişkin sorunların bir tespitini yaptığı sunumunu bizimle paylaşacak. Onun ardından birlikte tespit edilen bu sorunlar ve bu sorunlara ilave olarak katılımcıların gündeme getireceği diğer sorunlar çerçevesinde bir

tartışma yapacağız. Herkes özgürce söz alarak, buradaki çalışmaya katkı sunabilecektir.

Aramızda ilgili kurumların temsilcileri de var. Ben, bu sunuma geçmeden önce bir sormak istiyorum; misafirlerimizden, özellikle Bakanlık'tan, Gelir İdaresi'nden ve diğer kurumlarımızdan katılan yöneticilerimizden, başlamadan önce söz alıp haziruna bir şeyler söylemek isteyen varsa, onlara da bu aşamada söz verebiliriz. Ya da arzu ederlerse, formatımız gereği sunumun ardında yine söz verebiliriz kendilerine. Söz almak isteyen var mı bu arada? Yok olduğu anlaşılıyor.

O zaman önce sunumu yapalım ardından tartışmalara geçebiliriz. Gündoğan, senden ricam; mümkün olduğunca, çok uzatmadan sorunları tespit etmen. Çünkü gerçekten çok kapsamlı bir sunum hazırlamışsın, çok teşekkür ediyoruz sana. O sunumundaki her konuyu teker teker tartışmaya kalkarsak belki de süremiz bize yetmez. Bir de çözümler açısından bize, çalışmaya bir fırsat ver. Çünkü gördüğüm kadarıyla orada pek çok sorunun çözümü konusunda da ipuçları var, senin sunumunda.

BÖLÜM 2

TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU

2.TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU SUNUMU

GÜNDOĞAN DURAK
DELOITTE

Bugünkü çalıştayımızın konusu, aslında temel itibariyle Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmış iki ayrı finansal tablo setine sahip olan firmaları ilgilendiren sorunların tespiti, bu sorunların çözüm önerilerine yönelik olarak bir tartışma ortamı yaratılması ve özellikle ilgili kurumlar nezdinde bir farkındalık yaratılmasıdır.

Öncelikle, tüm katılımcılara hoş geldiniz diyorum, saygıyla selamlıyorum. Bugünkü çalıştayımızın konusu, aslında temel itibariyle Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmış iki ayrı finansal tablo setine sahip olan firmaları ilgilendiren sorunların tespiti, bu sorunların çözüm önerilerine yönelik olarak bir tartışma ortamı yaratılması ve özellikle ilgili kurumlar nezdinde bir farkındalık yaratılması.

Hepimizin bildiği gibi, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdikten sonra, bu Ticaret Kanunu'nun değişiklik getirdiği temel noktalardan biri, şirketlerin muhasebe sistemleri ve denetim sistemleri oldu. Şirketlerin denetim sistemlerinin durumunun değerlendirilmesi ve uluslararası standartlara yakınlaştırılması Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmezden evvel, zaten tartışılan bir konuydu. Yeni Türk Ticaret Kanunu, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın belirlenmesi, yayınlanması ve şirketlerin de bu standartlara uygun raporlama yapmasını öngörüyordu. Bu şekilde çıkmış Kanun, bütün şirketler içinde, ayırım yapmaksızın, TMS'lere, TFRS'lere göre bir raporlama yapılmasını ön görüyordu ve aynı zamanda raporlama bazı Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun olan Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmış finansal tabloların bağımsız denetimlerin yine bağımsız denetçiler tarafından yapılmasını ön görüyordu. Fakat zamanla bu zorunluluk kapsamı daraltıldı. Öncelikle, tüm şirketler için muhasebe standartlarına göre bir finansal raporlama yapılması zorunluluğu varken, bu zorunluluk çeşitli gerekçelerle kısıtlandı. Bazı şirketler bugün itibariye halen Türkiye Muhasebe Standartları'na göre zorunlu ve ihtiyari olarak raporlama yapmak durumunda iken, bazı şirketler için bu zorunluluk hiçbir şekilde bulunmuyor.

Tabii, iki ayrı finansal tablo olunca, kâr dağıtımından tutun, Ticaret Kanunu'nda ön görülen teknik iflas söz konusu, sermaye yeterlilik rasyosu veya sermaye azaltımı gibi konularda hangi finansal tabloların kullanılması gerektiği sorusu tereddütlere sebep veriyor.

Dolayısıyla, sunumumuzda da, yansıtabilirsek, göreceğiz beraber. Bugün itibariyle ortaya çıkan tabloda şunu görüyoruz; bazı şirketler zorunlu olarak hem Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hem de Vergi Usul Kanunu'nun ön gördüğü muhasebe standartlarına göre yani tek düzen hesap planına göre, bir raporlama yapıyorlar. Bazısı ihtiyari olarak TMS'ye göre raporlama yapıyor, aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'na göre raporlama yapıyor. Dolayısıyla iki ayrı finansal tablo setine sahip firmalar bütünü ortaya çıkıyor. Tabii, iki ayrı finansal tablo olunca, kâr dağıtımından tutun, Ticaret Kanunu'nda ön görülen teknik iflas söz konusu, sermaye yeterlilik rasyosu veya sermaye azaltımı gibi konularda hangi finansal tabloların kullanılması gerektiği sorusu tereddütlere sebep veriyor. Yani, bugün şirketler, iki ayrı finansal tablo seti olan şirketler, genel kurula hangi tabloyla gitmek zorunda, kâr dağıtımını yaparken hangi kârı dağıtmak zorunda, teknik iflas durumu varsa hangi tablodaki hesaplamaları dikkate almak zorunda; bu konularda bir belirsizlik var. Bu belirsizliği kısmen giderecek bazı açıklamalar, ilgili otoriteler tarafında yapılmış durumda. Fakat bazı belirsizlikler halen devam ediyor. Dolayısıyla bizim bugünkü amacımız, bu resmi ortaya koyabilmek, bu belirsizliklerin kaynağını nerelerden kaynaklandığını ve çözüm önerilerinin nasıl geliştirilebileceği hakkında hem bir tartışma ortamı yaratmak hem de ilgili kurumlar nezdinde aslında bir farkındalık yaratmak.

- 1. Finansal tablo hazırlanmasına yönelik yasal düzenlemeler**
- 2. Finansal raporlamada şirket türleri açısından mevcut durum analizi**
- 3. VUK ve TMS raporlama yapmanın yol açtığı belirsizlikler**
- 4. Örnek olaylar kapsamında belirsizliklerin değerlendirilmesi ve çözüm önerileri geliştirilmesi**

Yeni Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce, bildiğiniz gibi, tek düzen hesap planı; bilanço esasında defter tutan şirketler için, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş Vergi Usul Kanunu'ndaki yetkiye dayanılarak hazırlanmış tek düzen hesap planı kullanılıyor şirketler tarafından ve raporlama yapılıyor. Fakat yeni Ticaret Kanunu ile birlikte, TMS, TFRS zorunluluğu gündeme gelince, başka bir finansal raporlama çerçevesi daha gündeme geldi. Bizim bugün aslında sunumumuzun sıralamasına baktığımız zaman, ilk önce finansal tablo hazırlanması sürecindeki yasal düzenlemelerin neler olduğunu bir kronoloji sırayla ortaya koymaya çalıştık öncelikle. Daha sonra, bu yasal düzenlemeler neler ve bu düzenlemeler sonucunda şirket türleri itibariyle mevcut durumun ne olduğunu ortaya koymaya çalıştık. Yani, hangi şirket neye göre raporlama yapacak, TMS'ye göre mi, defterlerini neye göre tutacak, bu belirlemeyi yapmaya çalıştık.

Üçüncü başlıkta, her iki türde raporlama yapan şirketler için sorunların neler olduğunu, neler olabileceğini, bunları ortaya koyup, son olarak da, bu bahsetmiş olduğumuz belirsizlikleri örnek olaylara taşıyarak; örneğin, bir kâr dağıtımı, bir sermaye azaltımı gibi konularda hazırlanmış olduğumuz bazı örnekler üzerinde sorunun çözümü ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğine yönelik bir örnek olaylar geliştirdik ve bu örnek olaylar üzerinden ve tabii, siz katılımcıların destekleriyle geliştirilebilecek yeni örnekler üzerinden sorunları tartışmak istiyoruz bugün itibariyle.

Yasal düzenlemeler derken, ilk aslında, yasal düzenleme olarak bakmamız gereken nokta tek

düzen hesap planı, yani Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. Bu zorunluluk nereden kaynaklanıyor, bir ona bakmak gerekiyor. Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu'ndan almış olduğu yetkiye dayanarak 1992 yılında bir tebliğ çıkarıyor; 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. Bu 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, bilanço esasında defter tutan gerçek ve tüzel kişileri tek düzen hesap planını yani 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında bir raporlama yapmasını zorunlu tutuyor.

1. Finansal tablo hazırlanmasına yönelik yasal düzenlemeler

Bugün itibariyle Maliye Bakanlığı tarafından tek düzen hesap planına uygun bilanço, gelir tablosu ve diğer finansal tabloların hazırlaması zorunluluğu esas itibariyle 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden kaynaklanıyor.

Özetlemiş olduğum gündemin slaydı burada. Şimdi, yasal düzenlemelerden ilki, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk. Bugün itibariyle Maliye Bakanlığı tarafından tek düzen hesap planına uygun bilanço, gelir tablosu ve diğer finansal tabloların hazırlaması zorunluluğu esas itibariyle 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden kaynaklanıyor. Burada tüm bilanço esasına göre defter tutan, tüm gerçek ve tüzel kişilerin bu tebliğ ile belirlenmiş, tek düzen hesap planına uygun raporlama yapması ön görülüyor. Fakat bu tebliğe de bir istisna hükmü getiriliyor. Bu istisna bankalar, sigorta şirketleri, özel finans kurumları yani katılım bankaları, leasing ve faktoring şirketleri ile, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları. Bu şirket türleri, bunların muhasebe, raporlama sistemlerinin farklı olması ön görülerek, 1994 yılından itibaren tek düzen hesap planı getirilirken, bu şirketler, bu tek düzen hesap planını kullanma zorunluğu dışında tutuluyor.

BDDK bankalar için ayrı bir tek düzen hesap planı yayınlamış durumunda ve bankalar o hesap planına göre kendi raporlamalarını yapıyorlar. Ayrıyeten VUK'a göre herhangi bir raporlama yapma zorunluluğu yok. Yine, leasing ve faktoring şirketleri için de BDDK tarafından yayınlanmış hesap planı var. Leasing ve faktoring şirketleri de bu hesap planına uyarak kendi raporlamalarını yapıyorlar.

Bankalar için BDDK veya BDDK kurulmadan önce ilgili bankacılık otoritesi ayrı bir muhasebe standartları ve finansal raporlama çerçevesi oluşturuyor. Daha sonra Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulmasıyla birlikte Bankacılık Kanunu'nunda bir değişiklik yapılıyor ve deniliyor ki; Bankalar, KGK tarafından belirlenecek muhasebe standartlarına uygun olarak finansal raporlama yapmak zorundadır. Dolayısıyla, bankalarda esasen bugün KGK tarafından belirlenen, TMS/TFRS kurallarını uygulayarak finansal raporlama yapmak zorunda. Yine, mevduat bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları da aynı kurallara tabi. BDDK bankalar için

ayrı bir tek düzen hesap planı yayınlamış durumunda ve bankalar o hesap planına göre kendi raporlamalarını yapıyorlar. Ayriyeten VUK'a göre herhangi bir raporlama yapma zorunluluğu yok. Yine, leasing ve faktoring şirketleri için de BDDK tarafından yayınlanmış hesap planı var. Leasing ve faktoring şirketleri de bu hesap planına uyarak kendi raporlamalarını yapıyorlar. Dolayısıyla bu tür şirketler için esasen, ikili finansal tablo durumu ortaya çıkmadığı için çok fazla belirsizlik de gündeme gelmiyor.

SPK'nın kendi muhasebe ilkeleri var.

SPK da esasen KGK tarafından yayınlanan TMS/TFRS'nin baz alınarak finansal raporlama yapılacağını belirtiyor.

SPK'nın kendi muhasebe ilkeleri var. Yine, 1989 yılında yayınlamış olduğu bir tebliğ var. Daha sonra yeni SPK kanunu yürürlüğe girdikten sonra, 2/14.1 No.lu tebliğ yayınlıyorlar ve SPK da esasen KGK tarafından yayınlanan TMS/TFRS'nin baz alınarak finansal raporlama yapılacağını belirtiyor. Fakat burada araştırma yaparken tespit ettiğimiz ilginç bir nokta var, bunu özellikle burada paylaşmak istiyoruz. SPK'nın seri 11 No. 25 yani 15/11/2003 tarihli Resmi Gazete'de yayınlamış olduğu finansal raporlama tebliğinde, o tebliğin 724. maddesinde kâr dağıtımına yönelik olarak bir belirleme yapmış SPK. Kâr dağıtımında, bu tebliğ hükümleri çerçevesinde hazırlanan mali tablolarda bulunan net dönem kârı esas alınır, şeklinde bir açıklaması var. Kurumumuzun kâr dağıtımına ilişkin hükümleri, düzenlemeleri saklıdır, diyerek de ayrı düzenleme yapabileceğini de zaten hükme bağlamış. Bu hüküm, aslında o dönem için SPK şirketleri açısından hangi kârı dağıtacağım, soru işaretini aslında ortadan kaldıran bir hüküm. Fakat bu hüküm, bugün itibarıyla 2/14.1 No.lu en güncel tebliğinde böyle bir hüküm şu an bulunmuyor.

Sigorta şirketleri, yine, Hazine Müsteşarlığı, sigorta şirketleri için ayrı bir hesap planı belirlemiş durumda ve onlar da Hazine tarafından belirlenmiş hesap planını kullanarak, kendi muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlamalarını yapıyorlar.

Tabii, yeni TTK aynı zamanda Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulmasını öngörüyor ve Kamu Gözetim Kurumu'nu TMS/TFRS'lerden belirlenmesinden, artı şirketlerin bağımsız denetiminin düzenlemelerinin yapılmasından sorumlu tutuyor.

Tabii, süreç böyle giderken, Yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe giriyor ve TMS ve TFRS'lere göre, daha doğrusu Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmış Türkiye Muhasebe Standartları'na göre defterlerin tutulacağı, finansal raporlamaların bu kapsamda yapılacağına dair bir zorunluluk ön görüyor. Tabii, yeni TTK aynı zamanda Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulmasını öngörüyor ve Kamu Gözetim Kurumu'nu TMS/TFRS'lerden belirlenmesinden, artı şirketlerin bağımsız denetiminin düzenlemelerinin yapılmasından sorumlu tutuyor. TTK'nın 64. maddesi, ilk haline, ticari defterlerin de TMS/TFRS'lere uygun olarak tutulması gerektiğini söylüyordu. Bu madde zaten bütün şirketlerin kendi defterlerini, artı finansal tablolarını düzenlerken TMS/TFRS'lere uygun olarak hareket etmesi

zorunluluğunu ortaya koyuyordu. Fakat bu madde bu haliyle yürürlüğe girmeden önce bir değişikliğe uğradı, 64. maddenin 5. fıkrası hükmü. Buna birazdan değineceğiz. TTK'nın 64. ve 88. maddelerinde, aynı zamanda Kamu Gözetim Kurumu'na bazı yetkiler tanınıyor ve Kamu Gözetim Kurumu'nun aslında bugün kullanmış olduğu yetkiler hem TMS/TFRS kapsamının belirlenmesi, uygulayacak firmaların belirlenmesi hem de bağımız denetim, gerçi bağımsız denetime tabi şirketleri Bakanlar Kurulu belirliyor ama netice itibariyle, TMS ve TFRS'leri kimler uygulayacak, zorunluluk kimlerin olacak, belirleme yetkisini KGK esas itibariyle Türk Ticaret Kanunu'ndan alıyor.

Aynı zamanda KGK'nın kurulmasına yönelik olarak yayınlanan 660 Sayılı KHK'da da, Kamu Gözetim Kurumu'na benzer yetkiler veriliyor, Türk Ticaret Kanunu ile beraber değerlendirildiğinde. Daha sonra TTK'nın 64. maddesinin 5. fıkrası değiştiriliyor. Şu şekilde değiştiriliyor; bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve kayıt zamanı ile ilgili hükümleri ile aynı kanun 175. ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu belirtilen maddelere dayanarak, oradaki yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemeler esasen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen düzenlemeler. Dolayısıyla, bu düzenleme, bu değişiklik neticesinde şirketlerin TMS ve TFRS'lere göre defter tutma zorunluluğu ortadan kaldırılıyor. Fakat Kamu Gözetim Kurumu'na TTK'nın hem 88. hem geçici 1. maddeleri kapsamında bir yetki veriliyor. Değişik işletme, değişik sektörler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibariyle Türkiye Muhasebe Standartlarını kimler zorunlu olarak uygulayacak, kimler bu standartları uygulamaktan muaf olacak, bu konularda düzenleme yapma yetkisi Kamu Gözetim Kurumu'na bu şekilde verilmiş oluyor.

Kamu Gözetim Kurumu da, ilk olarak diyor ki; eğer bir şirket bağımsız denetime tabiyse TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda. Yani, TMS/TFRS uygulama zorunluluğunu kapsamı, bağımsız denetim zorunluluğu kapsamasıyla aynı tutuluyor.

Kamu Gözetim Kurumu da bu yetkisini kullanmaya başlıyor. Bu yetkiyi kullanmazdan evvel bağımsız denetime tabi olacak şirketleri Bakanlar Kurulu belirliyor, bir karar yayınlayarak, belli bir limitler koyarak belirli şirketleri bağımsız denetim kapsamında zorunlu olarak bağımsız denetime tabi hale getiriyor. Kamu Gözetim Kurumu da, ilk olarak diyor ki; eğer bir şirket bağımız denetime tabiyse TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda. Yani, TMS/TFRS uygulama zorunluluğunu kapsamı, bağımsız denetim zorunluluğu kapsamasıyla aynı tutuluyor. Dolayısıyla bağımsız denetime tabi şirketlerin tamamı TMS/TFRS'ye göre raporlama yapmak zorunlu hale geliyor. Bu kapsama dahil olmayanlar için KGK tarafından bir belirleme yapılınca kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devam edilmesi aynı kararda karşılaştırılıyor. Tabii bu yürürlükteki mevzuattan neyin kastedildiği gündeme geldi, tartışma konusu oldu. Daha sonra KGK buna da açıklık getirdi. Aslında özü itibariyle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne kastediyor Kamu Gözetim Kurumu burada.

Artık bu karar neticesinde, bağımsız denetime tabi olan bütün şirketlerin, TMS ve TFRS'ye göre raporlama yapma zorunluluğu ortadan kaldırıldı.

Bu karar aslında, özü itibariyle, sadece KAYİK, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların TMS/TFRS'ye göre raporlama yapmasını öngörüyor.

Daha sonra Kamu Gözetim Kurumu ikinci bir karar aldı. Bu biraz sürpriz bir karar oldu aslında, piyasa için de. Bağımsız denetime tabi şirketlerin hepsi TMS raporlama yapmak zorundayken, ikinci kararıyla TMS'leri uygulama zorunluluğun kapsamı değiştirildi; 26 Ağustos 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlandı, 26 sayılı Karar. Artık bu karar neticesinde, bağımsız denetime tabi olan bütün şirketlerin, TMS ve TFRS'ye göre raporlama yapma zorunluluğu ortadan kaldırıldı. Eğer bağımsız denetime tabi iseniz mutlaka TMS/TFRS raporlama yapmak zorundasınız zorunluluğu ortadan kaldırıldı bu karar ile. Bu karar aslında, özü itibariyle, sadece KAYİK, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların TMS/TFRS'ye göre raporlama yapmasını öngörüyor. Bunun haricinde kalıp, bağımsız denetime tabi olan şirketler için de ihtiyari olarak TMS/TFRS raporlama yapılabileceğini ama istenirse Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu tek düzen hesap planlarına göre, tabii, belirli ayarlamalar yapılmak suretiyle, bunlar da zamanla duyuruldu. Bu suretle her iki tabloyla da bağımsız denetime tabi tutulabilirsiniz, anlayışına getirildi.

Eklemek istediğiniz bir şey var mı Murat Bey?

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Her iki tablonun herhangi biriyle bağımsız denetime tabi olursunuz, şeklinde bir düzenleme değil de, eğer siz TMS'yi uyguluyorsanız, TMS tablolarına göre bağımsız denetime tabi olacaksınız, isteyen olarak da TMS'yi tercih edebilirsiniz. Ben bu durumu daha iyi sunmak istiyorum, sen beni zorla tutmadın ama ben, kendim firma olarak seçiyorum, dediğinizde de TMS tablolarınız zorunlu tablo gibi, bağımsız denetime tabi olacak ama siz TMS uygulamak zorunda değilsiniz, isteğe bağlı olarak da seçmediniz, bağımsız denetime tabisiniz. Zorunlu olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ve 30 Aralık'ta yayınlanan ilave hususları dikkate alarak, bir finansal raporlama yapmak zorundasınız. İşte sizin tek, TTK anlamındaki zorunlu finansal tablonuz budur, bağımsız denetimden geçmesi gereken tek finansal tablo da odur. Aslında bir daha başka bir finansal tabloyu bağımsız denetime tabi tutmak zorunda değilsiniz. KGK'nın yaptığı bu son karardan sonra...

GÜNDOĞAN DURAK

DELOITTE

Yani, TMS uygulama zorunluluğu olmayan bir firma, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel

Tebliğ'ine göre hazırlamış olduğu finansal tablo ile, bağımsız denetime girebiliyor değil mi?

MURAT YÜNLÜ
KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Evet.

GÜNDOĞAN DURAK
DELOITTE

Onun haricinde herhangi bir tablo hazırlamasına gerek yok.

MURAT YÜNLÜ
KAMU GÖZETİMİ KURUMU

TMS uygulamak zorunda değilsiniz, TMS'yi isteğe bağlı olarak uyguladım. Hem isteğe bağlı TMS'yi denetleyim hem de MSUGT'u, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği tablosunu denetleyim, ikisini bir kullanayım, bundan sonra konuşulacak olan konulara göre karar alayım diye bir açıklaması yok.

Eğer seçimlik hakkınız varsa ya TMS'ye göre ya VUK, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlamış olduğunuz finansal tablo ile bağımsız denetime giriyorsunuz, sadece biriyle giriyorsunuz tabii, ikisiyle birlikte değil.

GÜNDOĞAN DURAK
DELOITTE

Yok, katılıyorum. Sadece o tablolardan birisi. Eğer seçimlik hakkınız varsa ya TMS'ye göre ya VUK, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlamış olduğunuz finansal tablo ile bağımsız denetime giriyorsunuz, sadece biriyle giriyorsunuz tabii, ikisiyle birlikte değil.

MURAT YÜNLÜ
KAMU GÖZETİMİ KURUMU

İsteğe bağlı seçtiğiniz zaten aynı kategoriye giriyorsunuz zaten. Zorunlu tutulan, genel olarak KAYİK dediğimiz şirketlerle aynı sınıftasınızdır artık.

GÜNDOĞAN DURAK

DELOİTTE

Seçmiş olduğunuz tablo açısından artık sizin için o bir zorunluluk. Diğer tabloyu hazırlama zorunluluğunuz yok.

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Maliye İdaresine, Vergi İdaresine vergi ödemek için belki beyanname ekinde verilecek, o konular ayrı. Belki Kamu İhale Kurumu isteyecektir, o konular ayrı. Ama önemli olan...

GÜNDOĞAN DURAK

DELOİTTE

O basın duyurusuna biraz sonra geleceğiz çünkü o bizim kafamızda epey bir karışıklık yarattı.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Gündoğan, istersen sunumu bitirelim. Murat Bey bize bu konularda daha ayrıntılı bilgiler verecektir.

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

26 Ağustos sonrasında yapılan çalışmalar hakkında biraz bilgi verebilirim.

GÜNDOĞAN DURAK

DELOİTTE

Şimdi, burada KAYİK'lerin zorunlu olduğunu söyledik. Bunlar tabii, özellikle, BDDK, SPK, EPRK gibi Borsa İstanbul gibi zorunlu olarak, yani kamu yararını ilgilendiren, bireysel yatırımcıları ilgilendiren şirketler olduğu için bu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması zorunlu tutulmuş durumda.

2. Finansal raporlamada şirket türleri açısından mevcut durumun analizi

GÜNDOĞAN DURAK DELOITTE

Bugüne kadarki mevzuat düzenlemelerine baktığımıza zaman, bunlar hep kronolojik olarak bu şekilde aslında bugüne kadar getirebiliyoruz. Peki, bunları bir arada değerlendirdiğimiz zaman mevcut durum nedir, burada bir toparlama yapmaya çalıştım.

Tek düzen hesap planına göre, ben bugüne kadar nasıl hazırlıyorsam, aynısını hazırlayayım, vergi dairesine verdiğim bilançoyla bağımsız denetime gideyim, yaklaşımını Kamu Gözetim Kurumu bugün itibariyle kabul etmiyor. Ek olarak bazı kurallar belirliyor. Tabii bu durumda, yine, KGK tarafından yapılan açıklamaya göre lokal GAAP diyebileceğimiz, lokal muhasebe kuralları, yeni bir muhasebe sistemi oluşturulacak sanırım.

Gelinen noktada bağımsız denetime tabi şirketlerin hepsinin TMS/TFRS raporlama yapması gibi zorunluluk yok. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlanmış mali tablolar ile de, finansal tablolar ile de, bağımsız denetime gidebilirsiniz. KGK'nın bir açıklaması var; isterseniz TMS'ye göre isterseniz tek düzen hesap planına göre hazırlamış olduğunuz finansal tablolarla, bağımsız denetime tabi olabilirsiniz, şeklinde. TMS'leri eğer uygulamak istemiyor iseniz, yani, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlamış olduğunuz finansal tablolarla bağımsız denetime tabi olmak istiyorsanız, bu durumda bazı ilave hususlara da uymak zorundasınız. Kıdem tazminatı karşılığı ayırmak zorundasınız gibi KGK bu ilave hususları açıkladı. Dolayısıyla, aslında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre çıkarılmış finansal tabloyla bağımsız denetime gidiyorsanız, aslında sadece o tebliğe uymak zorunda değilsiniz. KGK'nın da ilaveten açıklamış olduğu bu hususlara da uymak zorundasınız. Aslında bu bir anlamda bizi şuraya götürüyor; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki finansal raporlama ile TMS arasındaki raporlama arasında bir yerde yeni bir raporlama sistemi oluşturulmuş gibi bir görüntü var şu an itibariyle. Çünkü bir serbesti yok. Tek düzen hesap planına göre, ben bugüne kadar nasıl hazırlıyorsam, aynısını hazırlayayım, vergi dairesine verdiğim bilançoyla bağımsız denetime gideyim, yaklaşımını Kamu Gözetim Kurumu bugün itibariyle kabul etmiyor. Ek olarak bazı kurallar belirliyor. Tabii bu durumda, yine, KGK tarafından yapılan açıklamaya göre lokal GAAP diyebileceğimiz, lokal muhasebe kuralları, yeni bir muhasebe sistemi oluşturulacak sanırım. Onun çalışmaları devam ediyor. Onlar yayınlanana kadar geçiş sürecinde, TMS uygulamayan şirketler, TMS ile tek düzen hesap planı VUK arasında belirlenmiş muhasebe standartlarına göre hazırlamış olduğu finansal tablolarla bağımsız denetime girebilecekler.

Şirketleri bugün itibariyle, biz burada 4'e ayırdık ama farklı ayrımlar da yapılabilir. Öyle şirketler var ki, sadece Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği tek düzen hesap planına göre raporlama yapmak durumunda. Örneğin; bağımsız denetime hiçbir şekilde tabi değil

veya bağımsız denetime tabi olup TMS uygulama zorunluluğu yok ve TMS uygulamayı da tercih etmemiş şirketler. Yine, bazı kurum ve kuruluşlar TMS'ye göre raporlama yapıyor. Bunlar, biraz önce bahsettiğimiz 1 No.lu Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'ndeki istinaden yararlanıp yani Maliye'nin belirlemiş olduğu tek düzen hesaplama planını kullanma zorunluluğu olmayan bankalar, sigorta şirketleri, katılım bankaları gibi finans sektöründe faaliyet gösteren şirketler. Tabii, burada da aslında, finans sektöründe faaliyet gösteren başka şirketler de var. Bu 1 No.lu Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği çıktığı zaman, yapısı itibarıyla, o dönem mevcut olmayan, varlık yönetim şirketi gibi, belki portföy yönetim şirketi gibi şirketler var. Bunların durumunun ne olacağı aslında bu VUK'a göre defter tutuyor ama aynı zamanda TMS'ye göre raporlama yapıyor. Bazı şirketler de, işte, varlık yönetimi şirketi veya portföy yönetim şirketi için aslında bu durum geçerli. Çünkü bunlar 1 No.lu Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'ndeki istisnadan yararlanamıyor. Dolayısıyla, tek düzen hesap planına göre raporlama yapmak zorunda ama aynı zamanda da yine bu KGK kararından dolayı TMS raporlama da yapmak zorunda. Yine, bazı şirketlerde zorunlu olarak tek düzen hesap planına, ihtiyarı olarak da TMS'ye göre raporlama yapabiliyor.

Netice, bu 4 çeşit şirket grubu, esasen iki ayrı türden finansal raporlamaya sahip; hem tek düzen hesap planı hem de TMS'ye göre iki ayrı bilanço, iki ayrı gelir tablosu gibi, ki ayrı finansal tablo seti var. Bu tablo esasen Kamu Gözetim Kurum'u tarafından yayınlandı. Denildi ki; liste bu şekilde oluşturuldu ve bu listedeki şirketlerin TMS'leri zorunlu olarak uygulayacağı belirtildi, KAYİK olarak geçiyor bu şirketler. Fakat biz bu şirketler üzerinden çalışırken, şöyle bir bilgiyi piyasada göremedik açıkçası veya herhangi bir kamu kurumu tarafından yayınlanmış, mevcut düzenlemeler haricinde açıklayıcı bir bilgi yok. Bu şirketler defterin neye göre tutacak, mali tablolarını neye göre hazırlayacak; sadece TMS mi, sadece VUK mu, böyle parça parça açıklamalar yapıldığı zaman, biz bunları toparlayıp, hangi şirket neye göre defter tutacak, neye göre raporlama yapacak, bu tablo esasen onu gösteriyor. TMS ve VUK gördüğümüz şirketler açısından, iki ayrı finansal tabloya sahip olmanın yaratacağı bazı sorunlar gündeme gelecek.

Kamu Gözetim Kurumu'nun yakın zamanda bir basın duyurusu var, biraz önce konuştuğumuz konu. Hem Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği ile de bağımsız denetime gidilebileceği açıklamasından sonra KGK şöyle bir açıklama yaptı; eğer bir şirket bağımsız denetime tabi ise, ister TMS ile gider ister Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği ile gider bağımsız denetime; sadece KAYİK'ler arasında yer alan bir şirket değilse, o şartla. Eğer bağımsız denetime tabi olup, TMS'leri de uygulamak zorunda iseniz şöyle bir açıklaması var; Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak münferit ve konsolide finansal tablolarınızı hazırlamak ve sunmak zorundasınız. Fakat TMS uygulama zorunluluğu olmadığı halde, TMS uygulamayı tercih ediyorsanız, buradaki açıklama biraz soru işareti doğuruyor. Diyor ki; TMS'lere uygun olarak, isteğe bağlı olarak TMS raporlar yapan şirketlerin Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'ne göre ayrıca finansal tablo hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Şimdi, hiç mi hazırlamayacağım, vergi dairesine de mi sunmayacağım yoksa tek tabloyla bağımsız denetime gideceğim için bir daha ayrıyeten Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'ne göre ayrıyeten bir tablo hazırlayıp, bağımsız denetim verip bir de onunla gitmene gerek yok mu, anlamında, izaha muhtaç bir açıklama açıkçası. Bugün bu konuda herhalde, aydınlatma yaparsınız diye düşünüyorum.

MURAT YÜNLÜ KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Az önce de bunu anlatmaya çalışmıştım ama tekrar bunun üzerinden geçebiliriz. Yani, bu maliye idaresine gidebileceğimiz finansal tabloları, Kamu Gözetim Kurulu'nun çok bir etkisi yok. Burada kastettiğimiz, isterseniz TTK'yı tartışabiliriz ama...

GÜNDOĞAN DURAK DELOITTE

Basın duyurusuyla yapılmış aslında ben de bir rahatlık oluşturuyor. Çünkü hakikaten Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği ile getirilen bir zorunluluğu basın duyurusuyla kaldıracak bir açıklama herhalde düşünülemez diye ben bu anlamda...

MURAT YÜNLÜ KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Basın duyurusunun da kısa bir gerekçesini açıklayabilirim, gelen bir iki soru üzerine. Bizim Başkanlığın ya da Başkan Yardımcılarımızın katıldığı toplantılarda gelen soru üzerine halen bazı şeylerin net anlaşılmadığı anlaşıncı, böyle bir açıklamayla bunları bertaraf edebiliriz düşüncesiyle yapılmıştı ama yine hala bazı sorulara yol açmış olabilir. Mükemmel bir açıklama olmayabilir.

GÜNDOĞAN DURAK DELOITTE

...tabi oldukları mevzuat çerçevesinde finansal tablolarını hazırlayacakları da belirtildi. Bu da yine Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'ne bir atıf olarak algılıyoruz.

3. VUK ve TMS raporlama yapmanın yol açtığı belirsizlikler

Şimdi, netice itibariye hem VUK hem de TMS'ye göre raporlama yapan firmalar, şirketler açısından bazı belirsizlikler ortaya çıkıyor. Bu belirsizliklerden birincisi, belki de en önemlisi, kısmen veya tamamen kapatıldığı söylenebilecek en azından tartışılabilir olan husus, kâr dağıtımıyla ilgili.

SPK'nın bu açıklaması aslında şunu söylüyor; TMS kârı ile VUK kârından hangisi düşükse o kâr rakamını dağıtabilirsiniz, ihtiyatlılık prensibi gereği olsa gerek. Dolayısıyla, halka açık şirketler açısından SPK'nın açıklaması oldukça net.

GÜNDOĞAN DURAK DELOITTE

Şimdi, netice itibariye hem VUK hem de TMS'ye göre raporlama yapan firmalar, şirketler açısından bazı belirsizlikler ortaya çıkıyor. Bu belirsizliklerden birincisi, belki de en önemlisi, kısmen veya tamamen kapatıldığı söylenebilecek en azından tartışılabilir olan husus, kâr dağıtımıyla ilgili. TMS ve VUK'a göre ayrı ayrı hazırlanmış iki ayrı finansal tablonuz var ve bu iki ayrı muhasebe sistemine göre hazırlanmış iki ayrı finanslar tabloda da iki ayrı kâr rakamı var. Bu kâr rakamlarından hangisi dağıtılabılır? Gümrük Ticaret Bakanlığı'nın bir yazısı var, 2014 yılı içerisinde verildiği anlaşılan bir yazı. Burada da söylenen şu; VUK'a göre tutulan kayıtlarda, mevcut net dağıtılabilen kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği sürece kâr dağıtılabılır, şeklinde bir belirlemesi var. Yani, Ticaret Bakanlığı bu yazısı ile aslında TMS kârını bir tarafa bırakıp, bu kârını dağıtabileceğini, bir anlamda söylemiş oluyor. SPK'nın kâr payı rehberi var. Kâr payı rehberinde bazı açıklamaları var. Bu açıklamalar bu slaytta yer alıyor. SPK'nın bu açıklaması aslında şunu söylüyor; TMS kârı ile VUK kârından hangisi düşükse o kâr rakamını dağıtabilirsiniz, ihtiyatlılık prensibi gereği olsa gerek. Dolayısıyla, halka açık şirketler açısından SPK'nın açıklaması oldukça net. Fakat halka açık olmayan şirketler açısından Ticaret Bakanlığı'nın yazısı, aslında Ticaret Kanunu'na göre hazırlanmış finansal tabloları bir kenara itip, vergi bazlı hazırlanmış bir muhasebe sistemine göre oluşan kârın dağıtılabileceği, üst sınır olabileceği şeklinde bir açıklaması var. Ama bu bir görüş yazısı şeklinde, herhangi bir yasal mevzuata bağlanmış bir husus değil.

TTK'nın 376. maddesindeki teknik iflas veya sermaye yeterlilik rasyosu hesaplamasında TMS veya VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolardan hangisinin baz alınacağı noktasında bir belirsizlik var.

Yine, aynı konuya benzer bir konu. TTK'nın 376. maddesindeki teknik iflas veya sermaye yeterlilik rasyosu hesaplamasında TMS veya VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolardan hangisinin baz alınacağı noktasında bir belirsizlik var. SPK burada da hemen bir açıklama yapmış durumda, haftalık bülteninde. Halka açık şirketler için, SPK'ya tabi şirketler için, aracı kurumlar için, teknik iflas hesaplamasında kendi finansal raporlama tebliğine göre oluşturulan finansal tabloların baz alınacağını söylüyor. Fakat biz uygulamada sıklıkla karşılaşıyoruz; SPK'ya tabi olmayan bir şirket. TMS tablosuna, bilançosuna göre teknik iflasta fakat tek düzen hesap planı bilançosuna göre teknik iflas durumu yok. Bu şirket teknik iflasta kabul edilecek mi, hangi tablo uygulanacak, teknik iflas hesaplamasında hangi tabloya itibar edilecek? Bu konuda SPK haricinde bir açıklama, bir belirleme yapan bir otorite bugüne kadar olmadı.

Yine, sermaye azaltımına giden şirketler için de, özellikle sermaye azaltıp, geçmiş zararlarına mahsup etmek istediği zaman TMS ve bu tarafındaki iki ayrı bilançoda iki ayrı zarar tutarı olduğu vakit, bu azaltılan sermaye tutarının hangi zarara mahsup edileceği, bu da bir başka sorun olarak ortaya çıkıyor.

Yine, sermaye azaltımına giden şirketler için de, özellikle sermaye azaltıp, geçmiş zararlarına mahsup etmek istediği zaman TMS ve bu tarafındaki iki ayrı bilançoda iki ayrı zarar tutarı olduğu vakit, bu azaltılan sermaye tutarının hangi zarara mahsup edileceği, bu da bir başka sorun olarak ortaya çıkıyor. Ayrıca birleşme ve bölünmelerde, iki ayrı finansal tablo hazırlayan iki taraf hangi bilançolarla birleşmeye gidecek, hangi bilançoları kullanarak bölünme işlemi gerçekleştirecek? Buralarda da bazı belirsizlikler, bazı soru işaretleri var.

4. Örnek olaylar kapsamında belirsizliklerin değerlendirilmesi ve çözüm önerileri geliştirilmesi

GÜNDOĞAN DURAK
DELOITTE

Örnek olaylar kısmına geldik. Bundan sonraki süreci, örnekler üzerinden mi gidelim, nasıl istersiniz?

FERİDUN GÜNGÖR
ERNST & YOUNG

Örnekleri hızlıca gidelim. Teker teker tartışmak yerine, herkes buradaki sorunların ne olduğunu tespit etsin, daha sonra genel olarak tartışırız. Genel tartışmada verecek olduğumuz cevaplar aslında bazı örnekler için topluca bir çözüm olabilir. Hala belli noktalarda bu sorunların örneklerin çözümsüz kaldığını düşündüğümüz, tartışılmadığını düşündüğümüz durum da, onları tekrar gündeme alalım ve tartışmaya çalışalım. Önce sen, hızlıca bu örneklerin üzerinden geç lütfen.

Bağımsız denetime tabi olup TMS raporlama yapan ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında tek düzen hesaplama planına uygun olarak finansal tablo hazırlayan bir şirket, genel kurula hangi finansal tablolar ile gidecektir?

GÜNDOĞAN DURAK
DELOITTE

Bağımsız denetime tabi olup TMS raporlama yapan ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında tek düzen hesaplama planına uygun olarak finansal tablo hazırlayan bir şirket, genel kurula hangi finansal tablolar ile gidecektir? Yani bu şirket zorunlu olarak TMS uyguluyor olabilir, ihtiyari olarak TMS raporlamayı tercih etmiş olabilir ve genel kurul yapacak. Zorunluluklar için herhalde bir sorun olacağını zannetmiyorum. Genel kurula zorunlu zaten TMS'ye göre raporlama yaptığına göre, TMS raporlamayla gidecektir. Ama bu şirket ihtiyari olarak, özellikle, TMS raporlama yaptığı zaman, hem TMS hem tek düzen hesap planına göre iki ayrı finansal tablo seti varken, genel kurula hangi mali tablolar ile gidecek?

Yine aynı örneği devam ettirdiğimiz zaman, bu ihtiyarilikten dolayı şirketler, atıyorum 2015 yılında TMS uygulamayı tercih etti. 2016'da tercihini değiştirebilir mi? Tercihini değiştirdi, VUK'a döndü, ertesi yıl VUK bilançosuyla genel kurula gitmesinde bir engel, bir sakınca var mı veya bu kararın, onun da başta belirlenmesi lazım, şirketin TMS raporlama yapıp yapmama noktasındaki tercihini genel kurul mu verecektir, yönetim kurulu mu verecektir? Bildiğim kadarıyla, bu tercihin TTK'da düzenlenmiş bir yetki değil, bu yetkiyi kime has veriyor Ticaret Bakanlığı? Bunun da aslında belirlenmesi lazım.

Bağımsız denetime tabi olup, TMS raporlama yapan ancak muhasebe sistemi tek düzen hesaplama sistemine uygun olarak da finansal tablo hazırlayan bir şirket, başka bir şirketle birleşecek ve KGK'da ön görülen vergisiz birleşme olması ön görülüyor. Bu birleşme işleminde hangi finansal tablolar kullanılacak?

Bağımsız denetime tabi olup, TMS raporlama yapan ancak muhasebe sistemi tek düzen hesaplama sistemine uygun olarak da finansal tablo hazırlayan bir şirket, başka bir şirketle birleşecek ve KGK'da ön görülen vergisiz birleşme olması ön görülüyor. Bu birleşme işleminde hangi finansal tablolar kullanılacak? Devir alınan şirket de, bağımsız denetime tabiye ve TMS raporlama yapma zorunluluğu yoksa, sadece Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'ne göre raporlama yapıyorsa veya TMS raporlama tercihinde bulunduyorsa, hangi tabloların baz alınacağı noktasında bir belirsizlik oluşuyor. Bunu kâr dağıtımına bir rakamsal örnek koymak için; TMS kârı 12 milyon, VUK kârı 8 milyon iken, bu şirketin türüne göre, yani zorunlu olarak TMS raporlama yapan bir şirketsen hangi kârı dağıtacak, ihtiyarı olarak TMS raporlarına yapan bir şirketsen hangi kârı dağıtımına tabi tutacak, bu onun örneği.

Ticaret Bakanlığı kâr dağıtımında diyor ki; sen TTK'ya göre hazırlanmış tabloyu boşver, VUK'taki kâr neyse onu dağıtabilirsin.

Yine, hem TMS hem VUK raporlama yapan bir şirketin, TMS bilançosunda öz kaynakları negatif, VUK tarafında öz sermayesi artıda; dolayısıyla TMS tarafında bir teknik iflas durumu var. Bu şirket teknik iflasta kabul edilecek mi, TTK anlamında 376'da ön görülen eylemler, Yönetim Kurulu harekete geçecek mi, bu eylemler yerine getirilmeye başlanacak mı yoksa VUK'da ben artıdayım zaten, benim teknik iflas durumunda yapılması gerekenleri yapmama gerek yoktur, anlayışını mı benimseyeceğiz? Belki ilk bakışta bakıldığında, madem bu TTK'da düzenleniyor, TTK'ya göre hazırlanmış finansal tablonun baz alınarak karar verilmesi gerek, denilebilir ama kâr dağıtımı için de aynı şey geçerli. Ticaret Bakanlığı kâr dağıtımında diyor ki; sen TTK'ya göre hazırlanmış tabloyu boşver, VUK'taki kâr neyse onu dağıtabilirsin. Şimdi, oradaki görüş, burada bizi bir soru işaretine itiyor. Sermayesi 40 milyon bir şirketin, TMS'de 20 milyon zararı var, VUK'da 5 milyon zararı var ve bu şirket sermaye azaltımına gidecek, çeşitli sebeplerle. Belki teknik iflas durumundan çıkmak istiyor. 20 milyon sermaye azalttığı zaman, TMS'deki 20 milyona geçmişin zararına mahsup edebiliyor ama VUK'da sadece 5

milyonluk bir zarar kısmı var. 15 milyonluk mahsubu ne şekilde muhasebeleştirecek, ne şekilde işleme tabi tutacak? Burada da yine iki ayrı tabloya sahip olmadan kaynaklanan bir sorun olarak bu hususta ortaya çıkıyor.

Bu, gayrimenkul veya iştirak kazançları istinasında, istisnadan yararlanacak kazanç tutarın hesaplamasında TMS hükümleri ve VUK hükümlerine göre maliyet bazı farklı olabileceği için, bir iştirak hissesi sattığınız zaman VUK tarafında bir kâr fakat TMS tarafınsa bir zarar veya tersi durum ortaya çıkabiliyor. Bu durumda siz VUK'da 1 milyonluk kazanç elde etmiş olduğunuz bir iştirak kazancı satışında 750.000 liralık bir fon oluşturuyorsunuz ve bu fonu öz kaynaklar altında muhasebeleştiriyorsunuz. Fakat TMS tarafında bir zarar çıkmışsa, bu fonu TMS bilançosuna nasıl taşıyacaksınız? Bu biraz daha uygulamayı yönelik iki ayrı finansal tabloya sahip olmaktan ziyade, diğer sorunlar olarak değerlendirebileceğimiz hususlar. İhtiyari olması nedeniyle konsolidasyon yapmayan bir hakim şirket topluluk denetçisi seçmek zorunda mıdır, Ticaret Kanun'a göre?

TMS'ye göre raporlama yapma tercihlerinin değiştirilmesi, menfaat sahipleri açısından bir sakıncası var mı? Bu da doğrudan Ticaret Bakanlığı'na yönetilmesi gereken bir soru.

Yine, diğer KGK tarafından yayınlanan açıklamalarda, bu düzenlemede Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'nden farklı olarak yer verilen hükümlerin ve belirleme yapılmayan hususların uygulanmasında, bu düzenlemeye aykırılık teşkil etmeyen diğer düzenlemelerin de kullanılabileceği belirtiliyor. Burada herhangi bir sınır olmalı mı, olacaksa ne olmalı, şeklinde bir soru gelmişti. Burada da şirket yönetim kurulu, Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'ne uygun bireysel, finansal tabloların hazırlanması konusunda karar alıyor. Genel kurulda pay sahipleri 2015 senesi için TMS'ye uygun konsolide finansal tabloları talep edebilir mi, diye bir sorumuz var. Bugün itibarıyla ruhsatlı örneklerimiz aslında bunlar. Bir son örneğimiz daha varmış. VUK tarafında 1 milyon kâr belirlenmiş. 2014'de, bir sonraki yıl TMS'ye göre finansal raporlama yapılmış ve standart değişikliği sebebiyle 2013 yılı, yani bir önceki kârı 9 bin TL olarak gözükürken, yönetim kurulu 2013 yılının kârının tamamını dağıtılmasını öneriyor. Dağıtılacak kârın tutarı ne olmalıdır, şeklinde bir sorumuz var. Sanıyorum bu da son soru. TMS'ye göre raporlama yapma tercihlerinin değiştirilmesi, menfaat sahipleri açısından bir sakıncası var mı? Bu da doğrudan Ticaret Bakanlığı'na yönetilmesi gereken bir soru.

Beni dinlediğiniz için teşekkür ediyorum. Sözü size bırakıyorum.

BÖLÜM 3

KONU HAKKINDA DİĞER GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELER

3.KONU HAKKINDA DİĞER GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELER

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Çok teşekkürler Gündoğan. Son derece kapsamlı ve ayrıntılı bir sunumdu. Başta da söylediğim gibi, soruların hatta açıklamaların içinde cevaplar da vardı bir kısmında, bir kısmında yok. Onları da tahmin ediyorum bu tartışmalar sırasında hep beraber bulacağız.

Tabii, sonunda iş, yine bu mali tabloların ne olduğuna geliyor ama özünde Türk Ticaret Kanunu'ndaki o hükümlerin hangi mali tabloları işaret ettiğini belirlemek gerektiğini düşünüyorum.

Aslında, benim gördüğüm kadarıyla, sorunların önemli kısmı, mali tablolardaki bu farklılığın hangi sorunlara yol açtığına baktığımızda, daha çok Türk Ticaret Kanunu çerçevesindeki sorunlar olduğunu anlıyoruz. Türk Ticaret Kanunu'nu bir anlamda tartışıyor olmamız gerekiyor. Yani kâr dağıtımında bahsetmemiz gerekiyor. Yani, kâr dağıtımından bahsettiğimde, hangi mali tabloya göre kâr dağıtımı, teknik iflası değerlendirirken hangi mali tabloya göre? Yine, Türk ticaret Kanunu'na göre düzenlenmiş olan birleşme, bölünme ve benzeri gibi müesseselerde hangi mali tabloların kullanılacağını tartışıyoruz. Dolayısıyla, aslında tartışma çok büyük ölçüde hukuki bir tartışma. Hukuk referanslarıyla bu tartışmanın yapılması gerekiyor. Tabii, sonunda iş, yine bu mali tabloların ne olduğuna geliyor ama özünde Türk Ticaret Kanunu'ndaki o hükümlerin hangi mali tabloları işaret ettiğini belirlemek gerektiğini düşünüyorum.

Bu aşamada söz sizde. Sırayla söz vermek istiyorum. Söz almak isteyenleri not edeceğim ve sonrasında söz vereceğim. Ama öncelikle Murat Bey'in KGK Standartları Dairesi Başkanı, o biliyorsunuz, konuyla ilgili olarak sunum sırasında bir, iki değerlendirmede bulundu. Ona bir söz vermek istiyorum. Ondan sonra diğer konuşmacıları da not edip, dinleyeceğiz. Buyurun Murat Bey.

Kurulun (KGK) almış olduğu ve 26 Ağustos'ta yayınlanan karar ile birlikte. Artık bütün şirketler TMS/TFRS uygulamak zorunda değil.

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Teşekkür ediyorum. Ben önce 26 Ağustos kararından başlayabilirim. Aslında bu sorunların çoğunun kaynağı da, en azından hangi finansal tablo, diye sorarken, 26 Ağustos'tan sonra genelde ortaya çıktı. 26 Ağustos'a kadar aslında çok büyük bir problem yok. Bağımsız denetime tabi olan şirket aynı zamanda TMS uygulamak zorunda. TMS'ye uygun finansal tablo da düzenlemek zorunda, yönetim kurulu hazırlayıp, bunu genel kurula sunmak zorunda 3 ay içerisinde. Ama 26 Ağustos'tan sonra, bu bağımsız denetim TMS/IFRS bağı kopartıldı. Kurulun almış olduğu ve 26 Ağustos'ta yayınlanan karar ile birlikte artık bütün şirketler TMS/IFRS uygulamak zorunda değil. Gündoğan Bey'in sunumda da bahsettiği gibi, genel olarak bizimde basın duyurularında KAYİT dediğimiz şirketler, BDDK, SPK, hazine mevzuatına tabi şirketler TMS/IFRS uygulamak zorunda. Diğer bazı şirketler için, yani, bağımsız denetimin kapsamında kalıp, Bakanlar Kurulu kararı kapsamında kalıp ama TMS uygulamak zorunda olmayan, yani, gördüğümüz o tablo vardı, 26 Ağustos tarihli kararlı 2 tablo. O tabloda yer almayan şirketler içinde TMS uygulamak ihtiyari hale getirildi. Eğer ihtiyari olarak uygulamıyorsa da Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği'ndeki ilkeler doğrultusunda öğrettikleri mali tabloların geçerli olan, bizim Türk Ticaret Kanunu'ndan aldığımız yetkiye istinaden bağımsız denetimle düzenlenmesi gereken ve bağımsız denetimden geçmesi gereken tablolar olduğu, kurul tarafından kararlaştırıldı.

Bizim ülkemizde bağımsız denetime sahip şirketlerin sayısı kabaca, biraz aşağı yukarı olabilir ama 5000 civarında. Bunlardan da yaklaşık olarak 3500 tanesi TMS/IFRS yani IFRS kullanmak zorunda.

Aslında bu karara nasıl geldi, biraz da bundan bahsetmek istiyorum. Bütün diğer Avrupa ülkelerine baktığımız zaman da, IFRS uygulamak olan şirketler, genelde halka açık şirketler ve halka açık şirketlerin konsolide finansal tabloları için IFRS kullanma zorunluluğu var. Avrupa Birliği de 2002 yılından beri, aldığı kararla, bunu uygulatıyor 2005 yılından itibaren. Benim, halka açık şirketlerim, yatırımcıların finansal tablolarında kullandığı, yatırımcılara bilgi sunulan finansal tabloları için bağımsız, IFRS kullanma zorunluluğu getiriyorum, diğer şirketler için böyle bir zorunluluğu getirmiyorum, diyor. Bireysel finansal tablolar için dahi IFRS kullanma zorunluluğu getirmiyor. Almanya'da bile, bildiğim kadarıyla, IFRS'e tabi finansal tablo düzenlemesi gereken şirket sayısı 800 veya 1.000 civarında. Ama bizim ülkemizde bağımsız denetime sahip şirketlerin sayısı kabaca, biraz aşağı yukarı olabilir ama 5000 civarında. Bunlardan da yaklaşık olarak 3500 tanesi TMS/IFRS yani IFRS kullanmak zorunda. Bizim kapsamımız, bu tür ülkelere göre çok daha fazla geniş, büyük. Bu geriye gitti, diye de yorumlanabilir. Belki bizim açımızdan baktığımız zaman da, olması gerekene yaklaşma, şeklinde de yorumlayabiliriz bunu. Çünkü bütün şirketlere bir fayda maliyet analizi yaptığınızda, IFRS zorunlu tutmak çok daha faydalı bir sonuç doğurmayabilir. Onların finansal tablo kullanıcıları açısından özellikle. Bütün küçük yatırımcılara kadar inmiyorsa gerek görmeyebilir. Bu kapsam bu şekilde değiştirilmiş durumda.

Tabii, bir geçiş dönemi de doğurdu bu. 2014 yılı finansal tabloları hangi ilkelere göre

denetlenecek ve kurul bunu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği... Bunun kararını açıkça söylemedi ama bununla ilgili çok soru gelince de böyle bir basın duyurusu yaptık. Aslında toplamda 3 tane basın duyurusu yaptık. Bu ilk ikisinden sonra, halen bize gelen sorulardan sonra böyle son bir duyuru daha yapılması ihtiyacı doğdu.

Önümüzdeki yıl için, eğer çalışmalar tamamlanabilirse, yerel finansal raporlama çerçevesi diye adlandırdığımız Lokal GAAP çalışmaları devam ediyor.

Avrupa Birliği'nin bir direktifi var, biz bunu hep basın duyurularında da hep bunu açıkladık. 2013/34 sayılı direktifi var Avrupa Birliği'nin. Avrupa Birliği ülkeleri 2016'dan itibaren bu direktife uygun finansal raporlama çerçevesi uygulamak zorundalar. Biraz önce bahsettiğim, halka açık şirketlerin finansal tablosu dışında finansal tabloları için, bu direktifle uyumlu bir finansal raporlama çerçevesi yayınlayın, diyor.

Yine, 30 Aralık kararı var. 30 Aralık kararı da, tabii, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği de bir finansal raporlama çerçevesi ama, TMS/TFRS ile karşılaştırılmayacak kadar da geri bir finansal raporlama çerçevesi diyebiliriz. Örneğin, kıdem tazminatı ayrılması gibi, amortisman zorunlu mu değil mi, bu da bir tartışma konusu. Ağırlıklı olarak amortismanlar ayrılmayacak, VUK'un ilgili hükmü gereği yorumlanabiliyor. Kurul bir karar almak istedi; kıdem tazminatının ayrılması zorunlu dedi, amortismanları ayırmak zorundasınız, dedi, finansal tabloları biraz daha anlamlı hale getirmek için diyebilirim. Bazı hükümleri de ihtiyarı bıraktı bu geçiş dönemi için. Çünkü önümüzdeki yıl için, eğer çalışmalar tamamlanabilirse, yerel finansal raporlama çerçevesi diye adlandırdığımız Lokal GAAP çalışmaları devam ediyor. Bu kapsamda olmayan, 5000 ile 3500 arasındaki 1500 tane şirket için geçerli olacak yerel finansal raporlama çalışmamız var. Burada konsolidasyon da zorunlu olacak. Diğer ihtiyarı bırakılan husus da zorunlu olacak ama bu TMS/TFRS'ler şeklinde de, şirketlere çok yük getiren bir düzenleme olmayacak, diye planlanıyor. Avrupa Birliği'nin bir direktifi var, biz bunu hep basın duyurularında da hep bunu açıkladık. 2013/34 sayılı direktifi var Avrupa Birliği'nin. Avrupa Birliği ülkeleri 2016'dan itibaren bu direktife uygun finansal raporlama çerçevesi uygulamak zorundalar. Biraz önce bahsettiğim, halka açık şirketlerin finansal tablosu dışında finansal tabloları için, bu direktifle uyumlu bir finansal raporlama çerçevesi yayınlayın, diyor. 2015 yılının Temmuz ayına kadar yürürlüğe girsin, 1/1/2016'dan itibaren de bunu yürürlüğe sokun istiyor. Biz de bu doğrultuda çalışmalara başladık. Diğer şirketler için de bunu hazırlayacağız. Hatta bir komisyon da kurduk. Bağımsız denetim şirketlerinden de, kamu kurumlarımızdan da temsilciler var. Önümüzdeki ayın başında da hazırladığımız bölümler itibariyle biz bir toplantı yapacağız komisyon üyelerimizle ve bu çalışmalara devam edeceğiz.

Dolayısıyla bir, TMS uygulamak zorunda olanlar var bir de, bizim biraz değiştirdiğimiz, ek hususlar getirdiğimiz Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni uygulayacak olan işletmeler var.

Finansal tablolara tekrar gelecek olursak, benim bir finansal tablom var, bir MSUGT için

ihtiyari finansal tablom var, aslında ben bunu çok katılmıyorum ve son basın duyurularımızla da bunu açıkladığımızı tahmin ediyordum açıkçası. Çünkü listede yer alan şirketler için aslında hiçbir tereddüt yok; onlar TMS/TFRS uygulayacaklar. Tekrar söylemek istiyorum, Maliye, vergi amaçlı vereceklere finansal tabloları onlardan ayrı tutuyorum. Bir de bu listede olmayan, bağımsız denetime tabi olacak şirketler için ihtiyari olarak TMS uygulayabilirsiniz. O zamanda aslında siz, zorunlu TMS uygulayanlardan bir farkınız yok. Hani, ben MSUGT veya ek kararlar, bizim 30 Aralık kararıyla şekillenen finansal raporlama çerçevesini tercih etmiyorum da, TMS'yi tercih edeceğim, geçen sene de yapmıştım örneğini, veya gelecek sene o limitleri geçip TMS'ye tabi olacağımı düşünüyorum, diyen bir şirket için TMS zorunlu hale gelmiş oluyor. Dolayısıyla bir, TMS uygulamak zorunda olanlar var bir de, bizim biraz değiştirdiğimiz, ek hususlar getirdiğimiz Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni uygulayacak olan işletmeler var. Böyle ikili bir sınıflandırma yapabilirim ben. Sayıyı dörde çıkartmıştık ama iki ana konuda ayırabilirim. Finansal tablolarla ilgili söyleyeceklerim de bunlar. Biz TTK anlamında finansal tablo, bunlar tabii ki, TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış tablolarla, bizim ek ilave hususlarla birlikte istediğimiz Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tabloları, aslında TTK anlamındaki geçerli finansal tablolardır. Kâr dağıtımı için veya başka konularda, benim iki tane bağımsız denetimden geçmiş tablom var, bir bunu kullanayım veya bunu kullanmayayım gibi bir yoruma da ben çok katılmıyorum. Bunu da açıklamak istedim. Yine, gündeme geldikçe görüşebiliriz, konuşabiliriz.

İBRAHİM AKTAN

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

Kâr dağıtımı konusunda Kamu Gözetin Kurumu'nun, TTK'nın, Ticaret Bakanlığı'nın daha doğrusu, belirlemiş olduğu husus dışında bir görüşü var mı? Dağıtabilir, dağıtamaz veya şu bilançoaya göre...

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Açıkçası benim burada, sunum esnasında o görüşten haberim oldu. Öyle bir görüşümüz yok. Bizi de çok ilgilendirdiğini düşünmüyorum çünkü bu hususlar Türk Ticaret Kanunu'nda ele alınması gereken konulardı.

Aslında, Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesi defter tutmayla ilgili olarak diyor ki; artık defterler Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümler çerçevesinde tutulabilir, diyor. Türk Ticaret Kanunu'nun bütününe baktığımızda aslında her yerde raporlama denildiği zaman TFRS'ye ve TMS'ye atıfta bulunuyor. Biliyoruz ki, yapılan son düzenlemelerle, artık Türk Ticaret Kanunu'na tabi şirketlerin çok önemli kısmı artık TFRS ve TMS yapmak zorunda değil.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Murat Bey, İbrahim Bey'in sorusuna tamamlayıcı olarak belki genelleştirerek sormak daha doğru olabilir, sizi burada bulmuşken. Aslında, Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesi defter tutmayla ilgili olarak; artık defterler Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümler çerçevesinde tutulabilir, diyor. Hatta vergiyle ilgili olarak mali tablolar da Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümler çerçevesinde hazırlanabilir, diyor. 64. madde bunu söylüyor. Türk Ticaret Kanunu'nun bütününe baktığımızda aslında her yerde raporlama denildiği zaman TFRS'ye ve TMS'ye atıfta bulunuluyor. Biliyoruz ki, yapılan son düzenlemelerle, artık Türk Ticaret Kanunu'na tabi şirketlerin çok önemli kısmı TFRS ve TMS yapmak zorunda değil. Dolayısıyla, ne yapmak zorunda; sizin çerçevesini çizmiş olduğunuz şekilde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve tek düzen hesap planına göre finansal raporlama yapmak durumundalar. Türk Ticaret Kanunu açısından kâr dağıtımı olsun, teknik iflas olsun, birleşme/bölünme olsun, tamamen Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen hususlarda raporlama anlamında TFRS değil de, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kullanılıyorsa, artık bu geçerli olacaktır, diye anlıyoruz. Eğer zorunlu veya ihtiyarı olarak TMS kullanılıyorsa bu mali tablolar geçerli olacaktır. Bunun dışında bir yaklaşım yoktur gibi bir genel anlayışınız, yaklaşımınız var mı? Daha doğrusu Türk Ticaret Kanunu'nun bu bahsettiğim müesseselerin uygulanması açısından kurulun hangi mali tabloların dikkate alınacağına ilişkin bir yaklaşımı var mı?

MURAT YÜNLÜ KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Kurulun bir kararı, yaklaşımı yok açıkçası. Bu şirketlerin yasal finanslar tablosu artık TMS tablosuysa veya bizim istediğimiz haliyle söyleyeyim ben size, Muhasebe Sistemi Uygulama

Dolayısıyla Ticaret Bakanlığı'nın almış olduğu karar, ben de bugün burada öğrendim, sanki biraz daha ayağı yere basıyor. Bir dakika arkadaş, siz bu şirketleri böyle değerlendirdiniz ama, bir de ortada realite var. Gerçek ortakların durumu ne olacak, bunlar kâr almayacaklar mı artık şirketten... Anladığım kadarıyla, böyle bir geçiş dönemi için bir yol bulmuş Ticaret Bakanlığı.

Genel Tebliği, MSUGT tablolarıysa dikkate alınması gerek tablolar onlar. Tekrar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 sayılı tebliğine tekrar gitmemek gerekiyor. Onlar vergi amaçlı biraz daha, matrahı bulmaya yönelik finansal tablolar oluşu için, o tabloları değil de, Türk Ticaret Kanunu olarak hangi yasal tabloları nedir bu şirketin? Zaten TMS'ye dahilse, o kapsama dahilse ve bağımsız denetime tabiyse ona göre bizim karara göre belirttiği finansal tabloları kullanmak zorunda. Oradaki kâr rakamını veya diğer rakamları esas almak durumunda şirket.

İBRAHİM AKTAN

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

Pardon, ben sorumu tam netleştiremedim, özür dilerim. Sonuçta her şey masanın üzerinde konuşulduğu gibi değil. Kanunlar yazılıp geçiliyor ama sahada ne oluyor, onu görmek lazım. Demin sorduğum sorunun gerekçesi şu; ortaklar diyor ki, bizim bildiğimiz mali bilanço'ya, vergi usul bilançosuna göre, hakikaten kâr çıkıyor. Ama TMS'yi uyguladı, raporlar değişti falan... Bilançosu da, özvarlığı da arttı bu arada. Ama zarar oluştu. Ortak dedi ki, bize soruyorlar, buna müşavirlik yapmış olmayalım ama dedik, ama bu bilinmeyen bir konu. İki tane ortada tablo var; birisinde kâr var, ikincisinde kâr yok ama özvarlıkları aktif değerlendirmelerinden dolayı artmış, vs. Onun için buna bir ilerde bakalım ne olacak. Ortaklar dedi ki, eğer siz TMS'ye göre oluşan bilançoda zararımız gözüküyor ya, eğer siz bunu baz alacak olursanız, 56larda o şirketi kurmuşlar ya da kaç yaşındaysa işte, ben bu şirketten 56 sene bir kuruş alamam, dedi. Ortakların bir de kendi durumuna bakalım. SPK'ya açık bir şirket değil, o değil, bu değil ama ben bu şirketten artık alamam. Hangisi doğru? VUK'a göre hazırlamışsınız, o da doğru kanuna göre. TMS'ye göre hazırlamışsınız, o da bir sonuç veriyor size. Dolayısıyla Ticaret Bakanlığı'nın almış olduğu karar, ben de bugün burada öğrendim, sanki biraz daha ayağı yere basıyor. Bir dakika arkadaş, siz bu şirketleri böyle değerlendirdiniz ama, bir de ortada realite var. Gerçek ortakların durumu ne olacak, bunlar kâr almayacaklar mı artık şirketten... Anladığım kadarıyla, böyle bir geçiş dönemi için bir yol bulmuş Ticaret Bakanlığı. Sanki Feridun'un söylediği gibi, Ticaret Kanunu kapsamında olaya bakmak lazım. O kanunda bazı düzenlemeler yapmak lazım. Yoksa 800.000 tane şirketi, daha önce olduğu gibi, ben TMS'ye göre raporlama isterim, onu böyle yapacaksınız, bunu böyle yapacaksınız diye kanuna yazmakla sorunlar çözülüyor. Veya bunlara göre oluşacak kârı dağıtacaksınız, demekle de çözülüyor. İşin bir gerçeği var. Biz Türkiye'de kurumsallaşma halen ne kadardır, onu göre olaylara bakmak lazım. Ona göre bir değerlendirme yapmak lazım, diye düşünüyorum. Şimdilik benim söyleyeceklerim bu kadar. Teşekkür ediyorum.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkürler. Erdoğan Bey'e söz vereceğim. Mehmet Bey söz istiyorlar. Meral Hanım'ın söz istediğini görüyorum. Uğur Bey'e söz vereceğiz. Semih Hocam var, Tayfun var. Serdal Bey var. Erol Bey ve Mustafa Bey var.

Toplantımıza, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan katılan bir temsilci, Serdal Bey var. Genel Müdür Bey katılacağını belirtmişti ama sonradan galiba programı değişti. Özellikle sizin de düşüncelerinizi duymak istiyoruz. İzin verirsiniz böyle bir başlayalım. Sizin düşüncelerinizi de almayı gerçekten çok istiyoruz.

Erdoğan Bey, sizinle başlayalım.

Bizim mali tablomuz, genel kurula sunduğumuz finansal tablomuz eğer TMS ise bütün uygulamalar TMS'ye göre değerlendirilecektir demektir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ise, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapılacak demektir. Böyle olunca, eğer bir firma zorunlu veya ihtiyari olarak TMS'yi seçmişse, TMS'de oluşan kârı dağıtacaktır.

ERDOĞAN SAĞLAM BDO BAĞIMSIZ DENETİM

Teşekkür ediyorum Sayın Başkan. Bizim uygulamacıların, danışmanların, 25 yılı aşkın meslek hayatımda gözlediğim bir sıkıntısı var; olmayan sorunu sorunmuş gibi yaratıp uzun sürelerle tartışıyoruz ve sonradan da bunları idareci görürsek, idarecilere söyletmeye çalışıyoruz bazı şeyleri. Aslında konu bence çok açık, biraz önce Murat Bey de söyledi, siz de söylediniz Üstadım. Eğer ihtiyari veya zorunlu olarak bağımsız denetime tabi bir şirket TMS/TFRS uyguluyorsa, zaten genel kurula sunması gereken, Türk Ticaret Kanunu'na göre de olması gereken mali tablosu, bu tablodur. Bu ihtiyarilikten yaralanmayıp, KAYİK'te değilse, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni uygulamak zorunda zaten. Şu anda kural bu. İsterse TMS/TFRS'yi tercih edebilir. O zaman Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre çıkardığı tablo, tüm Ticaret Kanunu'na göre yapacağı uygulamaların referansıdır. Başka bir şey zaten düşünülemez. Biz neyi tartışıyoruz, ben, yıllardır bunu tartışıyoruz, TÜSİAD'da ya da başka platformlarda, anlamıyorum. Çünkü zaten konu böyle net. Biz prensip olarak koymalıyız. Böyle koyunca da, bugüne kadarki alışkanlıklarımızla ve vergici kimliğimizle, SPK'cı kimliğinizle yarattığımız o bariyerleri aşabilir miyiz, onu tartışmamız lazım. Bizim mali tablomuz, genel kurula sunduğumuz finansal tablomuz eğer TMS ise bütün uygulamalar TMS'ye göre değerlendirilecektir demektir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ise, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapılacak demektir. Böyle olunca, eğer bir firma zorunlu veya ihtiyari olarak TMS'yi seçmişse, TMS'de oluşan kârı dağıtacaktır, bunun tartışması olacak zaten. Ama biz, vergiciler, bunu da şey yapamıyoruz. Hadi, kayıtlarında bu kâr yoksa? O kayıtlardaki şeyin, Türk Ticaret Kanunu anlamında, kâr dağıtım anlamında hiçbir hukuki değeri yok. Bundan bir türlü kurtulamıyoruz.

İhtiyari veya zorunlu olarak TMS'yi seçmiş bir şirket genel kurulunda, kâr dağıtım tablosunu çıkardı; TMS'ye göre çıkaracak zaten. Çıkardı, orada dağıtılabilecek kârı karşılayacak, cari dönem VUK kârı olmasa bile geçmiş dönem kârı varsa, bunu dağıtabilir zaten. Burada bir sorun yok.

Sermaye Piyasası Kurulu ne yapmış... Bir de şunu düzeltmek istiyorum; karşılaştırılırken, cari dönem karları karşılaştırılmıyor. Asıl olan, şirketin bilançosunda, genel kurula sunduğu finansal tablosunda oluşacak dağıtılabilecek kârdır, ona göre, kâr dağıtım tablosuna göre. Eğer

bunu karşılıyorsa, mesela, biz TMS'ye göre dağıtmak zorundayız, biz SPK şirketini... Veya ihtiyari veya zorunlu olarak TMS'yi seçmiş bir şirket genel kurulunda, kâr dağıtım tablosunu çıkardı; TMS'ye göre çıkaracak zaten. Çıkardı, orada dağıtılabilecek kârı karşılayacak, cari dönem VUK kârı olmasa bile geçmiş dönem kârı varsa, bunu dağıtılabilir zaten. Burada bir sorun yok. Bunu da bir düzeltelim, bunda da bir kafa karışıklığı var. Zaten bu kârı dağıtılabilecekse dağıtacak. SPK ne yapmış bugüne kadar; böyle bir bariyer koymuş. Dağıtılabileceğimiz kârı dağıtmıyoruz. Vergici olarak biz nasıl yaklaşıyoruz olaya; eğer biz bu kârı dağıtırsak, işletmeden çekiş olur. Böyle bir şey olabilir mi? Kâr dağıtımı, Türk Ticaret Kanunu'nun konusudur. Biz, mali bilanço'ya göre, mali bilanço diyoruz, öyle bir şey de yok, vergi dairesine beyannameyi vermek için oluşturduğumuz bir tablo var. Bu tablodaki kârın, Türk Ticaret Kanunu'na göre ortaklarımıza dağıtacağımız kârla ne ilgisi var? Bence biraz cesur olmalıyız. TMS uygulamak zorunda olanlar ya da ihtiyari olarak TMS/TFRS uygulayanlar bu tabloda oluşan kârı dağıtılabilir, diye savunmalıyız, söyleyebilmeliyiz. Çünkü doğru olan budur. İkincisi de zaten, hangi mali tablo olduğunda tereddüt yoktur, diye ortaya koyduktan sonra, kâr dağıtımının dışındaki diğer birleşme, sermaye azaltımı, teknik iflas durumunda da, finansal tablosu neyse odur. Yani neyi tartışıyoruz?

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Erdoğan Bey'e teşekkür ediyoruz. Gayet güzel düşüncelerini ifade ettiler. Sırayla konuşmalara devam edeceğiz. Ama bir konunun altını çizmekte fayda var; toplantımızda, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan, Vergi Usul'den, Kurumlar Vergisi'nden, 3568'den arkadaşlar da var. Onların da değerlendirmelerini almak isteriz.

Senin söylediğin çok temel bir şey. Sen diyorsun ki; Türk Ticaret Kanunu'na göre, genel kurula sunulan mali tablolar ne ise, o mali tablo dışında başka bir mali tablo söz konusu değildir. Türk Ticaret Kanunu'na göre yapılacak tüm tasarruflar, o mali tablolar üzerinden yapılır, kâr dağılımları onun üzerinden yapılır, diğerleri onun üzerinden yapılır. Tabii, işin bir de vergisel yönü var. Vergisel yönünün olup olmadığını, diğer katılımcılar, aynı zamanda Gelir İdaresi'nden arkadaşlar da değerlendirirler.

Önce Meral Hanım'a söz vereyim, sonra Mehmet Bey ile devam ederiz.

Esasında, TMS'ye göre mi raporluyor, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre mi raporluyor ayrımına bakmadan, tek bir mali tablodan bahsetmek lazım. En son 30 Aralık'taki Kurul kararıyla artık Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden sadece kıdem tazminatı karşılığı kaldı, diye anlıyoruz. Çünkü reeskontlar, tahakkuklar, konsolidasyon, hepsi ihtiyari hale geldi, değer düşüklüğü karşılığı da.

MERAL UÇAR

ERDİKLER BAĞIMSIZ DENETİM

Çok teşekkür ederim. Ben esasında biraz geçmişe gidelim diyeceğim. 1992 yılına, ilk Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin çıktığı döneme ve 1 No.lu Genel Tebliği'nden bir bölüm okumak istiyorum size. 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin 5 No.lu başlığı: Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve Yaptırımı. Giriş cümlesinden sonra şöyle bir ifade var; "Diğer bir anlatımla, bu düzenlemelerde yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup, işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle, vergiye tabi safi kazancın tespitinde, vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesapları yapacaklardır." Vurgulama tam da, Erdoğan Üstadımızın söylediği gibi, mali tabloların tekliği. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin tabii ki, beş ayrılmaz parçası var. Tek düzen hesap planlaması bunlardan bir tanesi sadece. Bir diğeri de mali tablolar ilkeleri. Bu mali tablolar ilkelerinde de yine mali tabloların tekliği ilkesinin değiştirilemezliği vurgulanmış ve de bu vurgulanırken şöyle denilmiş; "Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeleri ile TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak bu düzenlemeler, bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştirmez." Şimdi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış bir genel tebliğ ve de yetkisini de Vergi Usul Kanunu'ndan alıyor. Biraz önce Murat Bey'in de söylediği gibi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esasında dar kapsamlı veya çerçevesi kabaca çizilmiş bir finansal raporlama çerçevesi. Buna dikkatlice baktığımızda, esasında içerisinde reeskontları görüyoruz, tahakkukları görüyoruz, kıdem tazminat karşılığını görüyoruz, konsolidasyonu görüyoruz; hepsi var bunların esasında. Ama çok kabaca ifade edilmiş. Gel zaman git zaman, tabii bir takım zorluklar ortaya çıktıktan sonra, 4 No.lu ve 6 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile de denilmiş ki; tamam, reeskontlar yapılmasın, kıdem tazminat karşılığı ayrılmasın. Onun dışındaki bütün sistemlere de uyulsun denilmiş. Zaman içinde, onun dışındaki bütün konsolidasyon, vs. onlar da göz arda edilmiş ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin dominant olduğu bir sistem olarak algılanmış Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. Esasında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği mali tablosu bir de VUK mali tablosu diye, iki ayrı mali tablo yok. Bir tane mali tablo var. Ondan hareketle Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümleri veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun indirimine izin vermediği veya istisna tuttuğu kazançların ilavesiyle geldiğimiz bir vergi matrahı var. Böyle olduğunda, ben de Erdoğan Üstada katılıyorum. Esasında, TMS'ye göre mi raporluyor, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre mi raporluyor ayrımına bakmadan, tek bir mali tablodan bahsetmek lazım. En son 30 Aralık'taki Kurul kararıyla artık Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden sadece kıdem tazminatı karşılığı kaldı, diye anlıyoruz. Çünkü reeskontlar, tahakkuklar, konsolidasyon, hepsi ihtiyari hale geldi, değer düşüklüğü karşılığı da. Sadece kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığında, bir de amortisman zorunlu hale geldi, evet. Dolayısıyla teklik konusunda, ben de tek olduğunu düşünüyorum ve de kâr dağıtımıysa kâr dağıtımı, teknik iflassa teknik iflas, hepsinin aynı mali tabloda ayrılmasını gerektiğini düşünüyorum.

Devlet kendi payını aldıktan sonra geri kalan tutar artık Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlemiş sisteme göre alınmalıdır. O da bir tane mali tablo varsa, TMS ise TMS, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği diye düşünmenin herkesin işini kolaylaştıracağını, ondan önemlisi en doğrusunun o olduğunu düşünüyorum.

Bir de, şöyle bir yorum getireceğim, ne kadar uygun olacak bilmiyorum. Şirketlerin ortakları vardır ve ortaklık payları oranın da, kârdan pay alırlar. Bunun da yöntemi Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi otoritesini devletin, şirketlerin gizli ortağı olarak tanımlayacak olursak eğer, vergi kanunlarını da mali idarenin kendi kâr payını alacağı tutarı tespit ettiği düzenlemeler bütünü olarak görebiliriz. Devlet diyor ki, kâr payımı şunun üzerinden istiyorum; şunlar şunları kabul etmiyorum. Devlet kendi payını aldıktan sonra geri kalan tutar artık Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlemiş sisteme göre alınmalıdır. O da bir tane mali tablo varsa, TMS ise TMS, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği diye düşünmenin herkesin işini kolaylaştıracağını, ondan önemlisi en doğrusunun o olduğunu düşünüyorum. Nasıl bugün bankaların, Vergi Usul Kanunu'na göre bir bilanço çıkarma derdi yoksa, TMS'ye göre çıkardığı mali tablo üzerinden, biz, Vergi Usul Kanunu'na uygun olmayan kalemleri ayıklıyorsak, diğer firmalar için de aynısını yapmak rahatlıkla mümkün olmalı, diye düşünüyorum.

1992 yılında, mali tabloların tekliği ilkesini yazmışız. Aslında o, hatırlarsanız, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, daha sonra muhasebe standartlarıyla tamamlanacak bir çerçeveyi ifade ediyordu. Gerçekten de orada söz verildiği gibi, o standartlar yayınlanmış olsaydı ve bir parçası yapılısaydı, sahiden de bütün bu tartışmaların sona ermiş olduğu bir durumla karşı karşıya olabilirdi, bu olmadı.

Dolayısıyla, bugün geldiğimiz noktada, bu teklikten bahsetmemiz mümkün gözüküyor. Ama bunun mutlaka çözümlenmesi gerekiyor.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkür ediyoruz. Meral Hanım da aslında unuttuğumuz bir ilkeye dikkat çekti, çok önemli bir konu. 1992 yılında, mali tabloların tekliği ilkesini yazmışız. Aslında o, hatırlarsanız, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, daha sonra muhasebe standartlarıyla tamamlanacak bir çerçeveyi ifade ediyordu. Gerçekten de orada söz verildiği gibi, o standartlar yayınlanmış olsaydı ve sistemin bir parçası yapılısaydı, sahiden de bütün bu

tartışmaların sona ermiş olduğu bir durumla karşı karşıya olabilirdik, bu olmadı. Olmadığı için, bugün geldiğimiz noktada, Gündoğan'ın sunumundan da hatırlarsanız, KAYİK'ler de dahil olmak üzere, halen bir kısım şirketler hem VUK'a göre, VUK derken, her ne kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ise de, vergi ağırlıklı olanı kastediyorum, KGK'nın ilave hususlarla yaptığını kastetmiyorum, hem de TMS'ye göre mali tablo hazırlanmak durumunda gözüküyor. Yani, vergi dairelerine verilecek olan beyannamelerin ekinde VUK mali tablolarının olması gerekiyor diye anlıyoruz ve uygulama bu şekilde gelişmiş durumda. Diğer taraftan, ilgili mevzuat çerçevesinde, TMS'ye göre mali tablo çıkartma zorunluluğu varsa veya ihtiyari olarak çıkartmışsa, bunlar da genel kurula sunulacak mali tabloları oluşturacak diye anlıyoruz. Dolayısıyla, bugün geldiğimiz noktada, mali tabloların tekliğinden bahsetmemiz mümkün gözüküyor. Ama bunun mutlaka çözülmesi gerekiyor.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı temsilcisi Serdal Bey'i dinlemek isteriz.

Sermaye piyasası uygulamaları da göz önünde bulundurulduğunda, dağıtılması öngörülen kâr payı tutarının tamamı ancak yasal kayıplarda, Usul Kanunu'na göre tutulan kayıtlarda, mevcut net dağıtılabilir kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği sürece dağıtılabilir olacaktır. Bir başka deyişle, dağıtılabilir kâr payı tutarında üst sınırın yasal kayıplarda yer alan ilgili kâr dağıtım kaynaklarının dağıtılabilir tutarı olduğu değerlendirilmektedir."

SERDAL YEĞEN

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI

Öncelikli olarak şunu söylemek istiyorum; kronolojik sırada Gündoğan Bey anlatırken, öncelikli olarak TTK'nın TMS/TFRS ile yola çıkıldığı, daha sonra 64/5 eklenerek Vergi Usul Kanunu'na göre defterlerin tutulması gerektiği hususu kanuna eklendi. KGK'ya da yetki verilerek, yine kanunla, TMS uygulayacak olan şirketlerin hangileri olduğu KGK'nın yetkisine verilmiş durumda. Bunu sadece bağımsız denetime tabi olan şirketler uyguluyordu önceden, sonradan değişti. Zaten bunları Gündoğan Bey anlattı. Daha sonra bizim görüşümüz üzerinden bir söylemde bulundu. Ben burada, sunum esnasında bölmek istemedim. SPK'nın görüşü ve daha sonra bizim görüşümüzü de kıyaslayacak şekilde. SPK'nın kâr payı rehberinin 7. maddesi, hatırladığım kadarıyla, burada üst sınır olarak, kâr payı dağıtımında Vergi Usul Kanunu'na göre olacak kaynaklar kullanılacaktır, şeklinde. Bizim görüşümüz de esasında aynı şekilde. Çünkü daha fazla ikilik çıkmasını da istemediğimiz için ve Vergi Usul Kanunu'ndaki kaynakların karşılayabilmesi gerektiğini düşündüğümüz için bu şekilde bir görüş verildi. Ben de bu görüş esasında çalışmada bulundum. Şöyle ki; hangi kâr dağıtılacaktır, şeklinde düşündüğümüzde, TMS ilk etapta TMS'ye göre yapılması gerekiyor. Mesela, TMS'ye göre çıkan dağıtılabilir kâr düşük, VUK'a göre olan fazla ise, TMS'ye göre olan kârın dağıtılması gerektiği, ancak TMS'ye göre olan VUK'a göre olandan fazla olduğu zaman üst sınırın VUK olduğu yönündeydi görüşümüz. Sanırım tam anlaşılmamış olabilir. Çünkü siz sunum esnasında TTK'nın sadece VUK'u baz aldığı, TMS'yi tamamen ortadan kaldırdığı gibi bir şey

anladım, bilmiyorum doğru mu anladım? Şöyle söyleyeyim o zaman; SPK'nın Kâr Payı Rehberi'ndeki görüş ile bizim vermiş olduğumuz görüş; "dağıtılması ön görülen kâr payı tutarının tamamı ancak yasal kayıplarda, Vergi Usul Kanunu'na göre kayıtlarda mevcut net dağıtılabilir kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği sürece dağıtılabilir. Bir başka deyişle, dağıtılacak kâr payı tutarında üst sınır, yasal kayıplarda yer alan ilgili kâr dağıtım kaynaklarının dağıtılabilir tutarıdır", SPK'nın görüşü, Kâr Payı Rehberi, 7. madde. Bizim vermiş olduğumuz görüşte de şu şekilde; "Sermaye piyasası uygulamaları da göz önünde bulundurulduğunda, dağıtılması öngörülen kâr payı tutarının tamamı ancak yasal kayıplarda, Usul Kanunu'na göre tutulan kayıtlarda, mevcut net dağıtılabilir kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği sürece dağıtılabilir. Bir başka deyişle, dağıtılacak kâr payı tutarında üst sınırın yasal kayıplarda yer alan ilgili kâr dağıtım kaynaklarının dağıtılabilir tutarı olduğu değerlendirilmektedir." Esasında bire bir aynı. Bir fark yok. TMS uygulama zorunluluğu olan şirketlerde, buna halka açık şirketler, SPK tarafından baktığımızda, bunlarda nasıl bir uygulama varsa, diğer şirketlerde de aynı uygulama olması gerektiği yönünde düşüncemiz. Ayrı bir ikiliğe gidilmesinde engelleyici bir görüş olduğumu düşünüyorum.

Teknik iflas konusuna gelirsek, Erdoğan Bey'in söylediği, genel kurula sunulması gereken tablo ne ise, bu baz alınmalıdır. Kâr payı dağıtımında, VUK orada sadece bir sınır koyuyor, TMS uygulayan şirketlerde. Uygulanması gereken TMS, VUK sınırına uygulayacak. Ama teknik iflas konusunda, eğer, genel kurula sunulacak olan tablo, TMS tabloları ise, bunların baz alınması gerekiyor. Düşüncem bu şekilde. Bununla ilgili herhangi bir görüşümüz yok ama düşüncem bu şekilde en azından.

İhtiyarı düzenleme kısmına gelince, burada yetki KGK'da olduğu için, o çalışmada Mehmet Bey vardı, ben de vardım, KGK'nın düzenlemiş olduğu toplantıda. TMS uygulama zorunluluğu olan firmaların, biraz daha kapsamı genişletildiği için, kolaylık olsun diye yapılmış olan bir şeydi. TTK ile KGK'ya verilmiş olan bir yetkiye istinaden böyle bir çalışma yapıldı ve kolaylık sağladığını da düşünüyorum.

KATILIMCI

Sonuçta, şirketin TMS'ye göre zararı varsa, VUK'a göre kârı varsa ne diyorsunuz?

Sadece cari yıl kârı baz alınıyor. Cari yıl kârı TMS, VUK bilançolarında aşırı derecede oynaklık gösterebilir. Bu çok normal bir şey. Ama dağıtılabilir kaynakları, serbest yedek akçeleri, geçmiş yıl kârlarını, olağanüstü yedekleri baz almadan bir derleme yapılıyor.

SERDAL YEĞEN GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI

TMS'yi her zaman baz alın, diyoruz. Dağıtılabilir kaynakların da, VUK'da kaynak bulunması gerekiyor. Şöyle; esastan bize telefonla da soruluyor; nasıl yapacağız şeklinde. Sadece cari yıl kârı baz alınıyor. Cari yıl kârı TMS, VUK bilançolarında aşırı derecede oynaklık gösterebilir. Bu

çok normal bir şey. Ama dağıtılabılır kaynakları, serbest yedek akçeleri, geçmiş yıl kârlarını, olağanüstü yedekleri baz almadan bir derleme yapılıyor. Panik halinde, biz ne yapacağız durumuna geliyor. Esasında tüm kaynaklar baz alındığı zaman, çok çok ciddi bir problem de yok diye düşünüyorum. Bilançoları görmeden yorum yapıyorum ama şahsi düşüncem bu.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Serdal Bey, daha önce benim katıldığım Vergi Konseyi'ndeki bir çalışmaya Mustafa Özgül Bey katılmışlardı.

SERDAL YEĞEN

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI

Evet, Daire Başkanımız.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

O aslında çok da isteyerek bu düzenlemeyi ya da açıklamayı yapmadıkları gibi bir imada bulunmuştu. Yanlış anlamış da olabilirim. Bunun da dayanağı şu; Türk Ticaret Kanunu'nda aslında bu konuda böyle bir yorum yapmaya el verecek bir düzenleme yok, bir açıklama yok. Bu görüşün hukuki bir dayanağı yok aslında. Ya da var mı, biz mi gözden kaçırıyoruz?

SERDAL YEĞEN

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI

Yok, dediğiniz gibi.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Vergiciler ya da vergi alanıyla ilgilenen insanlar özünde bu tür görüşlere hazırlar. VUK'da yoksa zaten neyi dağıtacaksın kardeşim, diye bu yaklaşımı desteklerler, çok normal olarak. Bunu bir yana bırakalım. O vergicinin, Erdoğan'ın da çizdiği o yaklaşımı bir yana bıraktığımızda, siz Ticaret Bakanlığı olarak, Türk Ticaret Kanunu'nu elinize aldığınızda neye istinaden böyle bir görüşü verme gereğini duydunuz? Veya hukuki dayanak olarak kendinize ne aldınız? Ben bunu merak ediyorum.

SERDAL YEĞEN

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI

Hukuki dayanak olarak herhangi bir açık olarak şu yapılacaktır, şeklinde bir ifade yok. TTK, kârın nasıl belirleneceği noktasında da, gerekçesinde zaten bir ifade var; bu konu Türk Ticaret Kanunu'nun konusu değildir. Yani, net kârın nasıl belirleneceği şeklinde bir açık bir ifade var. Tablo tarafında iki tablonun da bulunması zorunluluğu var ve bir problem var. Bu problem benzer konuda SPK'da da yaşanıyor. SPK'nın belirlemiş olduğu tablolara ve yine, VUK'a göre hazırlanan tablolar var. Buradan yola çıkarak, bir açıklığı kapatmak amacıyla verilen bir görüş. Doğrudan şuna dayanarak şeklinde değil, zaten değerlendirilmektedir şeklinde, görüşümüz bu yönde, kanun maddesini söyleme şeklinde değil.

KATILIMCI

Üstadım, bu konuda bir ekleme yapabilir miyim? SPK aslında kâr dağıtım tebliğini değiştirerek bu konudaki düzenlemeleri 2013 yılında, yanlış hatırlamıyorsam, düzenledi. Daha önce sadece SOLO ve VUK kârı ile karşılaştırılarak bir kâr dağıtımını öngörüyordu SPK. Aslında SPK'da bu görüşünü değiştirdi. Yeni Kâr Payı Dağıtım Tebliği'ne göre ve Rehberi'ne göre, konsolideyi dağıtabiliyorsunuz. SPK yani TMS konsolideyi dağıtabilirsiniz diyor. Buraya bir sınır koymuyor. VUK sınırını da koymuyor. Sadece şunu söylüyor; VUK'da kaynağınız varsa, yasal mali tablonuz varsa, diye açıklıyor, VUK diye de yazmamış, yasalda kaynağınız varsa TMS konsolidede ki kârınızı dağıtabilirsiniz diyor. Bu da aslında zorunlu olarak konulması gereken bir hüküm. Bir bakıma size diyor ki; gerçek mali tablonuz TMS'dir, konsolidedir hatta, solo bile değildir, bu kârı dağıtabilirsiniz. Ama tabii, VUK'da kaynağınız yoksa, 500'lü gruplarda, dağıtamazsınız anlamına gelecek bir açılama yapıyor. Dolayısıyla bizim de az önce konuştuğumuz tek mali tablo esasına da uygun bir açıklama bence.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkür ediyoruz. Sırayla o zaman devam ediyoruz. Mehmet Bey, sizi dinleyebiliriz.

Mali tabloların tek olması gerektiği konusunda hiç bir tereddüt yok. Tek mali tablo olmalı. KGK açıklamaları da aslında ihtiyarilik tanıyor ama bu esastan farklılık göstermiyor. Bu esası aslında KGK açıklamaları da kabul ediyor.

Temel kanunlarda ciddi değişiklik yapıldığı vakit, bunların aslında bütünsel olarak bakılması gerekir. Bakılmadı demek için söylemiyorum ama acaba bu gözle de bir daha bakılması gerekir mi? Orada tek bir düzenleme yapılsa, o tek düzenlemeyle çok net bir biçimde tek mali tablo olduğu ama düzeltmeler olabileceği. Yani Vergi Usul Kanunu'ndaki düzeltmelerin, uyarlamaların KGK düzenlemelerine, TMS düzenlemelerine uyarlanması, yakınlaşması mümkün olabilir mi?

MEHMET KÜÇÜKKAYA ERNST & YOUNG

Teşekkürler Feridun Bey. Vergi Çalıştayına hukukçu olarak katılıyorum. Konu aslında Türk Ticaret Kanunu bazlı çıkmış bir konu. Ama vergiyi yakından ilgilendiriyor. Dolayısıyla bu hazirun huzurunda tartışılması bence çok doğru, kamunun da katılımıyla.

Öncelikle bir tespit yapmak istiyorum, gerekir mi bilmiyorum ama söylemeden de geçemeyeceğim; bu Kanun aslında 2011 yılında yayınlandı, 4 yıl oldu. Çok temel konuları tartışıyoruz, kâr dağıtımını tartışıyoruz, örnek veriyorum. Bu yatırımcı açısından, İbrahim Bey de bahsetti, özellikle Joint Venture olan yapılarda, ciddi problemlere neden oluyor. Cidden acilen çözülmesi gereken konular olduğunu düşünüyoruz. Tabii, çok iyi niyetli çalışmalar yapılıyor, onda tereddüt yok. Ama eski dönemde de olan bir anlayış var, Erdoğan Bey de bahsetti, Meral Hanım da. Mali tabloların tek olması gerektiği konusunda hiç bir tereddüt yok. Tek mali tablo olmalı. KGK açıklamaları da aslında ihtiyarilik tanıyor ama bu esastan farklılık göstermiyor. Bu esası aslında KGK açıklamaları da kabul ediyor. Belki burada bir ekleme, Maliye Bakanlığı'na belki bir soru yöneltmek gerekiyor. Vergi Usul Kanunu 175. maddeye referans veriyor. 64. maddenin 5. bendinde yapılan değişiklik, Vergi Usul Kanunu'nun 175. maddesine referans veriyor. Orada da aslında muhasebe standartlarını belirleme yetkisi bir anlamda Maliye Bakanlığı'nda da var. Bunlarda acaba bir ikilik mi var? oradan kaynaklanan bir problem oluyor olabilir mi? Orada düzenleme yapılması... Aslında Türk Ticaret Kanunu dediğimiz şey temel bir kanun. Vergi Usul Kanun'u gibi. Temel kanunlarda ciddi değişiklik yapıldığı vakit, bunların aslında bütünsel olarak bakılması gerekir. Bakılmadı demek için söylemiyorum ama acaba bu gözle de bir daha bakılması gerekir mi? Orada tek bir düzenleme yapılsa, o tek düzenlemeyle çok net bir biçimde tek mali tablo olduğu ama düzeltmeler olabileceği. Yani Vergi Usul Kanunu'ndaki düzeltmelerin, uyarlamaların KGK düzenlemelerine, TMS düzenlemelerine uyarlanması, yaklaşması mümkün olabilir mi, örnek veriyorum hani, bu da daha önce konuşulmuştu ama. Böyle bir çalışma olabilir mi, diye benim aklıma geliyor.

Ortaklar genel kurulda bir tercih yaptıysa TMS'yi tercih etti, zorunlu olanları, KAYİK'leri hariç tutuyorum, tüm uygulama da o tercihin esas alınması ve ona göre işlem yapılması gerekiyor, diye düşünüyorum.

Onun dışında 376 ile ilgili bir değerlendirme yapıldı. Kâr dağıtımında da 376'da da ve diğer uygulamalarda da aslında olması gereken tek mali tablodan hareketle, şirket tercihi ne yönde kullandıysa ortaklar, ben orada da ortaklar olması gerektiğini düşünüyorum. Nedeni, finansal raporlama, nasıl vergi aslında bir raporlama işiyse, Maliye Bakanlığı'na yapılan bir raporlamaysa, aslında finansal raporlamada, finansal tabloda ortaklara yapılan bir raporlama. Menfaat sahiplerine ama esasında ortaklara, sermaye şirketleri için ortaklara. Çünkü sermayeyi onlar koymuş, koydukları sermayeyi takip etmek istiyorlar. İşin özü bu diye düşünüyorum. Dolayısıyla burada 376'da ve diğer Ticaret Kanunu uygulamalarından, şirket bir tercih yaptıysa, ortaklar genel kurulda bir tercih yaptıysa TMS'yi tercih etti, zorunlu olanları, KAYİK'leri hariç tutuyorum, tüm uygulama da o tercihin esas alınması ve ona göre

işlem yapılması gerekiyor, diye düşünüyorum. 376 üzerinde ise zaten son yıllık bilançoya referans veriyor; ilk iki fıkra. Dolayısıyla onlar da bir tevellüt yok. Tercihi TMS yaptıysa, son yıllık bilançoyu genel kurula TMS sunduysa, ki öyle sunmak zorunda, ilk iki fıkra uygulamasında TMS'yi esas alacak. Üçüncü yani, aktiflerin borçları karşılamaya yetmediği durum da ise, zaten bir ara bilanço çıkartılması söyleniyor. Orda da iki tür ara bilanço diyor; bir işletmenin devamı esasına göre, bir de aktiflerin muhtemel satış fiyatına göre. Bunlara göre çıkartılacak bilançonun esas alınması gerektiğini düşünüyorum. Çok kategorik bakıyor olabilirim ama böyle düşünüyorum. Dolayısıyla, orada da bir problem yok diye anlıyorum.

Benim söylemek istediklerim bunlar. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nda bir değişiklik gündemde mi veya böyle bir çalışma olacak mı, ben o konuda Maliye Bakanlığı'ndaki katılımcılara sormak istiyorum.

Sizce vergi dairelerine KAYİK olabilir, KAYİK dışındaki şirketler olabilir, bunlar hangi mali tabloyu sunacaklar?

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Beni aracı kıl, ben sorayım. Senin sorunu daha direkt sorayım aslında. Ne düzenleme yapılacağını değil de, bu tartışmalar çerçevesinde sizin kafanızda vergi dairesine sunulacak olan mali tablolarla ilgili bir belirsizlik var mı? Sizce vergi dairelerine KAYİK olabilir, KAYİK dışındaki şirketler olabilir, bunlar hangi mali tabloyu sunacaklar? Örneğin, TMS'ye tabi, zorunlu olarak TMS yapan bir şirket, size TMS mali tablosunu mu sunacak yoksa ben anlamam kardeşim, sen bana eskiden bildiğim şekilde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanmış mali tabloları getirip sunmak zorunda mısın diyeceksiniz? Sizin bakış açınız nedir? Duymak isteriz.

Gerçekten de, 92 yılında yayınlanan, 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde mali tabloların tekliği değiştirilemez ilkesi vardı. Halen de var ancak 64. maddenin 5. fıkrası bu tekliği değiştirdi. Şu anki durumda, cari durumda, mali tablolar tek olmayacak. Birden fazla mali tablo olacak.

MEHMET SARI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Türk Ticaret Kanunu ilk yayınlandığı tarihte, defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na göre tutulacağını ve raporlamanın da TMS'ye göre yapılacağını çok açık bir şekilde yazıyordu, zorunluluktan. Daha sonra bu uygulamanın ülkede ciddi sıkıntılara sebep olacağı düşünüldüğünden, yani bütün şirketlerin TMS'ye göre defter tutmasının, bütün mükellefleri

kapsamasının sıkıntılı olacağı düşünöldüğünden, artı vergi denetiminde ciddi anlamda sıkıntılar olacağını düşünöldüğünden... Çünkü TMS'ye göre bir defter tutulduğu zaman, raporlanmanın da buna göre yapıldığı zaman. Vergi matrahının tespitinde ciddi çok ciddi ve aşırı bir çalışma gerektirecekti, vergi müfettişleri tarafından. Dolayısıyla, bu anlamda vergi kaybı da söz konusu olduğundan, 6335 sayılı Kanun ile, TTK'nın 64/5. fıkrasında bir değışiklik yapıldı. Bu madde, özellikle defterlerin TMS'ye göre olmayacağını, mutlak suretle VUK'a göre tutulacağını söylüyor, çok açık şekilde. Biraz önceki tabloda, bankaların uygulamada TMS'ye göre tuttuğu şekilde, ki uygulamada da o şekilde olduğunu biliyoruz. Ancak onu Maliye Bakanlığı'ndan görüş alındı mı, bu konu detaylı incelendi mi? Çünkü onların ayrı bir tek düzen hesap planları var. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bankalar, sigorta şirketleri

Dolayısıyla bunu mutlak suretle Ticaret Kanunu'nda yetki alınarak, Maliye Bakanlığı, Gümrük Ticaret Bakanlığı müsterek, belki bu konuları çözümleyen bir tebliğiyle, kanunla yapmak tabii sıkıntı olur, bu konuların aşılmasının daha uygun olacağını düşünüyorum.

finansal kiralama, faktoring şirketler ayrı bir tek düzen hesap planına sahipler. Farklı özelliklere sahip oldukları için Bakanlık onlara ayrı bir hesap planı kullanmalarına izin vermiş. Ancak Vergi Usul Kanunu'na göre, defterlerin tutulmasında, matrahın tespit edilmesinde bir ayrıcalık tanıdığını zannetmiyorum. Bu benim şahsi düşüncem. Bu çerçevede, yani TTK'nın 64. maddesinin 5. fıkrasının aslında burada konuya yatırmak çok esas. Çünkü bu kanun, ilk sunum yapılırken 64/5 maddesinin ilk cümlesi alınmıştı. Ancak sonraki cümle alınmamıştı. Sonraki cümle gerçekten çok çok önemli. Söz konusu 64/5.madde'de şu şekilde; "Bu kanun, defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerieme, saklama ve ibraz hükümler, 213. sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." diyor. Dolayısıyla, vergi dairesine verilecek olan finansal tablo VUK'a göre hazırlanmış finansal tablo olacak. Yani TMS'ye göre hazırlanmış bir finansal tablo, vergi dairesine verilmeyecek. Yani, kurumlar vergisi beyannamesinde ekinde tek düzen hesap planına göre düzenlenmiş ve VUK kayıtlarıyla da uyumlu olacak. Yani, biraz önce mali tabloların tekliğı değıştirilmez ilkesinden bahsedildi. Gerçekten de, 92 yılında yayınlanan, 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde mali tabloların tekliğı değıştirilemez ilkesi vardı. Halen de var ancak 64. maddenin 5. fıkrası bu tekliğı değıştirdi. Şu anki durumda, cari durumda, mali tablolar tek olmayacak. Birden fazla mali tablo olacak. Bunu üzülererek söylüyorum. Uygulamada TMS'ye göre hazırlanmış finansal tablo veya Kamu Gözetimi, 26 Ağustos'taki kurul kararıyla bahsettiği Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne de ilave hususlar içeriin ayrı bir standart diyelim ona, ona göre çıkarılan bir finansal tabloyla vergi kanunlarına göre hazırlanan finansal tablo aynı olmayacak. Birden fazla finansal tablo artık günümüzde kaçınılmaz bir gerçek, bu 64/5'ten sonra.

Dolayısıyla, buradaki sunumda bazı sorunlar var tabii, özellikle kârın dağıtımı konusunda. İdare tabii ki şuna bakıyor; vergi Dairesi, biliyorsunuz, kâr dağıtımında stopaj söz konusu, vergilendirme söz konusu. Burada hangi kârın dağıtılacağı önemli olmamakla birlikte, vergi kanunlarına göre hesaplanan dağıtılabilir net kârın esas alınması gerekir. TMS yüksek ise,

vergi kanunlarına göre dağıtılabilir net kâr ne ise onun dağıtılmasının bu sorunları çözeceğini düşünüyorum. Bu konuda ciddi anlamda bir sıkıntı var. Çünkü bu durum ortaya iki tane finansal tablo çıkarmış; bir VUK'a göre bir de TMS'ye göre veya Kanun Gözetim Kurumu'nun yayınladığı finansal tablo durumuna göre. Bu çerçevede belki Ticaret Kanununda yetki alınması gerekiyor. Çünkü bu konular gerçekten ciddi konular. Hatta şimdiye kadar geç de kalınmış konular diye düşünüyorum. TTK'da yayımlandıktan sonra zaten, bu durumun böyle olacağı, 6335 yayımlandığı zaman, böyle ciddi bir durumla karşılaşacağı zaten baştan belliydi. Dolayısıyla bunu mutlak suretle Ticaret Kanunu'nda yetki alınarak, Maliye Bakanlığı, Gümrük Ticaret Bakanlığı müşterek, belki bu konuları çözümleyen bir tebliğiyle, kanunla yapmak tabii sıkıntı olur, bu konuların aşılmasının daha uygun olacağını düşünüyorum.

Farz edin ki, TMS'ye göre mali tablo çıkartmış. Zorunlu olarak TMS'yi uyguluyor. Vergi Dairesine de, sizin istediğiniz gibi vergiye uyumlu bir mali tablo vermiş. Farz edin ki, bu şirket TMS kârını dağıttı. TMS kârı da, VUK'da gözüken kârdan daha yüksek. Birisi 50 diğer 100. Ne olur? Ne yapacağız?

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Mehmet Bey, çok teşekkür ediyorum. Tamamlayıcı olması maksadıyla bir soru sormak istiyorum. Farz edin ki, şirket TMS'ye göre mali tablo çıkartmış. Zorunlu olarak TMS'yi uyguluyor. Vergi Dairesine de, sizin istediğiniz gibi vergiye uyumlu bir mali tablo vermiş. Farz edin ki, bu şirket TMS kârını dağıttı. TMS kârı da, VUK'da gözüken kârdan daha yüksek. Birisi 50 diğer 100. Ne olur? Ne yapacağız? Böyle bir durumun yaratacağı vergisel bir sonuç var mı? Aklınıza bir şey geliyor mu? Üzerine zaten stopaj yapacağız, onu da söyleyeyim. Diyelim ki, hepsi gerçek kişiye dağıtılmış, stopajı da yapacağız. Ama böyle bir durumda, 50'yi 100 dağıttı.

MEHMET SARI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Vergi Usul Kanunu'na göre, hesaplanan dağıtılabilir net kârın üzerinde, TMS'ye göre olan kâr çok yüksek ise, eğer onu dağıttı ise... Bizim, Kurumlar Vergisi Müdürü arkadaşımız, Osman Bey, vergilendirmeye ilişkin, zannedersen düzeltme yapılmasından bahsedecek. Vergilendirmeye ilgili kısmı Osman Bey cevaplandırsın.

OSMAN KIRBAŞ

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Biraz önce aynı hususta biz de kendi aramızda konuştuk; böyle bir şey olsa ne yapardık? Bir şirket 100 lira kâr dağıtacağı yerde 150 lira kâr dağıttı. Bizde bunu engelleyen bir hüküm var

mı? Usul Kanunu'nu bir tarafa bırakırsak, vergi kanunlarında mükelleflerin kazançları üzerinden hukuki durumuna göre, gerçek kişinin elde ettiği veya şirketin elde ettiği kazançtan kâr dağıtımını tevkifat yapıyorsak, bu şekilde kendisine bir kâr dağıtıldıysa ve daha sonra bu kârın fazla olduğu tespit edildiyse, bu aşamada ne yapılabilir?

Vergi kanunlarında mükellefe fazla kâr dağıtmasına engel şahsi olarak ben göremedim. Ne yapılır burada; nasıl ki, bizim 252 sayılı ve Gelir Vergisi Genel Tebliği'miz var, kesilen vergilerin iadesine ilişkin olarak. Orada 3. bölümümüz var; fazla veya yersiz yere yapılan tevkifatlar. Böyle durumda, 100 lira dağıtacağı yerde 150 kâr dağıtan bir şirket, kârı fazla dağıttığını tespit ederse ya da bir şekilde kanunlarımız kâr dağıtımına izin vermediyse, o 50 liralık kârdan yapılan tevkifatın iadesi söz konusu olabilir, o geliri elde eden açısından. Ama onun dışında gerek Gelir Vergi Kanunu'muz, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'muz, gelirleri vergilendiren kanunumuzda bir engel yok fazla kâr dağıtımına.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Ben size bir ipucu vereyim, belki oradan bir şey çıkartabilirsiniz.

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi yasalarına göre, olmayan bir kâr dağıtılıyorsa ortağa, bu aslında bir işletmeden çekıştır. İşletmeden çekiş olduğu için vergiye tabi ticari kazancını veya kurum kazancını arttırması gerekir; vergi matrahının da buna göre yükselmesi gerekir. Sahiden öyle mi? Böyle bir etki var mı? Böyle bir sonucu olabilir mi, Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanan ya da vergi yasalarına göre hesaplanan kârdan daha yüksek bir kâr dağıtıldığında, böyle bir sonucu olabilir mi?

Şimdi, şöyle değerlendirelim. Biliyorsunuz, bizim Gelir Vergisi Kanunu'muzda ticari kazancın tespit şekli anlatılırken, öz sermaye kıyaslamasından bahseder. Kurum kazançları da aslında aynı yöntemle belirlenir. Her ne kadar uygulamada daha çok ticari kazancın tespitinde, indirilebilir giderler indirilir, indirilmeyen giderler indirilmez; kanunen kabul edilmeyen giderler olur. Sonunda da, Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme yaptıktan sonra, karşımıza vergiye tabi kazanç çıkar. Ama gelir vergisi kanununun tanımlaması, biliyorsunuz, dönem başı öz sermaye ile dönem sonu öz sermayenin kıyaslanması şeklindedir ve orada işletmeye ortaklar tarafından ilave edilen kıymetler düşülür, işletmeden çekilen kıymetlerle özvarlığa, öz sermayeye ilave edilir. Bu düzenlemeden hareket ettiğimiz zaman, şöyle bir değerlendirme var; eğer olmayan bir kâr, daha doğrusu, Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi yasalarına göre, olmayan bir kâr dağıtılıyorsa ortağa, bu aslında işletmeden çekıştır. İşletmeden çekiş olduğu için vergiye tabi ticari kazancını veya kurum kazancını arttırması gerekir; vergi matrahının da buna göre yükselmesi gerekir. Sahiden öyle mi? Böyle bir etki var mı? Böyle bir sonucu olabilir mi, Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanan ya da vergi yasalarına göre hesaplanan kârdan daha yüksek bir kâr dağıtıldığında, böyle bir sonucu olabilir mi? Hazırın içinde de buna cevap verebilecek arkadaşlarımız tartışmalar sırasında olursa, memnun oluruz. Bu da tartışmamız gereken konulardan bir tanesi.

Buna ilişkin kurumlar vergisi açısından bir düzenlememiz yok ama fakat eğer, 100.000 lira kârı olan bir şirket, 120.000 lira kâr dağıttığında, bu 20.000 lirayı dağıtabileceği en temel nokta sermayesidir. Sermayesini ortaklara dağıtmıştır, sermaye azaltımına gitmiştir. Öyle değerlendirilebilir.

OSMAN KIRBAŞ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Muhakkak, zaten bir şirket vergi mevzuatı açısından değil de, genel olarak baktığımızda, Kurumlar vergisi beyannamesini doldurduğunda, ticari bilançolar kârına yazıyor, kanunen kabul edilmeyen giderlerine ekliyor. En sonda giderleri, vesaire, her şeyi düştükten sonra, indirilebilecek tutarlar düştükten sonra, mali kârı ortaya çıkabiliyor. Zaman zaman şirketlerin ticari bilanço kârlarıyla, sonuçta ortaya çıkan mali kârları farklı olabiliyor. Mesela, bir şirketin 100.000 lira ticari kârı varken, kanunen kabul edilmeyen giderlerini diğer unsurlara ekledikten sonra, en sonunda safi kurum kazancı, mali kurum kazancı 120.000 lira çıkabilir. Bu şirketin 120.000 lira kâr dağıtması mümkün mü? Şöyle mümkün değil; basit olarak düşündüğümüzde, bir şirket kasasında olmayan bir parayı dağıtabilir mi, dağıtması mümkün değil. Her ne kadar biz ona kanunen kabul edilmeyen giderler dediğimiz kalemlere, mali kârın bir parçası olarak ekleyip, kurumlar vergisi alıyor olsak dahi, mesela, kamu yararlı statüsü almayan bir dernek veya vergi muafiyeti olmayan bir vakıfa yapılan bir bağış; bu fiilen yapılan bir harcama mıdır, fiilen yapılan bir harcamadır. Şirketin kasasından bir para eksilmesi olmuştur, şirkette o varlık kalmamıştır. Fakat vergi mevzuatı açısından baktığımız zaman, biz bunu ticari bilanço kârına ekletip bunun üzerinden de vergi alıyoruz. Dolayısıyla, dağıtılacak en son nokta diye, baktığımızda, bir şirketin ticari bilanço kârından fazla bir kârı dağıtması zaten mümkün değil. Fiilen mümkün değil. Öte yandan, mesela, bir şirket 100.000 kâr eden bir şirket, 120.000 lira bu şekilde kâr dağıttı. Bu ne olabilir? Buna ilişkin kurumlar vergisi açısından bir düzenlememiz yok ama fakat eğer, 100.000 lira kârı olan bir şirket, 120.000 lira kâr dağıttığında, bu 20.000 lirayı dağıtabileceği en temel nokta sermayesidir. Sermayesini ortaklara dağıtmıştır, sermaye azaltımına gitmiştir. Öyle değerlendirilebilir. Böyle bir durumla karşılaşıldığında, tamamen denetim elemanının olaya yaklaşımına, değerlendirmesine bağlı olarak değişebilir. Ama kurumlar vergisinin mevzuatı açısından, kâr dağıtımını, 120.000 lira dağıtımına ilişkin olarak herhangi bir belirleme yok, 5520 sayılı Kanunumuzda. Teşekkür ederim.

Şimdi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin üstüne KGK'nın ilave düzenlemeleri ve TMS farklılıklarıyla oluşan üçlü bir tablo durumuyla karşı karşıyayız. VUK ve TMS derken şimdi KGK düzenlemeleriyle 3 tablomuz oldu.

TAYFUN İÇTEN ECZACIBAŞI HOLDİNG

Sayın Başkan, bu konuda bir örnek (sunum olarak) gösterebilirim. Birkaç örnek hazırlamıştık Gündoğan Bey'in sunumuna eklemek üzere, ancak sunuma yetiştiremedik. Örneklerden bir tanesi de kar dağıtımı konusunda. İzin verirseniz hakkımı bir an önce kullanayım, katkısı olacak diye düşünüyorum.

MSUGT – MSUGT (KGK İlaveli) – TMS FARKLILIKLARI (3 Finansal Tablomuz Oldu !..)

"MSUGT - MSUGT (KGK İlaveli) - TMS" Farklılıkları		MSUGT	MSUGT + KGK (29.12.2014 Tarihli KGK Kararı)	TMS
Düzeltilme Kayıtları	Hasılat Erteleme Düzeltmeleri - Yoldaki Mallar (Satış - SMM hesapları düzeltme işlemi)	-	-	✓
	Ertelenmiş Finansman Gideri (Erteleme Gider-Alacak Reeskont)	-	✓	✓
	Ertelenmiş Finansman Gelirleri (Erteleme Gelir-Borç Reeskont)	-	✓	✓
	Şüpheli Ticari Alacak Karşılıkları	✓	✓	✓
	Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	-	✓	✓
	Yasal - TMS Stok / SMMM Farkı (Peşine İndirgeme ve Üretime İlişkin Amortisman Oran/Yöntemlerinden Kaynaklı Maliyet Bedeli Değişimleri)	-	-	✓
	Yasal - TMS Amortisman Farkı (Ekonomik Ömür, Kıst Hesaplama ve Maliyet Bedeli Farkları)	-	✓	✓
	Ertelenmiş Vergi Hesaplamaları	-	-	✓
	Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü	-	✓	✓
	Kullanılmamış İzin Karşılıkları	-	-	✓
	Diğer Karşılıklar (Satılan Ürün Garanti Karşılıkları, Dava Karşılıkları ve diğer)	-	✓	✓
Mali Tablolar	Bilanço	✓	✓	✓
	Gelir Tablosu	✓	✓	✓
	Nakit Akış Tablosu	-	✓	✓
	Özkaynak Değişim Tablosu	-	✓	✓

TUSİAD

Devamlı konuşulan bir konu. Şimdi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin üstüne KGK'nın ilave düzenlemeleri ve TMS farklılıklarıyla oluşan üçlü bir tablo durumuyla karşı karşıyayız. VUK ve TMS derken şimdi KGK düzenlemeleriyle 3 tablomuz oldu.

Normalde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni biz, VUK'un devamı gibi algıladığımızda, ki yıllarca bir anlamda öyle kullanıldı, şimdi bunun üzerine ilave olarak KGK'nın düzenlemeleri geldi. Tabloda TMS sütununda kırmızı olarak gözükkenler, zorunlu yapılması gereken işlemler. KGK'nın yapmış olduğu düzenlemelerde ise sadece amortismanlar ve kıdem tazminatı karşılıkları zorunlu olarak ayrılabilir, diğer karşılıklar konusunda TMS'den ayrılma var. Sonuçta aralardaki boşluklar bunlar, TMS'den ayrılan yönler. Dolayısıyla, yasala göre kayıt tutan birisi, ki TTK'daki düzenleme uyarınca kayıtlarımızı

buna göre tutmak durumundayız, bu durumda, eğer biz KGK'ya göre finansal tablo hazırlayacaksak, bu düzeltmeleri yapmak durumunda kalacağız, TMS'ye göre yapıyorsak, zaten diğer düzeltmelerin yanında bunları da yapmak durumundaydık. Biz, Ticaret Kanununun getirdiği TMS ile beraber ikili bir ayırım var derken, şimdi son KGK düzenlemesiyle üçlü bir ayırım ortaya çıkmış oldu.

TTK'nın düzenlemeleri içinde TMS ile ilgili yaklaşık 21 tane madde saydım. Ciddi atıflar yapılarak TMS uygulanır, diyor. KGK'nın istisna kullanma yetkisi (geçici 1. maddedeki yetkisi) geniş bir kullanımla ve TMS'den de saparak ulusal bir GAAP yaratmak gibi bir noktaya doğru gidiyor. O zaman Türk Ticaret Kanunu'ndaki TMS'ye yapılan atıflar kaldırılacak mı? Kaldırılmayacaksa, o zaman, KGK'nın yapmış olduğu düzenleme artık yeni TMS haline mi gelecek? Bunların açıklığa kavuşturulması lazım. Çünkü uygulayıcılar olarak, hakikaten kafamız çok karıştı. Bu nedenle tarafların da bir araya gelmesi, konuları netleştirmesi gerekiyor.

KAR DAĞITIMI (TMS Finansal Tablolar Genel Kurula Sunulmuştur)

A- TMS KARININ MSUGT (VUK) KARINDAN BÜYÜK OLDUĞU VE TMS KARININ DAĞITILDIĞI DURUM:

	MSUGT (VUK)	KGK (MSUGT + Ek)	TMS (Genel Kurula Sunulan)	Fark (TMS - VUK)
Dönem Karı	300	200	500	200,00
Vergi	60	60	60	0,00
Dağıtılabilecek Kar	240	140	440	200,00
Sermaye	1000	1000	1000	0,00
Kanuni Yedek Akçe (I.)	15	10	25	10,00
1. Temettü	50	50	50	0,00
2. Temettü	159,09	72,73	331,82	172,73
Kanuni Yedek Akçe (II.)	15,91	7,27	33,18	17,27

Cari Yıl Kar Dağıtım Yevmiye Kaydı

	Borç	Alacak
Dönem Karı		300
Gelecek Yıl Karlarına Mahsuben Dağıtılan Temettüler (????.)	240	
Kanuni Yedek Akçe I		25
Kanuni Yedek Akçe II		33,18
Dağıtılacak Toplam Temettü		381,82
Cari Yıl Vergisi	60	
İlave Ödenecek Vergi (????.)	40	

	Borç	Alacak
	200	
		240
	40	

Sonraki Yıl Kar Dağıtım Yevmiye Kaydı

	Borç	Alacak
Dönem Karı		1000
Gelecek Yıl Karlarına Mahsuben Dağıtılan Temettüler (????.)	240	
Kanuni Yedek Akçe I		0
Kanuni Yedek Akçe II		0,00
Dağıtılacak Toplam Temettü		0,00
Cari Yıl Vergisi (????.)	152	

TUSİAD

Bir sonraki slayta geçelim. Söz alırken bahsettiğim konuya geliyorum. Şimdi, diyelim ki şöyle bir kâr dağıtımı söz konusu olsun. Bizim yasal anlamda 300 kârımız var. KGK'nın düzenlemesine göre kârımız 200, TMS'ye göre de 500 kârımız var. Biz TMS esaslı finansal tablolarımızı genel kurula sunduk. Dolayısıyla, TMS'deki kârın tümünü de dağıtmak istiyoruz. Buna engel, Ticaret Bakanlığı'nın düzenlemeleri, SPK'nın düzenlemeleri. Bu düzenlemelerin

dayanaklarını çok da bulmak mümkün değil bana göre. Çünkü TMS mali tablodaki oluşmuş olan kaynağın gerçek kaynak olmadığını, yasaladaki oluşmuş kaynağın gerçek kaynak olduğunu düşünmek çok doğru gelmiyor. Yurtdışındaki firma TMS'ye göre finansal raporlama yapıyor ve bu kârı dağıtıyorsa bunun kaynağı sorgulanmıyor ve var kabul ediliyorsa, neden bizde VUK'taki kaynakla bağlantısı kurulmaya çalışılıyor?

Buradan bakıldığında, diyelim ki şirket, 500 toplam kârını dağıtmaya kalkacak. Bunun 60 vergisi var diyelim, hepsinde var. Dağıtılabilir rakam 440. Sermayesinin de 1000 olduğunu varsayalım. Bu durumda kanuni yedek akçe olarak ayıracağı kısım, kârının üzerinden ayıracağı için 25 lira. Eski Ticaret Kanunu kapsamında baktığımızda 15 lira görüyorduk aslında. Ama bu sonuçta, kârın bir unsuru, 25 lira. 1. Temettü olarak 50 lira, sermayenin %5'i olarak düşüğümüz rakam. Sonrasına kalan da 2. Temettü, %10 olarak ayırdığımızda 331 ve 33 lira diye yedek akçesi de ayrılıyor. Peki, bunun yevmiye kaydı nasıl olacak?

Kayıtlarımızı yasala göre tuttuğumuz için yasal kaydımızda dönem kârımız 300. Bizim yedek akçe olarak ayıracağımız rakam 25 lira. İkinci yedek akçe olarak ayıracağımız rakam 33 lira. Buna karşı dağıtacak toplam rakamımız 351 ile 50'nin toplamı 381 lira. Cari yıl vergimiz 60 lira. Bu durumda arada bir boşluk var. Niye, çünkü 500 ile 300 arasındaki boşluk bu. Biz TMS kârını dağıtmaya kalktığımızda, yasal kayıtlarımızda bunu, sanki gelecek yıllardan mahsup edilecek bir kâr dağıtımı gibi konumlandırmak gerekiyor. Bu durumda işletmeden çekiş mantığı içinde hareket edersek, sizin dediğiniz gibi, o zaman da bunun vergisini ödemek gerekiyor. Bunun vergisini ödeyip dağıtmaya kalktığınızda TMS kayıtlar yönünden dengeyi sağlıyorsunuz. Ama sonraki sene, diyelim ki 1.000 kâr elde ettiğinizde, bu 1.000'in 240'ının vergisini daha önceki sene ödediğimiz için, ona mahsup edip, bu sefer vergi matrahınızı ona göre oluşturmanız gerekir gibi bir durum ortaya çıkıyor. Bu TMS'nin dağıtıldığı durumdu.

KAR DAĞITIMI (TMS Finansal Tablolar Genel Kurula Sunulmuştur)

B- TMS KARININ MSUGT KARINDAN BÜYÜK OLDUĞU VE MSUGT (VUK) KARININ DAĞITILDIĞI DURUM:

	MSUGT (VUK)	KGK (MSUGT + Ek)	TMS (Genel Kurula Sunulan)	Fark (TMS - VUK)
Dönem Karı	300	200	500	200,00
Vergi	60	60	60	0,00
Dağıtılabilir Kar	240	140	440	200,00
Sermaye	1000	1000	1000	0,00
Kanuni Yedek Akçe (I.)	15	10	25	10,00
1. Temettü	50	50	50	0,00
2. Temettü	159,09		150,00	-9,09
Kanuni Yedek Akçe (II.)	15,91		15,00	-0,91

Cari Yıl Kar Dağıtım Yevmiye Kaydı

	Borç	Alacak
Dönem Karı	300	
Karlarına		200
Mahsuben		
Dağıtılan	0	
Kanuni Yedek Akçe I		25
Kanuni Yedek Akçe II		15,00
Dağıtılacak Toplam T		200,00
Cari Yıl Vergisi	60	
İlave Ödenecek Vergi	0	
Geçmiş Yıl Karı*		200

*Gelecek yıl bu tutar dağıtılmak istenirse, A şıkında olduğu şekilde "Gelecek Yıl Karlarına Mahsuben Dağıtılan Temettüleri" olarak vergilenmesi mi gerekecektir?

TUSİAD

Biz eğer burada VUK karını dağıtmış olsaydık, 300'ü dağıtmaya kalkacaktık. Yine buradaki yedek akçemiz 25 olacaktı. Diğer dağıtılacak rakamları yukarıdaki tablomuzdaki gibi bulacaktık. Sonuçta ilave bir vergi ödemeyecektik ama yasal kayıtlarımızdan TMS'ye geçtiğimizde (TMS kayıtlarımız itibariyle) aslında, dönem kârına 200 lira ekleme yapıp onun karşılığında, geçmiş yıl kârlarımızdan 200 lira düzeltmemiz gerekecekti. Ondan sonraki sene, üzerine TMS ilgili düzeltmelerimizi yapacaktık.

KAR DAĞITIMI (TMS Finansal Tablolar Genel Kurula Sunulmuştur)

C. MSUGT (VUK) KARININ TMS KARINDAN BÜYÜK OLDUĞU VE MSUGT (VUK) KARININ DAĞITILDIĞI DURUM:

	MSUGT (VUK)	KGK (MSUGT + Ek)	TMS (Genel Kurula Sunulan)	Fark (TMS - VUK)
Dönem Karı	500	400	300	-200,00
Vergi	100	100	100	0,00

DAĞITILAMAZ !

TUSİAD

Bir sonraki slayttan da bahsedeyim. Eğer tersi bir durum olsa, diyelim ki, VUK kârım 500 olsa, TMS kârım 300 olsa, ben genel kurula TMS'yi sundum ama VUK'u dağıtmaya kalksam, dağıtamam. Çünkü genel kurula bu kadar kâr sunmadım.

KAR DAĞITIMI (TMS Finansal Tablolar Genel Kurula Sunulmuştur)

D. MSUGT (VUK) KARININ TMS KARINDAN BÜYÜK OLDUĞU VE TMS KARININ DAĞITILDIĞI DURUM:

	MSUGT (VUK)	KGK (MSUGT + Ek)	TMS (Genel Kurula Sunulan)	Fark (TMS - VUK)
Dönem Karı	500	400	300	-200,00
Vergi	100	100	100	0,00
Dağıtılabilecek Kar	400	300	200	-200,00
Sermaye	1000	1000	1000	0,00
Kanuni Yedek Akçe (I.)	25	20	15	-10,00
1. Temettü	50	50	50	0,00
2. Temettü	113,64	118,18	122,73	9,09
Kanuni Yedek Akçe (II.)	11,36	11,82	12,27	0,91

Cari Yıl Kar Dağıtım Yevmiye Kaydı

	Borç	Alacak
Dönem Karı		500
Olağanüstü		
Yedek Akçe		200
Kanuni Yedek Akçe I		15
Kanuni Yedek Akçe II		12,27
Dağıtılacak Toplam Tem		172,73
Cari Yıl Vergisi		100

TUSİAD

Diğer durumdaysa, yine TMS'yi genel kurula sunuyorum ve, TMS'yi dağıtıyorum. TMS kârım burada 300 olduğu, VUK kârım ise 500 olduğu için ve TMS kârım VUK karımın altında kaldığı için onu dağıtıyorum, Burada bir fon ihtimali doğmuyor.

Konumuz aslında bir sürü yönden açıklanması gereken durumlar ortaya koyuyor.

Sonuçta SPK bir düzenleme yaptı, eski Ticaret Kanunu ve eski yaklaşımların peşinden gelen bir düzenlemeydi. Sonra Ticaret Bakanlığı bir düzenleme yaptı. KGK bir takım belirlemeler yaptı, yapmaya devam ediyor. Şu an hala açıkta kalan konular var. Bunların taraflar arasında değerlendirilip bir çözüme bağlanması, yöntem olarak da kullanıcılara sunulması lazım.

Sonuçta SPK bir düzenleme yaptı, eski Ticaret Kanunu ve eski yaklaşımların peşinden gelen bir düzenlemeydi. Sonra Ticaret Bakanlığı bir düzenleme yaptı. KGK bir takım belirlemeler yaptı, yapmaya devam ediyor. Şu an hala açıkta kalan konular var. Bunların taraflar arasında değerlendirilip bir çözüme bağlanması, yöntem olarak da kullanıcılara sunulması lazım. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Maliye'nin tebliği ama KGK'nın yapmış olduğu

düzenleme ona nasıl eklenmiş bir düzenleme oluyor? Buralardaki açıkların ortadan kaldırılması lazım.

Sermaye yeterliliği ile de bir örneğim var. İsterseniz ona sonra geçelim. Teşekkür ederim.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Çok teşekkür ediyoruz Tayfun Bey'e. Senin örneğinden benim anladığım; eğer TMS'deki kâr daha yüksekse, onun dağıtımının ilave vergilendirmeye yol açacağı gibi bir değerlendirmen var. Bazı arkadaşlarımız bu konuda seninle hem fikir değiller. Belki daha sonra bir araya gelip hangi yaklaşım daha doğru olur, ona bir bakmak gerekebilir. Ama önemli bir nokta, önemli bir kaygı. Gerçekten de Vergi İdaresi'nin bunun üzerinde düşünmesinde fayda var. Sahiden bir vergisel sonucu var mı, ilave bir vergilemeye yol açıyor mu; bunun İdare tarafından değerlendirilmesinde ben fayda görüyorum.

TAYFUN İÇTEN

ECZACIBAŞI HOLDİNG

Böyle bir vergileme olmalıdır demek istemedim. Maliye'nin yaklaşımının bu yönde olabileceğini düşünerek böyle bir vergileme öngördük.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Tamam, teşekkürler. Ben o soru işaretini atlamışım.

ERDOĞAN SAĞLAM

BDO BAĞIMSIZ DENETİM

Üstadım, Maliye'den, Gelir İdaresi'nden gelen arkadaşımız çok doğru bir şeye işaret etti. O farkı tamamen gelecekte mahsup edilecek bir kalem gibi düşünmeyip, mevcut sermaye, sermaye yedekleri, vesaireyi de dikkate almak gerekebilir. Her halükarda vergi doğuracak diye...

TAYFUN İÇTEN

ECZACIBAŞI HOLDİNG

Haklısın Erdoğan. Örneğimizde şirketin önceki dönemden kaynaklanan yedek akçelerinin olmadığı varsayımıyla hareket ettik. Şirketin yasal karını aşan kar dağıtımının tümüyle kaynağı yok. Bu kaynak yerine ileride doğacak yasal karlarına mahsuben bir dağıtım yaptığını varsaydık. Tabii önceki dönemlerden gelen özvarlık kaynakları varsa, ilave vergi doğmaz.

KATILIMCI

Vergilenmesi gerekir ya da gerekmez konusunda belki buradaki örnekten hareketle dağıtılacak kısmın, yani aradaki 200 liralık farkın, gelecek yıl kârlarından olup olmayacağı, öyle mi nitelendirmek lazım ya da sınıflandırmak lazım konusunu değerlendirmemiz lazım. Gelecek yıllarda bu şirket hiç kâr da etmeyebilir. İkincisi, belki bunun bir kâr değil, borç ilişkisine dönmesi lazım. Ben daha fazla bir şey dağıtıyorsam ortaklarıma, bu mutlaka temettü niteliğinde olmayabilir, bir borç veriyor da olabilirim, böyle de düşünmek gerekir. SPK'nın veya Ticaret ve Gümrük Bakanlığı'nın bu konuya getirmiş olduğu pratik çözüm de aslında bir nevi safi dönem kârının ticari bilanço esasına göre çıktığı, gerçeğinden hareket ediyor. Sizin bilançonuzla, bilanço esasına göre defter tutuyorsunuz, bilanço esasınıza göre defterinizde olmayan, yasal kayıtlarınızda olmayan bir şeyi dağıttığınızda bunu dönem kârı dışında başka bir şeyler ilişkilendiriyor olmanız gerekir. Herhalde en doğal olanı, ortaklara bir borç aktarma şeklindedir. Gelecek yıl kârlarına mahsup etmek konusunu da bir tartışmak gerektiğini düşünüyorum.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Teşekkür ediyoruz. Uğur Bey'i dinliyoruz.

Avrupa Birliği uyum sürecindeki direktife, uyum süreciyle ilgili yeni düzenlemeleri de içerecek şekilde, konsolidasyonun bile ihtiyari olduğu bir tablodan bahsediyoruz, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği diyerekten. Biz, bunu Vergi Usul Kanunu diye baz alacaksak, o zaman dağıtılabilir kâr hesabı, yine buradaki hazirunun vergi kârı diye düşündüğü kârdan daha farklı bir noktaya gelebilir diye düşünüyorum. Onun için öncelikli olarak vergi kârının tanımı nedir?

UĞUR AKDOĞAN PwC

Teşekkür ediyorum. Ben de avantajı kullanacağım. Gerek Tayfun Bey olsun, Abdülkadir Bey olsun, hani sunumu önde yapmaları işime geldi. Benim de bahsedeceğim konular biraz onlarla ilgili. Gerçekten bahsedildiği gibi, iki tane hesaptan bahsediyoruz aslında; kâr hesabından, finansal tablodan bahsediyoruz. TMS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği diyoruz bir taraftan. Ama yine bir kavram kargaşası da var gibi hissediyorum. Çünkü hem Gümrük Ticaret Bakanlığı'nın gerek SPK açıklamasında, gerek Türk Ticaret Kanunu'nda yasal defterlere atıfta bulunduğumuz düzenlemede hep vergi kârından, Vergi Usul Kanunu'ndan bahsediliyor. Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanan kâr, tablo acaba ne demektir? İlk önce biz burada mutabık mıyız, sorusu benim ilk ilgilendiğim noktalardan bir tanesi. Eğer Vergi Usul kârı derken, biz vergi matrahından bahsediyorsak, kurumlar vergisi matrahından bahsediyorsak, Türkiye'de bugüne kadar bu kâr hiç dağıtılmadı. Yani, kurumlar

vergisine bağılı olarak bir kâr dağıtımı hiç söz konusu olmadı. İkinci olarak, eğer biz Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni baz alıyorsak, ki biraz önce ondan bahsettik. 1992'den, Vergi Usul Kanunu'ndan gücünü aldığından bahsettik. Bu anlamda, eğer biz vergi kanunu diye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği diyorsak, bu durumda şu an o değişti. KGK'nın son yaptığı düzenlemelerle diyelim, belki, ki tablo, Tarık Bey'in yaptığı bu tablo bunu ifade ediyor belki. Artık 92'deki düzenlemesinden daha bağımsız olarak, yeni ihtiyaçlara göre, Avrupa Birliği uyum sürecindeki direktife, uyum süreciyle ilgili yeni düzenlemeleri de içerecek şekilde, konsolidasyonun bile ihtiyarı olduğu bir tablodan bahsediyoruz, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği diyerekten. Biz, bunu Vergi Usul Kanunu diye baz alacaksak, o zaman dağıtılabılır kâr hesabı, yine buradaki hazirunun vergi kârı diye düşündüğü kârdan daha farklı bir noktaya gelebilir diye düşünüyorum. Onun için öncelikli olarak vergi kârının tanımı nedir? Burada Erdoğan Bey'in yorumunu ortaya çıkaracağız; olmayan sorunu varmış gibi mi gösteriyoruz? Aslında burada herkes vergi karı deyince aynı şeyi anlıyor ama hiçbir düzenleme oraya adres etmiyor, belki. Burada belki bir ihtiyaç var, ben bunun altını çizmek isterim.

İkinci olarak, vergilendirme açısından hangi kâr dağıtılır veya birleşmede nasıl dikkate alınır, sermaye azaltımında nasıl dikkate alınır soruları bu sorunun devamında ortaya çıkabilecek konular.

İkinci olarak, vergilendirme açısından hangi kâr dağıtılır veya birleşmede nasıl dikkate alınır, sermaye azaltımında nasıl dikkate alınır soruları bu sorunun devamında ortaya çıkabilecek konular. Vergi kanunlarının tabii ki, işletmeden bir çekiş olursa, bunu nasıl vergilendireceğini, kâr gibi değerlendirip değerlendirmeyeceğini dikkate almasını beklerim, Mali İdare'nin yaptığı yaklaşımlarda. Bunun örneğini enflasyon düzeltmesinde görmüştük. Belki o bir UFRS çevrimi değildi, ama yasal kayıtlara yansması istenen, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bir düzenleme sonucunda ortaya bazı yedekler çıkmıştı ve bunların öz kaynaktaki artışının işletmeden çekilmesi durumunda nasıl vergilendireceği düzenlenmişti. Şimdi kayıtlara yansımayan düzeltmelerin işletmeden çekilmesini konuşuyoruz. Bunun işletmeden çekilmesi, kâr dağıtımı ise, tabii ki, stopaj uygulaması zaten orada kesin. Ama aynı zamanda, dönem kurum kazancıyla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi olup olmamasıyla bir düzenleme olmadığı müddetçe de, kurumlar vergisiyle ilişkilendirilebileceğini açıkçası düşünmüyorum.

TMS'yi uygulayan bir işletmeden bahsediyorsak veya MSUGT'u takip eden ama tercihen konsolidasyon uygulamayı tercih eden bir işletmeden bahsediyorsak, bu durumda onun konsolidasyona tabi tutulmuş alttaki şirketler, teknik iflastaysa, problem yoktur, diye mi yorumlayacağız? Yani, sadece grup bazında bakacağız ve alttaki şirketlere bakmayacak mıyız?

Konunun tabii, birçok alt detayı ve boyutu var. Özellikle konsolidasyon boyutuyla bir değerlendirme yapabilirim. Yine, işletmelerin teknik iflaslarının değerlendirilmesi esnasında, eğer ki biz, TMS'yi uygulayan bir işletmeden bahsediyorsak veya MSUGT'u takip eden ama tercihen konsolidasyon uygulamayı tercih eden bir işletmeden bahsediyorsak, bu durumda

onun konsolidasyona tabi tutulmuş alttaki şirketler, teknik iflastaysa, problem yoktur, diye mi yorumlayacağız? Yani, sadece grup bazında bakacağız ve alttaki şirketlere bakmayacak mıyız? Veya alttaki şirketlerin yukarıya artık kâr dağıtması gibi bir kavram ortadan kalkacak mı, eğer yine tercihen konsolidasyon uygulayan veya zorunlu olarak konsolidasyon uygulayan işletmeler varsa, alttaki şirketin üstteki şirkete kâr dağıtması gibi bir kavram ortadan kalktı, diye mi düşünmek lazım? Onun kaynağını istediği gibi kullanabilir hale gelecek mi hukuken? Kasasından, bankasından bahsediyorum. Çünkü o kaynak, konsolide olarak yukarıdaki şirketin konsolidasyon bazında öz kaynağı içinde, kârı, zararı içinde raporlanacak bir işletmeden bahsediyoruz. Bu tarz soru işaretlelerinin de cevaplanması gerekiyor.

Yine, çok düzenlemelerde yer almayan ama muhasebe standartları için içine girdiği zaman dikkat edilmesi gereken konulardan bir tanesi de, yabancı parayla raporlama, fonksiyonel para birimi yabancı para olan işletmeler söz konusu. Yine, bu işletmeler finansal tablolarını yabancı paraya uyumlu olarak düzenleyecekler ve bu fonksiyonel para birimi Türk lirası değilse bu işletmelerin, o zaman yine çok ciddi bir kâr-zarar farkından bahsediyoruz; kâr dağıtımından tutun finansal tablo gösterimi, amortisman hesaplamalarına kadar, her şey farklı raporlanması, yansıtılması ve takip edilmesi gerektiği anlamına geliyor. Bunlarla ilgili de düzenleme ihtiyacı olduğunu düşünüyorum. Teşekkür ederim.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Uğur Bey, teşekkür ediyorum. Biliyorsunuz, katılımcılarımız arasında Maliye Bakanlığı var, Ticaret Bakanlığı var ve KGK var. Sizin bu sorularınızın muhatabı kim diye düşünüyorsunuz? Özellikle, mesela, benim dikkatimi çeken solo ve konsolide mali tablolarla ilgili bir değerlendirme yaptınız. Kâr dağıtımı ve diğer konularla ilgili güzel bir çerçeve çizdiniz. Sizce, bu sorunun muhatabı kim? Kime yönelmeliyiz ya da kim bu konuda çalışma yapmalı ya da kimler?

UĞUR AKDOĞAN

PwC

Açıkçası benim düşüncem, tabii vergilendirme kısmını, ayrıca bu kârlar vergilendirilecek mi, dediğimizde Maliye Bakanlığı belki ama bu konsolidasyon kısmında, hangi tablo dikkate alınır, teknik iflas hesaplaması bence Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın ağırlıklı olarak çünkü ticaret kanuna göre yapılması gerek bir yorumdur. Bir nevi bağımsız denetim nedir, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği nedir diyecek olursam KGK derdim ama burada esas olan hangi tablonun baz alınması gerektiği gibi bir ifadeden, en azından o soruya mahsus bahsettiğim için Ticaret Bakanlığı'nın daha doğru bir adres olarak düşünürüm.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkür ediyorum. Erdal Bey'e geçiyoruz.

Kanunen kabul edilmeyen giderler, bizim MSUGT'da ya da TMS'de anlayabileceğimiz nitelikte, gerçekten VUK'la, daha doğrusu ticari bilanço ile mali bilanço arasındaki farkı gösteren bir şey değil. Sadece, vergi kanunlarının sizden indirmenizi engellediği rakamları gösteren bir şey. Dolayısıyla, biz bugüne kadar Maliye Bakanlığı'na hep bir mali bilanço, ticari bilanço adı altında sunuyoruz. Orada gördüğümüz ticari kâr da aslında mali kâr.

ERDAL ASLAN

BDO DENET

Herkese iyi günler diliyorum. Konuşulan konularda birkaç saptama yapmak istiyorum. Birincisi, biz buraya nasıl geldik? Bizim elimizdeki mali tablo, nasıl vergi alacağımızı bilmediğimiz bir kâr rakamı, nasıl değerlendirileceğini bilmediğimiz öz kaynak rakamı, sermaye rakamı var. Biz buraya nasıl geldik, bir ona bakalım. Aslında, bu sorun oldukça eski. Türk ticaret Kanunu, bize, eski Türk Ticaret Kanunu, ticaret muhasebesini öneriyor. Hiçbir zaman bir mali bilanço ya da başka ikincil bir mali tablo önermiyor. Fakat Türk Ticaret Kanunu, Ticaret Bakanlığı kontrolünde, deyim yerindeyse, eli sopalı ve ceza kesmeyen bir Bakanlık bünyesinde uygulandığı için mali tablolar her zaman Maliye Bakanlığı'nın çok dikkat ettiği ve üstünde ceza uyguladığı, vergi hesapladığı tablolar haline gelmiş. O günden yeni Türk Ticaret Kanunu'na kadar da Maliye Bakanlığı bu alanı düzenlemiş durumda. Bu düzenlemeyi yaparken, Maliye Bakanlığı her ne kadar bundan kaçınsa da, yani bir mali bilançodan kaçınıp bir ticari bilanço, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne atıf yapsa bile, uygulamada, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne aykırı davranışların hiçbir cezası olmadığı için uygulama sadece VUK'un vergiyi etkileyen hükümleri bünyesinde devam etmiş. Dolayısıyla elimizde VUK mali tabloları oluşmuş. Ne zamana kadar, yeni Türk Ticaret Kanunu'na kadar. Peki, Maliye Bakanlığı'na ne sunuyoruz biz; mali tablo sunuyoruz ve o tabloyu aslında ticari bilanço diye sunuyoruz. Ben kısaca ticari bilanço ya da ticari gelir tablosu diyeceğim. Altına kanunen kabul edilmeyen giderleri ekliyoruz ve mali kâra ulaşıyoruz. Aslında ilk bilançomuz da mali bilanço. Kanunen kabul edilmeyen giderler, bizim MSUGT'da ya da TMS'de anlayabileceğimiz nitelikte, gerçekten VUK'la, daha doğrusu ticari bilanço ile mali bilanço arasındaki farkı gösteren bir şey değil. Sadece, vergi kanunlarının sizden indirmenizi engellediği rakamları gösteren bir şey. Dolayısıyla, biz bugüne kadar Maliye Bakanlığı'na hep bir mali bilanço, ticari bilanço adı altında sunuyoruz. Orada gördüğümüz ticari kâr da aslında mali kâr. Bugüne kadar Maliye Bakanlığı'nın ilgilendiği bir alan olduğu için muhasebe sistemimiz, düzenimiz sürekli olarak yanlış gelmiş durumda. Şirketler olmayan kârları üzerinden vergi ödeyebiliyorlar, daha çok kâr elde ettikleri halde gösteremiyorlar, gösteremiyor olabilirler, iflas etmiş olabilirler ama siz bunların mali bilançolarında hiçbir zaman görmüyorsunuz. Kendileri de görmüyor. O yüzden şirketlerimizin hayatları çok kısa aslında.

Maliye Bakanlığı olarak vergi alım şeklimiz yanlış. Birçok ülkede siz vergileri, kurumlar vergisini dahil, kazançlar üzerinden, bizim gelir vergisi sistemimizde olduğu gibi, her bir kazanç üzerinden ayrı ayrı tanımlayarak, hangi faktör üzerinden belirleyerek alırsınız ve hiçbir zaman maliye bakanlıklarının, bu nedenle bilançolarla alakası olmaz. Ticaret bakanlığının ve ticaret hayatının bir alakası olur. Ama biz bu hükümle, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki bu hüküm, vergi usul kanunu değerlendirme hükümlerine atıf yapıyor. Kurumlar Vergisi Kanunu zaten gelirler vergisi kanununa atıf yapıyor. Dolayısıyla elimizde bir mali bilanço ve Maliye Bakanlığı'nın ilgilendiği bir muhasebe ve finansal raporlama seti oluşuyor. Bence asıl sorun, burada, bunu düzeltmek gerekir.

Peki, geldiğimiz noktada elimizde ne var? Tabii, bu SPK düzenlemesiyle halka açık şirketler için bir ölçüde düzeldi ama diğer kısımda hala devam ediyordu, yeni Türk Ticaret Kanunu'na kadar. En son elimizde VUK defter var. Bu VUK defterlerden üretilmiş, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre bilançolar veya TMS'ye göre bilançolar var. Yani, elimizde iki ayrı mali tablo seti var şu anda. Peki, bu mali tablo setlerine Maliye Bakanlığı neden ihtiyaç duyuyor? Neden bir bilanço'ya ihtiyaç duyuyor? Neden; çünkü, Üstat da az önce bahsetti, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesi, öz sermaye farkı üzerinden vergi alınacağını söylediği için. Öz sermaye dediğinde tabii, mali tabloya gidiyorsunuz. Bence bu Vergi Usul Kanunu'nun en temel maddesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun en temel maddesi aslında yanlış bir madde. Maliye Bakanlığı olarak vergi alım şeklimiz yanlış. Birçok ülkede siz vergileri, kurumlar vergisini dahil, kazançlar üzerinden, bizim gelir vergisi sistemimizde olduğu gibi, her bir kazanç üzerinden ayrı ayrı tanımlayarak, hangi faktör üzerinden belirleyerek alırsınız ve hiçbir zaman maliye bakanlıklarının, bu nedenle bilançolarla alakası olmaz. Ticaret bakanlığının ve ticaret hayatının bir alakası olur. Ama biz bu hükümle, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki bu hüküm, vergi usul kanunu değerlendirme hükümlerine atıf yapıyor. Kurumlar Vergisi Kanunu zaten gelirler vergisi kanununa atıf yapıyor. Dolayısıyla elimizde bir mali bilanço ve Maliye Bakanlığı'nın ilgilendiği bir muhasebe ve finansal raporlama seti oluşuyor. Bence asıl sorun, burada, bunu düzeltmek gerekir.

İkinci saptama yapmak istediğim husus şu; ben de bu konulara bakarken en çok merak ettiğim konulardan bir tanesi; hangi muhasebe standartlarına göre mali tablo düzenleneceğine kim karar verecek?

Bunu genel kurul yapabilir mi? Genel kurul yapabilir. Ama bana sorarsanız, bunun asıl sahibi ana sözleşmedir. Her şirketin ana sözleşmesinde bu kadar hükmü belirtiyorsunuz, kâr dağıtımını belirtiyorsunuz. Kâr dağıtımı var ama kâr dağıtımının neyin üzerinde olacağı yok. Yani kâr dağıtımı yazmanın hiçbir anlamı yok. Muhasebe standardını yazmıyorsunuz.

İkinci saptama yapmak istediğim husus şu; ben de bu konulara bakarken en çok merak ettiğim konulardan bir tanesi; hangi muhasebe standartlarına göre mali tablo düzenleneceğine kim karar verecek? Bu çok önemli bir konu. Türk Ticaret Kanunu'na baktığınızda, bununla ilgili hiçbir düzenleme yok. Ben bunun yönetim kurulu, genel kurul ve ortaklar diye üç bölüme ayıracağım; kim karar vermeli buna, diye. Tabii ki yönetim kurulu karar veremez. Bugün karar veriyor. Bugün bağımsız denetim sözleşmesi imzaladığınızda yönetim kurulu size diyor ki, şu muhasebe standartlarını öneriyorum. Genel kuruldaki tanımda hiç geçmiyor. Sadece bağımsız denetim geçiyor ve bağımsız denetimi yapıp KGK'ya ya da ilgili kuruluşa veriyorsunuz. Ama yönetim kurulunun böyle bir yetkisi yok. Yönetim kurulu, sermaye ve şirketin kâr dağıtımı, şirketin öz kaynak değeri gibi değerlere etki edebilecek herhangi bir karar almaya yetkisi olamaz zaten. Bunu genel kurul yapabilir mi? Genel kurul yapabilir. Ama bana sorarsanız, bunun asıl sahibi ana sözleşmedir. Her şirketin ana sözleşmesinde bu kadar hükmü belirtiyorsunuz, kâr dağıtımını belirtiyorsunuz. Kâr dağıtımı var ama kâr dağıtımının neyin üzerinde olacağı yok. Yani kâr dağıtımı yazmanın hiçbir anlamı yok. Muhasebe standardını yazmıyorsunuz. İlgili yasal düzenlemeler size birçok alternatif sunuyor. Dolayısıyla, bunların mutlaka TTK'da yapılacak bir değişiklikle, ana sözleşmede şirketin muhasebe standardının ne olacağı, finansal raporlama standardının ne olacağı, tabii ki ilgili yasal hükümlere uyma kaydıyla, ayrıca belirlenmeli diye düşünüyorum.

Daha ayrıntılı konulara gelirse, örneğin, kâr dağıtımı, sermaye azaltımı, zarar mahsubu, birleşme-bölünme konularında, elinizde madem iki bilanço var, nasıl bir uygulama yapacağız? Oraya geldiğimizde aslında bu konuların hepsi Vergi İdaresi'nin düzenlemesi gereken konular. Bunların hiçbirisi şirketin finansal raporlamasına, finansal raporlama standartlarına, uyguladığı kâr dağıtım politikasına etki etmemesi gereken hususlar. Yani şunu demek istiyorum; şirket kâr dağıtımını, kendi ana sözleşmesinde belirlediği ya da herhangi bir şekilde belirlediği muhasebe standartlarına göre ve finansal raporlama standartlarına göre belirler, kâr dağıtımını da buna göre yapar. Vergi İdaresi buradan bir vergi çıkıp çıkmayacağına bakar. Aksi halde, kâr dağıtımını etkileyecek muhasebe standardının ya da bilançoğu ya da kâr dağıtım kararını etkileyecek herhangi bir karar vermemesi lazım. Burada bizim atladığımız, hepimiz meslekteniz, bir şey var; ben bir şapka çıkarıp ortak olduğumu düşüneceğim. Ben bir şirketin ortağı olsam, bana sunduğunuz bu tabloların hepsi bana çok anlamsız hale gelir. Nedeni şudur; ben TMS'ye göre 500 kâr ettim ama siz bana diyorsunuz ki, dağıtamazsınız. Dağıttım, ne olur? Dağıtırsanız bunu borç sayarım. Benim şirkete böyle bir borcum yok ve ben yarın o hisse senedini imzalayarak, bir başkasına, hiç haberiniz bile olmadan, devir edeceğim. O şahsın da böyle bir borcu yok. Çünkü ben o parayı kârı alacağım, cebime koyacağım çünkü hisse senedini kârsız vereceğim. Orada bir borç olduğu, vs., karşı tarafın bunu alması, anlaması mümkün değil. Yani siz bana, ne böyle bir borç yükleyebilirsiniz ne buradan bir vergi alabilirsiniz. Çünkü burada gösterdiğiniz TMS kârı, zaten içerisinde vergileri düşülmüş haldedir. Ayrıca, TMS ile, MSUGT ya da bahsettiğimiz diğer bütün standartlar arasındaki tek fark dönem kaymasıdır. Gerçekte, bir şirkete bir değeri ilave edemezsiniz, fizik kanunudur, ya da bir değeri çıkaramazsınız. Sadece dönem kayması yaratırsınız. Gayrimenkulünüzü değerleyip koyarsınız, VUK kabul etmez ama sattığınızda o değer gelir. Ama siz ortak olduğunuzda, 31/12'de elinizde hangi değer varsa ondan kâr almak durumundasınız. Doğru kâr, en gelişmiş muhasebe standardı neyse, TMS ise, IFRS ise doğru kâr odur. O tarihte o kâra hak kazanan o ortaktır. Bunu herhangi bir yasal düzenleme, vergi kanunu ya da bir başka bir şey dengeleyemez. Bu bir çekiş de değildir, bu gerçekten bir kârdır. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın, bu kârdır ama gelecek dönemlerde ortaya çıkacak bir

kârdır, diye dikkate alıp, bunun bir vergi etkisinin olmaması gerektiğini düşünmesi gerektiğini düşünüyorum. Bizim disiplini önce bir ortaklar ve şirket yönetimi, daha sonra bunun vergisi nasıl alınmalı diye ayırıp gerçek mali tablonun hangisi olması gerektiği konusunda bir karara varmamız lazım. Teşekkür ederim Sayın Başkanım.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Biz teşekkür ederiz, Erdal Bey. Buradan, sonunda bu cenahı bitirdiğimizi varsayıyorum. Burayı tamamladıktan sonra bir ara verelim istiyorum. Orada herkesin ikinci kez değerlendirmelerini alırız ve bitiririz çalıştığımızı.

Erol Bey'i dinleriz son olarak Mustafa Bey'e söz verimiz. İlave varsa yine bu turda dinleyebiliriz. Yok gibi gözüyor. O zaman Erol Bey, sizi dinleyelim.

Maliye Bakanlığı belirlemesini net olarak yapmıştır. O belirlemesini şu yönde kullanmıştır; siz finansal tablolarınızı KGK'nin hangi belirlemelerine göre düzenlerseniz düzenleyin, biz defterleri Vergi Usul Kanunu'na göre tutarız, tutulmasını istiyoruz. Buradan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre de finansal tabloların düzenlenmesini istiyoruz.

EROL DEMİREL İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

Teşekkür ediyorum, bu toplantıyı düzenleyenlere ve katkı sunanlara. Ben söz isterken, hemen arkasından Meral Hanım ve Erdoğan bey söz aldılar. Hangi kâr üzerinden dağıtım yapılacağı ve TTK'daki diğer hükümlerin hangi kâra uygulanacağı... O iki vurgulamadan sonra çok tartışma olacağını düşünmüyordum. Ama anlaşılan, bu önemli de bir konu çünkü çok farklı farklı şeyler söyleniyor.

Öncelikle, Ticaret Kanunu'muzun bozulmada yani 6335 Sayılı Kanun'la değişmeden önceki durumu, hala uygulanıyor olabilseydi ne yapacaktık, diye baktığımızda, hepimiz hemen şunu söyleyecektik; muhasebe standartları uygulanacak ve muhasebe standartlarına göre ortaya çıkan kâr dağıtılacak. Ticaret Kanunu'ndaki birleşme, bölünme, diğer sermaye yeterliliğine ilişkin hükümlerde, bu ortaya çıkmış finansal tablolarla karşılaştırılarak değerlendirme yapılacaktır; bu tartışmasız. Ne de tartışmasız aynı zamanda; Vergi Usul Kanunu'nda bir değişiklik yapılmadığı sürece vergi kanunlarına göre, burada ortaya çıkan, ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve buradan vergi matrahına ulaşılacaktır; bu da tartışmasız. Mali kâr diye ifade edilen vergi matrahını muhasebe standartlarına göre hesaplanmış kârdan ulaşılacaktır. Peki, ne oldu? Son dakika, 6335 sayılı Kanunu'na yapılan değişiklikle Maliye Bakanlığı dedi ki; defterler konusunda düzenleme yetkisi bana ait, defterler Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenecek. Ama hemen yanında başka bir şey söyledi, biraz önce arkadaşımız okudu; Vergi Usul Kanunu'na göre defterlerin tutulmasından söz ettikten sonra bu kanunun defter

tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri Vergi Usul Kanunu'nda benim açımdan bir şey ifade etmez, ben kendi uygulamalarıma devam ederim, dedi. Mefhumu muhalif dediğinizde, bu uygulama Ticaret Kanunu'nda saklıdır. Bu uygulama Türk Ticaret Kanunu'na göre yapılacaktır. Türk Ticaret Kanunu'nun genel hükümleri, yani KGK'nın kullanmış olduğu yetkileri birazdan konuşacağız. KGK bu yetkilerini hiç kullanmamış olsaydı yine ne olacaktı; TTK gereği düzenlenecekti ve ticari kârdan hareketle mali kâr tespit edilecekti. KGK ne yaptı, bir takım belirlemeler yaptı; zorunlu olarak muhasebe standartlarını uygulayacaklar, ihtiyari olarak uygulayacaklar. Zorunlu olarak uygulayacaklarında zaten muhasebe standartlarını uygulayacaklar ve VUK açısından tartıştığımız hiçbir konu yok. Vergi Usul Kanunu'na göre zaten, ticari vergi matrahına ulaşılacağı tartışmasız. Defterler Vergi Usul Kanunu'na göre tutulacak, vergi matrahı da yine oradan hesaplanacak. İhtiyari olarak muhasebe standartlarını uygulayacaklara baktığımızda, KGK'nın ikinci belirlemesi de, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin ilk çıkan halinden yani üçüncü bir tablo ortaya çıkarır gibi oldu. O da daha önce ihtiyari bırakılan konuların önemli bir bölümünü KGK zorunlu hale getirdi, ihtiyari olarak muhasebe standartlarını uygulayacaklar için. Peki bu durumda ne var? Ben muhasebe standartlarını uygulamayı tercih edersenim, muhasebe standartlarına göre çıkmış olan kârımı, Ticaret Kanunu'nun bütün hükümlerini, onun üzerinde uygulayacağım. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, yani, KGK'nın değişiklikle ortaya koyduğu, Muhasebe Uygulama Sistemi Genel Tebliği ile ortaya çıkacak kârı da, eğer onu tercih etmişsem onu genel kurula sunacağım. Onun üzerinden kâr dağıtımı, beyanım üzerinden, Ticaret Kanunu'nun bütün yükümlüklerini onunla karşılaştıracacağım.

Bunun dışında, KGK'nın hiç belirleme yapmadığı, bunların dışında olan şirketler var. Yeni bir düzenleme yapılmadığına göre Vergi Usul Kanunu'nda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, ilk hali, ihtiyari bırakılmış hali, üç tane finansal tablo. Zorunluluk dışında olanlar eski Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği... Tek bir finansal tablo esasından hareketle söylüyorum, tamamen katılıyorum buna çünkü. Zorunluluk dışında olanlar, eski halinde bir Muhasebe Uygulama Sistemi Genel Tebliği'ne göre finansal tablo düzenleyecekler, ticari kârları bu kâr olacak, kâr dağıtımına esas olan kâr da bu olacak. Diğer sermaye yeterliliği, birleşme/bölünmelerde kullanılacak kâr da bu olacak. İhtiyari olanlarda muhasebe standartlarını uygulayanlar veya Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yeni halini diyelim, KGK tarafından ortaya konan hali, hangisini tercih etmişlerse ticari kâr budur. Onun üzerinden kâr dağıtımı ve diğer işlemleri... Zorunlu olarak standartları uygulayacaklarsa, elbetteki, muhasebe... Tabii, tartışmalarımız, Veri Dairesi'nden arkadaşlarımız da ifade etti, biz hala zorluyoruz; bu ortaya çıkan kârı dağıtmaya kalkarsak vergi ne yapacak, vergi bununla ilgili ne düşünüyor? Vergi bunu tanımıyor ki zaten. Vergi kanunları, muhasebe standartlarına göre ortaya çıkarılmış olan pek çok değerlendirme hükümlerini tanımıyor zaten. Ne kazanç getiren hükümlerin bir kısmını tanıyor ne de gider yaratan hükümlerin bir kısmını tanıyor. Bunu tanımadığı için zaten onunla ilgili kâr üzerinde bir tasarruf yapma söz konusu değil, vergi kanunlarına göre. Arkadaşımız ifade etti, bu kârın vergilendirme çabası içinde olmak da söz konusu değil. Sadece ve sadece muhasebe standartlarına göre ortaya çıkmış olan kâr veya gelir ve gider hususları içerisinde Vergi Usul Kanunu'nun kabul etmediği rakamlarla ilgili, hepimiz biliyoruz ki bir ertelenmiş vergi hesabı yapılacaktır. İleriye doğru kaydedilecektir. Gerçekleşmesi durumuna bağlı olarak vergi matrahıyla ilişkilendirilecektir. Bu tartışmaların hepsi kuskusuz anlamlı. Bu hesaplamaların hepsi üzerinde tartışma yapabilmemiz açısından sonra derece önemli. Ama ben şu tartışmayı kendi adıma doğru bulmuyorum; artık

muhasabe standartlarına göre finansal tablolarını düzenleme zorunluluğu getirilmiş ve buna uyan işletmelerin ticari kazançları odur, genel kurula sunulan finansal tabloları odur, en yetkili organ genel kuruldur, o ticari kazanç üzerindeki her türlü tasarrufun tamamını da dağıtmaya kalksa... Şöyle bir tartışma da doğru değil; kasada para var mı yok mu? Vergi Usul Kanunu buna bakmaz, bakmamalı. Kasada paranın olup olmaması, kârın olup olmadığı anlamına gelmez. Gerekirse bir işletme kar dağıtacaksa, kredi alır yine kârı dağıtır. Vergi kanunları açısından, bir örtülü finansman uygulamasına girip girmediği ayrı bir konudur.

Özetle burada boşluk bana göre, Maliye Bakanlığı tarafından değil. Maliye Bakanlığı belirlemesini net olarak yapmıştır. O belirlemesini şu yönde kullanmıştır; siz finansal tablolarınızı K GK'nın hangi belirlemelerine göre düzenlerseniz düzenleyin, biz defterleri Vergi Usul Kanunu'na göre tutarız, tutulmasını istiyoruz. Buradan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre de finansal tabloların düzenlenmesini istiyoruz. Burada ortaya çıkan ticari kârdan mali kâra ulaşarak verginizi alacağız. Bunu açıkça söylüyorum. Defter konusunda da Vergi Usul Kanunu diyor. Burada esas konuşması gereken Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafı. Çünkü Ticaret Bakanlığı'nın yetkisinde, yapması gereken düzenlemeler. Ticaret kanununun uygulanması, oradaki hangi kârın dağıtılacağı, birleşme/bölünme gibi konularında hangi kârın, hangi finansal tabloların esas alınacağına ilişkin... Eğer bugün belirsizlik var olduğu düşünülüyorsa, ki tartışmalardan onu görüyoruz. Ticaret Bakanlığı'nın veriş olduğu o görüş, özel bir görüş değil mi? Bir genelge değil yani. O firmanın özelinde, o firmanın tespit etmiş olduğu duruma göre Ticaret Bakanlığı'ndan görüş istemiş. O vaka üzerinde de bir görüş ifade edilmiş. Dikkat ederseniz ikinci cümlede şunu söylüyor; VUK kârıdır, diyor ama diğer kaynaklarda da olması koşulunu getiriyor. Diğer kaynaklar dediğimiz ne olabilir? Muhasebe standartlarına göre ortaya çıkmış kaynaklar var. Başka hiçbir şekilde ele alınamaz. Teşekkür ediyorum.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkürler. Siz de, gayet isabetli şekilde Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine vurgu yaptınız ve vergi açısından da konunun çok açık olduğunu söylediniz; ama keşke öyle olduğuna inanabilseydik.

EROL DEMİREL

İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

Tartışıldığına göre öyle değil zaten.

Mali tablolarımız kötü, bozuk, teknik iflas durumu ortaya çıkıyor. Gitsek gayrimenkulü değerletsek, gayrimenkulün o değer artışını da mali tablomuza yazsak, ne olur, bir iyileşme sağlar mıyız; Bu değer artışı, kayıtlı değeriyle gayrimenkulün rayiç değeri arasındaki farkı mali tablolara yazarsam bu işten kurtulur muyum, bir vergi etkisi var mı, diye sorarlar. Bunu Maliye Bakanlığı'na da sormuşlar, Gelir İdaresi'ne de sormuşlar. Gelir İdaresi, bakın dağıtma falan yok burada, dağıtma dahi olmaksızın şunu söylüyor; böyle bir değer artışını mali tablolara yazarsan ben bunu vergilerim, diyor. Bakın, dağıtma bile yok.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Ben size çok basit bir örnek vereyim, TFRS ile de alakası yok. Biliyorsunuz, çok sayıda müşteriden şu şekilde sorular geliyor; mali tablolarımız kötü, bozuk, teknik iflas durumu ortaya çıkıyor; gitsek gayrimenkulü değerletsek, gayrimenkulün o değer artışını da mali tablomuza yazsak, ne olur, bir iyileşme sağlar mıyız? Bu değer artışı, kayıtlı değeriyle gayrimenkulün rayiç değeri arasındaki farkı mali tablolara yazarsam bu işten kurtulur muyum, bir vergi etkisi var mı, diye sorarlar. Bunu, Gelir İdaresi'ne de sormuşlar. Gelir İdaresi bakın dağıtma falan yok burada, dağıtma dahi olmaksızın şunu söylüyor; böyle bir değer artışını mali tablolara yazarsan ben bunu vergilerim. Bakın, dağıtma bile yok. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın mali tablolarla ilgili bakışı ve mali tablolara vergi dışındaki nedenlerle yapılan bu tür ilavelere bakış açısı çok net değil.

EROL DEMİREL

İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

Haklısınız ama başka bir şey konuşuyoruz. Spesifik olarak finansal tabloların iyileştirilmesine, daha güzel fotoğraf vermesine yönelik, hatta biraz da sübjektif denilebilecek değerlendirmeler yapılarak... Burada Maliye Bakanlığı'nın o görüşüne katılmamakla beraber, bu tip görüşler ifade ediyor olabilir. Ama biz başka bir şey tartışıyoruz. Biz diyoruz ki, muhasebe standartlarına göre uygulama yapacaksınız. Bunu kim söylüyor, bu konuda yetkili bir kurum söylüyor. Ben muhasebe standartlarına göre finansal tablo düzenlediğimde...

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Erol Bey, normalde, eğer gerçekte bir gelir yoksa, vergi kanunlarının gelir olarak tanımlanmadığı bir unsur söz konusuysa, bu yanlış da olsa, mali tablolara yansıdığı anda verginin konusuna girmemesi gerekir. Ama İdare, gördüğünüz gibi, pek de bu yaklaşımda

olmayabiliyor. Bu yüzden bu ve buna benzer görüşlerin, muhasebe standartları konusunda da farklı bakış açılarına neden olabileceği değerlendirilmesi yapılıyor.

Cevap olarak; siz, VUK'a göre defter tutacaksınız. VUK'da gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin hükümler açık, belli. Siz böyle bir değerlemeyi kayıtlarda yapamazsınız, kayıtlarda yer almayacak. Vergilendirmeye ilgili bir şey söylemedi. Yaparsın, vergilendiririm şeklinde değil de, yapamazsınız. Ama dipnotlarda, belki siz üçüncü şahıslara o gayrimenkulün cari değeri ile ilgili bir gösterge istiyorsanız, dipnotlarınızda bunu ayrıca belirtebilirsiniz. Ama kayıtlarınızda bu şekilde olmayacaktır.

KATILIMCI

Gayrimenkul değerlendirme konusunda benim hatırladığım, bir şirket gayrimenkullerini değerlemek istediğinde, bir değerlendirme şirketine götürüp değerlemek istediğini, daha yüksek tutarda göstermek istediğini Vergi İdaresi'ne sordu, böyle bir şey yapabilir miyiz, diye. Cevap olarak; siz, VUK'a göre defter tutacaksınız. VUK'da gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin hükümler açık, belli. Siz böyle bir değerlemeyi kayıtlarda yapamazsınız, kayıtlarda yer almayacak. Vergilendirmeye ilgili bir şey söylemedi. Yaparsın, vergilendiririm şeklinde değil de, yapamazsınız. Ama dipnotlarda, belki siz üçüncü şahıslara o gayrimenkulün cari değeri ile ilgili bir gösterge istiyorsanız, dipnotlarınızda bunu ayrıca belirtebilirsiniz. Ama kayıtlarınızda bu şekilde olmayacaktır, diye hatırlıyorum.

KATILIMCI

Ben bir ekleme yapayım; ikiniz de haklısınız, iki özelge de var.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Doğru, ben verildiğini biliyorum. Yeni verilen bir mukteza benim söylediğim. Nispeten daha sorunlu olan, yenisi. Zaten yeni olduğu için onu söylemek istedim. Konuyla da irtibatı var. Yani, mali tablolar, Vergi İdaresi'nin yaklaşımını genel yaklaşım olarak kabul edersek, böyle istediğimizin yazılabileceği ve vergisel bir sonuç doğurmayacak yapıda görülmüyor. Bu endişe yaratıyor doğal olarak.

Mustafa Bey'e söz veriyoruz.

Değiştirilmiş 64. maddenin gerekçesini okuyorum; "Muhasebe Vergi Usul Kanunu'na ve vergi mevzuatına göre tutulamaz. Muhasebe vergi için tutulmaz. Vergi, verilerini ve sonuçlarını bu suretle tutulan muhasebeye dayandırır". Aslında burada hep aynı şeyi söyledik. Erdal Üstat da, Meral Hanım da aynı şeyi söyledi. Keşke Maliye bu kadar baskın olmasaydı. Sen kârını bul sonra artı ve eksilerle matrahına ulaş, deseydi.

KATILIMCI

Çok değerli fikirler de çıktı burada. Bu gayrimenkul konusunda Mehmet Bey'in dediği şeyi hatırlıyorum. Özetle şöyle; tek düzen yazılırken değerlendirme hükümleri boş bırakılmıştır, TFRS'lerle doldurulsun diye. Fakat sonra VUK onu doldurdu ve TTK'nın 64. maddesi, çok konuşuldu, tekrara düşmeyeceğim, sadece orada bir şeye değinmek istiyorum. 6335'le 64. maddeyi değiştirirken, temel kaygı, vergi kaybı oldu. Hatta maliyeciler bir rakam da çıkarmış; şu kadarlık bir vergi uçar gider diye. Sonra o iş kaldırılmış. Fakat 64. maddenin değişen halinde, 1. fıkrası şöyle bir husus var, yine değişmiş ama bu unutulmuş demek ki. Değiştirilmiş 64. maddenin gerekçesini okuyorum; "Muhasebe Vergi Usul Kanunu'na ve vergi mevzuatına göre tutulamaz. Muhasebe vergi için tutulmaz. Vergi, verilerini ve sonuçlarını bu suretle tutulan muhasebeye dayandırır". Aslında burada hep aynı şeyi söyledik. Erdal Üstat da, Meral Hanım da aynı şeyi söyledi. Keşke Maliye bu kadar baskın olmasaydı. Sen kârını bul sonra artı ve eksilerle matrahına ulaş, deseydi. Maliye'nin burada baskın tutumu, diğer kurumların... Durum böyle çıktı. 5. maddenin de gerekçesi yazılmamış bu arada. Belki vergi kaybı gibi bir gerekçe doğru olmayacaktı. Bunun denetime de yansımaları var.

Konunun eksenini kaydırmak istemiyorum ama bağımsız denetimde de biz enteresan sorularla karşılaşyoruz; Maliye kasa affı çıkarıyor, bize telefon geliyor, kasadan, ortaklardan, alacaklardan çıkmış, zarar olmuş. Denetçi diyor ki, KGK tamam derse ben bunu kabul ederim. Ortaklar gerçeğe uygun sunumun peşindedir. Maliye kasa affı çıkarmışsa, şirketin kasasında 120.000 lira uçmuşsa... Eksen denetime doğru kaydırmak istemiyorum ama bu Maliye'nin Vergi'nin aşırı baskın tutumu, hem finansal tabloları ve akabinde o tabloları denetleyecek denetçinin bakış açısını da olumsuz etkiliyor. Kasadan çıkan 120.000 liraya bir defa biz görüş bildiremeyiz. Sen denetçi olarak gerçeğe uygun sunumun peşindesin.

Vergi ayrı bir olaydır. Gerçeğe uygun sunum ve finansal raporlama, ortakların ilgilendiği finansal tablo apayrı bir olaydır. Bundan dolayı bağımsız denetim de vergi denetimi gibi olmasın diye, 398. maddenin gerekçesi; "Vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması, 398. maddedeki denetim görevinin sadece dışında olmakla kalmaz, ayrıca ona yabancı ve ayrı bir konumdadır.

Vergiye saygı duyuyoruz, evet. Matrah aşındırılmasın, mali, bir takım koruma önlemleri alacaktır, elbette. Ancak bu önlemler, finansal tabloları bu denli bozmamalı ve akabinde denetim mantığını da etkilememeli.

Vergi bence, kendi matrahını, kendi özelinde sağlamlaştırsın fakat gerçeğe uygun sunuma giden yolu çok fazla tıkamasın. 64/5'te belki, maksat aşılmış, değerlemeyi VUK'a göre yapacaksın, defteri VUK'a göre tutacaksın, beyannameye bunu yazamasın gibi. Bunun yansımalarını denetim boyutunda da göreceğiz. Bu kez vergi denetimi, bağımsız denetim gibi algılanıp o şekilde KGK'ya denetim raporları gelecek. Asli fonksiyonumuz denetime olan güveni sağlamak. Bu verginin denetimi de aynı şekilde, çok zehirlememesi için diyeyim.

Bir gerekçe daha okuyayım vergi denetimi ve bağımsız denetim arasındaki farkı ifade eden. Bu da yine TTK'nın denetimi açıkladığı 398. maddenin gerekçesi. Maksadım şu; vergi ayrı bir olaydır. Gerçeğe uygun sunum ve finansal raporlama, ortakların ilgilendiği finansal tablo apayrı bir olaydır. Bundan dolayı bağımsız denetim de vergi denetimi gibi olmasın diye, 398. maddenin gerekçesi; "Vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması, 398. maddedeki denetim görevinin sadece dışında olmakla kalmaz, ayrıca ona yabancı ve ayrı bir konumdadır." Vergiye saygı duyuyoruz, evet. Matrah aşındırılmasın, mali, bir takım koruma önlemleri alacaktır, elbette. Ancak bu önlemler, finansal tabloları bu denli bozmamalı ve akabinde denetim mantığını da etkilememeli diye düşünüyorum. Diğer konular da herkes ortak aynı şeyden bahsettik, katıldığımızı da ifade etmek istiyorum.

Teşekkürler.

Denetimin kapsamını genişlettik ama muhasebe standartlarında bir yere varmadık. Şu açıklamayı da çok doğru bulmuyorum; Avrupa Birliği ülkelerine baktık, orda da aslında TMS kapsamındaki şirketler son derece sınırlı ve bunlar sadece KAYİK'leri içeriyor. Onun dışındakiler zorunlu değil, ihtiyari de kabul etmiyorum. Çünkü o ülkelerin çoğunda oturmuş bir lokal GAAP var. Sahiden orada, ayrı bir raporlama sistemi var, lokal muhasebe raporlama sistemi var. Biz de ise, şu anda öyle bir şey yok. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne baktığımızda bir çerçeve var, kavramlar belirlenmiş, ilkeler, politikalar belirlenmiş ama bir raporlama standardı yok. Dolayısıyla bunu lokal GAAP olarak almak ve yerel raporlama çerçevesi olarak görmek çok doğru değil. Bu bence, KGK'nın da, affınıza sığınarak, bir geriye dönüp bakması gereken ve çok hızla bir şekilde bu söylediğim mesafeyi tamamlaması gereken bir alan diye düşünüyorum.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkürler. Ben de bitirmeden, küçük bir sitemde bulunayım KGK'ya. Biraz provokatif olmak için de bunu yapayım. Türk Ticaret Kanunu, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girdi. 1 Temmuz 2012 tarihinde, Türkiye'deki şirketler hangi muhasebe standartlarına göre

raporlama yapıyor ve şimdi hangi muhasebe standartlarına göre muhasebe yapıyor? Bir durum tespiti yapalım. Ben yapayım, siz doğru mu değil mi bana söyleyin. 1 Temmuz 2012'de, sadece KAYİK'ler TMS'ye göre raporlama yapıyorlardı. Onun dışındakiler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapıyorlardı. Bugün, bağımsız denetimin kapsamı genişlemiş olmakla beraber, hala KAYİK kapsamındaki şirketler TMS'ye göre raporlama yapıyor. Onun dışındakiler yine Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapıyor. Yani, 2012'den bugüne, 3 sene geçmiş, 3 senede Türkiye'de şirketlerin raporlama standartlarında bir arpa boyu yol gitmemişiz. Bağımsız denetimin kapsamını konuşmuyorum. Denetimin kapsamını genişlettik ama muhasebe standartlarında bir yere varmadık. Şu açıklamayı da çok doğru bulmuyorum; Avrupa Birliği ülkelerine baktık, orda da aslında TMS kapsamındaki şirketler son derece sınırlı ve bunlar sadece KAYİK'leri içeriyor onlar dışındakilere zorunlu değil, ihtiyari. Çünkü o ülkelerin çoğunda oturmuş bir lokal GAAP var. Sahiden orada, ayrı bir raporlama sistemi var, lokal muhasebe raporlama sistemi var. Biz de ise, şu anda öyle bir şey yok. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne baktığımızda bir çerçeve söz konusu, kavramlar belirlenmiş, ilkeler, politikalar belirlenmiş ama bir raporlama standardı bulunmuyor. Dolayısıyla bunu lokal GAAP olarak almak ve yerel raporlama çerçevesi olarak görmek çok doğru değil. Bu durum, KGK'nın da, affınıza sığınarak, bir geriye dönüp bakması gereken ve çok hızla bir şekilde söylediğim mesafeyi tamamlaması gereken bir alan diye düşünüyorum.

En kısa sürede lokal GAAP'in de yürürlüğe gireceğine inanıyorum. Ama şöyle bir şey de söyleyeyim; 26 Ağustos kararı alındığında keşke bu lokal GAAP çalışmaları da hazır olsaydı. İkisi birlikte yürürlüğe girseydi, en ideali bu olurdu.

KATILIMCI

2012 tarihinde kurul şöyle bir karar da alabilirdi; elimizde zaten mevcutta ne var, KOBİ TFRS de var. KOBİ TFRS'ye kimsenin çok itirazı yok herhâlde. O da uluslararası standartlara çok yakın, IFRS'e de çok yakın bir standart. KOBİ TFRS'yi de uygulayan herhangi bir ülke örneği de yok. Diğer ülke örneklerini de baz almak zorundayız. Tam tersini söyleyeyim, Kurul şöyle bir karar da alabilirdi; 1 Temmuz 2012, ben TMS uygulama dışında kalan bütün şirketler için KOBİ TFRS'yi zorunlu tutuyorum. Biz o zaman bütün dünyanın önüne geçmiş olabilirdik belki ama, bunu uygulayan bir standart yok. Küçük ve orta ölçekli şirketler için bu kadar büyük getirmek istemiyorlar. Siz gerekçe olarak sunma, dediniz ama, Avrupa Birliği Muhasebe direktifinde diyor ki; bu direktifin amacı, önce küçükleri düşün. Önce küçükleri düşünürsem KOBİ TFRS'yi, IFRS'i uygulamaya sokmak istemiyorum, herkes lokal GAAP'lerini bu standarda yaklaştırsın, düzenlesin. Evet, bizim de bir lokal GAAP'imiz yokmuş. Ama şu an onun çalışmaları devam ediyor. En kısa sürede lokal GAAP'in de yürürlüğe gireceğine inanıyorum. Ama şöyle bir şey de söyleyeyim; 26 Ağustos kararı alındığında keşke bu lokal GAAP çalışmaları da hazır olsaydı. İkisi birlikte yürürlüğe girseydi, en ideali bu olurdu. Ama maalesef bu ideale yaklaşamamışız ama bunun kapatmak için yürürlükteki mevzuatı kullanmaya karar verdik.

KATILIMCI

Şöyle düzelteyim, KGK'dan önce TFRS ve VUK'a göre tutuluyordu, MSUGT'a göre değil. MSUGT hiç yoktu, keşke olsa. Aslında ne kadar yaklaşırdı TFRS'ye.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Yoktu diye bir şey yok. Tebliği alın okuyun, tebliğ hala yürürlükte. Hep yürürlükteydi.

KATILIMCI

Uygulamıyorlardı ama.

Alışkanlık itibariyle herkes VUK mali tablolar diyordu ama VUK mali tabloları denilen şey, nihayetinde yine Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve tek düzen hesap planına göre hazırlanmış ve VUK değerlendirme hükümlerini içeren bir setti.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Hayır, ifadesi öyle. Sizin değiştirdiğiniz, KGK'nın değiştirdiği, ilgili terminolojiyi biraz daha yerine oturttu. Alışkanlık itibariyle herkes VUK mali tablolar diyordu ama VUK mali tabloları denilen şey, nihayetinde yine Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve tek düzen hesap planına göre hazırlanmış ve VUK değerlendirme hükümlerini içeren bir setti. Uygulamada biz buna VUK diyorduk. Siz, doğrusunu yaparak bunun sadece VUK olmadığını, bunun aslında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve tek düzen hesap planı olduğunu belirlemiş oldunuz.

KATILIMCI

Vergilerle bağını koparmak için o terimleri kullanıyoruz.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Evet, onu yaptınız. Yoksa aslında aynı şeydi. O düzenlemeler var, hep yürürlükteydi. Bu noktada tartışmayı kendi konuşmamla sonuçlandırıyorum. 20 dakika ara veriyoruz.

BÖLÜM 4

TEKNİK TARTIŞMALAR

4. TEKNİK TARTIŞMALAR

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Bu bölümde, daha önce söz almamış arkadaşlarımızın değerlendirmeleri olursa memnuniyetle dinleyeceğiz.

Ayrıca, tabii, bütün bu tartışmaların sonunda daha farklı bir yaklaşım, daha farklı düşünceleri olan olursa, onların da yine katkılarını bekliyoruz. Yine, söz almak isteyenlerin isimlerini not alacağım. Bu arada, Tayfun Bey'in bir örneği vardı, 2. tur için söz vermiştik. Tartışmaların biraz teknik bölüme kaymasına da faydası olacağı için bu turda önce onun açıklamalarını almak istiyorum. Tayfun, sözü sana veriyorum, 376 örneğini kısaca anlattıysan memnun olacağız.

TAYFUN İÇTEN ECZACIBAŞI HOLDİNG

Teşekkürler Üstat. Şimdi, sermaye yeterliliği konusunda (TTK md. 376) göstereceğim örnekte hangi finansal tablonun geçerli olacağı gibi bir sıkıntı var. Aslında genel kurula hangi finansal tablonu sunmuşsan, ona göre bakılması gereken bir konu denilebilir. Ancak bunlardan herhangi birisini uygulama imkanı olabildiği için uygun olmayan tablodan kaçınma ihtimali de doğabiliyor.

TTK MADDE 376 SERMAYE YETERLİLİK ANALİZİ (Örnek)

ABC A.Ş. Sermaye Yeterlilik Analiz Tablosu	2013		2014	
	TMS	MSUGT + KGK	TMS	MSUGT + KGK
Esas Sermaye	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000
Ödenmemiş Sermaye	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000
I. Ödenmiş Sermaye				
II. Kanuni Yedek Akçeler Toplamı	800.000	800.000	800.000	800.000
1. Tertip Kanuni Yedek Akçe	800.000	800.000	800.000	800.000
2. Tertip Kanuni Yedek Akçe				
III. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları				
IV. Olağanüstü Yedekler, Değer Artış Fonları, Diğer Fon ve Açık Yedek Akçeler				
V. Toplam Kar / Zarar (Dönem Kar/Zararı+Geçmiş Yıl Zararları)	- 4.500.000	- 2.500.000	- 7.500.000	1.000.000
Geçmiş Yıllar Karları / Zararları	-	-	- 4.500.000	- 2.500.000
Dönem Karı / Zararı	- 4.500.000	- 2.500.000	- 3.000.000	3.500.000
TOPLAM ÖZVARLIK (I + II +III + IV + V)	1.300.000	3.300.000	- 1.700.000	6.800.000
TTK 376 Mukayyesine Esas Tutar (Esas Sermaye + Kanuni Yedek Akçeler Toplamı)	5.800.000	5.800.000	5.800.000	5.800.000
TTK.Md.376/1 Sınırı [(Sermaye+Yedek Akçe Toplamı) * 1/2]	2.900.000	2.900.000	2.900.000	2.900.000
TTK.Md.376/2 Sınırı [(Sermaye+Yedek Akçe Toplamı) * 1/3]	1.933.333	1.933.333	1.933.333	1.933.333
TTK Md 376 SERMAYE YETERLİLİĞİ KONTROLÜ				
A. SERMAYE YETERLİ (%)	YETERLİ DEĞİL	YETERLİ	YETERLİ DEĞİL	YETERLİ
B.TTK Md 376/1 (1/2 SINIRINA GÖRE DURUM)	- 1.600.000	400.000	- 4.600.000	3.900.000
C.TTK Md 376/2 (1/3 SINIRINA GÖRE DURUM)	- 633.333	1.366.667	- 3.633.333	4.866.667
TTK Md.376/1 SINIRINI (1/2) SAĞLAYAN SERMAYE ARTIRIM TUTARI	3.200.000	-	9.200.000	-
TTK.Md.376/1 Sınırı [(Sermaye+Yedek Akçe Toplamı) * 1/2]	4.500.000	2.900.000	7.500.000	2.900.000
SERMAYE ARTTIRIMI SONRASI OLASI ÖZKAYNAK TOPLAMI	4.500.000	3.300.000	7.500.000	6.800.000
TTK Md.376/2 SINIRINI (2/3) SAĞLAYAN (Asgari) SERMAYE ARTIRIM TUTARI	950.000	-	5.450.000	-
TTK.Md.376/2 Sınırı [(Sermaye+Yedek Akçe Toplamı) * 1/3]	2.250.000	1.933.333	3.750.000	1.933.333
SERMAYE ARTTIRIMI SONRASI OLASI ÖZKAYNAK TOPLAMI	2.250.000	3.300.000	3.750.000	6.800.000

TUSİAD

Bu örnekte 2013 ve 2014 yılları itibariyle firmanın durumuna bakıldığında, TMS'de 5 milyon esas sermayesi var. 2013 yılında firmanın TMS de 4,5 Milyon zararı, "MSUGK+KGK"ya göre ise 2,5 Milyon zararı olduğunu varsayarsak, firmanın TMS'ye göre 1,3 Milyon, "MSUGK+KGK"ya göre ise 3,3 Milyon özvarlığı olmuş oluyor. Bu durumda firma TMS tablosunu esas aldığı (Genel Kuruluna sunduğunda) asgari 950 Bin sermaye artırımları yapması gerekirken, "MSUGK+KGK" tablosunu esas aldığı (Genel Kuruluna sunduğunda) sermaye artırımları yapmasına gerek bulunmamaktadır.

Burada, özünde bu inisiyatifi kuruluşa bıraktığınız takdirde, kuruluşun sermaye artırımından kaçınma ihtimali yüksektir. Ama sonuçta, TTK 376 düzenlemesi ise alacakları güvence altına alan bir düzenleme. Bu durumda kuruluş alacaklıları güvende mi?

Diyelim ki firmanın sonraki sene, 2014 yılında TMS de 3 Milyon zararı, "MSUGK+KGK"ya göre ise 3,5 Milyon karı olsun. Bu durumda firma TMS tablosunu esas aldığı (Genel Kuruluna sunduğunda) asgari 5,450 Milyon sermaye artırımları yapması gerekirken, "MSUGK+KGK" tablosunu esas aldığı (Genel Kuruluna sunduğunda) yine sermaye artırımları yapmasına gerek bulunmayacaktır. Burada, özünde bu inisiyatifi kuruluşa bıraktığınız takdirde, kuruluşun

sermaye artırımından kaçınma ihtimali yüksektir. Ama sonuçta, TTK 376 düzenlemesi ise alacakları güvence altına alan bir düzenleme. Bu durumda kuruluş alacaklıları güvende mi?

Dolayısıyla kuruluşun TTK md.376 kapsamındaki düzenlemelerden, durumuna uyan finansal tabloları genel kuruluna sunarak kaçınması, sonrasında alacaklılarıyla ilgili olarak daha büyük riskler yaratıp, sermayesini kaybetmiş, iflasa düşmüş durumlar da yaratabilir. Bu durumda alacaklılar kime yönelebilirler? Yönetim kuruluna mı? Denetçiye mi?

Dolayısıyla kuruluşun TTK. md.376 kapsamındaki düzenlemelerden, durumuna uyan finansal tabloları genel kuruluna sunarak kaçınması, sonrasında alacaklılarıyla ilgili olarak daha büyük riskler yaratıp, sermayesini kaybetmiş, iflasa düşmüş durumlar da yaratabilir. Bu durumda alacaklılar kime yönelebilirler? Yönetim kuruluna mı? Denetçiye mi? Aynı finansal durumda olan iki şirket yönünden, birisi sermaye arttırımı yaparken diğeri uygun muhasebe standartlarını seçerek durumu idare etmesi gibi bir durum da ortaya çıkabilir. Bunlar ortaya konulması gereken konular aslında. Bu konulara açıklık getirilmesi lazım.

Önceki bölümde konu oldu, konsolide finansal tablolardaki özvarlık mı dikkate alınmalı, solo tablolardaki özvarlık mı dikkate alınmalı, diye. Benim görüştüğüm avukatlardan, aldığım yanıt, bunun solo tablolar olması gerektiği. Çünkü Ticaret Kanunu'nun konuya şirket özelinde baktığı, şirket alacaklılarının takibi anlamında, solo finansal tablodaki yani, o şirketin mali kıymetlerinin takibe uğrayabileceği.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Bu bölümde söz almak isteyenleri kaydedebilirim; Semih Hocamız var, Fırat Bey. O zaman sizden başlayalım Hocam.

Buradaki bazı uygulama sorunlarının temelde bazı yapısal sorunlardan kaynaklandığını düşünüyorum; özellikle yetki konusunda. Türkiye'de aynı konuda birden fazla yetkili olan kurum var.

Kurumlar arasında da bir iletişim yok. Bunu sağlayacak mekanizmaların olması gerekli, bir üst kurum, bir üst kuruluş, kurumlar arasında bir iletişim olması gerekir diye düşünüyorum.

PROF. DR. SEMİH ÖZ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Teşekkür ederim Sayın Başkan. Ben geçen turdaki konuşmaları dinledim. Buradaki bazı uygulama sorunlarının temelde bazı yapısal sorunlardan kaynaklandığını düşünüyorum; özellikle yetki konusunda. Türkiye'de aynı konuda birden fazla yetkili olan kurum var. KGK kurulurken belki başta bir şemsiye olarak düşünülmüştür ancak uygulamada bundan farklı bir durum ortaya çıktı. Aynı konuda birden çok kurum görüş beyan ediyor ve bu görüşler farklı olabiliyor ya da hiçbir kurum görüş beyan etmiyor. Mükellefler ya da uygulayıcılar, tüccarlar, kendi sorunlarını kendileri çözmek zorunda kalıyorlar. Biraz önceki konuşmalarda geçen birkaç ifadeye dikkat çekmek istiyorum. Maliye Bakanlığı temsilcisi, bu konuyla ilgili olarak şunu söyledi; denetim elemanlarının bu konudaki yaklaşımının ne olacağını tahmin edemeyiz. Dolayısıyla, bir anlamda mükellefleri uçurumdan aşağı atmış oluyor, denetim elemanının görüşüne bırakırsak. Oysaki Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşlerinin kesin ve net olması gerekir ve önceden belirlenmiş olması gerekir. KGK temsilcisi ise bir görüş beyan etti, kurum kârlarının dağıtılması ile ilgili, Ticaret Bakanlığı'nın vermiş olduğu bir görüş; bunu ilk kez burada duyduk, dedi. Kurumlar arasında da bir iletişim yok. Bunu sağlayacak mekanizmaların olması gerekli, bir üst kurum, bir üst kuruluş, kurumlar arasında bir iletişim olması gerekir diye düşünüyorum. Bu uygulama sorunlarına gelince de, burada çok temel bir sorun var. Muhasebe ile ilgili düzenlemeleri Maliye Bakanlığı mı yapmalı? Daha bağımsız bir kurumun bunu yapması daha doğru olur. KGK ile, muhasebe standartları ile Vergi Usul Kanunu farklılığı temelde değerlendirme farklılıklarından kaynaklanıyor. Maliye Bakanlığı farklı bir değerlendirme sistemi getiriyor; ona karşılık muhasebe standartları farklı bir değerlendirme sistemi getiriyor. Dolayısıyla, mali tablolar da farklı oluyor. Bu defterlerin nasıl tutulacağına ilişkin düzenlemeleri Maliye Bakanlığı mı yapmalı? Aslında bu tartışmalı bir konu olmalı. Sorunlarının çözümünün bu ekseninde değerlendirilmesi gerektiğini düşünüyorum, bu aşamada.

Teşekkürler.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Biz teşekkür ederiz. Fırat Bey'e söze veriyoruz.

376. Madde'nin uygulanmasında, son yıllık bilançodan bahsetmekle birlikte, ara dönemler itibariyle de, tespit edilebiliyorsa, 376'nın uygulanacağına dair bir referans var.

Bizim TMS bilanço çıkartıp çıkartmayacağımıza ne zaman karar vermemiz gerekiyor? Buna ilişkin olarak özel bir düzenleme ya da KGK'nın bir görüşü var mı?

FIRAT YALÇIN PEKİN & PEKİN

Merhaba, Pekin & Pekin Hukuk Bürosu'ndan Av. Fırat Yalçın. Uygulamada karşılaştığımız bir hususla ilgili hazirunun bilgisini almak istiyorum, bir soru yöneltmek istiyorum aslında. 376. Madde'nin uygulanmasında, son yıllık bilançodan bahsetmekle birlikte, ara dönemler itibariyle de, tespit edilebiliyorsa, 376'nın uygulanacağına dair bir referans var. Buradan hareketle, ihtiyari olarak tek düzen hesap planını uygulamakla birlikte, TMS'yi de uygulayabilecek olan bir şirketi ele aldığımızda, dönem içerisinde herhangi bir anda, 376'nın kapsamına girmekle birlikte, TMS bilanço çıkartmayı, mali raporlamayı tercih etmesi halinde, 376'nın kapsamından çıkacağını fark eden bir şirketin, o an itibariyle TMS çıkartmaya karar verip veremeyeceği noktasında bir duraksama görüyorum. Keza, hep konuştuğumuz şey; bilançoların yılsonu itibariyle çıkarılacak olması, TMS'nin de yılsonunda uygulanacak olmasına yönelik, şunu ifade etmek istiyorum; finansal yıl itibariyle uyguladığımız şey, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde defter tutmak, bu deftere göre de çıkarttığımız mali tablo TMS uyumlu değil. Yılsonu geldiği zaman, yönetim kurulunun yapacağı şey, denetçiye TMS ile uyumlu bir mali tablo sunmak olacağına göre, bizim, yılsonu, yönetim kurulu tarafından çıkarılacak tabloları, denetçiye sunacağımız tarihe kadar, TMS uygulayıp uygulamama konusunda bir ihtiyacımızın olup olmadığı. Zamanlamayla ilgili, dönem içerisinde buna ilişkin bir karar almak zorunda mıyız, değil miyiz?

Ben mevzuatta buna ilişkin bir açıklama görmüyorum. Özellikle satın almalarda bununla karşıyoruz. Elimizdeki bilançolar, tek düzen hesap planına göre, Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'ne göre çıkarılmışsa, ihtiyari olarak da TMS'yi tercih hakkı varsa, bunu o muktezalarla birlikte yorumlarsa Üstat, TMS, TFRS çerçevesinde gayrimenkulleri mevcut market değeriyle değerlendirme hakkına sahip şirket. Orada fon yaratması söz konusu olabiliyor. Özetlemem gerekirse, bizim TMS bilanço çıkartıp çıkartmayacağımıza ne zaman karar vermemiz gerekiyor? Buna ilişkin olarak özel bir düzenleme ya da KGK'nın bir görüşü var mı? Bunun haricinde ben bir şey göremiyorum. Mevzuata baktığımda tek anladığım şey; yönetim kurulunun denetçiye sunacağı bilançolar, mali tablolar olduğuna göre denetim için, burada yılsonunu, eğer hala bir çalışma yapabiliyorsa şirket, yılsonu itibariyle bile buna karar verebilir, gibi algılıyorum ama sanırım biraz açıklamaya ihtiyacı var.

TMS seçimlik olarak kullandığı, ihtiyari olarak kullanıldığı durumda bu kararı kim verecek? Yönetim kurulu böyle bir karar verebilir mi yoksa arkadaşlarımızın ifade ettiği gibi, bu genel kurul tarafından alınması gereken bir karar mıdır? İkincisi, hangi raporlama setinin kullanılacağına en geç hangi tarihte karar verilebilir? Dönem başlamadan önce mi karar verilmesi gerekiyor ya da dönem içinde genel kurul tarafından mı verilmesi lazım?

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Teşekkür ediyoruz. Murat Bey'e dönüp, onu zorlamak suretiyle Kurum'un görüşünü almaya çalışalım. Aslında bu soruyu daha önceki bağlamı içinde değerlendirmek lazım. Başka arkadaşlarımız da dile getirdiler. TMS'nin seçimlik olarak kullanıldığı, ihtiyari olarak kullanıldığı durumda bu kararı kim verecek? Yönetim kurulu böyle bir karar verebilir mi yoksa arkadaşlarımızın ifade ettiği gibi, bu genel kurul tarafından alınması gereken bir karar mıdır? İkincisi, hangi raporlama setinin kullanılacağına en geç hangi tarihte karar verilebilir? Dönem başlamadan önce mi karar verilmesi gerekiyor ya da dönem içinde genel kurul tarafından mı verilmesi lazım? Yoksa Fırat Beyin de belirttiği gibi, daha sonraki bir tarihte de bu ihtiyari haktan yararlanıp, herhangi bir raporlama seti tercih edilebilir mi? Kurum'un bu konuda bir kararı var mı?

Kurumun böyle resmi bir kararı yok. Kurul adına konuşma yetkim de yok. TMS veya bizim yayınladığımız Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği aslında bir muhasebe politikası.

Ama muhasebe politikası olduğu için, bizim Kurum olarak, şu muhasebe politikasını uygulayamazsınız, diyemeyiz. O şirket yönetiminin kararı.

MURAT YÜNLÜ KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Kurumun böyle resmi bir kararı yok. Kurul adına konuşma yetkim de yok. TMS veya bizim yayınladığımız Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği aslında bir muhasebe politikası. Buna yönetim kurulunun karar vermesi gerektiğini tahmin ediyorum. Yanlış hatırlamıyorsam, Türk Ticaret Kanunu da yönetim kuruluna böyle bir sorumluluk veriyor. Yönetim kurulu şu standartlara göre hazırlar diyor ve onu genel kurula sunar diyor. Yönetim kurulu hazırlıyor, genel kurula sunuyor. Tabii, genel kurulu onaylar onaylamaz, bunu TMS değil, ihtiyarilikten yararlanacağız, MSUGT üzerinden yapacağız, diye bir karara varabilir mi, o zaten tartışmalı bir konu. Çok açık ve net bir cevap veremedik diye düşünüyorum. Ama muhasebe politikası olduğu için, bizim Kurum olarak, şu muhasebe politikasını uygulayamazsınız, diyemeyiz. O şirket yönetiminin kararı.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Bununla da bağlantılı, bir mükellef, bir şirket, bir yıl TMS diğer yıl Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği uygulaması yapabilir mi?

30 Aralık kararını vermeden önce kurul düşündü bunu; 30 Aralık kararına yazalım mı bunu diye; en az iki dönem uygulanır. Ondan sonra her sene hangisi avantajlıysa ona geçmesini engellemek için, bu keyfiliğin önüne geçmek için tartışıldı ama 30 Aralık kararına yansıtılmadı, bilerek. Önümüzdeki sene, muhtemelen yeni bir finansal raporlama çerçevesine geçeceğiz, MSUGT belki kullanılmayacak, anılmayacak da. Orada böyle bir hüküm kullanılabilir; en az iki dönem yerel finansal raporlama çerçevesi kullanmalı şirketler, diye.

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Soruyu anladım. Aslında ilave kararlarda öyle bir şey hazırlamayı planlıyorduk. Bunu kurul düşündü, onu net söyleyebilirim. Ama 2014 yılı için geçici bir önlem olarak düşünüldüğü için, gelecek sene, örneğin, muhtemelen yerel finansal raporlama yürürlüğe girdiği zaman yine değişecek. Bunu o dönemde, o finansal raporlama çerçevesinde, 30 Aralık kararını vermeden önce kurul düşündü bunu; 30 Aralık kararına yazalım mı bunu diye; en az iki dönem uygulanır. Ondan sonra her sene hangisi avantajlıysa ona geçmesini engellemek için, bu keyfiliğin önüne geçmek için tartışıldı ama 30 Aralık kararına yansıtılmadı, bilerek. Önümüzdeki sene, muhtemelen yeni bir finansal raporlama çerçevesine geçeceğiz, MSUGT belki kullanılmayacak, anılmayacak da. Orada böyle bir hüküm kullanılabilir; en az iki dönem yerel finansal raporlama çerçevesi kullanmalı şirketler, diye. Her sene değiştirmesin, buna bir külfet getirsin diye, karşı tarafa, bunun tartışıldığını hatırlıyorum. Önümüzdeki dönem bu çözülebilir. Ama diğer konular yönetimin takdirindedir, ben öyle düşünüyorum. Ne zaman kararlar verilir, artık yönetim... Biz kurum olarak bir şey söyleyemeyiz; sene sonunu bekleyin, dönem başını bekleyin, şöyle yapın, bunu demeye hakkımız yok. Doğru da bulmuyorum.

Karşılaştırılmalı sunulması gerektiği için bir yıl VUK, bir yıl TFRS zor olacaktır. Çünkü hangisi sunulursa sunulsun karşılaştırılmalı sunulacak.

MUSTAFA SÖZEN

KAMU GÖZETİM KURUMU

Karşılaştırılmalı sunulması gerektiği için bir yıl VUK, bir yıl TFRS zor olacaktır. Çünkü hangisi sunulursa sunulsun karşılaştırılmalı sunulacak. Yani, bir önceki yıl da o tabloya göre sunulacağı için açıkçası çok da pratikte olabilecek bir şey gibi değil gibi görünüyor. Bu yıl TFRS uyguladık, ona göre denetim yaptık, soruların biri oydu. Bir sonraki yıl VUK'a göre denetim yapacağız. VUK'a göre denetim yaparken önceki yılı tekrar ona göre yapacağız.

Karşılaştırılmalı sunum esas olduğu için orada yine tereddüt yaratan bir konu. İlk denetimde kaç yılı geriye doğru denetlenecek gibi bir sorun daha var. O tip şeylerle de karşılaşıyoruz. İlk denetimde 3 yılı denetlenir gibi. Sorunuzun biraz dışına çıktım ama tereddütlü bir konu değil, ona ilişkin de açıklamalarımız var. Ama pratikte bir yıl o tablo, ertesi yıl işimize şu tablo geldi, o tabloyu yapalım, pratikte de çok zor olur. Yasal sınırlama olmamakla birlikte...

Tamam, zorunluluk yok. Birini hazırladığınız zaman diğerini hazırlamıyorsunuz, bağımsız denetime tabi tutmuyorsunuz ama bu şuna engel değil; hazır halde tutarsınız, ertesi yıla hazırlık yaparsınız.

ERDOĞAN SAĞLAM

BDO DENETİM

Buna bir cevap verebilir miyim? Bu konuda bir yıl TMS, bir yıl VUK raporlama yapmanın zorunluluğu şöyle aşılabılır; her sene TMS raporlama yapmaya devam edersiniz bir yandan da VUK'u hazırlayacağınız sene sadece VUK'u sunarsınız, TMS'yi hazır tutarsınız. Ertesi yıl koşullara baktınız, TMS'yi sunmak daha avantajlı, elinizde zaten hazırlanmış ama sunmamış olduğunuz bir raporlama var. Hemen yeni yıl raporlamasını yapıp karşılaştırmalı bir tablo sunulabilir gibi geliyor. Tamam, zorunluluk yok. Birini hazırladığınız zaman diğerini hazırlamıyorsunuz, bağımsız denetime tabi tutmuyorsunuz ama bu şuna engel değil; hazır halde tutarsınız, ertesi yıla hazırlık yaparsınız.

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Bunlarla ilgili gördüğüm bir açıklama yapabilir miyim? 7. veya 8. madde alınmıştı 30 Aralık'taki kararın. MSUGT'ta ve bu açıklama bulunmayan hususlarda, TMS hükümleri ve diğer mevzuatların kullanılması gibi husus var. Kurul, kıdem tazminatını hesaplamasıyla ilgili olarak düşündü. Kıdem tazminatının hesaplamasıyla ilgili olarak MSUGT'ta böyle bir açıklık yok. En gerçekçi durumu aslında TMS sağlar. Şirketler bunu kullanabilirler ama TMS'yi zaten seçimlik hale bıraktım, bunu da kullanmak istemiyorum derse, örneğin, vergi, Sosyal Güvenlik Kurumu mevzuatlarından veya Maliye Bakanlığı'nın açıkladığı herhangi bir hesaplamadan, cetvelden bu kıdem tazminatını hesaplasınlar, bu aykırılık oluşturulmasın diye bu husus burada yer aldı. Bunun asıl amacı buydu. Bir de buradan çok geniş yorumlayanlar var. Hatta şöyle bir şey denilmişti bana; buradan ben Japonya lokal GAAP'ini de anlayabilir miyim? İstersem onu da uygulayabilir miyim? Evet, biz de aslında, ben şöyle demiştim; ya, Japonya lokal GAAP'ini alacak halleri yok ya, bizim Türkiye mevzuatından anlaşılır düşüncesiyle yapmıştık ama bu kadar sapabiliyoruz.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Teşekkür ederiz. Erdal Bey sizi dinleyelim.

TTK'ya göre Mart ayı sonunda kadar genel kurulunu yapıp, denetçisini atamak zorunda. Uygulama da şu şekilde oluyor; o tarihte, tam sözleşmeyi imzalayacağı tarihte ya da genel kurulda seçeceği tarihte, bağımsız denetim şirketine, ben bunu IFRS ya da VUK istiyorum, diye bildiriyor. Sözleşmesi ona göre yapıyor ve bu sözleşme KGK'ya da gidiyor.

ERDAL ASLAN BDO DENETİM

Ben birkaç ekleme yapmak istiyorum. TTK 376'da bahsettiniz; yönetim kurulunun önceden önlem alması için yıl içerisinde neye bakacak, diye anladım ben. Borca batıklık sadece mali tablodan anlaşılır bir şey olarak tanımlanmıyor. Örneğin, çeklerin, senetlerin dönmesi, borçlarınızı ödeyemememe durumunda, mali tabloya hiç bakmadan yıl içerisinde yönetim kuruluna bu önlemleri alması için bir hüküm içeriyor, bizim görüşümüze göre. İkincisi, yönetim kurulu oradaki hükümler açısından yetkili ancak genel olarak şirketin muhasebe standartlarını belirleme açısından bir yetkisinin olmadığını düşünüyorum. Peki, ne zaman bunu belirliyorsa geldiğimizde de, şöyle bir şey var; TTK'ya göre Mart ayı sonunda kadar genel kurulunu yapıp, denetçisini atamak zorunda. Uygulama da şu şekilde oluyor; o tarihte, tam sözleşmeyi imzalayacağı tarihte ya da genel kurulda seçeceği tarihte, bağımsız denetim şirketine, ben bunu IFRS ya da VUK istiyorum, diye bildiriyor. Sözleşmesi ona göre yapıyor ve bu sözleşme KGK'ya da gidiyor. Bunu sonradan değiştirebilir mi? Tabii, sözleşmeyi revize edebilirsiniz. Orada bir seçim aslında yapmış oluyor, TTK'ya da baktığınızda o tarihte yapması gerekiyor. Sözleşmede onu da belirtiyorsunuz aslında, hangi standarda göre.

Önümüzde çok fazla alternatifli mali tablo seti duruyor. Bu tabii, ortaklar arasında özellikle bir itilaf varsa ciddi sorun demektir. Şu anda bu konuların hepsi belirsiz durumda, uygulamada.

Her yıl değiştirme konusuna gelince, bu tabii, şirketin keyfi yapabileceği bir şey değil de, sadece sermaye yeterliliği ile ilgili yapacağı bir şey de değil. Aynı zamanda şirket ortakları arasında ya da küçük ortak aleyhine bir yönetim olabilir. Bu mali tabloların büyük bir kısmı küçük ortak haklarını korumak üzere olduğuna göre, herhangi bir küçük ortağın her dönemde alacağı kârı değiştirmek ya da şirketin öz kaynak payını değiştirmek için, her yıl bunu değiştirebilir. Daha fazla alternatif de var. Solo yapabilir, konsolide yapabilir, MSUGT

yapabilir, TFRS solo, TFRS konsolide, yani nerdeyse 10 tane alternatifi var ve bunlar arasında da uygulayacağı muhasebe politikası her değıştiğinde, TFRS'den TFRS yaptığında, muhasebe politikasını değıştirmek çok kolay olmaz ama MSUGT'a geçtiğinde istediğı gibi de değıştirebilir, şirket politikasını ya da tahminlerini değıştirebilir. Önümüzde çok fazla alternatifli mali tablo seti duruyor. Bu tabii, ortaklar arasında özellikle bir itilaf varsa ciddi sorun demektir. Şu anda bu konuların hepsi belirsiz durumda, uygulamada.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkür ederiz Erdal Bey. Volkan Harmandar Üstadımız da bir ilave yapmak istiyorlar.

VOLKAN HARMANDAR

ANADOLU ENDÜSTRİ HOLDİNG

Aklıma konuşmalar esnasında bir şey takıldı. Onu sizinle paylaşmak istiyorum. Şimdi, TMS'ye göre genel kurula mali tablo sunan bir şirket Vergi Usul Kanunu'na göre oluşan kârla kıyaslayarak, yani, Ticaret Bakanlığı aynı SPK'daki gibi görüş verdi, küçük olan karı dağıtacak. Fakat diyelim ki hiç böyle yapmayıp sadece VUK mali tabloları ile genel kurula giden bir şirkette nasıl olacak? Şunu demek istiyorum; VUK'a göre örneğin, 100 lira kârı var, TMS'ye göre 50 lira kârı var. Eğer TMS'ye göre genel kurula tablosunu götürse Ticaret Bakanlığı genelgesine göre kıyaslıyor ve 50 lirayı dağıtıyor. Ama hiç bunu yapmadan, sadece ve sadece VUK' mali tablolara a göre yürüdü, böyle bir kıyaslama şeyi söz konusu değil herhalde. Orada görüyor 100 lirayı, onu kâr olarak dağıtabiliyor. Ben böyle anladım, doğru mu anladım?

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

TMS uygulama zorunluluğı olan bir şirket mi?

VOLKAN HARMANDAR

ANADOLU ENDÜSTRİ HOLDİNG

KGK ya göre istediğı mali tablo ile genel kurula gidebiliyor. TMS uygulamasını, seçmedi diyelim VUK'a göre yürüdü.

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Onda VUK'u yapmasında bir sakınca olmadığını düşünüyorum.

VOLKAN HARMANDAR

ANADOLU ENDÜSTRİ HOLDİNG

TMS'yi seçti mesela. Yapayım bir TMS dedi, yürüdü. VUK tarafını da görüyor, 100 lira. TMS de oluşan sonuç 50 lira. Burada bir kıyaslama yapıyor. Burada sanki bir tenakuz var gibi. Bunu iyi izah edebildim mi? böyle ikili giderse bir kıyaslama var ama sadece VUK tabloya göre genel kurula giderse kıyaslama yok gibi...

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Tekli olduğu zaman başka bir alternatif yok zaten, tek.

VOLKAN HARMANDAR

ANADOLU ENDÜSTRİ HOLDİNG

Tamam ama bu doğru mu? Bu şekilde yapılırsa ilerde sorun çıkar mı? Bana göre Bu örnekte kurum, yüksek kar dağıtmak isterse TMS'yi seçmez, seçmemesi gerekir, yani o tablolarını denetletirmez kârı yüksek dağıtmak istiyor çünkü. Ama UFRS/TFRS 'yi seçme hakkı var. TMS'yi seçmediği sürece VUK'ta oluşan, VUK derken geniş anlamda söylüyorum, muhasebe sistemi uygulama tebliği (MSUGT) diye bir şey konuşuldu bugün, onun kast edildiği belirtildi çok güzel. Dolayısıyla MSUGT'a göre çıkan karı dağıtacak. Bunda bir tereddüt görmüyorum ben. Ama bu hususun da netleşmesi gerekir kanaatindeyim.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Ben, fikri takip çerçevesinde Serdal Bey'e bir soru sormak istiyorum. Belki, Bakanlık'ta gündemlerine gelmiştir. Arkadaşlarımız özellikle onu da sordular. Teknik iflas konusunda, 376 konusunda, solo mu konsolidasyon mu tartışması var. Yani, şirketler solo mali tabloları üzerinden mi değerlendirilecek yoksa konsolidasyona tabi ise konsolidasyon çerçevesinde bakılacağı için, aşağıda teker teker şirketler açısından bakılmayacak mı? Böyle temel bir soru var. Yanıtını arkadaşlar kendi görüşleri çerçevesinde verdiler. Bakanlık'a geldi mi böyle bir soru? Bir değerlendirmeniz var mı?

SERDAL YEĞEN

GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI

Böyle bir konu duymadım, herhangi bir görüş istenilmedi. Bununla ilgili olarak spesifik bir çalışma yapılmadı. O yüzden, şudur şeklinde net bir şey söylemek istemiyorum.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkürler. Genel karar zaten solo üzerine. Genel kanaat, solonun dikkate alınması gerektiği, konsolidasyonun bu anlamda uygulanabilirliğinin olmadığı yönünde.

VOLKAN HARMANDAR

ANADOLU ENDÜSTRİ HOLDİNG

Ben ise onu konsolide diye düşünüyorum. Çünkü konsolide demek, bağlı ortaklıklarınla bir bütün şirket demek; eski hesap maliyeci deyişi ile sen o'sun, o sensin. Aktif pasifi ile iştirakin olan bir şirketi, gösterim olarak sadece bir iştirak hissesi olarak ifade ediyorsun. Aslında olduğu gibi o şirketin sahibisin. Zaten konsolidasyonu nasıl yapıyoruz, iştirak hisselerini çıkarıyoruz, bağlı ortaklığın aktif ve pasif kıymetlerini olduğu gibi bilanço'ya getiriyoruz.

KATILIMCI

Ama hukuken takip edemiyor. Orada şuna bakmak lazım; yukarıdaki ortağın aşağıdaki iştiraklerin kullandığı kredilerin kefaleti var mı yok mu? Zaten varsa, ona da bakmak lazım. Sadece sermaye şirketinde aşağı inemez, sadece koyduğu sermaye ile yukarı çıkamaz, diye bakarsak resme eksik bakmış oluruz.

VOLKAN HARMANDAR

ANADOLU ENDÜSTRİ HOLDİNG

Ben zaten bir tartışma bazı olsun diye konuyu açtım... Sadece solo biraz yetersiz, şey kalabilir 376 için. Bütün olarak bilanço'ya bakmak gerekiyor. Zaten konsolidasyonun anlamı o.

TAYFUN İÇTEN

ECZACIBAŞI HOLDİNG

Ben de daha önce bahsetmiştim bu konudan. Yurtdışında iştirakin varsa alacaklıların iştirak nezdinde takibi zaten mümkün değil. İştiraklerinin değer düşüklüğü ancak iştirakin olduğu rakam kadar olabiliyor. Dolayısıyla, avukatların ya da hukukçu hocaların görüşleri; alacaklılar için getirilmiş bir düzenlemedir, alacaklılar da, o tüzel kişilik nezdinde ancak bir takip yapabilirler. Ondan öteye gidilemiyor.

KATILIMCI

Yurtdışı için dediğiniz doğru olabilir ama Türkiye'de bir iştiraki varsa, tasarrufta bulunma imkânları var alacaklıların. Sizler konuyu tartışırsanız Bakanlık'ta, bu açılardan da bakarsanız sevinirim.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkürler, Uğur Bey de söz almak istiyordu.

Bir işletme, TMS'ye tabi olduğu için veya seçtiği için konsolidasyona tabi ise, hukuken onun finansal tablosunun konsolide finansal tablo olma zorunluluğu vardır. İhtiyari olarak ben ona bakmıyorum, sadece soloya bakıyorum demek, aslında mevzuatta bir düzenleme gerektirir. Bu olmadığı müddetçe, o işletmenin finansal tablosu denildiğinde, konsolide finansal tablonun algılanması gerekir ki, zaten bağımsız denetime tabi olan da konsolide finansal tablodur.

UĞUR AKDOĞAN

PwC

Volkan Üstadın söylediğine bir katkı olarak, aynı görüşün paralelinde. Sonuçta kanunu yorumluyoruz. Mali tablo nasıl tanımlandıysa, Ticaret Kanunu'nda, aslında ona bakarak bu teknik iflasın yapılıyor olması gerekir. Bir işletme, TMS'ye tabi olduğu için veya seçtiği için konsolidasyona tabi ise, hukuken onun finansal tablosunun konsolide finansal tablo olma zorunluluğu vardır. İhtiyari olarak ben ona bakmıyorum, sadece soloya bakıyorum demek, aslında mevzuatta bir düzenleme gerektirir. Bu olmadığı müddetçe, o işletmenin finansal tablosu denildiğinde, konsolide finansal tablonun algılanması gerekir ki, zaten bağımsız denetime tabi olan da konsolide finansal tablodur. İşletmelerin, solo finansal tablolarının ayrıca denetime tabi olma şansı bu anlamda zaten yoktur. Böyle değerlendirildiğinde, Volkan Üstadın söylediğine bu anlamda katılıyorum.

Bunlardan bir tanesi Vergi Usul Kanunu'nda yine, vazgeçilen alacaklar, karşılık hesabından takip edilmesi lazım, süresinde, ne zaman kâra aktarılacağı, yine düzenlemede yer almakta. ARGE teşvikleri, TÜBİTAK'tan teşvik alınmış olabilir, bunların pasif hesaplarda takip edilmesi zorunluluğu vardır. Gelir olarak kaydedilemez ama muhasebe standartlarında devlet teşvikleri, yardımları standardının yaklaşımı daha farklıdır.

Hazır söz gelmişken, yine uygulamada sorun çıkarabilecek, en azından değinmek adına... Vergi Usul Kanunu'nun, muhasebe dünyasına müdahale etti veya düzenleme yaptı diyebiliriz, azı esaslar var. Bunlar da tabii, bu raporlama standartlarına göre çevrim yapılırken dikkat edilmesi gereken noktalar. Çünkü eğer, dediğimiz gibi Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği VUK'tur veya değildir tartışmasına bağlı olarak, değildir diyorsak ki KGK değildir, diyor; ama

biz VUK açısından baktığımızda, VUK tablosu dediğimizde Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'ni adres gösteriyoruz. Burada çelişki oluşturabilecek bazı konular. Bunlardan bir tanesi Vergi Usul Kanunu'nda yine, vazgeçilen alacaklar, karşılık hesabından takip edilmesi lazım, süresinde, ne zaman kâra aktarılacağı, yine düzenlemede yer almakta. ARGE teşvikleri, TÜBİTAK'tan teşvik alınmış olabilir, bunların pasif hesaplarda takip edilmesi zorunluluğu vardır. Gelir olarak kaydedilemez ama muhasebe standartlarında devlet teşvikleri, yardımları standardının yaklaşımı daha farklıdır. Enflasyon muhasebesinde, eğer öz sermaye içinde yer alan enflasyon farklarının çekilmesi durumunda, bu işletmeden çekiş sayılır deyip, vergiye tabi tutulacağına ilişkin düzenleme var. Ama UFRS'ye geçiş sürecinde, o görünen kârların tamamı yok olmuş olabilir veya geçmiş yıl zararlarından dolayı çoktan dağıtılmış gibi görünebilir veya başka kârların arasında yok olmuş olabilir. O zaman bunlar nasıl algılanacaktır, gibi, yine mali idare açısından da bu düzenlemeler çerçevesinde açıklamalar gerektiren hususlar var. Teşekkür ederim.

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Biz teşekkür ediyoruz.

Ülkede, hem KGK olarak sizin ortaya koyacağınız yeni raporlama sistemi hem de TMS gündeme gelmiş olmayacak mı? Bu iki sistem ne kadar ayrışıyor olacak ki birbirinden? KGK olarak aldığınız istisna yetkisi çerçevesinde sadece bu bahsettiğiniz 5000-3500 gibi rakamlardan bahsediyorsunuz, bağımsız denetim sınırını daha yüksek tutarak SPK'ya tabi olanları biraz daha genişleterek TMS/TFRS sisteminin uygulanmasını sağlamak daha uygun olmaz mıydı?

TAYFUN İÇTEN ECZACIBAŞI HOLDİNG

Müsaade ederseniz bir şey ekleyeyim; biraz Kamu Gözetim Kurumu'nun çalışmalarından ben öyle bir şey anlıyorum; önümüzdeki sene aslında bir de ulusal muhasebe hesap planı ve muhasebesi gibi bir düzenleme çıkacak, raporlama sistemi. Bir TMS raporlama sistemi vardı, Ticaret Kanunu'nu yürürlüğe girmek üzereyken, aslında kuruluşlarda bu konuda ciddi çalışmalar oldu. Benim de olduğum kuruluştaki ciddi bir çalışma yaptık. Yurtdışındaki şirketlerimizde, TMS'ye ilişkin düzeltme kayıtlarımızda, çok istisnai bir iki düzeltme haricinde onların ulusal GAAP'lerini olduğu gibi kabul edebilirken, bizim kendi düzenlemelerimizde daha fazla ve önemde bir düzeltme kaydı atmak durumunda kaldık. Ülkede, hem KGK olarak sizin ortaya koyacağınız yeni raporlama sistemi hem de TMS gündeme gelmiş olmayacak mı? Bu iki sistem ne kadar ayrışıyor olacak ki birbirinden? KGK olarak aldığınız istisna yetkisi çerçevesinde sadece bu bahsettiğiniz 5000-3500 gibi rakamlardan bahsediyorsunuz, bağımsız denetim sınırını daha yüksek tutarak SPK'ya tabi olanları biraz daha genişleterek TMS/TFRS

sisteminin uygulanmasını sağlamak daha uygun olmaz mıydı? Teşekkür ederim.

Önümüzdeki sene yerel finansal raporlama çerçevesi yürürlüğe girerse, bizdeki çevirme işlemlerinde de çok büyük fark yaşamayacağız. Çünkü biz neyden yararlanıyoruz; Financial Reporting Council, İngiltere'den, 102'yi baz alıyoruz. Bizdeki KOBİ/TFRS'yi baz alıyoruz.

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Bu soruların cevapları Kurulu ilgilendiriyor. Ben karar mercii değilim Kurulda. Önümüzdeki sene yerel finansal raporlama çerçevesi yürürlüğe girerse, bizdeki çevirme işlemlerinde de çok büyük fark yaşamayacağınızı tahmin ediyorum. Çünkü biz neyden yararlanıyoruz; Financial Reporting Council, İngiltere'den, 102'yi baz alıyoruz. Bizdeki KOBİ/TFRS'yi baz alıyoruz. SPK'nın daha önce konu hakkında çıkarttığı tebliğleri de inceliyoruz. Gerektiğinde Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, VUK'a da bakıyoruz. Bunların hepsini kaynak olarak kullanarak, bize veya şirketlerimize en uygun olabilecek ve onları büyüdükçe IFRS'lere, TMS/TFRS'lere hazırlayacak bir finansal raporlama çerçevesi üzerinde çalışmamız istendi kuruldan. Bu konuda çalışmalarımızı sürdürüyoruz.

Finansal tablolar sonuçta kredi kurumlarını da, ortakları da, yönetimi de, Maliye'yi de ilgilendiriyor. Muhasebe uygulama tebliğini yönetim muhasebesi olarak almış hiçbir şirket yoktur. İllaki şirketler kendi yönetim muhasebelerini yaratıyorlar ve o yönetim muhasebeleri en azında UFRS'ye ya da TMS'ye daha yakın seyir izliyor. Güzel bir şey, 23 yıl önceki hesap planındaki mali tabloların tekliğinden bahsediyoruz ama bu teklik kimin için teklik, kimlere yetecek, ne kadar çok kişiye yeterse tekliğe o kadar kolay gidilebilir.

TAYFUN İÇTEN

ECZACIBAŞI HOLDİNG

Teşekkürler. Bir şey daha ekleyeyim; bu sistemler, finansal tabloların kim için var olduğunu da gündeme getiriyor. Özünde konuşulan o. Finansal tablolar sonuçta kredi kurumlarını da, ortakları da, yönetimi de, Maliye'yi de ilgilendiriyor. Muhasebe uygulama tebliğini yönetim muhasebesi olarak almış hiçbir şirket yoktur. İllaki şirketler kendi yönetim muhasebelerini yaratıyorlar ve o yönetim muhasebeleri en azında UFRS'ye ya da TMS'ye daha yakın seyir izliyor. Güzel bir şey, 23 yıl önceki hesap planındaki mali tabloların tekliğinden bahsediyoruz

ama bu teklik kimin için teklik, kimlere yetecek, ne kadar çok kişiye yeterse tekliğe o kadar kolay gidilebilir.

O anlamda bu yapılacak olan düzenlemelerde bir de olayın arka planı var. O da nedir; kimse artık defterlerle, kayıtlarla uğraşarak hesap, kayıt yapmıyor. Arkasında teknolojiler, sistemler var. Bu bilgi teknolojileri sistemi içinde çok detaylı çalışmalar yapılıyor ve çok ciddi maliyetler doğuyor.

KGK olarak sizlerin yapacağı ulusal raporlama sistemi, ne kadar TMS kurallarını da barındırır şekilde olursa, kurulan TMS esaslı sistemlerdeki geçişi kolaylaştırır şekilde düzenlemeler olabilirse o zaman önemli yatırımlar yapmadan da kurulan sistemlerin ufak revizelerle uyumu sağlanabilir.

O anlamda bu yapılacak olan düzenlemelerde bir de olayın arka planı var. O da nedir; kimse artık defterlerle, kayıtlarla uğraşarak hesap, kayıt yapmıyor. Arkasında teknolojiler, sistemler var. Bu bilgi teknolojileri sistemi içinde çok detaylı çalışmalar yapılıyor ve çok ciddi maliyetler doğuyor. Biz UFRS ile ilgili çalışma yaptığımız söz konusu ürünlerin, UFRS bazında, ürün bazındaki kârlılıklarını bile tespit edecek bir çalışma yaptık. Dolayısıyla bunun yapılması demek, maliyet muhasebesinin, bir de TMS esaslı çalıştırılması demek. Yönetim kalkıp götürü rakamlar üzerinden hareket etmiyor. O neye bakıyor, diyor ki, bu kalemin UFRS anlamındaki kârlılığı benim için önemli, çünkü diğer maliyet anlamlı değil diyor. O zaman bu kalemin kârı nedir, diye soruyor. Yoksa, bu masanın kârı yaklaşık şudur diye global bir karlılıktan hareket etmiyor. Öyle olunca bunlar ciddi anlamda arka plandaki bilgi teknolojileriyle ilgili yatırımları, oradaki programları etkileyen hususlar oluyor. Tabii, biz dünyadan kopamadığımız için, zaten TMS'ye göre kayıtlarımızı yapıyoruz, raporlarımızı öyle yapıyoruz. Bu kulvara girmeye niyetlenen kişilerin de bu düzenlemeleri yapması lazım. KGK olarak sizlerin yapacağı ulusal raporlama sistemi, ne kadar TMS kurallarını da barındırır şekilde olursa, kurulan TMS esaslı sistemlerdeki geçişi kolaylaştırır şekilde düzenlemeler olabilirse o zaman önemli yatırımlar yapmadan da kurulan sistemlerin ufak revizelerle uyumu sağlanabilir. Bu konuda arka planda yapılmak durumunda kalınacak bilgi teknolojileri (BT) yatırımlarının maliyetlerini de düşünmek gerekiyor.

Bu dediklerinizin hepsi dikkate alınıyor. Zaten İngiltere'nin de ana model olarak alınmasının sebebi, İngiltere'nin yerel standartlarıyla IFRS arasında büyük bir fark yok. Zaten kendisi. Zaten kendi yerel standartlarını, bu AB direktifini en kısa zamanda uyumlaştıran İngiltere. Dolayısıyla, bu dediğiniz yatırımların çok boşa gideceğiniz zannetmiyorum.

MURAT YÜNLÜ

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

Bu dediklerinizin hepsi dikkate alınıyor. Zaten İngiltere'nin de ana model olarak alınmasının sebebi, İngiltere'nin yerel standartlarıyla IFRS arasında büyük bir fark yok. Zaten kendi yerel standartlarını, bu AB direktifini en kısa zamanda uyumlaştıran İngiltere. Dolayısıyla, bu dediğiniz yatırımların çok boşa gideceğiniz zannetmiyorum. Bir de şu yeterlilik hususu aslında önemli. Eğer şirket bu yatırımları yapıp, ben şirketimin gerçeğe uygun değerini görmek istiyorum, şu kaleminin gerçek değerini görmek istiyorum diyorsa, aslında şirket daha önce başladığı TMS'ye devam edebilirdi ama çoğu şirket bundan hemen döndü. Bize bazı yazılar geldi; ben bunu kullanarak MSUGT uygulayacağım o zaman şunu nasıl yapacağım, diye sorular gelmeye başladı. O karardan bu yana, bizim Kurul'a yansıyan, ben gerçeğe uygun durumu devam ettirmek istiyorum diyeni görmedim.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Teşekkür ediyorum Tayfun. Murat Bey, size de teşekkürler açıklamalar nedeniyle.

Çalıştayımızı bitirmeden önce bir toparlama yapalım istiyorum. O toparlamayı da sözü Gündoğan'a vererek yapalım istiyorum. Biliyorsunuz, o, sunumunda pek çok soruna dikkat çekti. Örnek olaylarla da onları dikkatimize getirdi. Şöyle dönüp baktığında Gündoğan, hangi sorular hala açık kaldı, hangilerinde ilerleme kaydettik? Çok uzatmadan, süreyi de dikkate almak suretiyle bir değerlendirme yaparsan çok mutlu olacağız.

Türk Ticaret Kanunu'nun 408. maddesinde genel kurulun vazgeçemeyeceği yetkilerini sıralanırken, mali tablolar hakkında karar vermek de onlar arasında sayılmış.

Dolayısıyla burayı, policy anlamında da genel kurulun hangi standardın uygulanacağı veya TMS mi yoksa tek düzen hesap planı mı uygulanacağı noktasında oraya referans vermek mantıklı olabilir. Zaten bunun yönetim kuruluna bırakılması bence çok mantıklı değil. Ama sözleşmede, bence, ana sözleşme değişikliği gerektirir her seferinde eğer karar değiştirilecekse sıkıntılı olur diye düşünüyorum, yönetsel açıdan.

FIRAT YALÇIN

PEKİN & PEKİN

Türk Ticaret Kanunu'nun 408. maddesinde genel kurulun vazgeçemeyeceği yetkilerini

sıralanırken, mali tablolar hakkında karar vermek de onlar arasında sayılmış Üstat. Dolayısıyla burayı, policy anlamında da genel kurulun hangi standardın uygulanacağı veya TMS mi yoksa tek düzen hesap planı mı uygulanacağı noktasında oraya referans vermek mantıklı olabilir. Zaten bunun yönetim kuruluna bırakılması bence çok mantıklı değil. Ama sözleşmede, bence, ana sözleşme değişikliği gerektirir her seferinde eğer karar değiştirilecekse sıkıntılı olur diye düşünüyorum, yönetsel açıdan. Bir de benim sorum; neye bakarak, harici, vs. değil, Medeni Kanun anlamında hakkın kötüye kullanılması oluşur mu oluşmaz mı, iyi niyet kurallarına uygun mudur değil midir, ben eğer o hakkım varsa, kullanıyorsam gibiydi. Oraya dikkat çekmek istemişim. Teşekkür ederim.

KATILIMCI

Fırat Bey, genel kurula bırakma hadisesi gene bakılır da, genel kurul, biliyorsunuz, önceki yılı ibra eden bir genel kurul, geleceğe matuf bir genel kurul değil, hissedarları her zaman değiştirebilir. Gelecekteki genel kuruldaki hissedarların farklı tercihi olabilir. Ben, daha çok yönetim kuruluna verilmiş bir yetki olarak algıladığım için bu belirlemeyi yapayım dedim.

TAYFUN İÇTEN ECZACIBAŞI HOLDİNG

Genel kurulun görevlerini sıralarken o an olağanüstü genel kurul, önceki, sonraki gibi bir ayırım yapmaksızın bir görev verdiği için...

KATILIMCI

Yönetim kurulunda sanki mantıklı diye ben...

FIRAT YALÇIN PEKİN & PEKİN

Olağan, olağanüstü olduğunu söylemiyor orada. Onu demek istiyorum ben de. Yılın herhangi bir döneminde olabilir.

BÖLÜM 5

KAPANIŞ KONUŞMALARI

5.KAPANIŞ KONUŞMALARI

FERİDUN GÜNGÖR ERNST & YOUNG

Teşekkür ediyoruz. Söz senin Gündoğan.

GÜNDOĞAN DURAK DELOITTE

Teşekkürler Üstat. Benim gördüğüm kadarıyla pratikte aslında birçok sorun çözülebilecek gibi duruyor. Ama teorik veya yasal alt yapısı, henüz yeteri kadar olgunlaşmamış.

Kâr dağıtımı noktasında, Ticaret Bakanlığı da, SPK da aynı fikirde; düşük olan kârı dağıtın diyor ama bir yandan da diyoruz ki, eğer TMS raporlama yapıyorsan senin için artık raporlama odur; bununla çelişiyoruz burada. Ama pratikte yine ihtiyatlı gidiyoruz, düşük olanı dağıtıyoruz. Aslında bu sorunun halen devam ettiğini bir göstergesi, yasal anlamda ama pratikte sorunla uğraşmak istemeyenler riski almayıp, açıklamalara uyarak devam ediyor.

Genel kurula hangi tabloyu sunacağız; hangi raporlamayı yapıyorsanız, eğer ihtiyari veya zorunlu olarak TMS raporlama yapıyorsanız onunla gideceksin.

Teknik iflasta hangisini kullanacağız; TTK'da düzenlenmiş bir şey. Dolayısıyla, TTK, TMS bilançosunu öngörüyorsa, TMS bilançosunu kullanacağız, yine ihtiyari ya da yasal olarak. Ama orada ben halen kâr noktasında VUK'a referans verirken, zarar noktasında TMS'de kalmayı halen anlayamıyorum. Yasal anlamda bir yetersizlik olduğunu düşünüyorum ama pratikte yine sorun çözülmüş gibi gözüküyor.

Sermaye azaltımına çok giremedik. Bugünkü çalıştığınız belki kapsamını aşar. Muhasebe kayıtlarına kadar girip, sorunların ne kadar farklı noktalara gelebildiğini görebiliriz ama çok daha mikro bir toplantı yapılabilecek bir şey belki o. Zarar azalttığınız zaman, bir tarafta yeteri kadar zarar var, diğer tarafta yeteri kadar zarar yokken, burada uygulamada genelde fon hesapları oluşturuluyor. Bilançolarda değişik isimler, değişik hesaplar karşımıza çıkabiliyor. Bu da yine pratikte aşılacak bir sorun, teorisi yine yasal altyapısı olmayan bir şey.

Onun haricinde, bence, bu saate kadar yapılan tartışmalar aslında bazı temel prensipleri de ortaya koyuyor. Bu temel prensipler kullanılarak diğer örneklerimizde yer alan sorunlar yine pratikte aşılabilir, diye düşünüyorum. Teşekkür ediyorum.

FERİDUN GÜNGÖR

ERNST & YOUNG

Ben teşekkür ediyorum. Böylece çalıştayımızın son derece faydalı geçtiğini sana teyit ettirmiş olduk. Gerçekten çok faydalı bir çalıştay yaptık. Kamudan temsilci olarak gelen katılımcılara özellikle sağladıkları bu katkı nedeniyle çok teşekkür ediyoruz. Onlar olmasaydı bu kadar açıklık sağlamamız, bu kadar çözüme yaklaşmamız, ilkesel bazda da olsa, sorunları çözmemiz mümkün olmayacaktı. Kuşkusuz çözüm bekleyen konular da var. Ama böyle bir diyalog ortamının bulunması, kurumların, kuruluşların, iş alemiyle bir araya gelmesi, bu konulardaki çözümlere de bizi yaklaştıracaktır. Çalıştayımız buna çok büyük ölçüden hizmet etmiştir. Hepinize katıldığınız için teşekkür ediyorum. Sayın Başkan, sözü size veriyorum.

SEDAT ERATALAR

TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU BAŞKANI

Ben de teşekkür etmek isterim, bütün katılımcılara. TÜSİAD'ın Sekreteryasına, Pelin Hanım'a, Mustafa Bey'e, Gündoğan Bey'e, Tayfun Bey'e ve de özellikle Feridun Bey'e. Bu çok başarılı çalıştay şu anda hala daha birçok soru işaretinin devam ettiği ama umuyoruz buradan çıkanlarla çözüm yoluna doğru hareket edileceğine. Hepinize tekrar teşekkür ederim.

BÖLÜM 6

GENEL DEĞERLENDİRME

6.GENEL DEĞERLENDİRME

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu olarak yeni TTK'nın ticari kayıtlarla ilgili düzenlemelerinin 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmesinden bu güne yaşanan süreçte, ticari hayatımızda ortaya çıkan birçok tereddütlü konuyu, ilgili Makamlara aktarma gayreti içinde olduk.

Bu amaçla, konuyla ilgili düzenlemelerde söz sahibi olduğunu düşündüğümüz Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Kamu Gözetim Kurumu yetkililerinin katıldığı, TÜSİAD ve konunun diğer ilgili taraflarını bir araya getirerek bu konudaki sıkıntıları olabildiğince de örnekleyerek taraflarla paylaşmak, farkındalık yaratmak ve çözüm yolları araştırmak için bir Çalıştay yapmak fikrimizi, değişik zamanlarda ilgili kamu otoriteleriyle görüşerek hayata geçirmeye çalıştık.

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu olarak "Türk Ticaret Kanunu (TMS) Ve Vergi Usul Kanunu Hükümleri Kapsamında İki Ayrı Finansal Raporlama Yapmanın Yol Açtığı Belirsizlikler Ve Çözüm Önerileri" konulu çalıştayımızı 13 Mayıs 2015 tarihi itibarıyla gerçekleştirmiş olmaktan büyük memnuniyet duymaktayız. Tüm katılımcılarımıza, özellikle de ilgili Kamu Kuruluşlarımıza sınırlı sayıda da olsa katılımlarından, konulara yaptıkları katkılardan dolayı çok teşekkür ediyoruz.

Çalıştayımızda ortaya çıkan konuları ana başlıkları itibarıyla şöylece özetlemek mümkün:

- 1) Yeni TTK'nın ticari defterlerle ilgili hükümlerinin yürürlüğe gireceği 01.01.2013 tarihine doğru alevlenen kanuni defterlerin TMS esaslı mı yoksa VUK esaslı mı tutulacağı konusu, yeni TTK'ya eklenen 65/.. hükmü ile VUK esaslı defter tutulmaya devam edileceği yönünde netleşmiş ve fakat ticaret şirketlerinin bağımsız denetiminin hangi şirketleri kapsayacağı ve hangi muhasebe standartlarına göre hazırlanacak finansal tabloların denetleneceği konusunda yoğunlaşmaya devam etmiştir.
- 2) Konuyla ilgili yetkilendirilen KGK, konuya ilk başta belli bir rakam sınırı (ciro, aktif büyüklüğü ve çalışan sayısı itibarıyla) getirerek, bu sınırın üstündeki şirketleri TMS esaslı finansal tablo hazırlamaya, bağımsız denetim firmalarını da bu finansal tabloları denetlemeye yönlendirirken, 26 Ağustos 2014 tarihinden itibaren TMS esaslı finansal raporlama zorunluluğunu sadece KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) şirketler için korurken, diğer kapsamdaki şirketleri de "MSUGT+KGK Düzenlemeleri" esas alınarak hazırlanan finansal tablolarla denetime ve genel kurula sunma imkanı getirmiştir.
- 3) KGK'nın yaptığı bu değişikliğin, özünde başka Avrupa ülkelerinin de uyguladığı ve OECD direktiflerinde de yer aldığı belirtilen, her ülkenin kendi ulusal muhasebe standartlarını uygulama yöntemini benimsemesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. KGK yetkilileri tarafından, bu son değişikliğin bir geçiş düzenlemesi olduğu, Kurum olarak ülke ulusal muhasebe standartlarını oluşturmak için hızlı ve kapsamlı bir çalışma yürütüldüğü ve bu standartların bu yıl içinde uygulamaya alınacağı ifade edilmektedir.

- 4) Bu yaklaşımla konu biraz daha karmaşık duruma gelebilir endişesi taşıyoruz. Yeni TTK ile VUK esaslı finansal tabloların yanında TMS esaslı finansal tabloların da hazırlanması gündeme gelmişken, KGK'nın son yaklaşımı ve düzenlemeleriyle şimdi bir de "MSUGT+KGK Düzenlemeleri" içeren finansal tablolar gündeme gelmiştir. Hangi durumda kim ne hazırlayacak, şirketlerde buna kim karar verecek, kar dağıtımı, sermaye yeterliliği vb. konular nasıl yönetilecek vb. konular tüm bu finansal tablolar için ortak sorunlar durumundadır. Bu finansal tablolar bağımsız denetim firmaları bakımından da hangi denetim standartlarının uygulanacağı gibi sorunları da gündeme getirmiştir.
- 5) KGK'nın yeni oluşturacağı ve uygulamaya almayı planladığı ulusal muhasebe standartlarının VUK ve TMS esaslı finansal tablolarla nasıl ilişkilendirileceği, çalıştayda belirtilen ve aşağıda özetlenen konular yönünden nasıl konumlandırılacağı, mevcut TTK maddelerinde yer alan TMS'ye yapılan atıfların, yeni ulusal muhasebe standartlarına çevrilip çevrilmeyeceği vb. hususlar merak konusudur. Konu hakkında ilgili kamu otoritelerinin düzenlemelerini beklemekteyiz.
- 6) Çalıştayda, şirketlerin cari yıl içinde uygulayacakları muhasebe standartlarını nasıl belirleyecekleri, bunun özellikle küçük hissedarlar yönünden suistimal edilme durumları değerlendirildi. Aslında bağımsız denetim sözleşmesinin yapılması sırasında bunun sözleşme içeriğinde ifade edildiği, yönetim kurulunun pratikte belirleme yetkisi kullandığı, bu sözleşmelerin KGK'ya verilmesi nedeniyle de yıl içinde veya yıl sonunda farklı tercihler nedeniyle bu sözleşmelerin KGK nezdinde değişip değişmeyeceği hususları dile getirildi. Bir başka görüş ise, şirketin yıl içinde uygulayacağı muhasebe standardının genel kurul tarafından belirlenmesi gerektiği, genel kurulun bağımsız denetim firmasını belirleme yetkisinin yanında bu tercihi de yapmasının uygun olacağı yönünde oldu. Bir diğer görüş ise bu konudaki seçimin şirketlerin esas sözleşmelerinde yapılmış olması gereğini belirtti. Bazı katılımcılar ise bu tercihin yıldan yıla değişebileceği, bunun da her seferinde esas sözleşme değişikliğini gerektirecek olması nedeniyle pratikte uygun olmayacağı düşüncelerini paylaştılar. Bir başka katılımcı ise, aslında bu finansal tabloların önceki yıl bilgilerini de içerdiği, dolayısıyla bir sistemden diğer sisteme geçmenin o kadar da kolay karar verilen bir durum olmayacağı ifade edildi.
- 7) Şirketlerin dönem sonunda hangi karı dağıtacakları konusunda, bir kısım görüş, genel kurula sunulan hangi finansal tablo ise bu tablolarda görülen karın istenirse tamamının dağıtılacağı yönünde olurken, Ticaret Bakanlığı ve SPK'nın yazılı görüşlerinin yapılacak kar dağıtımlarının VUK karını aşamayacağı yönünde olduğu belirtildi. VUK karını aşan kar dağıtımlarının işletmeden çekiş sayılarla kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı konusunda farklı görüşler ortaya atıldı. Bir görüş bunun gelecek yıl karlarına mahsuben kar dağıtımı sayılarak vergilenmesi ve fakat sonraki yıl vergi hesabında bu karın vergi dışı bırakılması yönünde olurken, diğer bir görüş bunun hiç vergilendirmeye konu olmayacağı yönünde oldu. Diğer bir görüş ise bu dağıtımın şirketin özvarlıkları içindeki geçmiş yıl karları ve ihtiyatlarından da dağıtılabileceği, vergiye tabi olmayacağı yönünde oldu. Konu hakkında verilen örnekte, şirketlerin farklı yıllarda farklı muhasebe standartlarına göre hazırladıkları

finansal tablolarındaki karları dağıtması durumunda bunlara ilişkin kayıtların yeterli açıklıkta tutulma güçlükleri görüldü.

- 8) Bazı katılımcılar tarafından, kar dağıtımında VUK kayıtlarındaki karın üst sınır olarak alınmasının nedeninin, bu karların VUK da kaynağının bulunduğu, bu nedenle de ancak bu karın dağıtımına konu yapılabileceği düşüncesinden kaynaklandığı dile getirildi. Bazı katılımcılar ise bu yöndeki bir kabulün bizleri TMS esaslı finansal tablolardaki karın kaynağının olmadığı anlamına geleceği, dolayısıyla münhasıran TMS veya UFRS esaslı finansal tablo çıkaran ülke ve şirketlerde yapılan kar dağıtımlarının doğru olmadığı gibi yanlış bir noktaya götüreceğini belirttiler. TMS esaslı tablolardaki kar da kaynağı olan bir kardır ve dağıtılabılır denildi.
- 9) Diğer yandan sermaye azaltımına giden şirketler için de, özellikle sermaye azaltıp, geçmiş zararlarına mahsup etmek istedikleri zaman TMS ve VUK (MSUGT) esaslı iki ayrı bilançoda iki ayrı zararın bulunduğu ve hatta farklı geçmiş yıl zararlarının da bulunduğu durumda, azaltılan sermaye tutarının hangi zararlara mahsup edileceği hususu da ayrı bir sorun olarak ifade edildi.
- 10) Bağımsız denetime tabi olup, TMS esaslı raporlama yapan ancak kayıtlarını VUK (MSUGT) sistemine uygun olarak tutan bir şirket, başka bir şirketle KVK düzenlemeleri kapsamında birleşme yapması durumunda, hangi muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolarını esas alınacağı, konunun TTK kapsamında da düzenlenmiş olmasının, dönem finansal tablolarını genel kuruluna TMS esaslı sunmuş olan bu firmanın durumu konusunda da tereddütler bulunduğu ifade edildi.
- 11) Katılımcılar, 1992 yılında yayımlanan 1 No'lu MSUGT de mali tabloların tekliğinden bahsedildiğine vurgu yapılarak, Maliye Bakanlığı'nın vergi hesabının, vergi kanunlarının istediği şekilde ve fakat ayrı olarak yapılması yönündeki beklenti ortaya konuldu. Diğer bir katılımcı tarafından temel kanunlarda ciddi değişiklikler yapıldığı vakit, bu değişikliklere aslında bütünsel olarak bakılması gerektiği, Vergi Usul Kanunu'ndaki düzeltmelerin, uyarlamaların KGK düzenlemelerine, TMS düzenlemelerine uyarlanması, yakınlaşmasının mümkün olup olmayacağı sorularak özünde mali tabloların tekliğine yönelik beklenti dile getirildi.
- 12) TTK md. 376 kapsamındaki sermaye yeterliliği değerlendirmelerinde şirketlerin, genel kurula sunulan finansal tablolarının esas alınacağı genel olarak kabul edilmekle birlikte, bu konuda şirket yönetimlerinin inisiyatif kullanabilmelerinin, durumlarına uyan finansal tabloları genel kurula sunmaları ve şirketlerinin sermaye kayıplarını olabildiğince gizlemelerine imkan verebileceği, özünde şirket alacaklılarını korumaya yönelik olarak getirilmiş bu düzenlemenin amacı hilafına kullanılmasına yol açacağı belirtildi. Bu tür kayıplar ve hatta iflas durumlarında şirket alacaklılarının kime yönelecekleri, şirketin yönetim kuruluna mı, denetçisine mi tereddütleri ifade edildi.
- 13) TMS'ye göre raporlama yapma tercihlerinin değiştirilmesinin menfaat sahipleri açısından sakıncalarının iyi değerlendirilmesi gerektiği, bu konunun özellikle TTK düzenlemeleri kapsamında Ticaret Bakanlığı'nın hassasiyetinde olması gereken bir konu olduğu belirtildi.

- 14) Çalıştay kapsamında dile getirilen bazı uygulama sorunlarının temelinde bazı yapısal sorunlardan kaynaklandığı, bunun da temelinde aynı konuda birden fazla yetkili kurumun bulunması ve kurumlar arasında yeterli iletişimin kurulamamasından doğduğu belirtilmiştir. Bu iletişimin sağlanması gerekliliğine ve koordineli bir çalışma gerekliliğine dikkat çekilmiştir.
- 15) Konsolidasyona tabi şirketlerin genel kurullarına konsolide tablolarını mı yoksa solo tablolarını mı sunacakları konusu değerlendirilmiş, TMS'ye tabi olan veya genel kuruluna TMS esaslı finansal raporlama sunacak şirketlerin konsolide rapor sunmak zorunda oldukları, zaten bağımsız denetime tabi olan tablolarının da konsolide finansal tablolar olduğu belirtilmiştir. Buna karşın bu şirketlerin TTK md. 376 kapsamındaki sermaye yeterliliklerinin sorgulanmasında tereddütlerin olduğu anlaşılmıştır. Bazı katılımcılar şirketlerin sermaye yeterliliklerinin de konsolide tablolar üzerinden değerlendirilmesi gerektiğini belirtirken, bazı katılımcılar, Ticaret Kanunu'nun konuya şirket özelinde baktığı, özünde TTK md.376 hükmünün şirket alacaklılarını korumaya yönelik olduğunu, şirket alacaklılarının takibi anlamında da ana şirketten dolayı ana şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri nezdinde takip yapılamayacağı, kaldı ki bu iştiraklerden yurtdışında olanların da olabileceği, hukuki düzenlemeler kapsamında konunun bu yönde sınırlandığı belirtilmiştir.
- 16) Şirketlerin uygulayacakları muhasebe standartlarını konuşurken, bu kayıtların arka planında yoğun şekilde bilgi teknolojileri sistemlerinin kullanıldığının unutulmaması gerektiği, kurgulanan yapıların maliyetlerinin çok yüksek olabildiği ve kolaylıkla da değişim gösteremediği, zaman ve ciddi emek gerektirdiği, bu nedenle de yapılan düzenlemelerin, örneğin KGK tarafından hazırlıkları yapılan ulusal muhasebe standartının TMS ile uyumunun önem taşıdığı, aksi durumda şirketlere bu raporlamaları yapacakları yeni sistemler ve önemli maliyetler getirebileceğinin göz önünde tutulması gereği ifade edildi.

Değerli katılımcılarımızın katılımlarıyla gerçekleştirdiğimiz bu çalıştayımızda, yukarıda olabildiğince kısa olarak özetlemeye çalıştığımız konularda ticari hayatın içinde bu sorunları/tereddütleri yaşayan taraflardan biri olarak bizlerin ve diğer ilgili tarafların (Örneğin; bağımsız denetim firmaları, alacaklılar, yargı mercileri, kamu kurumlarının uygulama birimlerinin vd.) açık ve net düzenlemelerle aydınlatılmaya ihtiyacımızın bulunduğu tüm açıklığıyla ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Bu konudaki düzenlemelerde söz sahibi olduğunu düşündüğümüz Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Kamu Gözetim Kurumu'nun birlikte koordineli bir çalışmayla bu sorunları değerlendirerek ortak düzenlemelerle konulara açıklık getirmeleri ve kamuoyu nezdindeki bu tereddütleri ortadan kaldırmaları çok büyük önem taşımaktadır.

TÜSİAD olarak bu konuda üzerimize düşen her türlü bilgilendirme ve çalışmaya hazır olduğumuzu tüm kamuoyu ile paylaşıyoruz.

Saygılarımızla,
TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU