

ÜLKEMİZDEKİ FARKLI MUHASEBE KAYIT SİSTEMLERİNİN UYUMLANDIRILMASININ SAĞLAYACAĞI FAYDALAR ÇALIŞTAYI DEĞERLENDİRME RAPORU

10 ARALIK 2020

TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU



Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar Çalıştayı Değerlendirme Raporu

Ocak 2022

Yayın No: TUSIAD- T/2022-01/625

Meşrutiyet Caddesi, No: 46, 34420, Tepebaşı/ İstanbul
Telefon: (0 212) 249 07 23 * Telefax: (0 212) 249 13 50

www.tusiad.org

© 2021, TÜSİAD

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

ISBN: 978 605 165 055 5

Kapak Tasarımı: TÜSİAD

Önsöz

TÜSİAD, Türkiye'nin önde gelen girişimcileri ve iş dünyası yöneticileri 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 gözetilen 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 ahlaki 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 iş birliği 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 Şerafettin Karakış Başkanlığında, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Üyesi ve Eczacıbaşı Holding Denetleme Kurulu Üyesi Sayın Tayfun İçten'in Çalıştay Çalışma Grubu Başkanlığı ve moderatörlüğünde, 10 Aralık 2020 tarihinde çevrimiçi ortamda gerçekleştirilen "Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar Çalıştayı" deşifre metinleri temel alınarak, TÜSİAD Ekonomik Araştırmalar Bölümü tarafından derlenmiştir. Çalıştay Çalışma Grubu Başkanlığı ve moderatörlüğümüzü üstlenen Sayın Tayfun İçten başta olmak üzere tebliğ hazırlıkları ve panel katılımları ile çalışmaya destek veren Gelir İdaresi Başkanlığı'na, Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı'na, Kamu Gözetimi Kurumu Başkanlığı'na, Vergi Konseyi'ne ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'ne, Üniversite temsilcilerine katkı ve katılımlarından ötürü teşekkürü borç biliriz.

Ocak 2022

İçindekiler

Yönetici Özeti.....	9
1. AÇILIŞ KONUŞMALARI.....	15
İSMET TOSUNOĞLU.....	15
ŞERAFETTİN KARAKIŞ.....	15
SİMONE KASLOWSKİ.....	16
ŞERAFETTİN KARAKIŞ.....	17
BEKİR BAYRAKDAR.....	17
ALİ FUAT TAŞKESENLİOĞLU.....	19
RIZA ÇELEN.....	22
OSMAN DİNÇBAŞ.....	24
2. TEBLİĞ SUNUMLARI.....	29
TAYFUN İÇTEN.....	29
2.1. Ülkemizdeki Kayıt Sisteminin Dünü, Bugünü ve Birden Fazla Kayıt Sisteminin Yarattığı Sorunlar.....	30
MUHARREM KARATAŞ.....	30
2.2. Yeni Hesap Planı ve Raporlama Standartlarıyla Amaçlananlar.....	34
TARIK BÖLÜKBAŞ.....	34
2.3. Vergi Konseyi VUK Değerleme Çalışması.....	38
AKIN AKBULUT.....	38
2.4. Avrupa ve Diğer Yabancı Ülkelerdeki Kayıt Raporlama ve Beyan Uygulamaları.....	44
PROF. DR. SEMİH ÖZ.....	44
2.5. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama ve Kayıt Sistemi.....	47
HÜSEYİN YURDAKUL.....	47
3. ÜLKEMİZDE “TEK KAYIT-TEK DEFTER-TEK MALİ TABLO” MÜMKÜN MÜ? İHTİYAÇLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI PANELİ.....	55
TAYFUN İÇTEN.....	55
SİBEL ULUSOY TOKGÖZ.....	55
AHMET CAN BALAK.....	57
BİRSEN NACAR.....	59
AKIN AKBULUT.....	60
HÜSEYİN YURDAKUL.....	61
PROF. DR. SEMİH ÖZ.....	62

TARİK BÖLÜKBAŞ	67
AHMET YENER.....	70
ŞERAFETTİN KARAKIŞ.....	77
4. TEBLİĞLER.....	81
4.1. Tebliğ 1 : TÜSİAD - Ülkemizdeki Kayıt Sisteminin Dünü, Bugünü ve Birden Fazla Kayıt Sisteminin Yarattığı Sorunlar	81
Yönetici Özeti	81
Giriş.....	83
Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Vergi Uygulamalarının Gelişimi.....	85
Türkiye’de Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki İlişki	85
Tekdüzen Hesap Planının Kabulü Sonrası Durum	86
Türk Muhasebe Sistemi Üzerindeki Vergi Etkisi	88
Bağımsız Kurullar ve KGK’nın İşlevi.....	89
Yeni TTK’nın Muhasebe ve Finansal Raporlama İle İlgili Hükümleri.....	97
Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe ve Vergi Uygulamalarına Etkisi.....	102
Yeni TTK’nın Vergi Uygulamalarına Etkisi	104
İki Ayrı Finansal Tablo Hazırlanmasının Ortaya Çıkardığı Sorunlar	107
Sonuç ve Değerlendirme	120
4.2. Tebliğ 2: KGK-Yeni Hesap Planı ve Raporlama Standartlarıyla Amaçlananlar	121
Yönetici Özeti	121
Giriş.....	124
Ülkemizdeki mevcut durum ve oluşturduğu sorunlar	125
Ticari Muhasebeye Geçişin İşletmelere ve Genel Ekonomiye Katkısı.....	128
Ticari Muhasebeye Geçiş İçin Yapılan Çalışmalar	130
BOBİ FRS, Yayınlanma Amacı ve Özellikleri	130
BOBİ FRS’nin Özellikleri.....	131
BOBİ FRS’nin TFRS’lerle ve MSUGT’larla Karşılaştırılması	132
KÜMİ FRS, Yayınlanma Amacı ve Özellikleri	135
KÜMİ FRS’nin Özellikleri.....	137
KÜMİ FRS’nin TFRS’lerle ve MSUGT’larla Karşılaştırılması	138
Hesap Planı ve Yayınlanma Amacı.....	141
Hesap Planının Özellikleri	143
Sonuç.....	147
4.3. Tebliğ 3 : SPK - Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama ve Kayıt Sistemi	155
Yönetici Özeti	155

Giriş.....	158
Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama Düzenlemeleri.....	159
Sermaye Piyasasında Hesap Planları ve Finansal Tablo Formatları	161
Sermaye Piyasasında Muhasebe Kayıt Sistemi.....	162
Kayıt Sistemi ve TMS/TFRS Uyumsuzluğunun Yarattığı Maliyetler.....	165
Sonuç.....	168
4.4. Tebliğ 4 : Vergi Konseyi - Vergi Konseyi VUK Değerleme Çalışması.....	171
Giriş.....	171
VUK Değerleme Hükümlerine Çalışma Komisyonunun Yaklaşımı.....	172
Vergi Konseyi Vergi Usul Kanunu Değişiklik Önerileri ve Kümi Frs, Bobi Frs, Tfrs Değerlendirmesi.....	173
4.5. Tebliğ 5 : Üniversite - Avrupa ve Diğer Yabancı Ülkelerdeki Kayıt Raporlama ve Beyan Uygulamaları	213
Özet.....	213
Giriş.....	213
Muhasebe sistemlerini Etkileyen Unsurlar	213
Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	215
Muhasebe kurallarını hazırlayanlar, uygulatanlar ve uygulayanlar	216
Bazı ülke örnekleri	224
Muhasebe Sistemleri, Finansal Tablolar ve Vergi Beyannameleri İlişkisi	228
Sonuç ve değerlendirme	231

Yönetici Özeti

Ülkemizin küresel ekonominin önemli aktörlerinden biri olması için verdiğimiz ortak çaba da uzun süredir yaşadığımız pandemi ortamı küresel ticarete, ticari hayatta kurumsal risklerin her yönüyle iyi analiz edilmesinin gerekliliğini, muhasebenin ihtiyatlılık prensibi kapsamında kayıtlarımızda da ölçümlememiz ve izlememiz gerekliliğini bizlere göstermiştir. Yeni dönemde işletmelerin tarafları olarak ortaklar, kredi kurumları, yatırımcılar, tedarikçiler, müşteriler, işletmeyi denetleyenler vd. paydaşların ve dolayısıyla işletme yönetimlerinin bu risklerin işletme kayıt ve mali tablolarında görülebilir olmasına daha da önem verecekleri muhakkaktır.

Diğer taraftan, uluslararası kayıt ve raporlama standartlarına uyum, günümüz serbest sermaye hareketlerinin bir gereği olarak, yerli ve yabancı yatırımcılara finansal raporlama alanında aradıkları ortak dili sağlaması, ülkeye yabancı yatırımcı girişlerinin, doğrudan sermaye yatırımlarının artmasını sağlayan bir unsur olmaktadır.

Ülkemizde kayıt sisteminin halen vergi (Vergi Usul Kanunu-MSUGT) esaslı tutuluyor olması, işletmelerimizi uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt alt yapısından ayırıştıran önemli bir sorundur.

Geçmişte Sermaye Piyasası Kurulu'nun halka açık şirketler için getirdiği UFRS (günümüzde TFRS) esaslı finansal rapor sunma zorunluluğu, şirketlerimizi uluslararası kayıt ve raporlama standartlarına uyum sağlamakla borsamızı diğer ülkelerin benzer borsaları ile uyumlu hale getirmekle birlikte, içeride şirketlerimizi vergi esaslı kayıtlardan UFRS esaslı rapor hazırlama, ilave defter tutma gibi bir kısım ilave çabalara yöneltmiştir.

Vergi esaslı kayıt ve defter tutma ısrarı, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun uygulamaya girmesi sırasında da sürdürülmüş, özellikle büyük ölçekli işletmeler yönünden hem Vergi Usul Kanunu esaslı ve hem de yeni TTK gereği TFRS esaslı kayıt ve defter tutma sonucunu doğurmuştur. Bu durum konu şirketlerin aynı döneme ilişkin iki farklı mali tablo seti hazırlamalarını gerektirmiştir. TUSİAD olarak, Türk Ticaret Kanununun uygulamaya girmesini takiben şirketlerde yaşanan; kar dağıtımında hangi mali tablodaki karın dağıtılacağı, sermaye yeterliliğinde hangi mali tablodaki özvarlığın esas alınacağı, bölünme ve birleşmelerde hangi mali tabloların esas alınacağı, genel kurullara hangi mali tabloların sunulacağı vd. sorunlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı başta olmak üzere, ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşları nezdinde dile getirilmiş, bu konuda "Tek Kayıt, Tek Defter ve Tek Mali Tablo" ihtiyacı vurgulanarak muhtelif çalışma ve toplantılar yapılmıştır.

Bu defa konunun kamu tarafındaki tüm muhataplarını; Hazine ve Maliye Bakanlığı ve bünyesindeki Gelir İdaresi Başkanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Kamu Gözetimi Kurumu ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğünü bir araya getiren "Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar" konulu bir çalıştay gerçekleştirilmiştir. TUSİAD Vergi Çalışma Grubu ve belirtilen kamu kurumlarından değerli katılımcılarla Çalıştay'ın ilk bölümünde konunun tarihçesinden bahsedilmiş, ardından Sermaye Piyasası Kurulu'nun konuyla ilgili çalışma ve tecrübelerini, Kamu Gözetim Kurumu'nun TTK kapsamında gerçekleştirdiği TFRS esaslı çalışmalarını, Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün TTK'nın ilgili kısımlarıyla ilgili uygulama ve düşüncelerini, Vergi Konseyi'nin yakın zamanda yaptığı "VUK-Değerleme" çalışmasını, Üniversite kaynaklı yurtdışı uygulama araştırmalarını içeren Tebliğler sunulmuş, ikinci kısımda ise tüm taraflar "Ülkemizde «Tek Kayıt - Tek Defter – Tek Mali Tablo» Mümkün mü? İhtiyaçlar ve Çözüm Yolları" konulu panelde görüşlerini paylaşmışlardır. Çalıştayımız 10 Aralık

2020 Perşembe günü -pandemi koşulları da dikkate alınarak- yarım günlük webinar şeklinde gerçekleştirilmiş olup, 200 kişi tarafından takip edilmiştir.

İlk defa konunun kamu tarafındaki tüm muhataplarını bir araya getirmesi ve konuların tüm taraflarca istekli ve etkili bir şekilde birlikte değerlendirilmesini sağlaması bakımından Çalıştay önemli bir adım olmuştur. Çalıştayın Hazine ve Maliye Bakan Yardımcısı tarafından konuya ilişkin bir ‘Başlangıç Toplantısı (Kick Off Meeting)’ olarak ifade edilmesi, Gelir İdaresi Başkanı, Sermaye Piyasası Kurulu Başkanı, Kamu Gözetim Kurumu Başkanı tarafından konunun çözülmesi yönünde hemfikir olunması kayda değer önemli kazanımlarıdır.

Çalıştayın en önemli çıktısı; ülkemizdeki farklı muhasebe kayıt sistemlerinin uyumlandırılmasının işletmelerimize sağlayacağı en önemli faydanın, - VUK/MSUGT kayıt sisteminden TFRS esaslı (Bobi Frs, Kümi FRS esaslı) kayıt ve raporlama sistemine geçerek - “Uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt alt yapısına geçmek” olduğu hususunun tüm taraflarca teyit edilmesi olmuştur. Bu durum sadece bir muhasebe kayıt sistemi değişikliğini değil, işletmelerin çalışanlarından, yöneticilerine, meslek mensuplarından (SMMM, SMMM, YMM, Bağımsız Denetçiler, İç Denetçiler, Vergi Müfettişleri vd.) Ticaret Bakanlığı birimlerine ve Ticaret Mahkemelerimiz dahil, işletmelerin tedarikçilerine, bayilerine, ortaklarına kadar uzanan geniş bir kitlenin iş yapış şekillerini, konulara yaklaşımlarını değiştirecek ve daha da ileri taşıyacak önemli bir kültürel dönüşümü ifade etmektedir.

Ekonomilerde işletmelerin kuruluş amaçları; sürdürülebilir üretim, istihdam, kazanç elde etmek, büyümek, ortaklarına, yatırımcılarına, diğer kaynak sağlayanlara, devlete ve diğer paydaşlarına karşı yükümlülüklerini yerine getirmek, geneli itibarıyla de süresiz olarak var olmak şeklinde özetlenebilir. Bu amaç devletlerin vergi kaynağının sürdürülebilirliğinin de en önemli garantisidir. Bu nedenle devletlerin işletmelerin kuruluş amaçlarını küresel ölçekte gerçekleştirmeye odaklanmalarını desteklemesi ve rekabet dezavantajı yaratacak küresel sistem ve standartların önündeki engelleri kaldırması gerekmektedir.

Konunun öneminin tüm taraflarca kavranması, ihtiyaçların çözümüne katkı amaçlı yaklaşımlarla konuya bakılması ve ülkemizin küresel ekonominin önemli aktörlerinden biri olması için bazı bilinen ezberlerin bozulması çok önemlidir. Halihazırda bu geçiş için gerekli olan ortamın, esas olarak, Kamu Gözetim Kurumu tarafından işletmelerimizin boyutlarına göre basitleştirilmiş TFRS esaslı raporlama standartlarının (TFRS, BobiFRS, KümiFRS şeklinde) hazırlanmış olması, Vergi Konseyi’nin vergisel esaslı kaydın temelini oluşturan Vergi Usul Kanununun “Değerleme” hükümlerine ilişkin, bu düzenlemeleri günümüz gerçekleri ve TFRS ile uyumlu hale getiren, konu hükümleri yasal kayıt sisteminin temeli olmaktan çıkarıp münhasıran işletmelerin kayıt sistemlerine karışmaksızın vergi hesabının ayrıca yapılmasında (hesaplanmasında) esas alınması zorunlu yasal düzenlemeler olarak konumlandırılan çalışmasının kanunlaşarak uygulamaya alınmasıyla sağlanabileceği düşüncesindeyiz. Bu niyetle tarafların konuyu sahiplenmeleri, çalışmaları daha da üst noktalara taşıyabilecektir. Bu noktada devletin konuya çözüm odaklı yaklaşması sürecin hızlanmasına katkı sağlarken, diğer yandan küresel sermayenin ülkemize girişinde ve işletmelerimize bakışında önemli bir teknik kolaylık sağlamış olacaktır. Konunun kamu tarafındaki muhatapları olan Gelir İdaresi Başkanlığı, Kamu Gözetim Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun Hazine ve Maliye Bakanlığımız bünyesinde olması, Ticaret Bakanlığı’nın olumlu yaklaşımı, ortak çalışma ve çözüm sürecini kolaylaştıracak bir durum olarak değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak “mali tabloların tekliği ilkesi” çerçevesinde işletmelerimizin Vergi Kanunlarımız ve TTK çerçevesinde çoklu kayıt ve defter tutmak yükünden kurtarılarak, Kamu Gözetim

Kurumu’nun TFRS esaslı raporlama standartları (TFRS, BobiFrs, KümiFRS şeklinde) çerçevesinde “Tek Kayıt-Tek Defter-Tek Mali Tablo” ya geçiş sürecinin bir an önce sağlanması ve uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt alt yapısına geçilmesinin önemini tekrar belirtmek isteriz.

Saygılarımızla,

Bölüm 1

AÇILIŞ VE KONUŞAMALAR

1. AÇILIŞ KONUŞMALARI

İSMET TOSUNOĞLU

Saygıdeğer misafirlerimiz, “Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar Çalıştayı”na hepiniz hoş geldiniz. Açılışı yapmak üzere sözü Vergi Çalışma Grubu Başkanımız Sayın Şerafettin Karakış’a devrediyorum. Buyurun Şerafettin Bey.

ŞERAFETTİN KARAKIŞ

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı

Teşekkürler İsmet Bey. Sayın Bakanım, değerli başkanlar ve katılımcılar, Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar Çalıştayı’na hoş geldiniz. Çalıştaya iştirak eden kamu ve özel sektör temsilcilerinin değerli katılımlarıyla verimli ve etkin çıktılar elde edeceğimizi umduğumuz çalıştaya teşrif ettiğiniz için öncelikle çok teşekkür ediyorum.

Bu çalıştayı fiziki olarak iki gün içinde gerçekleştirmeyi ve kapsamlı tartışmalar yapmayı planlamıştık ama malumunuz pandemi şartları nedeniyle yarım gün içerisinde tüm konulara değinmeye çalışacağız. Çalıştay boyunca tartışacağımız konulara geçmeden önce, böylesi yüksek ve üst düzey bir katılımdan ötürü son derece memnun olduğumu ifade etmek isterim. Bu katılımın, kamu ve özel sektörümüzün çalıştayın çıktılarına verdiği değer ve önemi açık bir biçimde gösterdiğini düşünüyorum. Bilindiği üzere, mevcut yasal düzenlemeler uyarınca özellikle belirli bir büyüklüğün üzerindeki şirketlerimiz TMS ve VUK esaslı en az iki farklı mali tablo hazırlamak zorunda kalmaktadır. Bu zorunluluk, genel kurulda ortaklara hangi mali tablonun sunulacağı, hangi mali tablodaki kârın dağıtılacağı, borca batıklık ve sermaye yeterliliği rasyolarının hangi bilançoya göre hesaplanacağı, birleşme ve bölünmelerde hangi mali tabloların esas alınacağı, ticari mahkemelere taşınan ticari anlaşmazlıkların çözümünde hangi kayıtların esas alınacağı gibi muhtelif sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca kamu kurumları tarafından TÜİK, İSO, TİM, Eximbank, Merkez Bankası gibi işletmelerden toplanan ve istatistiki amaçlarla kullanılan rakamsal verilerin VUK ve/veya TMS esaslı olmasına bakılmaksızın toplanması, zira her ikisi de yasal mali tablo, bu veriler esas alınarak yapılan değerlendirmeleri de sağlıklı olmaktan uzaklaştırmaktadır.

Şirketler nezdinde ise en az iki kayıt tutulmak zorunda olunması, şirketlerin bilgi işlem altyapısı yatırımlarında önemli maliyetlere, zaman ve emek israfı oluşturmaya neden olmaktadır. Özünde işletmelerin kimin için ticari kayıt tuttuğu veya mali tablo çıkarttığından hareketle hazırlanması gereken kayıt sistemleri, maalesef yurtdışı gelişmiş ülke uygulamalarının aksine, ülkemizde hâlâ verginin doğru hesaplanması ve alışık olunan denetim usullerine göre devam ettirilmek istenmektedir. Ancak işletmelerin TMS esaslı kayıt tutmaları, bilgi işlem ortamında kurgulanan yönetim raporlarının daha kolay ve hızlı alınmasına imkân sağlamasıyla birlikte, işletmelerin ilişki içerisinde oldukları ya da olabilecekleri yurtiçi ve yurtdışı finansal kurumlar, yatırımcılar, uluslararası tedarikçiler ve müşteriler yönünden ya da kendi sürdürülebilirliklerinin rakamsal göstergeleri gibi daha başka eklenebilecek birçok konu bakımından çok gerekli bir durumdur. Bu çerçevede önerimiz, ülkemizde ticari işletmelerin büyüklüklerine göre Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen hesap planı ve raporlama standartlarına uygun tek kayıt ve tek defter tutmaları ve tek mali tablo çıkartmalarıdır. Pandemi ortamının getirdiği kısıtları da dikkate alarak bu konudaki çalışmaların ve değerlendirmelerin yeterince geniş olarak ortaya konulması amaçlı, katılımcılardan talep edilen tebliğler ve panelimizdeki değerlendirmeler en kısa sürede çalıştay kitapçığı olarak da

paylaşılacaktır. Her ne kadar içinde bulunduğumuz olağanüstü koşullar nedeniyle bu çalışmayı yarım güne sığdırmaya çalışsak da bugünkü tartışmalar üzerine şekillendireceğimiz çalışmalarımızda, tüm hazirunun değerli katkılarını almaktan büyük bir memnuniyet duyarız.

Sayın katılımcılar, şimdi sözü açılış konuşması yapmak üzere TÜSİAD Başkanı Sayın Simone Bey'e bırakıyorum. Buyurun Simone Bey.

SİMONE KASLOWSKI

TÜSİAD Yönetim Kurulu Başkanı

Sayın Bakanım, kıymetli misafirler, bugün sanal ortamda gerçekleştireceğimiz etkinliğimizde, yoğun programlarınıza rağmen bizlere zaman ayıran tüm paydaşlarımıza en içten dileklerle teşekkürlerimi sunarım.

2020 yılının bu zamana kadar bize gösterdiği pek çok zorluğun aksine, sanal ortamların bize sunduğu imkanlar çerçevesinde gerçekleştireceğimiz çalıştaya hepimiz hoş geldiniz. Hepinizin de bildiği gibi Türk ekonomisi küresel krizin şoklarına pek çok ülke gibi hazırlıksız yakalandı. 2020 yılında pandeminin gündemimize getirdiği ve var olan sorunlarımızı derinleştiren gerçekler, hepimizin zor zamanlar geçirmesine neden oldu. Bu süreçte büyümeyi gözetken yaklaşım ve ekonomi politikalarında yaşanan tıkanıklık, piyasalarda dengesizliklere ve güven kaybına yol açtı. İkinci dalganın tüm şiddetiyle başlamasıyla birlikte, pandeminin yaygınlığı ve toplumsal sağlığa verdiği zararın tahmin edildiğinden daha vahim olduğunu görüyoruz. Böyle bir aşamada ekonomi yönetiminde yapılan değişiklik ve geçtiğimiz bir aylık dönemde hızla atılan normalleşme adımları, piyasalarda rahatlatma sağladı. Şeffaflaşmaya ve istikrarı sağlamaya yönelik gösterilen çabayı memnuniyetle karşılarken, henüz yolun başında olduğumuzu hatırlatmak isterim. Bir taraftan yanı başımızda Avrupa ekonomisinin pandemi kaynaklı yeniden bir baskılanma sürecine girmesi, bir taraftan da içeride hızla enflasyonla mücadele ihtiyacının olması, önümüzdeki kısa vadede doğru adımlarla geçmemiz gereken çok kritik ve zorlu bir sürece işaret ediyor.

Değerli misafirler, ülkemizin küresel ekonomide önemli aktörlerden bir tanesi olması için hepimizin çabası çok kıymetli. Bu kapsamda, bugün burada değerli katılımcılarımız ile ülkemizin uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt altyapısına geçmesini tüm yönleriyle ele alacağız. Pandemi ortamının küresel ticarete, ticari hayata etkili şekilde hissettirdiği kurumsal risklerimizin her yönüyle iyi analiz edilmesi gerekliliği, muhasebenin ihtiyatlılık prensibi kapsamında her an gündemimizde tutulması gereken bir konu. Bu geçişin, bu ve diğer konular itibarıyla ticari hayatımıza da bir kültür değişimi yaratacağını, çalışanlarımızdan yöneticilerimize kadar iş yapış şekillerine etki edeceğini düşünüyoruz. Uluslararası ticaretin ortak diline daha iyi adapte olabilmek için gerekli olan altyapı değişiminin, küresel ekonominin bir paydaşı olan ülkemize faydalı olacağına inanıyoruz. Bu nedenle çalıştayımızın hepimiz için kıymetli çıktılar sağlamasını temenni ederim.

Değerli konuklar, pandeminin tekrar derinleştiği bu dönemde maalesef yükselen enflasyon ortamında ülkece daha sıkı politikalara geçme zorunluluğu doğmuştur. Bu konuda tüm ekonomik aktörler tarafından tam mutabakat sağlanmasının gerekli olduğunu düşünüyorum. Bugün üzerimize düşenleri yapmazsak, ilerleyen vadede ekonomide çok daha büyük zorluklarla karşılaşma ihtimalimiz yüksek. Bunu da hesaba katarak disiplinli ve verimli politikalarla odaklanmalıyız. Yaşadıklarımızdan öğrendiğimiz bir ders daha var. Ekonomi politikaları, piyasaların işleyişi, sermaye akışlarının yönü, rasyonel yaklaşımlara, şeffaflığa ve doğru zamanlamaya gereksinim duyuyor. Bunlara ilaveten, hukukun üstünlüğü, hızlı ve adil şekilde çalışan güvenilir bir yargı sistemi olmadan

bu özellikler kalıcı ve sürdürülebilir büyümenin önünü açmaya, yatırım sermayesinin ülkeye akmasını sağlamaya yetmiyor.

Yeni yıla zor koşullarda gireceğimize kuşku yok. Ne var ki daha önce pek çok kriz yaşamış, bunları yönetmiş ve atlatmış büyük bir ülke ve iş dünyası olarak umutsuzluğa kapılmadan gereken disiplinle adımları atmalıyız. Uzun vadeli stratejilere yöneldiğimiz rasyonel bir yönetim benimsediğimiz, temel hak ve hürriyetler konusunda daha fazla özgürlükçü bir çizgiye geldiğimiz takdirde, ülkemizin toplumumuzun enerjisini verimli ve yapıcı bir yöne sevk edebileceğimizden eminim. Beni dinlediğiniz için teşekkür ederim, tüm katılımcılara başarılı bir çalıştay dilerim. Çok teşekkür ederim.

ŞERAFETTİN KARAKIŞ

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı

Teşekkürler Sayın Başkanım. Sayın katılımcılar, şimdi sözü açılış konuşması yapmak üzere Gelir İdaresi Başkanı Sayın Bekir Bey'e bırakıyorum. Buyurun.

BEKİR BAYRAKDAR

Gelir İdaresi Başkanı

Herkese merhaba. Böyle COVID-19 ortamında TÜSİAD'ımızın düzenlediği bir etkinlikte sizlerle birlikte olmaktan çok memnuniyet duyuyorum. İnşallah verimli bir toplantı olur. Tabii hepimizin bildiği üzere yaklaşık 9-10 aydır çok ciddi bir pandemi süreciyle birlikte, bir taraftan işlerimizi, ekonomiyi, ticareti, sivil hayatımızı birlikte götürmeye çalışıyoruz. Aslında bu süreçten önceki zamanlarda hep böyle yüz yüze bir araya gelerek geniş katılımlı, fiziki ortamlarda çok güzel toplantılar yapıyorduk. Maalesef şu anda o toplantılardan biraz uzağız. Ama bu imkanlar sayesinde de yine bu şekilde bir araya geliyoruz. İşin gerçeği artık biraz da antrenmanlı olduk, ilk etapta zorlanıyorduk bu video konferans sistemlerinde, şimdi artık hepimiz uzaktan çalışma, video konferans, toplantılar, bu süreçleri götürüyoruz.

Tabii bugünkü bir araya gelmemize sebep olan konu, ticari hayat açısından, ekonomi açısından çok önemli bir konu. Muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması, kullanılması, hepimizi yakından ilgilendiren bir konu. Çünkü bunun işletmenin kendi sahibi açısından bir önemi olduğu kadar, ortakları açısından, hissedarları açısından, bizler açısından, kamu idaresi açısından ve kamu idarelerinde de vergi boyutu ayrı, ticaret hukuku boyutu ayrı, yine bazı özel işletmeler bakımından enerji işletmesi oldu mu, banka oldu mu farklı alanlarda faaliyet göstermesi bakımından. Çünkü şirketin tüm özelliklerini kısa şekilde bilançosu ve gelir tablosu üzerinden raporlamaya imkân sağlayan tablolar üzerinden izlenebiliyor, onun için de çok hassas ve önemli bir konu. Bizim de hayatımızın, işimizi yaparken her aşamasında karşımıza çıkan bir konu. Gördüğüm kadarıyla katılım da çok geniş bir katılım. Ben bugünkü toplantının bu anlamda çok verimli olacağını düşünüyorum. Tabi bunlar bir anda kısa sürede hemen konuşulup da halledilebilecek konular değil çünkü tarafları çok, ilgilendirdiği kesim fazla ama bu tip toplantılarla gündeme gelerek, anlatılarak bir sürece ulaşılabilecek konular. Onun için bu gayreti de çok olumlu buluyorum.

Şimdi gerçekten dokuz aydır dünyanın da çok alışık olmadığı, bizim de yaşamımızda ilk defa karşılaştığımız bir durumla karşı karşıyayız. Bugün de sabah defterdar arkadaşlarla bir toplantı yaptık, işlerimizi nasıl yürütürüz, nasıl yaparız gibilerinden. Hakikaten biraz değişik bir durumla karşı karşıyayız. Tabi Türk toplumu hızlı da bir adaptasyon süreci olan bir toplum. Dün yine başka bir dernekle toplantı yapmıştık. Aslında bu sıkıntılı zamanlar belki bizim gibi gelişmekte olan ülkeler

bakımından, ekonomiler bakımından bir fırsat da doğurabiliyor. Çünkü karşımızda bir gelişmiş ülkeler var, belli bir noktaya gelmişler, belli yapılanmalarını tamamlamışlar, işlemleri devam ediyor. Bizler de onları yakalama gayreti içinde olan, aradaki farkı kapatma gayreti içinde olan ülkeleriz. Ben Hep şöyle düşünüyorum; bunu fırsata dönüştürüp bu süreçleri, bu farkı kapatmak için nasıl kullanabiliriz? O şekilde değerlendirebilirsek çok verimli olur diye düşünüyorum. Çünkü tam bugün konuştuğumuz konu belki muhasebe konusu ama hep bunların hepsi işletmeleri, ekonomiyi, ülkeyi daha iyi bir noktaya nasıl getirebiliriz, buna hizmet eden şeyler özünde. Onun için bunu da kafamızda hep arka planda tutmamız gerekiyor.

Şu an ortamdaki arkadaşları çok yakından ne kadar ilgilendirir bilmiyorum ama belki sonlarında gelebilir, özellikle bu yeni yapmış olduğumuz düzenlemelerde varlık barışıyla alakalı bir düzenleme de yaptık. Hem yurtdışındaki kaynakların getirilerek ekonomiye kazandırılması hem de yurtiçinde olan kaynakların da işletmelere konularak ekonomiye kazandırılmasına yönelik, hiçbir vergi almadan, vergi incelemesine tabi olmadan bu tip kaynaklar varsa gelip ekonomiye de kazandırılmasını istiyoruz. Şu andaki süreçte de artık biraz daha öngörülebilir ve güven ortamının sağlanmasına yönelik çalışmalar yapıyor. Bu yönde de aslında pozisyonu olanlar varsa veya size bu konuyla ilgili gelen sorular varsa, bu konuda da mükelleflerinizi veya işletmeleri, arkadaşlarınızı aydınlatmanıza memnun olurum. Yine Yapılandırma Kanunu var, Yapılandırma Kanunu'nda da vatandaşlarımızdan çok ciddi şekilde bir başvuru var. Ama istiyoruz ki Vergi Dairesi'ne gelmeden, nasıl şimdi burada webinar konferans yapıyorsak Zoom üzerinden, işlemler rahat rahat yürütülsün istiyoruz. Hakikaten siz de belki hissediyorsunuz ama biz Vergi Daireleri'ni çalışanlar ve çalıştıranlar olarak yoğun bir iş temposuyla karşı karşıyayız. Bir taraftan çalışma saatleriyle ilgili kısıtlamalar söz konusu. Daireleri az saatler içerisinde çalıştırmak istiyoruz ve az personelle çalıştırmak istiyoruz. Ama diğer taraftan da özellikle bu Yapılandırma Kanunu dolayısıyla çok ağır bir iş yüküyle karşı karşıya arkadaşlar. Bu süreci böyle suhuletle götürmek gayretindeyiz. Bu konularda da sizi yakından ilgilendirir ilgilendirmez ama mutlaka gündem olabilir, desteklerinizi bekliyoruz.

Tekrardan bugünkü konumuza gelecek olursak; zaten benden sonraki süreçte de panelist olarak, izleyici olarak bizden arkadaşlar olacak toplantıda. Onlarla belki teknik konulara da girilebilir ama ben gerçekten bu tür çalışmayı çok olumlu buluyorum ama dediğim gibi belki, belli bir vadede, belli bir toplantı süreçleri devam ederek bir noktaya gelmemizde fayda var. Biz bütün yapmış olduğumuz düzenlemelerde, yani vergisel düzenlemelerde de veya uygulamaya yönelik düzenlemelerde de hep şunu düşünüyoruz; bizden hizmet alan vergi mükelleflerimize daha az maliyetli, daha pratik şekilde nasıl hizmet sunabiliriz? Bazen aklımızdan bazı düzenlemeleri yapmak geçiyor ama dedim ya şimdi vergi uygulamaları, maliye, toplum, devlet olduğu müddetçe devam eden müesseseler ve belli bir sistem dahilinde gidiyor. O sistemleri pat diye değiştirmek, pat diye yeni bir yola girmek, sonrasında ciddi sıkıntılar da çıkartabiliyor. Çünkü mükelleflerimizin uyum seviyesinin de yüksek olmasını istiyoruz. O nedenle bu uygulamalarda da doğruyu bulalım, dünya uygulamalarına paralel adımlar atalım ama diğer taraftan da bir tarafı ihya ederken diğer tarafı da yıkmayalım. Bütün boyutunu da düşünerek hareket edersek, ortak akılla hareket ederiz diye düşünüyorum. Bu bir başlangıç bence, buna başlamak bile, konuşmak, bu konuyu tartışmak bile başlı başına bir şey. Bence bu açıdan, bu toplantının çıktısı çok önemli. Ben bütün katılımcı arkadaşlarımdan çok ciddi emek vereceklerini, katkılarda bulunacaklarını düşünüyorum. Olay bugün hem KGK tarafından hem Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hem bizim Vergi Denetim Kurulu, bizim Gelir İdaresi uygulamaları bakımından masaya yatırılıp ortak bir akılla nasıl bir sonuç buluruz, ortaya çıkar inşallah. Ben çok fazla sözü uzatmak istemiyorum açılış olarak. Belki bir ara verip belli bir süre sonra yine bağlanabilirim, burada

olmak da istiyorum. Baştan hızlı giriş bir yaptık, şimdi bakıyorum TÜSİAD Başkanımız da orada, Simone Bey, ona çok selam söylüyorum. SPK Başkanımızı görüyorum. Dün gece saat 1'e kadar Meclis'teydik beraber. BDDK'dan arkadaşlarımız var, onlara da selam söylüyorum. Ve katılımcılara çoğuna baktığımda hep tanıdığımız insanlar, tanıdığımız kişiler. Onun için çok verimli ve güzel bir ortam olduğunu düşünüyorum. Ama dediğim gibi inşallah bu süreci, bu aşılama süreciyle de beraber, gerçekten şu andaki ana gündemimiz COVID-19 ve işlerimiz bozulmadan işlerimizi götürmeye çalışıyoruz. Şu COVID-19 pandemi sürecini hızlı şekilde atlattırsak, çok güzel bir sıçramayla hazırlıklı şekilde ekonomiye tekrar adapte olup bunu da bir fırsata çevirerek çok iyi noktalara gideriz diye düşünüyorum. Fiziki ortamlarda bir arada olmak dileğiyle herkese selam ve saygılarımı iletiyorum. Çok teşekkürler.

ŞERAFETTİN KARAKIŞ

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı

Teşekkürler Sayın Başkan. Biz de aslında bu toplantıyı iki gün fiziki olarak yapmayı düşünüyorduk. Bundan sonra da muhtemelen, pandemi geçtikten sonra, hafta sonu fiziki yapılacak bir toplantıda tekrardan konuyu tartışıp konuşmak isteriz. Bu dediğiniz gibi bir başlangıç. Zaten kademeli bir geçiş olmak zorunda, yoksa birden bütün sistemin değişmesi de imkânsız dediğiniz gibi.

Sayın katılımcılar, şimdi sözü açılış konuşması yapmak üzere Sermaye Piyasası Kurulu Başkanı Sayın Ali Fuat Bey'e bırakıyorum. Buyurun Sayın Başkan.

ALİ FUAT TAŞKESENLIOĞLU

Sermaye Piyasası Kurulu Başkanı

Sayın Bakanım, değerli başkanlar, değerli TÜSİAD üyeleri ve değerli katılımcılar, TÜSİAD tarafından bugün gerçekleştirilen, Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar konulu çalıştayın iş dünyası ve ülkemiz için hayırlı olmasını temenni ediyorum. Organizasyonda emeği geçen herkese ve kıymetli zamanlarını bizlerle paylaşan dinleyicilerimize de teşekkür ediyorum. İnşallah bundan sonraki yıllarda COVID-19 ortamındaki gibi böyle sıkıntılı ve kısa bir zaman sürecine sıkıştırılmış bir zamanda değil, daha geniş zamanda, tartışmanın nasip olmasını diliyorum.

Değerli konuklar, sermaye piyasalarının etkinliği, kaynakların verimli dağıtımı, ekonomik kalkınmaya katkı sağlanması ve yatırımcıların haklarının korunması için yatırım kararları gerçeğe uygun ve güvenilir bilgiye dayalı olarak verilmelidir. Bu kapsamda kamuyu aydınlatma belgeleri ve periyodik finansal raporlar en değerli bilgi kaynaklarıdır. 1982 yılında kurulan kurulumuzun, 1983 yılında kuruluşun bir yıl sonra standart mali tablo ve raporlara ilişkin esasları belirlemesi ve 1984 yılında finansal raporların dayanağını oluşturan hesap planına ilişkin ilk düzenlemeyi yapması, Sermaye Piyasası Kurulu açısından finansal raporların ne kadar önemli olduğunun bir göstergesidir. Kurul, finansal raporlamanın yatırım kararlarındaki önemini ve serbestleşen sermaye piyasaları ile uluslararası yatırım çekmek için gerektiğinin hep farkında olmuştur, olmaya da devam edecektir. 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu değişikliği ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun oluşumu için gerekli altyapı oluşturulmuştur. Avrupa Birliği'nden önce Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartları UMS/UFRS 2003 yılından itibaren isteğe bağlı, 2005 yılından itibaren borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur. Değerli konuklar, SPK olarak biz hep finansal bilgiyi önemli gördük. Küresel hale

gelen sermaye piyasalarının ihtiyaçlarını da erken anlayarak piyasalarımız için uluslararası standartları getirdik. Uluslararası standartlara uyum, günümüz serbest sermaye hareketlerinin bir gereğidir. Yatırımcılar, finansal raporlama alanında ortak bir dil aramaktadır. Ülkemizde uluslararası ilkeler çerçevesinde oluşturulmuş finansal raporlamaya geçiş sayesinde, borsaya yabancı yatırımcı gelmesi, doğrudan sermaye yatırımları ve yurtdışı risk primi düşük borçlanma kolaylaştırılmıştır. Bu sayede borsamızda yabancı yatırımcı sayısı da artmıştır.

Yatırım bakış açısı geleceğe dönüktür. Bugünkü değil, gelecekteki şirket performansı satın alınır. Artık yatırımcılar sadece finansal değil, finansal olmayan verileri de önemsemektedirler. Bakış açısı yeniden şekillenmekte, önemli olan bütüncül olarak şirketin anlaşılmasıdır. İşletmenin tüm paydaşlarına ve çevreye etkisi, sürdürülebilirliği oldukça önemlidir. Yatırımcıların beklentilerinin karşılanması için biz de Sermaye Piyasası Kurulu olarak yine öncü rolümüzü sürdürerek yakın zamanda halka açık ortaklıklar için sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesini düzenledik.

Değerli katılımcılar, sermaye piyasaları yatırımcıları için bilgiye hızlı ulaşım ve bilginin analiz edilebilir olması oldukça önemlidir. Bu anlayışla KGK ile iş birliği içinde UFRS taksonomisinin kullanımını Avrupa Birliği'nin ortak bir elektronik formatta raporlamayı zorunlu kılmasından çok önce, 2016 yılından itibaren geçilmiştir. Bu hamle, ortak dil kullanımını yeni bir boyuta taşımıştır. Tüm dünya ile karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun performansı hızlıca fon sahiplerine sunabilmek, pek tabii rekabet avantajı sağlayacaktır.

Ülkemiz bir dönüşüm yaşamaktadır. Türk Ticaret Kanunu 2011'de, Sermaye Piyasası Kanunu tamamen 2012'de değişmiştir. Ülke ekonomisi ve işletmelerin vizyonunun uluslararası standartlar, iyi kurumsal yapılar olduğunu bu düzenlemeler işaret etmektedir. Ancak ihraççılar finansal tablolarını uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları uyarınca hazırlamak zorunda olmakla birlikte, defterlerini hâlâ vergi mevzuatına göre tutmaktadır. Vergi mevzuatı kapsamında tutulan yasal kayıtlar ile uluslararası standartlara göre hazırlanan finansal tablolar arasında önemli farklar oluşmaya başlamıştır. Söz konusu durum, her halükârda şirketler açısından ikili kayıt sistemi oluşturacak şekilde muhasebe sistemi altyapı yatırımlarının yapılması ve bu sistemin yürütülmesi için önemli maliyetleri de beraberinde getirmiştir.

Yatırımları artırmalıyız; bunun yolu da yatırımcıların ihtiyaçlarına cevap vermekten ve kültür değişimini sağlamaktan geçiyor. Artık sadece bugünün resmini içeren tarihsel değerlere dayalı yasal kayıt sistemi yeterli gelmemektedir. Kayıtlar yönetim sistemleri ve iç kontrol için de rapor üretebilmeli, günceli gösterebilmelidir. Kayıttan raporlamaya geçiş hızlı olmalıdır. Hızlı, güncel, tanımlanabilir ve analiz edilebilir veri günümüzün en değerli varlığıdır.

Değerli konuklar, halka açık şirketlerin sermaye artırımı, kâr dağıtımı, birleşme, bölünme gibi alanlarda muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri finansal tabloları ile TMS/TFRS uluslararası raporları arasında farklılık bulunması tereddütleri ve ek düzenleme ihtiyacına yol açmaktadır. Vergi mevzuatına dayalı bir muhasebe ve raporlama sistemini benimsemiş şirketlerin halka açılma süreci, uluslararası standartlara adaptasyon için gereken hazırlık süreci nedeniyle uzamaktadır. Bilginin önemi artıyor. Raporlama, dünyamızda artık taksonomi var, bilgi sistemleri denetimi var, süreklilik raporlaması var. Artık aynı dilde ve anlaşılabilir veri üretme devrindeyiz. Aynı dili kullanırsak, daha çabuk ve kolay anlarız. İkili kayıt sistemi ve raporlama, yatırımcıların bilgiye erişim maliyetini artırmakta, şirketlerin finansmana erişimini de güçleştirmektedir. Kayıt sisteminde de ortak dile geçerse, kazanımlarımız büyük olacaktır diye düşünüyoruz. Bu sayede kamu ortak dil üzerinden veri toplayacak, yatırımcılar tek tablo ile karşılaşacak, kredi veren hangi kâr gerçek diye düşünmek

zorunda kalmayacaktır. Yöneticiler çeşitli süreçlerden geçmeden doğrudan kayıt sistemi üzerinden analiz yapabilecektir.

Uluslararası kuralların oluşumunda etkimiz yok diye endişemiz olmasın. UFRS'yi yayınlayan kurulun danışma konseyinde ve bu kurulu yöneten vakfın kamu yararına hizmet edip etmediğini denetleyen kurulda bizim arkadaşlarımız görev yapmaktadır.

Değerli katılımcılar, Uluslararası Finansal Raporlama'ya geçeli epey zaman oldu. Artık muhasebe meslek mensuplarının birçoğu TMSF/ TFRS'yi biliyor. Dolayısıyla artık muhasebe kültürümüzü de ticari bakış açısıyla oluşturmanın zamanının geldiğini düşünüyorum. Yaşadığımız salgın süreci de bir kez daha hatırlattı ki artık işletmelerin nakit ve risk yönetimiyle sürdürülebilirliği oldukça önemli. Şirketlerin yarattığı tüm sosyal, çevresel, kurumsal etkileri dikkate alarak politika üretiyor olmalıyız. Sektörlerin şirketlerin risklerini ve gerçek durumunu göremez isek, gerçekçi ve uygulanabilir politikalar üretemeyiz. İnsanoğlunun ticarete başlamasından bu yana muhasebe var ancak anlamı değişti. Kayıt ve raporlamada kültür ve felsefe değişikliği yapmalıyız. Kayıt sistemi ve raporlaması, uluslararası kabul görmüş standartlara uygun şirket denetiminden korkmaz; kredi alırken, ortak alırken, borsaya açılırken daha kolay adapte olur. Risk primi azalır, şeffaflık artıp karmaşa azaldıkça finansman imkanları da genişler, etkin kaynak dağıtımı sağlanır.

Evet, sadeleşmeliyiz, hızlanmalıyız, anlaşılabilir olmalıyız diyoruz. Farklı tablolar, birden fazla kâr olmamalıdır. Geleceği öngörmeye ihtiyacımız olduğu açıktır. Türk Ticaret Kanunu, uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartları ve finansal tablolara atıf yapıyor. Uluslararası bir vizyonu var. Bizim bakış açımız, uluslararası düzenlemelere uyum içeriyor, bu vizyonun gereğini takip etmeliyiz. Risklerini yönetemeyen, etkilerini iyi ölçemeyen şirket yaşayamayacaktır. Tüm bu gerekçelerle, muhasebe kayıt sisteminin uluslararası standartlar ile uyumlu tek bir kayıt sistemi olarak tutulmasına ilişkin çalışmaları biz de Sermaye Piyasası Kurulu olarak destekliyoruz.

Değerli konuklar, sözlerime son verirken bu çalıştay ile ülkemiz şirketlerinin sürdürülebilirliği bakımından uluslararası sistemle entegre bir kayıt altyapısına geçiş adımlarının atılmasını ümit ediyorum. Bu konuda motivasyon yaratacak, değer katacak ve uzun vadeli çalışmamıza ilham verecek fikirlerin ortaya çıkmasını temenni ediyorum, tüm katılımcılara saygılarımı sunuyorum. Biraz önce Bekir Bey'in belirttiği gibi biz gece 1'e kadar Meclis'teydik, dün bütçe günümüz dolayısıyla, sabah 10'dan beri de bizim Kurul toplantımız var, devam ediyordu açılış bölümünde katılmak için biraz ara verdim bu toplantıya. Sonraki süreçte de kurul toplantısını bitirirsek takip etmeye devam edeceğim ama bizim Kurul'dan arkadaşlar zaten var. Ben Sermaye Piyasası Kurulu'na atandığımdan beri, ki o zaman kendi kendime bir söz vermiştim, her hafta Kurul toplantısını yapacağım, her hafta da perşembe günü yapacağız, piyasa da bunu gayri resmî biliyor olacak. Bunu bugüne kadar aksatmadık. Bu toplantıya katıldım ama toplantımıza da devam edeceğiz. Ben açılış bölümünden sonra müsaadenizi isteyeceğim. Herkese tekrar saygılarımı sunuyorum.

ŞERAFETTİN KARAKIŞ

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı

Değerli katkılarınız için çok teşekkür ediyoruz Sayın Başkanım. Sayın katılımcılar, şimdi sözü açılış konuşması yapmak üzere Kamu Gözetim Kurumu Başkanı Sayın Rıza Be'ye bırakıyorum.

RIZA ÇELEN

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Standartları Kurumu Başkanı

Evet, ben de çok teşekkür ediyorum. Sayın Bakanım, değerli, katılımcılar, sözlerime başlarken şahsım ve kurumum adına hepinizi saygıyla selamlıyorum. Önceki konuşmacılar aslında bütün tabloyu çok güzel özetledi. Ben de bir miktar katkı sunmak istiyorum.

Bilindiği üzere dünya genelinde özellikle son 20 yıl içinde muhasebe ve denetim skandalları ile küresel bir finansal kriz yaşanmıştır. Bu skandallar ve finansal kriz göstermektedir ki finansal raporlama ile güvenilir bağımsız denetim sistemi oldukça önemli. Bu nedenle dünya genelinde finansal raporlamanın ve bağımsız denetimin gözetimini sağlamak üzere düzenleyici kurumlar kurulmuştur.

Uluslararası alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak ülkemizde de yeni Türk Ticaret Kanunu'yla ticari yaşamın kuralları yeniden ele alınmıştır. Bu kapsamda şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından şirketlerde daha önce var olan murakıplık sistemine son verilmiş ve bağımsız denetime geçiş sağlanmıştır. Aynı zamanda tüm işletmelerin finansal tablolarının uluslararası standartlarla uyum gösteren muhasebe standartlarına göre hazırlanması ve dürüst resim ilkesi kapsamında finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve performansını tam, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şekilde gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun suretle yansıtması amaçlanmıştır. Dolayısıyla finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında Türk Ticaret Kanunu'yla beraber yeni bir dönem başlamıştır.

Değerli katılımcılar, işletmelerin finansal tablolarını Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen esaslara göre KGK tarafından belirlenen muhasebe standartlarına göre hazırlaması gerekmele birlikte, malumunuz olduğu üzere muhasebe uygulamalarına uzun süre vergi mevzuatı yön vermiştir. İşletmeler ticari defterlerini Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre tutmaya devam etmektedir. Her ne kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nin başlangıcına baktığımızda ticari esasların amaçlanmış olduğu anlaşılrsa da zamanla bu esaslardan epeyce sapıldığı ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede işletmeler gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmayı sağlayan ticari muhasebeye göre değil, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre defterler tutmakta, buna uygun muhasebe sistemi oluşturmakta, finansal tablolarını yine buna uygun sunmakta ve buradan hareketle de vergi matrahını belirlemekte. Hatta diğer kamu kurumlarının finansal tabloya ihtiyacı olduğunda da bu tablolar kullanılmaktadır.

Diğer taraftan bağımsız denetim uyarınca muhasebe sistemine uygun finansal tablo ihtiyacıyla beraber, bu tablolar için ya düzeltme yapmak ya da birçok işletme tarafından yapılan ikinci bir kayıt düzeni oluşturulmak zorunda kalınmıştır.

Değerli katılımcılar, muhasebenin genel amacı, işletmenin iç ve dış kullanıcılar olarak tanımlayacağımız paydaşlarına, işletmenin finansal faaliyetlerinin özetlendiği ve analiz edildiği raporlar üreterek bilgi sağlamak ve söz konusu tarafların karar verme süreçlerine destek olmaktadır. İşletmenin yönetim kadrosu, mevcut ve potansiyel ortakları, borç verenler, işletmede çalışanlar, devlet ve diğer tüm kamuoyu, muhasebe tarafından üretilen bilgiye dayanarak kararlar alabilmektedir. Dolayısıyla vergi otoritesi de muhasebenin bilgi sunduğu işletme paydaşlarından sadece birini oluşturmaktadır. Her ne kadar devlet de muhasebenin sunduğu bilgiye taraf olsa da

vergi mevzuatımızda işletmelerin finansal durum ve performansının gerçeğe uygun şekilde yansıtılması değil, vergi alacağının doğru, güvenilir bir şekilde tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Ancak muhasebeden beklenen amaç, iç ve dış paydaşların işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında gerçek ve doğru bilgiye erişmesine imkân sağlamaktır.

Değerli katılımcılar, muhasebenin Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü şekilde ülkemizde bilgi için muhasebe anlayışının hâkim olması amacıyla, kurumumuz tarafından ticari muhasebeye geçiş projesi başlatılmıştır. Ticari muhasebeye geçişle birlikte az önce de ifade ettiğim gibi işletmenin finansal durum ve performansını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde gösteren muhasebe standartlarına uygun finansal tabloların hazırlanması sağlanacaktır. Bu doğrultuda TTK'nın vermiş olduğu yetki ve sorumluluk çerçevesinde, TFRS'ler dışında muhasebe standartlarını oluşturma çalışmaları başlamıştır. Bilindiği üzere, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmeler için hazırladığımız Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2018 yılında yürürlüğe girmiştir. Bağımsız denetime tabi olmayan diğer işletmeler için hazırladığımız Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) çalışmaları devam etmektedir. Bu standart kamuoyuyla paylaşılmıştır ve sizlerden gelen katkılarla da nihai hale getirilmiştir. Özellikle küçük ve mikro işletmeler için hazırladığımız KÜMİ FRS'nin hayata geçmesiyle beraber, Türkiye'de bilanço esasına göre defter tutan farklı büyüklükteki işletmeler için ayrı ayrı muhasebe standartlarına kavuşmuş olacağız.

Tabi tüm bu standartları geliştirirken işletmelerce katlanılacak ilave yükümlülükleri de dikkate alıyoruz. Bu anlamda özellikle Avrupa Birliği düzenlemelerinde de belirtilen, önce küçükleri düşün yaklaşımı benimsenmiştir. Standartlarda maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülerek işletme büyüklüklerine göre ilave yükümlülükler getirilmiş; özellikle küçük ve mikro büyüklükteki işletmeler için hazırlanan KÜMİ FRS'de gerçeğe uygun sunumu zedelememek koşuluyla mevcut uygulamadan çok sapmadan kolaylaştırıcı hükümlere yer verilmiştir. Ancak gerçeğe uygun sunumu sağlamak adına ilave yükümlülükler de mezkûr raporlama çerçevesine dahil edilmiştir.

Bununla birlikte bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmeler için TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS olarak nitelendirdiğimiz standartların yanında söz konusu standartlar uyarınca finansal raporlama yapılabilmesi için muhasebe sistemi kurulması ve buna imkân sağlayan bir hesap planı ihtiyacı da var. Mevcut hesap planına baktığımız zaman, TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye uygun finansal tablolar hazırlanması için yeterli olmamaktadır. Bu hesap planının, mevcut standartların tamamını karşılayacak şekilde yeniden kurgulanma ihtiyacı da olmuştur. Bu kapsamdaki çalışmalara da 2018 yılında başlamış bulunuyoruz. Özellikle akademisyenlerin, iş dünyasının ve kamu otoritelerinin katılımıyla sağlanan hesap planına son halini yine vermiş bulunuyoruz. Dolayısıyla uygun bir kayıt düzeni ve bu kayıt düzenini yapan tüm işletmelerin ortaya koyacağı finansal raporlamanın uluslararası standartlarla uyumlu finansal raporlama standartlarına geçişi ve bu finansal raporlamaların sağlanması oldukça önem arz etmektedir.

Değerli katılımcılar, BOBİ FRS, KÜMİ FRS'nin yanı sıra, finansal raporlamalara uygun hesap planı taslağı yürürlüğe girmesiyle birlikte Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin de zamanla kaldırılması gerekiyor. Tüm bu düzenlemelerin hayata geçmesiyle birlikte, ülkemizde ticari muhasebe esaslı finansal tabloların oluşturulması amacının hâkim olduğu bir anlayış artık geçerli olmaya başlayacaktır.

Değerli katılımcılar, sözlerime son vermeden önce KGK tarafından yayımlanan tüm bu düzenlemeler geçerlilik kazandığında, işletmelerin KGK tarafından yayımlanan muhasebe

standartlarına uygun finansal tablo hazırlamaları sağlanacak; buna uygun muhasebe sistemlerin oluşturulması, bu şekilde oluşturdukları finansal tabloların vergi otoriteleri başta olmak üzere tüm kamu kurumları tarafından ilave düzenlemelerin de yapılması gerekecektir. Tüm bu sistemin, işletmelerin finansman kaynaklarına erişimini kolaylaştıracağına, borçlanma maliyetlerini düşüreceğine, işletme kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasına ve kurumsal yapılara önemli katkılar sağlayacağına dolayısıyla makroekonomik düzeyde de olumlu etkiler oluşturacağına inanıyoruz. Bu çerçevede yapacağımız bu tartışmaların ve biraz sonra arkadaşlarımız tarafından yapılacak sunumların faydalı olmasını diliyorum ve ticari muhasebeye geçiş sürecini de en kısa zamanda başarıyla tamamlamayı umuyoruz. Bu anlamda da tüm katılımcılara saygılar sunuyorum. Görüşmek dileğiyle.

ŞERAFETTİN KARAKIŞ

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı

Değerli katkılarınız için teşekkür ediyoruz Sayın Başkanım. Sayın katılımcılar, şimdi sözü Hazine ve Maliye Bakan Yardımcımız Sayın Osman Bey'e bırakıyorum. Buyurun Sayın Bakanım.

OSMAN DİNÇBAŞ

Hazine ve Maliye Bakan Yardımcısı

Herkese merhabalar. Değerli hazırun, iyi bir öğleden sonra diliyorum. Çok teşekkürler Şerafettin Bey. Öncelikle Simone Bey nezdinde TÜSİAD'a çok teşekkür ederim, bence gerçekten çok önemli bu çalışmaya vesile oldukları için, daha doğrusu bunu düzenledikleri için. Bu sözlerimde çok samimiyim çünkü şu anki pozisyonumdan önce profesyonel hayatımda bizzat içinde olduğum ve sonuçlarını yaşadığım bir konu bu, çok önemli. Temel olarak öncelikle dünyada bizim de içinde bulunduğumuz nispeten sofistike ve kapitalist düzeni tercih eden ülkeler arasında bizim gibi katı bir vergi koduyla hazırlanmış mali tablolar kullanan ülke olduğumu pek sanmıyorum. Bunu ve bu tabloların üzerine uluslararası rakamları inşa etmek gibi ek yük çok fazla batılı muhasebecinin pek bilmediği bir yük. Bunu da genelde Türkiye'deki muhasebecilere fatura edemezler, bunun da farkındayım. Bunu söyledikten sonra şunu vurgulamak isterim; masanın o yanındayken yaşadığım bütün bu sıkıntıları, muhasebeci ve denetçi olarak, masanın bu yanına geçtikten sonra aynı konuya farklı bir perspektiften bakmanın ne kadar önemli olduğunu bizzat gördüm. Şöyle bir başka bir örnek vererek başlayayım. Ben de iş dünyasının bir parçasıyken, ya devlet niye daha fazla istisna vermiyor diye kendi kendime söylenirdim. Bu tarafa geçtim, ne kadar çok istisna veriyormuşuz demeye başladım. Yanlış anlamayın, burada negatif bir şey söylemek istemiyorum; sadece olaya farklı perspektiflerden bakmak çok önemli. Burada bizim ortaya koyduğumuz ve haklı olduğumuzu düşündüğümüz konularda, o konunun önemli bir paydaşının kendi açısından nerede kendisini haklı gördüğünü anlamaya çalışmak çok önemli diye düşünüyorum. Bunları söylerken de şu anki Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresindeki üst yönetimin son derece piyasa dinamiklerine açık, mükellef odaklı, bu klasik bir deyim ama bunu gerçekten yaptıklarını ben kendim görüyorum. İş dünyasını anlayıp sorunlara gerçekçi çözümler bulma yönünde çok içtenlikle çalıştıklarını bildiğim için, burada bu önemli konuyu da pozitif anlamda değerlendirdiklerini bilmenizi isterim. Zaten bir kısmını da burada katılanlar arasında, Rıza Başkan, Bekir Başkan; sanıyorum 2-3 ay önceydi, burada beraber bir toplantı yaptık ve galiba bu pandemideki son fizik toplantılarımdan bir tanesiydi, bu konuyu tartıştık kendi aramızda. Gelir İdaresi, VDK ve KGK olarak başkanlarla beraber. Dolayısıyla bu konunun üzerindeyiz, bunu bilmenizi isterim.

Burada olay sadece UFRS'nin, TFRS'nin adapte edilmesinden de öte hukuki örneğin, örneğin diye bunu söylüyorum çünkü çok detaylı bakmadan fikir vermek için belirteceğim; hukuki sonuçları olan belli noktalarda nasıl kararlar verilebileceği, mahkemelerde belli konularda VUK'a dayalı rakamlar mı dikkate alınacak, yoksa TFRS'ye dayalı rakamlar mı dikkate alınacak, burada TFRS'ye dayanarak dikkate alınacaksa bu nasıl doğrulanacak gibi aslında detayda pek çok teknik önemli konu var. Bunun eminim hepiniz bu şekilde veya o şekilde düşünebiliyorsunuz. Örneğin kâr dağıtımı çok klasik bir soru, nasıl olacak gibi. Bunların iyice tartışılarak sektörün tüm paydaşları tarafından masaya yatırılarak görüş teatilerinin tamamlanması mutlaka gerekli olacaktır. Şunu da unutmamak gerekiyor; dediğim gibi Gelir İdaresi, VDK, arkadaşlarımızın son derece vizyonlarının geniş olduğunu ve gerçekçi ve ilerici adımlar atmak istediklerini biliyorum. Burada bir geçişe karar verildiği anda bile lütfen şunu unutmayalım; devlet tarafında onun muazzam bir planlaması gerekiyor. Düşünün, şu ana kadar kurulduğundan beri VUK'a göre çalışan Gelir İdaresi ve VDK, yepyeni bir sisteme geçecek demek bu. Bunların geçişinin yapılması, rakamların transfer edilmesi, risk analizi çalışmalarının baştan aşağı yeniden elden geçirilmesi gibi muazzam konular var. Bunları dikkate alarak epey bir konuşulması gerektiğini, Bekir Başkan da değindi ona kısmen, ben biraz daha açmak isterim. Çünkü o çok değerirse sanki negatifmiş gibi durmak da istemediğini biliyorum; aslında o da bu konuya gayet pozitif bakıyor. Ama burada sabırlı bir şekilde yoğun çalışarak beraber ilerlememiz gerektiğini düşünüyorum. Bunu aslında bu toplantıyı ben bir yerde *kick-off* toplantısı gibi düşünüyorum, bu çok önemli konu için.

Hepimiz hayatımızın en acayip günlerini yaşıyoruz diye düşünüyorum. Bir Çin atasözü demeyeyim de bir Çin laneti vardır, belki bilirsiniz. Eski Çin kültüründe özellikle imparatorluk çevresindeki insanlar birbirlerine kötü söz söylemek istedikleri zaman öyle küfür falan etmezlermiş. Çok az kelimeyle çok net şeyler söylerlermiş. En çok kullanılan lanet de, inşallah, tabi inşallah demiyor da onun yerine başka ne diyorlarsa artık; inşallah ilginç günler görürsünüz derlermiş karşıdakilerine. Sanıyorum şu an dünyada bir Çin laneti var hepimizin üzerinde. Ama bu önemli konu, bu zor günlerde ötelenecek bir konu değil. Dolayısıyla biz de bunu destekliyoruz. Biz derken sanıyorum Hazine ve Maliye Bakanlığımızdaki birimler adına da yine bir genel konuşabilirim. Zaten katılımcılara bakıyorum, VDK'dan epey bir katılımcı arkadaş var, gayet güzel. Biraz daha özel sektörden katılımcı olmasını da dilerdim. Bundan sonraki oturumlarda, bundan sonraki etkinliklerde inşallah bu olsun. Çünkü burada ne kadar çok görüş ortaya konulup konuşulursa, o kadar sağlıklı bir ilerleme olur. Ben de sözü çok uzatmak istemiyorum. Simone Bey sizin şahsınızda TÜSİAD'a tekrar çok teşekkür ediyorum. Şerafettin Bey' de teşekkür ediyorum, bu işin temel organizatörlerinden birisi olduğu için. Bütün panelistlere başarılar diliyorum. Ben de kapatmayacağım, devamlı hatta kalacağım. Kusura bakmayın, profesyonel olarak ilgilendiğim bir konu olduğu için dinlemek isterdim. Hatta kalıp zaman zaman dinleyeceğim. Tekrar bu konuda görüşmek üzere diyorum. Herkese kolaylıklar diliyorum. İyi günler, sağlıklı günler. Çok teşekkürler.

ŞERAFETTİN KARAKIŞ

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı

Sayın Bakanım, değerli katkılarınız için çok teşekkür ediyoruz. Zaten baktığımız zaman, bunun bir kademeli geçiş olması gerekli, kamu tarafında yapılacak işlerin yanı sıra özel sektörde de çok ciddi bir süreç var yapılması gereken. Yani şu anda düğmeye bassak zaten ancak 2 yıl sonra, özellikle büyük şirketlerde, buna geçiş mümkün. Diğer taraftan muhtemelen sadece bu katılımcıları

görüyorsunuz ama arka tarafta 200 tane katılımcımız var, çoğu özel sektörden olmak üzere. Onların da panel kısmında zaten sorularını alacağız. Çok teşekkürler tekrardan Sayın Bakanım.

Sayın katılımcılar, sözü Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasını Sağlayacak Faydalar Çalıştayı'na ilişkin çalışmaya liderlik yapan ve bu süreçte bu çalıştayın yapılması konusunda en büyük emeği sarf eden TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Üyesi ve Eczacıbaşı Holding'de Vergi, Dijital Denetim ve Veri Analitiğinden Sorumlu Denetim Kurulu Üyesi olarak görev yapan Sayın Tayfun Bey'e bırakıyorum. Buyurun Tayfun Bey.

Bölüm 2

TEBLİĞ SUNUMLARI

2. TEBLİĞ SUNUMLARI

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Şerafettin Bey. Sayın Bakanım, Sayın TÜSİAD Başkanım, çok değerli Gelir İdaresi Başkanım, Kamu Denetim Kurulu Başkanım, SPK Başkanım, kıymetli panelistler, Vergi Çalışma Grubu'nun değerli üyesi arkadaşlarım, değerli izleyenler, hepiniz çalıştayımıza hoş geldiniz.

Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar Çalıştayı, aslında TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu'nda da yeni Ticaret Kanunu'nun çıkmasından bu yana özellikle takip edilen bir konuydu. Sağ olsun Rıza Bey'le en son görüştüğümüzde, konaklamalı bir toplantı düşüncemiz pandemi nedeniyle buraya geldi. Ama herkesi burada görüyor olmaktan çok memnuniyet duyduğumuzu belirtmek isteriz. Umarım çok verimli bir çalıştay olur. Biz gerekli hazırlıklarımızı yaptık. Sayın Bakanımızın belirttiği, özel sektörü daha fazla görmek isterim düşüncesini de şöyle belirtebilirim. Aslında burada şimdiye kadar yapılmış olan çalışmaların ne şekilde birbirine bağlanabileceğini göstermek istediğimiz için, inşallah çok daha geniş katılımlı ve farklı oturumlarla ileride de bunları daha detaylı değerlendiririz.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, başlangıçta ticari işletmeler için Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun defter ve kayıt tutma zorunluluğu getirmişti biliyorsunuz. Bunun yürürlüğü 01.01.2013 idi. Ancak Kanun'un 64/5 maddesi hükmünde Vergi Usul Kanununun defter ve kayıt düzenlemelerine uyulması gerektiği maddesi eklenince, bunun sonucunda aslında büyük işletmeler, halka açık işletmelerde özellikle iki defter tutar hale gelindi. Bir anekdotumu anlatayım. O dönemde biz toplulukta UFRS'ye geçiş projesi yapıyorduk. Bu projeyi de ben yönetiyordum. BT'cilerle yoğun halde çalışıyoruz. Arka planında ciddi bir BT altyapısı dönüşümü var. Biz de bu işe girdiğimizde SAP'nin *new ledger* (çoklu defter) sistemi ülkemize yeni gelmişti ve orada bir ana defter seçmeniz gerekiyordu. Ana defter seçileceği zaman bu defteri UFRS defter seçelim demişti bizim arkadaşlarımız. Ben de eski bir maliyeci olarak, dedim ki maliye bu defter talebinden vazgeçmez. Dolayısıyla biz ana defteri Vergi Usul Kanunu esaslı seçmiştik.

Aslında o dönemde “Tek Kayıt, Tek Defter, Tek Mali Tablo” geçişine çok da hazır değildik, bunu daha sonrasında yaşananlarla daha da net gördük. Çünkü sonrasında yapılan çalışmalarla burada bayağı bir yol kat edildi ve bunlar da çok kıymetli çalışmalar oldu. Başta Kamu Gözetim Kurumu olmak üzere, Vergi Konseyi'nin değerlendirme çalışmalarıyla beraber hatların arası örüldü. Çevremizde şöyle yaklaşımlar görebiliyoruz, bunlar bizi üzüyor aslında; UFRS ilke bazlıdır, VUK kural bazlıdır, bu nedenle UFRS'ler kanun maddesi olamazlar, küçük işletmeler bunu nasıl uygulasin, işletmelerin bu detayda bir takibe ihtiyacı yok gibi birtakım ezberler üzerinden hareket ediliyor. Özellikle meslektaşlarım açısından da söylüyorum; bu şekilde yaklaşmayalım. Şirketlerin bu detayda bir takibe ihtiyacı yok ki söylemi zaten pandemiyle çok gündeme geldi. Kurumsal risklerin ne kadar önemle düşünülmesi gerektiği, işimize nasıl yansıtılabileceği gibi konular devamlı günlük toplantılarımızın konusu oldu. Şimdilerde yapılan bazı çalışmaları duyuyorum, bazı arkadaşların yaptığı çalışmaları bu toplantılar sırasında da aktaracağım. Bunlar niye daha önceden düşünülmemiş, niye diğer şirketlerimiz de yapmıyor diye düşünebileceğimiz konular. Bunun için de biraz bu ezberlerimizi kaldırmamız lazım diye düşünüyoruz. Zira bu süre içinde önemli çalışmalar yapıldı. Bir şeyden korkmak veya mesafeli bakmak aslında genelde onu yeterince tanımamaktan, bilmemekten

kaynaklanıyor. Eğer bu yaklaşımla konuya bakar ve çözümlemeye çalışırsak, özellikle mali işler konusundaki bizlerin, meslek mensuplarının çözemeyeceği bir konu olduğunu hiç düşünmüyorum. Bu konuları çalıştay boyunca tebliğ sunumları ve panelimizin ortamlarında sıklıkla dile getireceğiz.

Bizler bu konuyu aslında sadece bir muhasebe kayıt sistemi değişimi olarak görmüyoruz. Simone Bey'in ve SPK Başkanımızın da söyledikleri gibi, aslında ülkemizin uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt altyapısına geçmesi olarak değerlendiriyoruz. Böyle bir geçişin ticari hayatımızda da kurumlarımızın kadrolarında da önemli bir kültür değişimi oluşturacağını düşünüyoruz. İleride olabilecek başka kriz ortamlarına, ülkemiz kurumlarının uluslararası rakipleri gibi kayıt sistemlerinin yegâne olduğu ve TFRS esaslı olduğu, başka detaylara odaklanma ve maliyetlere katlanmadıkları bu kültür içinde yoğrulmuş, odaklanmış kadrolarla çok daha donanımlı gireceklerini düşünüyoruz. Ben eski hesap uzmanıyım, biz mesleğe girdiğimizde üstatlarımızdan birisi şunu söylemişti; artık dedi, köprüleri yıktınız, gemileri yaktınız, bir tek yol var, buradan yeterlilik sınavını alarak çıkmak, başka bir şey yapamazsınız diye bizim o anki tereddütlerimizi kaldırmıştı ortadan. İşletmelerdeki kadrolar yönünden de bu çok önemli. Tek yolunuz var, UFRS'yi öğrenmek, TFRS'yi öğrenmek dediğiniz zaman, aslında çalışanlarınıza ve dolayısıyla şirketinize çok büyük bir iyilik yapmış olacaksınız.

Ticari hayatımız için büyük önem taşıyan bu yapısal dönüşümün, konunun ağırlıklı tarafı konumunda (Gelir İdaresi Başkanlığı, Kamu Gözetim Kurumu, SPK, Vergi Konseyi'ni bünyesinde bulundurması nedeniyle) Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın siyasi iradeleriyle tüm taraf, kurum ve kuruluşları da kapsayacak ortak çalışmalarla hayata geçirilmesinin çok önemli olduğu inancındayız. Burada Sayın Bakanımızı, Gelir İdaresi Başkanımızı, Kamu Gözetim Kurumu Başkanımızı ve SPK Başkanımızı bu yönde ilgili ve heyecanlı görmek bizleri çok mutlu etti. Umarım çalıştayımız çok güzel geçer, birtakım ezberlerimizi yıkabilecek noktalara geliriz diye umuyorum. Tekrar arkadaşlarımla beraber sizlere hoş geldiniz diyorum.

İlk bölümümüz tebliğ bölümü. Bu dokümantasyonu sizlere sağlayacağız, dolayısıyla bu tebliğlerden, panel dökümlerinden oldukça geniş ve basılı bir kaynak da oluşturacağız düşüncesindeyiz. Arkadaşlarımız kurumlarını temsilen çok önemli tebliğler hazırladılar. Şimdi ben sözü arkadaşlarıma bırakacağım.

İlk tebliğimiz, TÜSİAD olarak bizim hazırladığımız bir tebliğ oldu. Ülkemizdeki kayıt sisteminin dünü, bugünü ve birden fazla kayıt sisteminin yarattığı sorunları konuşacağız. Bu tebliğimizi hazırlayan arkadaşımız Muharrem Karataş Bey.

Muharrem Karataş Bey de mesleğe Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nda 2006 yılında başlayıp daha sonrasında Kamu Gözetim Kurumu'nda devam edip, sonrasında da KPMG'de direktör olarak çalışmalarına devam ettiriyor, bu işin profesyonellerinden biri. Tebliğini sunmak üzere Muharrem Bey'e sözü veriyorum.

2.1. Ülkemizdeki Kayıt Sisteminin Dünü, Bugünü ve Birden Fazla Kayıt Sisteminin Yarattığı Sorunlar

MUHARREM KARATAŞ

KMPG

Sayın Bakan'ım, kamu kurum ve kuruluşlarımızın saygıdeğer temsilcileri, TÜSİAD'ın Sayın Başkanı, tebliğ sunan katılımcılar, bizi ekranları başından dinleyen tüm izleyicilere öncelikle TÜSİAD adına ve kurumum adına saygı ve sevgilerimi sunuyorum. Umarım ülkemiz açısından tüm tarafların bir

araya geldiği bu panel, oldukça başarılı geçecek ve belki de geleceği şekillendirmek adına önemli katkılar sağlayacağız. Bu vesileyle de Tayfun İçten üstadımıza da bizi heyecanlandığı için, katılımımızı teşvik ettiği için ayrıca teşekkürlerimi sunuyorum.

İzninizle hem daha hızlı ve pratik olabilmek adına bir sunum üzerinden ilerlemeyi istiyorum. Ülkemizdeki muhasebe sisteminin gelişimini de canlandırmak adına, uzun bir yolculuk olduğunu ve bir merdivenin aslında basamaklarının hızlıca çıkıldığını temsil edebilmek adına böyle bir kapak kullanmayı tercih ettim. Aslında geldiğimiz nokta, gideceğimiz noktayı çok etkileyecek diye düşünüyorum. Yaşadığımız önemli bazı gelişmeler oldu bugüne kadar. Buna kısaca değinecek olursak; aslında başlangıç noktası olarak yaptığımız araştırmalarda da Türkiye'deki muhasebe sisteminin de vergi etkisini ve kamu düzenlemeleriyle gerçekleştiğini gördük. Öncelikli olarak 1950-1960'larda, o dönemki Türk Ticaret Kanunu'nun yayınlanması, Vergi Usul Kanunu'nun vergi düzenlemelerinin modernleştirilmesiyle birlikte, ticari hayatın şekillenmesi sağlanmış ve muhasebe sistemi de esas olarak bu düzenlemelerle hayata geçmiş durumdaydı. 1980'lerden itibaren ekonominin dönüşümüyle birlikte ve özellikle Sermaye Piyasası Kurulu'nun kurulmasıyla birlikte, Sayın Başkan da bahsetti, hemen kuruluşunun ardından çok önemli muhasebe alanını düzenleyen düzenlemeleri hayata kazandırdılar ve asıl dönüşümün yaşanmasında büyük katkıları oldu. 1992 yılında ise aslında en radikal düzenleme sadece sermaye piyasalarıyla sınırlı olmayan, tüm ülkemiz işletmelerini etkileyen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanması oldu. Bu da 1994 yılında yürürlüğe girmiş oldu ve tüm Türkiye'de aslında muhasebe sistemlerinin tek elden yürütülmesi sağlanmış oldu. Ardından Sermaye Piyasası Kurulu'nun zaten halihazırda kabul etmiş olduğu ve ülkemizdeki işletmelere uygulamaya başlamış olduğu UFRS'ler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu öncülüğünde TFRS'ler olarak yayınlanmaya başladı. Ardından hem SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, kendi düzenlemelerinde halka açık işletmeler, bankalar, finansal kuruluşlar ve sigorta şirketleri açısından ivedilikle Avrupa Birliği düzenlemeleriyle aynı anda UFRS'leri baz alan TFRS'lere uyumlu hale getirdiler. Bankalar ve Hazine Müsteşarlığına tabi sigorta şirketleri, kendi hesap planları açısından muhasebe kayıt ve defterlerinin tutulması açısından da TFRS'leri uygulamaya başladılar. 2011 yılında iki önemli gelişme hayatımızı değiştirdi. Gerek Türk Ticaret Kanunu'nun yayınlanması gerekse KGK'nın kuruluşu, bu alanda yine önemli dönüm noktalarını oluşturmakta.

Geldiğimiz gün itibarıyla da artık UFRS'lerin yanı sıra BOBİ FRS büyük ve orta boy işletmeler için standart yürürlüğe girmiş ve bir hayli şirket tarafından da uygulanmaya başlamıştır. Sonrasında KÜMİ FRS'nin taslak olarak yayınlanması, TÜSİAD'ın da katkılarıyla Vergi Konseyi bünyesinde yapılan vergi düzenlemelerinin revizyonuna ulaşılmış bir çalışma raporu halinde vergi konseyi tarafından yayınlanmış durumda. Kronolojik olarak Türkiye'deki önemli gelişmeleri bu şekilde sıralayabiliriz.

Uluslararası alanda Türkiye'nin de entegre olmuş olduğu uluslararası standartların ortaya çıkışını şu şekilde özetleyebiliriz: Neden bu şekilde standartlara ihtiyaç duyuldu; Ülkemizdeki SPK, KGK, BDDK ve Hazine ve Maliye Bakanlığımız sigorta şirketleri açısından neden bu uluslararası standartları esas alan TFRS'leri uygulamaya başladı? Aslında tüm dünyada iş dünyası farklılaştı, özellikle sermaye dolaşımının ve ticaretin sınırları aşan bir şekilde tüm dünyaya yayılması, şirketlerin diğer ülkelere de yatırım yapmaya başlaması, finansal raporlama alanında ortak bir dilin kullanılmasını gündeme getirdi. Ülkemizde de finansal raporlama açısından bu ortak dile uyum sağlanmıştır. Tüm şirketlerimiz, halka açık şirketlerimiz, bankalarımız, sigorta şirketlerimiz,

bağımsız denetime tabi olan şirketlerden isteyen işletmeler veya TFRS uygulamayı tercih eden işletmeler, bunun yanı sıra BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler, gerçeğe uygun sunum sağlayan ve uluslararası gelişmeleri baz alan uluslararası piyasalarla entegre olmayı kolaylaştıran standartları uygulamaya başlamışlardır. Bu konudaki dönüm noktasının 2005 yılında Avrupa Birliği'nin UFRS'leri zorunlu tutması, konsolide tablolar açısından halka açık şirketlerde, Sermaye Piyasaları Kurulumuzun da aynı yılda Türkiye'de bu UFRS'leri baz alan TFRS'leri zorunlu tutmuş olması önemli bir dönüm noktasını oluşturmaktadır.

Dünya geneline baktığımızda, UFRS uygulamasının tüm dünyanın genelinde yaygın olduğunu, sırayet ettiğini görüyoruz. Şu an için Amerika Birleşik Devletleri'nde yabancı ihraççılara UFRS'leri kullanmalarına izin verilmektedir. Ülkemizde halka açıp olup, Amerika'da da halka açık olan bir şirketimiz tarafından da Amerikan borsalarında UFRS bazlı TFRS raporlarının açıklandığını biliyoruz. Yakın gelecekte Amerika Birleşik Devletleri de kendi standartları ile UFRS'lerin yakınsama projesini tamamlamasıyla, aslında dünya ekonomisinin genelinde bir entegrasyon sağlanmış olacak. Amerika da UFRS'leri yasaklayan bir yaklaşım benimsemiyor; yabancı şirketler açısından izin veriyor, kendi ülkesine, kendi menşeli Amerikan menşeli şirketlere de yakın gelecekte bu standartları uygulatmasını zorunlu hale getirecek. Türkiye de raporlama, finansal raporlama açısından haritada gördüğümüz üzere bu yapıya entegre olmuş durumda.

Türkiye'deki en radikal iki değişiklik nedir diyecek olursanız; esas olarak 92 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yayınlanması, ardından 2013 yılından itibaren TTK'nın finansal raporlama ve denetim anlamında hükümlerinin yürürlüğe girmesidir. TTK ilk yayınlandığı haliyle tüm şirketlerin, tüm sermaye şirketlerinin yasal kayıt ve defterlerinin tutulmasını UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın esas alınmasını öngörmekteydi. Tabi o tarih itibarıyla halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri TFRS'ye yıllardır uygun oldukları için bu geçişte çok zorluk yaşamadılar, zaten mevcut uygulamanın devamı olarak değerlendirdi. Ancak bu şirketler dışında da yeni şirketlerin denetime tabi olmasıyla birlikte, bir geçiş süreci nedeniyle bu bağımsız denetime tabi olma ve TFRS uygulamalarında bir 3-5 yıllık geçiş süreciyle birlikte kapsamın genişlediğini görüyoruz. İlk yayınlandığı haliyle tüm sermaye şirketleri için öngörülürken, sonra bunun ciddi bir maliyet veya yük getirebileceği düşüncesiyle şirketler tarafının da bir hazırlık sürecine ihtiyaç duyulduğu için kademeli geçişin biz de faydalı olduğunu gözlemliyoruz. Geline nokta, bir büyük şirketlerimiz ve önemli sayıda şirketin raporlamalarını TFRS ve BOBİ FRS'ye göre yaptıkları da bilinen gerçekler olarak karşımıza çıkıyor.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı birebir olarak ülkemiz mevzuatına Kamu Gözetimi kazandırmış durumda. Tüm güncellemeleri de eşanlı olarak mevzuatımıza kazandırıyorlar. UFRS seti artık TFRS seti dediğimizde de UFRS'yle birebir uyumlu olan standartların kullanılmış olduğunu, tüm revizyonların yapılmış olduğunu da söyleyebiliyoruz. Bu konuda eksik bir düzenlememiz veya farklı bir standardımız söz konusu değildir.

Geline nokta itibarıyla finansal raporlama açısından uluslararası piyasalara entegre olan bir sisteme geçilmiş, UFRS, TFRS tabloları yıllardır hazırlanarak sunulmaktadır. Ancak kayıtlarımızın ise vergi mevzuatı ağırlıklı olarak tutulmaya devam edilmesi nedeniyle, işletmeler açısından gözlemlediğimiz birçok sorun karşımıza çıkmaktadır. Sayın Bakanımızın da belirttiği gibi en başta gelen sorunlardan biri, hangi kâr tutarının dağıtımına konu yapılacağı. Sermaye Piyasası Kurulumuz ve Ticaret Bakanlığımız bu konuda yönlendirici düzenlemeleri yapmış durumdadır ancak fiili hayatta bu konu sorun olmaya devam etmekte; yasal kayıtlarda yer almayan bir kâğıt tutarının dağıtımına yönelik

sınırlandırma söz konusu olabilmektedir. İşletmeler bunun vergisini ödemek suretiyle TFRS kârlarının da dağıtımına konu edilebileceğini talep etmektedirler. Yani herhangi bir işletme bir kârı dağıtmak istediğinde, vergisini ödemek kaydıyla bundan yararlanmasının da mümkün olabileceğini düşünüyoruz. Yine hem defterlerin VSGT'a VUK esaslı esasları dikkate alarak tutulması, işletmelerde UFRS tablolara geçişte bilgi sistemleri altyapısının uyumlaştırılmasına ilişkin zorluklar ortaya çıkarmakta ve maliyetler getirmektedir. Sermaye yeterliliği, borca batıklık, sermaye kaybı değerlendirmelerinde UFRS, BOBİ FRS gibi düzenlemelerin esas alınması gerektiğine yönelik Ticaret Bakanlığımız yönlendirmelerini yapmış; ancak bunun dışında kalan şirketlerde yine değerlendirmelerin VUK esaslı yapılması söz konusu olabilmektedir. Birleşme, bölünme açısından vergi düzenlemelerine göre yasal kayıtlardaki tablolar üzerinden bir birleşme veya bölünme yapılmasına rağmen, TFRS veya BOBİ FRS tablolarında gerçek durumu belirten, gerçek durumu gösteren işlemlerin yansıtıldığını görüyoruz. Bu anlamda yasal uygulamadaki yasal kayıtlardaki birleşme bölünme işlemleriyle, özellikle TFRS ve BOBİ FRS düzenlemeleri arasında ciddi farklılıklar olduğunu görmekteyiz. Yine yasal kayıtların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre tutulmaya devam edilmesi, UFRS, TFRS tabloların harici olarak yapılacak geçiş düzeltmeleriyle sağlanması, birçok soruyu akıllara getirmektedir. Geçiş düzeltmelerinin, geçiş düzenlemelerinin kaydı ve güvenilirliği de zaman zaman bizim denetimlerimizde de sorgulanabilir hale gelmektedir. Yine yönetimin, işletmelerin karar almada, vergi düzenlemelerini esas alan VSGT tabloları yerine TFRS veya BOBİ FRS veya gelecekte yürürlüğe girmesi beklenen KÜMİ FRS'ye göre karar almaları, daha doğru karar almalarını sağlayacaktır. Yine Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumumuzun son yaptığı düzenlemelerde de büyük montanlı kredilerde bankaların kredi değerlendirmelerini mutlaka TFRS veya BOBİ FRS'yi esas alan tablolara göre yapmaları yönünde bir düzenleme de yapmıştır. Yine Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası da kendisine yapılan döviz pozisyonu bildirimlerinin TFRS veya BOBİ FRS olmasını istemektedir.

Gördüğünüz üzere hem kredi kuruluşları hem kamu kurumları, esas olarak kendilerine bildirilen, karar alınacak tabloların TFRS veya BOBİ FRS olmalarını istemektedir. Yine yabancı sermayenin ülkemize girişini teşvik etmekte önemli engellerle karşılaşabildiğini görmekteyiz. Yasal kayıtların farklı olması, tabloların farklı olması, onlara izah etmekte bazen zorlanabiliyoruz. Bu nedenle uluslararası piyasalarla entegre kayıt altyapısına geçişin küresel sermayeye de olumlu bir etkisinin olacağını düşünüyoruz. Onlar da Türkiye'de iş yapacakları zaman aynı dili konuştukları, kayıtları aynı dile göre ifade ettikleri bir düzenlemelerle karşılaşması, olumlu bir etki yaratacaktır. Yine istatistiksel verilerde, örneğin İSO 500 istatistik kurumunun açıklamış olduğu veriler, yine farklı kurumlara yapılan bildirimlerde farklı düzenlemelerin esas alınmış olması, şirketlerin de karşılaştırılabilirliğini şüpheli hale getirebilmektedir. Yani İSO 500'de vs. yapılan bildirimlerde ya da vergi matrahları açısından şirketlerin büyüklüklerinin sıralandığında yapılan bildirimlerin birbiriyle uyumlu olmayan verilerle desteklendiğini görmekteyiz. Yine son dönemde şirketlerin bu kayıt sisteminin farklılığından dolayı organizasyon yapılarında da farklılaşmalar olduğunu görebilmekteyiz. Özellikle şirketlerin TFRS veya BOBİ FRS tablolarını yasal kayıtlarından hareketle geçiş düzeltmeleriyle yapabilmeleri adına, finansal raporlama ve bütçe bölümlerini oluşturmaktadırlar. Bu nedenle de aslında şirketlerimize de ilave ve önemli düzeyde maliyetler getirebildiğini görmekteyiz. Aslında muhasebe birimi içerisinde yapılan kayıtların uluslararası düzenlemelere entegre olmuş UFRS'lerle uyumlu TFRS'lerin veya BOBİ FRS'nin baz alınması, raporların çıkış süresini de hızlandıracak hem kamu kurumlarının yapmış olduğu şirketler nezdindeki denetimleri, SPK, BDDK ve benzeri kurumların hem de bizlerin bağımsız denetim

kuruluşları olarak şirketlerin denetiminde çok daha hızlı ve güvenilir bilgilere erişimini sağlayacağını düşünüyoruz.

Benim şu an için aktarmak istediğim hususlar bu şekilde. Hepinizi tekrardan saygıyla selamlıyorum. Katılımlarınız için teşekkürlerimi sunmak istiyorum.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkür ederim Muharrem Bey. Çok güzel bir tebliğ hazırlamışsınız. Bu tebliğleri çalıştayımız sonrasında sizlerin ulaşımına açacağız. Aslında 30-40 sayfayı bulan tebliğler bunlar. Hızlı bir şekilde özetlemeye çalıştı Muharrem Bey. SPK Başkanımızın da açılışta söylediği gibi veri çok önemli aslında. Yeni dönem dijital dönem. Hep söyleniyor, artık veriden analizler yapma, anlamlar çıkartma dönemindeyiz. Dolayısıyla kuruluşlarımızda arkadaşlarımızın, veriyi bir kere kaydedip ondan sonra kayıtlı değil, analizle uğraşmaları lazım. Genç insanları da çalışma hayatında tatmin eden bu biliyorsunuz. Onun için de veriyi düzgün kaydetmek, şeffaf kaydetmek, doğru kaydetmek çok kıymetli. Veri sadece bize olumsuz şeyler söylemiyor. Tek bir kayıt üzerinden ve mesela TFRS üzerinden gitmediğimizde, aynı zamanda ülke istatistikleri yönünden de farklı, kıyaslanmayacak veriler çıkartabiliyorsunuz. Bir şirketin TFRS yolladığı istatistiki bir bilgiyi başka bir şirket VUK yolladığında, sizin o satışları alacakları, kredileri değerlendirip bir analiz yaptığınızda çok da sağlıklı bir analiz çıkmayacaktır.

Bu noktada sözü Kamu Gözetim Kurumundan Tarık Bey'e vereceğim. Yeni hesap planı ve raporlama standartlarıyla amaçlananlar konusunda bir tebliğ hazırladılar.

Tarık Bey, 2008 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nda başladığı görevini Kamu Gözetimi Kurumu'nda devam ettiriyor. Son dönemde yapılan BOBİ FRS, KÜMİ FRS hesap planı çalışmalarında da aktif rol alıyor. Bu konularda muhtelif tezleri ve makaleleri var. Çok güzel bir çalışma yaptı Tarık Bey'de. Kendisine çok teşekkür ederiz, Tarık Bey buyurun, sözü size veriyorum.

2.2. Yeni Hesap Planı ve Raporlama Standartlarıyla Amaçlananlar

TARIK BÖLÜKBAŞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Standartları Kurumu

Teşekkür ederim. Sayın katılımcılar, öncelikli olarak herkesi saygıyla selamlıyorum. TÜSİAD tarafından gerçekleştirilen bu çalıştayın başarılı geçmesini temenni ediyorum. Bu çalıştayı gerçekleştirmede büyük emekleri olan Tayfun İçten Bey'e ve TÜSİAD ekibine de teşekkürlerimizi iletiyorum. Ben de PowerPoint sunusu üzerinden hazırlamış olduğumuz tebliği anlatmaya çalışacağım.

Muharrem Bey, tabi çift kayıtlı sistemin yarattığı sorunları özet bir şekilde anlattı. Ben de aslında sizlere KGK olarak bilgi esaslı muhasebeye geçiş amacıyla gerçekleştirdiğimiz çalışmalarımız hakkında bilgi vereceğim. Bu çalışmalarla amaçlamış olduğumuz ortamın ne olduğunu aktarmaya çalışacağım.

Bildiğiniz üzere Türk Ticaret Kanunu'nun finansal tablolarla ilgili olarak istediği aslında iki temel özellik var. Bunlardan ilki, tüm işletmelerin finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre hazırlamaları. Peki, muhasebe standardı dediğimiz kavram ne? Muhasebe standardı aslında muhasebenin temel kavram ve ilkelerinin ötesine geçen, daha doğrusu bu kavram ve ilkeleri

uygulamaya geçiren, belirli işlem, olaylarla ilgili kayıt, ölçüm, sunum ve açıklama kurallarını düzenleyen kapsamlı düzenlemeler. İkinci olarak Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü husus ise oluşturulan muhasebe standartlarının gerçeğe uygun sunumunu esas olan standartlar olması. Tabi bu gerçeğe uygun sunumu esas alan standartların belli başlı özellikleri nelerdir diye baktığımızda, şu özellikleri saymamız mümkün. İlk olarak standardın amacının gerçeğe uygun sunumu sağlamak olduğu, karar alıcıların doğru bilgiye ulaşmasını sağlamak olduğu açık bir şekilde ifade edilmesi gerekiyor. İkinci olarak standardın tüm hükümlerinin, işlem ve olayların ekonomik özünü yansıtmalarını sağlayacak bir anlayışla oluşturulmuş olması gerekiyor. Üçüncü olarak standartta hüküm bulunmayan konularda işletmeler kendi politikalarını geliştirirken, gerçeğe uygun sunumu en iyi sağlayacak politikayı seçmeye yönlendirilmiş olması gerekiyor. Yani böylece işletmelerin gerçeğe uygun sunumunu sağlamanın temel amaç olduğunu özümsemesi gerekiyor. Hatta gerektiğinde gerçeğe uygun sunumu sağlamak için standart hükümlerinden sapmasına bile izin veriliyor.

Kurumumuz Türk Ticaret Kanunu'nun kendisine verilen yetki çerçevesinde aslında tüm işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken uygulamaları gereken muhasebe düzenlemelerinin ne olduğunu belirliyor. Buna göre kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar dediğimiz SPK, BDDK ve Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenlemelerine tabi işletmelerin, zorunlu olarak TFRS uygulamasını öngörüyor. Bu yaklaşım, Avrupa Birliği ve başta diğer gelişmiş ülkeler olmak üzere kabul edilen bir yaklaşım. TFRS'ler bildiğiniz üzere uygulaması zor olan standartlar. Dolayısıyla bu standartları her türlü işletme tarafından değil, KAYİK dediğimiz işletme türleri tarafından zorunlu olarak uygulanması, genel olarak kabul edilen bir yaklaşım. Bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan, yani KAYİK kapsamı dışında olan işletmelerimiz için de BOBİ standardını yayınlamış durumdayız. 2018 yılından itibaren bu standardı, bu işletmelerimiz uygulamaya başladı. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerimiz, biz bunları küçük ve mikro işletmeler olarak sınıflandırıyoruz; bunların da Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre finansal tablolarını hazırlamasını öngörüyoruz. Diğer taraftan finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS'ye göre hazırlayan işletmeler de dahil tüm işletmelerimiz, ticari defterlerini MSUGT'lara göre düzenlemeye devam ediyorlar. Bu MSUGT'ların öngördüğü finansal tabloları da hazırlıyorlar ve vergi idaresine sunuyorlar. Bu durum da aslında işletmelerin öncelikli olarak MSUGT'lara uygun finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmasına ve temel finansal tabloları olarak bu tabloları görmeye devam etmelerine neden olabiliyor. Hatta işletmeler iki finansal tablo hazırlamaları, hep belirttik aslında, TTK uyarınca finansal tablolara göre alınması gereken kararlarda hangi tablonun kullanılacağı noktasında belirsizlikler oluşturuyor.

1994 yılında uygulamaya geçen MSUGT'larda da aslında amaçlanan, gerçeğe uygun sunumu sağlamak. Finansal tabloların amacı ve düzenlemenin amacı kısmında bunu açık bir biçimde görüyoruz. Sosyal sorumluluk kavramı, tam açıklama kavramı ve özün önceliği kavramları da bunu destekliyor. Hatta finansal tablo ilkeleri de yine bu amaç çerçevesinde oluşturuluyor. Örneğin sabit varlıklar için uygun amortisman ve itfa paylarının hesaplanması öngörülüyor. Şarta bağlı yükümlülükler dahil karşılıkların finansal tablolara yansıtılması isteniyor. Varlıklar için değer düşüklüğü karşılıkların ayrılması zorunlu kılıyor, alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması öngörülüyor.

Yine MSUGT'ların vergi düzenlemesiyle olan ilişkisi tanımlanırken düzenlemenin vergi mevzuatına göre finansal tabloların hazırlanmasını öngörmediği açık bir şekilde ifade ediliyor. Diğer taraftan,

MSUGT'lar detay hükümlere yer vermiyor. Bu anlamda bir muhasebe standardı niteliğinde değil. Aslında bunu kendisi de kabul ediyor. MSUGT'larda açık bir şekilde bu düzenlemede yer almayan konularda sırasıyla daha sonra yayınlanacak muhasebe standartlarına, sektör uygulamalarına ve hatta uluslararası muhasebe standartlarında benimsenen esaslara uyulacağı açıkça ifade ediliyor. Ancak daha sonra MSUGT'larla amaçlanan bu durum gerçekleşmiyor. 2000'li yılların ortasından itibaren Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmaya başlıyor ve zaten uluslararası alanda da uluslararası standartlar var. Ancak bu standartlar uygulamaya yön vermiyor ve MSUGT'ların bu detay hükümlerdeki boşlukları, vergi mevzuatı çerçevesinde dolduruluyor.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok özür dilerim, Tebliğ kısmını, panel kısmına da zaman ayırmak adına 10'ar dakikayla sınırlandırıyoruz. Kalan slaytlarınız için yeterli olur mu?

TARIK BÖLÜKBAŞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Standartları Kurumu

Tabi. Yok yok, daha hızlı geçeceğim Tayfun Bey. Dolayısıyla KGK olarak Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü şekilde işletme büyüklüklerini dikkate alarak TFRS'ler dışındaki muhasebe standartlarını oluşturma çalışmalarına başladık. BOBİ FRS'yi yayınladık. Küçük ve mikro ölçekli işletmeler için de taslak standardımızı hazırlayıp kamuoyuyla paylaştık. Bu şekilde işletmeleri ölçeklendirerek standartların hazırlanması, aslında Avrupa Birliği'nde de geçerli olan bir yaklaşım. Avrupa Birliği muhasebe direktifinde de işletmeleri ölçeklendirmek suretiyle işletme büyüklüklerine göre ilave yükümlülükler getiriliyor ya da küçük işletmeler için bazı uygulamalardan muaf tutuluyor. Özellikle şunu belirtmek isterim; KÜMİ FRS'ye baktığımızda, TFRS ve BOBİ FRS'lere göre çok daha kolaylaştırılmış uygulamalar içeriyor. Hatta temel amaç olan gerçeğe uygun sunumu zedelediği ölçüde KÜMİ FRS oluşturulurken, mevcut durumda ülkemizde uygulanan muhasebe esaslarından da farklılıklara gidilmemeye çalışılmıştır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS iki ana hattan oluşuyor. Bunlardan ilki temel kavram ve ilkelerin açıklandığı bölümler, aslında bunlar sadece MSUGT'larda yer alan hususlar. Bunlar BOBİ FRS'de bir bölümde, KÜMİ FRS'de 4 bölümde anlatılıyor. BOBİ'nin kalan 26 bölümü, KÜMİ'nin kalan 18 bölümüyse detay hükümler içeriyor ve belirli işlem ve olaylara ilişkin kayda alma, ölçüm, sunum hükümlerini belirliyor. Temel özellikleri neler, hep bahsettik, gerçeğe uygun sunumu esas alıyor, muhasebe standardı genel amaçlı finansal raporlama ilkelerini karşılıyor, işletmelerin karşılaşabilecekleri tüm işlemlere yönelik muhasebe uygulamalarına yer veriyor. Dolayısıyla başka bir düzenlemeye ihtiyaç duymadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân sağlıyor. Avrupa Birliği direktifleriyle tam uyumlu. Genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülüyor. Ancak büyük işletmelere yönelik ilave yükümlülükler getiriliyor. Sade ve anlaşılır bir dille kaleme alınmış durumda.

MSUGT'larla BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin karşılaştırmasını tebliğimizin ekinde ayrıntılı verdik. Tabi basım da yapılacağını söyledi üstat. Dolayısıyla sunumumda bu hususlara yer vermeyeceğim. Dediğim gibi KÜMİ FRS'de temel amaç, mevcut uygulamadan olabildiğince vazgeçmemek. Tabi bundan sonraki amacımız aslında TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların başta vergi idaresi tarafından kabul görmesi ve vergi matrahının hesaplanmasında hareket

noktası olarak kabul edilmesi. Bu gerçekleştiğinde aslında mevcut hesap planımızda da bir tadilata gitme ihtiyacı ortaya çıkıyor. Çünkü mevcut hesap planımız bizim TFRS'lere, BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloları sağlamakta yetersiz kalıyor. Bu anlamda işletmelerin muhasebe standartlarına uygun olarak sağlıklı bir şekilde izleyebilmesine ve finansal tablolarını ve işletme içi raporlarını bu standartlara uygun olarak kolayca hazırlayabilmesine imkân verecek bir muhasebe sistemi kurmasını sağlamak amacıyla hesap planını yayınladık. Mevcut durumda özellikle TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmeler ya iki defter tutuyorlar ya dönüştürme kayıtlarıyla tablolarını hazırlıyorlar. Tabi bunun yarattığı sorunlar var; ne? İlk yöntemin özellikle sakıncası, maliyet açısından ortaya çıkıyor. İkinci yöntemin sakıncası ise özellikle tablolarda hatalara neden olabiliyor. Bu dönüştürme işlemleri bağımsız denetçilere bırakılarak özellikle etik ilkelere ve bağımsızlığa zarar vermesi sonucunu doğuruyor.

Son olarak hesap planımızın özelliklerini birkaç cümlede ifade etmek istiyorum. Hesap planımız TFRS, BOBİ FRS ya da KÜMİ FRS uygulandığına bakılmaksızın, finansal kuruluşlar dışındaki tüm işletmelerin ihtiyacını karşılayacak niteliktedir. Mevcut hesap planıyla aynı sistemde oluşturulmuştur. Üç basamaklı kodlama sistemiyle oluşturulmuş. Gerekğinde ihtiyaç olmaması halinde mevcut hesapların isimleri değiştirilmemiş, gruplandırmalara sadık kalınmaya çalışılmıştır. Ölçüm hükümlerine hesap planında değinilmemiştir, bunlar standartlara bırakılmıştır. Hangi varlık, hangi yükümlülük, hangi gelir ve gider hangi hesaplarda izlenecek, biz bunu anlatmaya çalıştık. Yoksa ölçüm hükümlerine hesap planında zaten değinmedik.

Özellikle varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesapların açıklamasında, bunlara ilişkin gelir ve giderlerin hangi gelir tablosu hesaplarında sunulacağını anlatarak, tablolar arasındaki uyumu olabildiğince açık bir şekilde ortaya koymaya çalıştık. İmkân dahilinde boş hesaplar bırakmaya çalıştık. Bazı hesaplar TFRS'yi uygulayan işletmelere özgü açıldı, özellikle canlı varlıklar, tarımsal faaliyetler, satış amaçlı duran varlıklar gibi hesaplar. Aslında bunları da hesap planından çıkardığımızda, mevcut hesap planıyla karşılaştırdığınızda çok fazla bir değişikliğin olmadığı da açık bir şekilde görülebiliyor. Mevcut hesap planımızda yer almayan ancak tüm işletmenin ihtiyaç duyabileceği hesapları da bu kapsamda koyma fırsatı bulduk. En bariz örneklerimiz kredi kartıyla yapılan satışlar veya ileri tarihli çekler gibi hesaplarımızı ekleme fırsatı bulduk.

Ben burada sonlandırmak istiyorum. Tekrar teşekkür ediyorum, çalıştayın başarılı geçmesini umuyorum.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Tarık Bey. Bu dönemde özellikle Kamu Gözetim Kurumunun çok yoğun çalıştığını Rıza Bey'in başkanlığında ve arkadaşlarımız da çok güzel çalışmalar ortaya koyduğunu gördük. Bunlarla bizim aslında kayıtlarımızda “Tek Kayıt-Tek Defter-Tek Mali Tablo” ya geçme yolunda ilerleyebileceğimizi daha gözümüz kesti. Tarık Bey'in hazırladığı tebliğin sonunda hesaplar bazında Vergi Usul Kanununa göre, MSUGT'a göre BOBİ FRS'ye göre ve KÜMİ FRS'ye göre benzerliklerin ve farklılıkların gösterildiği ciddi bir çalışma mevcut.

Şimdi sözü Akın Bey'e vereceğim. Tebliğ sistematığımız şöyle gidiyor, fark etmişsinizdir. Öncelikle birden fazla kayıt tutma ve raporlama zorunluluğuna giden yolu ortaya koymaya ve yaşanan sorunları dile getirmeye çalıştık. Bunun sonrasında bu dönem içinde özellikle Kamu Gözetim Kurumunun yapmış olduğu çalışmaları ve bunların Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme

hükümlerinden ayrıştığı noktaları belirttik. Şimdi Akın Bey sizlere Vergi Konseyinde koordinatörlüğünde çalışılmış olan VUK değerleme hükümlerinin iyileştirilmesi ve TFRS'ye yaklaştırılması yönündeki çalışmayı aktaracak. Bunu aktarımla, “Tek Kayıt-Tek Defter-Tek Mali Tablo” ya geçilebileceği yönündeki inancınız daha artacak diye düşünüyorum.

Akın Bey, 1991 yılında Hesap Uzmanları Kuruluna girmiş bir meslektaşımız. 2014 yılında KEY Denetim diye kendi firmasını kuruyor ama 2008'den bu yana da bu işin içinde. Akın Bey, konuşmanıza 2008 yılındaki o anınızı paylaşarak başlamanızı isterim. Bu konulara nasıl dahil olduğunuzu? Kendisinin bu konularda kitapları ve makaleleri var. Çok teşekkür ediyorum.

2.3. Vergi Konseyi VUK Değerleme Çalışması

AKIN AKBULUT

Key Denetim

Değerli üstadım, çok teşekkür ederim. Sayın katılımcılara saygılarımı sunarım. 2008 yılında Hesap Uzmanları Kurulunda görev alırken bakan onayıyla bir görevlendirme aldım. Bu görevlendirmede, ticari kârdan mali kâra nasıl geçileceği konusunda bir çalışma yapılması isteniyordu. Nedeni de yaklaşan Türk Ticaret Kanunu dolayısıyla yeni muhasebe sisteminin geleceğini, bu muhasebe sistemi çerçevesinde de kayıt sisteminin değişeceğini, bu kayıtlarda oluşan, elde edilen ticari kârın, mali kârı nasıl etkileyeceği, bu geçişlere ilişkin olarak da nasıl yol alınacağına ilişkin çalışma yapılması isteniyordu. O zamandan bu zamana muhasebe standartlarıyla tanıştık, karşılaştırmalı bir şekilde olaylara yaklaştık ve bugün de yine benzer konuları tartışıyoruz. Sunumumda biraz vakit alırsa lütfen kusura bakmayın; bu kayıt düzenini kısaca ele alacağım. Gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse Vergi Usul Kanununu. Daha sonra Vergi Konseyi'nde yapmış olduğumuz değerleme hükümlerine ilişkin paylaşımlarda bulunacağım ve en son da bu 2008'de gelen görevimin sonucu olan ticari kârdan mali kâra geçişle ilgili geldiğimiz noktaları da sizinle paylaşmak istiyorum.

Öncelikle Vergi Usul Kanunuyla Türk Ticaret Kanunu'nu karşılaştırmaya başlarsak, muhasebe sisteminin aslında üç temel üzerine oturduğunu görürüz. Bu üç temel, kayıt, ölçme ve raporlama temeli üzerine oturuyor. Türk Ticaret Kanunu'nda ilgili kanun maddelerine bakacak olursak; 66, 67. Maddeler envanteri, 68-71 finansal tabloları, 72-77 bilançonun içeriğini, karşılıkları, 78-81. Maddeleri de değerleme hükümlerini ele alıyor ve bu hükümler de doğrudan doğruya Türkiye muhasebe standartlarına referans yapıyor. Öyleyse Türk Ticaret Kanunu açısından ölçme ve raporlama, Türkiye muhasebe standartlarına göre yapılması gerekiyor.

Kayıt açısından ise Türk Ticaret Kanunu, aslında çok yoğun bir işleme girmiyor ancak burada 64/5. Maddeyle geçiş yapılmaya çalışılıyor. Ancak ticari defterlerin hangi kanuna göre tutulması gerektiği üzerine düşünecek olursak; biraz önce adını andığımız ölçme ve raporlamayı elde edebilmesi için Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari defterlerin tutulması gerektiği sonucuna ulaşıyoruz. Eğer ticari defterler Türk Ticaret Kanunu'na uygun tutulacaksa, TTK ölçme ve raporlama hükümlerini yansıtacak nitelikte olmalıdır. Bu bir tercih değil, kanuni bir gerekliliktir. Öyleyse bizim muhasebe standartlarına göre defterlerimizi tutmamız, buna göre yol almamız kişisel bir tercih olarak ele alınmamalı, ancak Türk Ticaret Kanunu'nun zorunlu olarak dile getirdiği kanuni bir gereklilik olarak kabul edilmelidir.

Öte yandan ölçme hususunu karşılaştıracak olursak, var olan kayıt sistemini anlamak açısından; Vergi Usul Kanununun ölçmesinin temel noktası nerede, değerleme hükümlerinde yer alıyor. 258. Maddede değerleme ise vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve

tespitinden söz ediyor. Öyleyse objektif bir ölçmeden söz etmiyor, sadece matrahın hesaplanmasına yönelik bir ölçmeden söz ediyor. Doğal olarak finansal tabloların da buna göre ele alınması, kayıtların da buna göre tutulması sağlanmış oluyor. Peki, kayıt, ölçme ve raporlama süreci açısından, muhasebe sistemi açısından Vergi Usul Kanununa göre tutulan bu kayıtlar ticari defter şartını sağlıyor mu? Hayır, sağlamıyor. Türk Ticaret Kanunu'nda kanuni zorunluluklardan söz etmiştik ve TFRS referanslarından söz etmiştik. Bu referanslar Vergi Usul Kanununa göre tutulan muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ve tekdüzen hesap planında yer almıyor. Bir özel düzenleme ile, 64/5. Madde ile Türk Ticaret Kanunu'na, Vergi Usul Kanununa göre tutulan defterler ticari defterdir şeklinde referans verilerek, bu kanaatimce yapay bir şekilde sağlanmaya çalışılıyor. Ancak yine de yeterli olmuyor çünkü ölçme kriterleri ve elde edilen finansal tablolar Türk Ticaret Kanunu'na uygun elde edilmiyor, ayrıca Vergi Usul Kanununa göre tutulan kayıtlar da kendi içinde bazı problemler barındırıyor. Çünkü bu kayıtlara göre elde edilen finansal tablolarda ticari kâr doğru olarak ölçülemiyor, mali kâr da doğrudan bu kayıtlar sonucunda elde edilemiyor. Öyleyse bu fiili durumun aslında değişmesi gerekiyor. Değişilecek, çözüme götürecek konu ne? Türk Ticaret Kanunu'na göre kayıtların tutulması, elde edilen ticari kârdan işlemler yapılarak mali kâra ulaşılması.

Bu özeti geçtikten sonra, izniniz olursa Vergi Konseyi çalışma grubu olarak Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerinin tadiline ilişkin yapmış olduğumuz çalışmayı sizinle paylaşmak istiyorum. Yaptığımız bu çalışmada bizler, Vergi Usul Kanununun sistematüğini koruyarak 258 ve 330. Maddeler arasındaki değerlendirme hükümlerini tek tek madde madde çalıştık. Bu çalışmayı yaparken de tartışmalı yeni alanların açılmaması, mali idarenin vergi güvenlik kaygılarını da gidermeyi amaçladık. Özetle söyleyecek olursak, bu taslağımızda neler getirdik, nasıl sonuçlar elde ettik? İşletmeler yönünden örneğin amortisman uygulamalarıyla ilgili olarak kıst esasını getirdik. Kısmi kısmi amortisman uygulamasına izin verdik. Arsaya, binanın bir parçası bile olsa amortisman ayrılmayacağını öne çıkardık. Aktifleşen, yenileme, değer artışı maliyetleriyle ilgili olarak söz konusu kıymetlerin kendi faydalı ömrüne göre amortisman tabi tutulması gerektiğini önerdik. Maddi olmayan duran varlık tanımını getirdik, buna ilişkin faydalı ömür olarak sözleşme süresinin esas alınmasını esas aldık. Yine maddi olmayan duran varlıklar kapsamında AR-GE içindeki geliştirme maliyetlerinin ve kiralamalarda kullanım hakkı varlıklarının aktifleştirilmesine ve amortismanına yer verdik. Yeniden değerlendirilmiş kıymetlerin amortisman uygulamasının nasıl olacağını düzenledik.

Yaptığımız düzenlemeleri de tabloda görüldüğü üzere eski kanun maddesini aldık, bu kanun maddesinde uygulanabilir olan kısımlarını olduğu gibi kabul ettik, yeni getirdiğimiz hususları da ekleyerek yeni bir madde haline dönüştürdük. Tarifine, son şekli verilmiş haliyle maddelerimizi oluşturduk. Öte yandan ilk defa maddi, maddi olmayan duran varlık adlarına yer vererek kavramsal muğlaklıkları da gidermeye çalıştık. Görüldüğü üzere maddi duran varlık tanımını gayrimenkuller maddesi üzerinden alarak, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan şeklinde düzenledik. Bunlarda da muhasebe standartlarına referans vermeye çalıştık. Öte yandan bir başka yenilik olarak maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme imkânı getirmeye çalıştık. Daha önce 2002 yılına kadar Vergi Usul Kanununda mükerrer 298. Madde içerisinde yer alan yeniden değerlendirme uygulaması, bildiğiniz üzere enflasyon düzeltmesi uygulamasının getirilmesiyle sabit kıymetlerde kullanımı ortadan kaldırılmıştı. Ancak 2003 yılından sonra enflasyon düzeltmesi uygulaması da uygulanmayarak, ancak bir gerçek olarak ülkemizde ortalama yüzde 10 enflasyonun olduğu da yıllık göz önünde bulundurulduğunda, yeniden değerlendirme uygulamasının sabit kıymetler açısından oldukça önemli olduğunu, bunun işletmenin varlıklarını ortaya koymada gerekli olduğunu ve bu

kıymetlerin işletmeden çıkarılmasında da enflasyonist kârların vergilemesi adına bu enflasyonist farkların sermayede tutularak işletme içinde kalmasının sağlanmasıyla sonuçlanması gerektiğine karar vererek yeniden değerlendirme uygulamasını getirdik. Burada iki tane seçenek sunduk. Bir yanda ya gerçeğe uygun değerini esas alarak yeniden değerlemeye tabi tutacaktık, ikincisi de önceki alışkanlığımız olan endeks uygulamasıyla her yıl enflasyon endekslerini uygulayarak ilgili kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulmasını önerdik. Burada gerçeğe uygun değer yaklaşımını sadece maddi duran varlıklar için önerdik. Çünkü maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygunluğunun tespitinin ekstrem bir konu olduğunu düşünerek ilave sorunlar çıkmasını engellemeye çalıştık. Oysa endeks uygulamasında ise her iki maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için de yeniden değerlendirme uygulamasını önermiş olduk.

Öte yandan Vergi Usul Kanununun 288. Maddesinde işlevsel nitelikte olamayan karşılıklar maddesinin içerisinde doldurarak, işletmelerin mutlaka karşılaşacağı hukuksal olarak veya yasadan kaynaklanan veya çeşitli sözleşmelerden kaynaklanan yükümlülükleri olan kıdem tazminatı, garanti gider ödemeleri gibi ödemelere karşılık ayırmasına imkan verdik ve adını da anarak kıdem tazminatının, garanti gider karşılıklarının, üç yılın garanti giderinin ortalamasının alınarak şeklinde ya da Çevre ve Şehircilik Bakanlığı gibi kamu kurumlarına verilen taahhütlerin karşılığının anlaşılması şeklinde ortaya koyduk. Öte yandan bu karşılıkların eğer ilgili varlıkların maliyetine verilebiliyorsa bu maliyetin için de dikkate alınması, verilemediği durumda gider yazılması şeklinde yaklaşımımız oldu.

Bir başka yeniliğimiz, Vergi Usul Kanununun 279. Maddesinde yapmış olduğumuz tadilatla ortaya çıktı. Bu tadilatla birinci olarak hisse senedi kavramını ortaklık payı şeklinde genişlettik. Arkasından borsada işlem gören ortaklık paylarının gerçeğe uygun değerle, yani borsa değeriyle değerlendirilmesini, diğer ortaklık paylarının ise alış bedeliyle değerlendirilmesini önerdik. Bir başka yenilik olarak da türev ürünlerin değerlendirmesini Vergi Usul Kanununun bünyesine almış olduk.

Değersiz alacaklarla ilgili olarak da değersiz alacaklarla vazgeçilen alacakları birleştirdik. Kanaat verici vesika konusundaki tartışmaları gidermek adına Hazine ve Maliye Bakanlığına yetkiler önerdik. Yurtdışı alacaklar konusunda düzenlemeler getirdik. Kazai hükmün alanını genişlettik. Kazai hükümden de kasıt olarak artık yeni bazı müesseseler ortaya çıkıyor, biliyorsunuz arabuluculuk gibi konkordato süreçleri gibi; bu tip durumlarda da kazai hüküm alanlarını genişleterek değersiz alacaklar ve vazgeçilen alacakları bir arada düzenleyerek bu konudaki tartışmaları bitirmek ve bu konularda ileriye dönük kalıcı düzenlemeler yapılmasını amaçladık.

Şüpheli alacaklarla ilgili olarak da yine maddenin ana çatısını koruyarak, küçük alacaklara sınırlar getirdik, buna ilişkin bu taslak sırasında 2000 lira gibi bir sınırlama yaptık. Böylelikle küçük alacağın ne olduğunun tartışmasını bitirmek istedik. Yurtdışı alacaklar konusunu düzenledik. Konkordato borçlarından alacakları kapsama aldık. Biliyorsunuz, konkordatoyla ilgili şüpheli alacaklar durumları halihazırda bir sirkülerle idare edilmeye çalışılıyor. Ancak bunun kanuni dayanakları konusunda tartışmalar ortaya çıkıyor. Bu nedenle kanuni madde haline getirmeye çalıştık. Bir yenilik de yine teminatlı alacağın durumunu netleştirerek, teminat üzerine maddeler ekledik ve böylelikle teminatın hangi tutarının şüpheli alacak karşılığı ayrılırken dikkate alınacağı konusunu vurgulamış olduk.

Bir başka yapmış olduğumuz çalışmada bir başka örnek, emsal bedelde köklü değişiklikler ortaya koyduk. Emsal bedel yine yeni taslağımızda da taşıyıcı değerlendirme hükümlerinden biri olarak kalmaya devam etti. Ancak fiili olarak alanı çok geniş olarak uygulanan emsal bedel, bir malın diye yola çıkıyordu, bunu iktisadi kıymet diye değiştirdik. İkinci sırasında toptan ve perakendelere yönelik

yüzde 5, yüzde 10 ayrımı getiriyordu. Bu durum aşırı götürü bir anlayış içerdiği için makul kâr diyerek toptan perakende ayrımını kaldırdık. Bir başka ciddi değişiklik olarak ise takdir komisyonlarına yer vermedik artık. Takdir komisyonları yerine Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmiş uzmanların veya komisyonların bu konuda değerlendirilmesinden söz ettik. Ayrıca işletmelerin kendilerinin emsal değer çalışmalarını biraz öne çıkarmaya çalıştık ve burada da ilgili kayıtların saklanması için yer verdik.

Bir başka husus da ayrıca emsal bedel çalışmasında devlet teşvikleri, bağışlar, teminatlar, bunun gibi konuları da yine daha önce değerlendirilmesinde yer almadığı için emsal bedelinden değerlendirilmesi için bu maddenin içerisine aldık. Borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak da önemli bazı değişiklikler önerdik açıkçası. Muhasebe standartlarında biliyorsunuz özellikle Türkiye muhasebe standartlarında borçlanma maliyetleri özellikli varlığın maliyetine dahil edilip, aksi durumda gider yazılması esas alınıyordu. Biz de özellikli varlığın Vergi Usul Kanununun içerisine dahil ederek, bir yıla kadar üretilmesi veya satın alınması süre alan varlıkların özellikli varlık olduğunu ve borçlanma maliyetlerinden pay alması gerektiğini, aksi takdirde borçlanma maliyetlerinin gider yazılmasını öneriyorduk. Biliyorsunuz bu konuda uygulanan 163 no.lu tebliğ var ve burada sabit kıymetlerin yılın sonuna kadarki borçlanma maliyetlerinden pay alması söz konusu.

Bir başka ciddi düzenleme, fevkalade amortisman olan 317. Madde içerisinde yaptık. Burada sabit kıymetlerimizde değer düşüklüğü uygulaması sağlıklı bir şekilde çalışmadığı kanaatine vararak, emsal bedelinden yüzde 10 ve daha düşük bir düşüklük ortaya çıkıyorsa bir sabit kıymetin, değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerektiği üzerine bu maddeyi ihdas ettik. Yeniden değerlendirilmesini de bu madde içerisine entegre ederek, böylelikle sağlıklı bir şekilde ilgili sabit kıymetlerin değer düşüklüğü uygulamasından yasal olarak yararlanmalarını sağlamak istedik.

Bir başka konu, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin madde önerisinde bulunurken kuruluş ve örgütlenme giderleri ile araştırma giderlerine isabet eden tutarların yine muhasebe standartlarında olduğu gibi aktifleştirilmeyerek doğrudan gider yazılmasının önünü açmak istedik ve bu nedenle de bunu kanun maddesi olarak işledik. Ayrıca bir başka örnek olarak, yine tahvillerden söz edecek olursak, bilindiği üzere 286. Maddede bu konu düzenlenmiş durumda. Ancak itibari değeri ile değerlemeden söz ediyor. Bu durum kimi zaman uygulamada tartışmalara yol açıyor. Yeni getirdiğimiz değerlendirilmesinden itfa edilmiş maliyeti de ele alarak, ayrıca diğer borçlanma araçlarını da kapsayacak şekilde ihraç olunan tahviller itfa edilmiş maliyetiyle değerlendirilir, ihraç olunan ve zımni de olsa ana para ve vade içeren diğer borçlanma araçları da tahviller gibi değerlendirilerek sorunu çözmeye çalıştık.

Peki, bu örneklerini verdiğim ama bunlarla sınırlı olmayan bütün maddeler üzerinde değerlendirme yapmıştık ve bu tebliğimizin ana metninde bu konu sizinle paylaşılmış durumdadır; vergi idaresi yönünden ne tür hususlar getiriyor? Vergi idaresi açısından değerlendirilme yöntemleri netleştirilerek tanımlara bağlanarak vergi idaresinin bu konuda yorum yapması yerine kanunu uygulaması sağlanmış oluyor. Böylelikle konunun hukuki zemini güçlendiriliyor. Gördüğünüz üzere buradaki 9 tane değerlendirilme ölçüsünün hemen tamamı, geçtiği yerlerde tanımları verilerek bu konudaki tartışmalar giderilmeye çalışılıyor. İkinci olarak konular hakkında görünür problemlerin çözümü sağlanmış oluyor, idareye başvuruların böylece azalması düşünülüyor. Takdir komisyonlarına yer verilmeyerek idari uyum ve tasarruflar sağlanmış oluyor. Ayrıca kanaat verici vesikada veya takdir yapacak uzmanların belirlenmesinde olduğu gibi kimi konularda yöntemleri veya belgeleri belirleme imkanları Maliye Bakanlığına sağlanarak, bu konudaki regülasyon yapma imkânı da ortaya çıkıyor.

Kazanımlar açısından düşünürsek, bu konuda Vergi Usul Kanunuyla muhasebe standartlarının uyumu olabildiğince sağlanmış oluyor. Çünkü bu yüzde 100 olması imkânsız ancak aynı dili konuşmaları kanaatimce her iki tarafa da büyük yararlar sağlayacaktır. İhtilaflı konuların azaltılmasıyla vergiye uyum artırılmış oluyor, idarenin vergi tahsilat kaygıları böylelikle vergi güvenlik müesseseleri netleştirilerek giderilmiş oluyor, ticari muhasebe ile vergi ilişkisi raporlama düzeyine çekilmiş oluyor, tüm tarafların doğru ve şeffaf raporlamasının önü açılıyor.

Değerleme taslağı konusunda bu çalışmalarımızı paylaştıktan sonra, taslağımızın kabaca var olan durumla yeni durum, taslağın yasalaşması durumunda Kamu Gözetim Kurumunun önermiş olduğu KÜMİ FRS'lerle ilişkisi ve ayrımlarını da değerlendirecek olursak; örneğin var olan durumda borçlanma maliyetlerinin kâr zarara alınması KÜMİ FRS'de ilgili husus doğrudan gider yazılmasından söz ederken, biliyorsunuz 163 no.lu tebliğde sabit kıymetlerde yılın sonuna kadarki oluşan finansman giderlerinin aktifleşmesi gerekiyordu. Taslağımızda biraz önce de belirttiğim üzere özellikli varlıksa maliyetini alıyoruz, özellikli varlık değilse KÜMİ FRS'de olduğu gibi gider yazabiliyoruz. Varlıklarda değer düşüklüğü, değer artışı konusu var olan durumda Vergi Usul Kanunu 317. Maddesiyle KÜMİ FRS'deki varlıklara ilişkin gerçekçi donelerin ortaya çıkması şeklindeki genel değerlendirmeden farklı hususlar ortaya çıkıyor. Oysa taslak metnimizde getirdiğimiz Vergi Usul Kanunu 317. Maddesindeki bu değerlendirmeler, artık bu ayrımı ortadan kaldırıyor. Tarımsal ürünler konusundaki farklılık her ikisinde de devam ediyor çünkü KÜMİ FRS gerçeğe uygun değerini referans yapıyor tarımsal ürünlerle ilgili. Oysa her iki taslak da uygulanabilirlik açısından maliyet değerine referans yapıyor. Alacak borç reeskontu konusunda var olan Vergi Usul Kanunundaki durumu biliyorsunuz. KÜMİ FRS ise bir yıla kadar olan alacak ve borçları defter değerinden değerlemeye devam ediyor. Taslağımızda da başlangıcından itibaren reeskontunun zorunluluğu konusu var. Bu konuda uyumlaştırılabilir, çok sorun olacağını tahmin etmiyorum. Şüpheli alacaklar konusunda biz kanuna sadık kaldık. Bu nedenle KÜMİ FRS'deki şüpheliliğe ilişkin göstergelerden söz ettiği için, bu göstergeler de somut belirlemeler olmadığı için bu alanlarda ayrılıyor. Türev ürünler var olan Vergi Usul Kanununda yer almıyordu, taslağımızda olduğu için KÜMİ FRS ile farklılığımız ortadan kalkıyor. Duran varlıkların bakım onarım maliyetleri, büyük duran varlıklarla ilgili Vergi Usul Kanununda bir belirleme olmadığı için doğrudan gider yazılıyordu. KÜMİ FRS'de ise taslağımızda ise bu konuda bu bakım onarımın aktifleştirilmesinden söz ediyoruz. Amortisman uygulamasında yıllık amortisman kıst amortisman konusu ayrımı var, taslakla bu ortadan kalkmış durumda. Karşılıklar konusunda var olan durumda ayrımı var ancak taslağımızda bu konu ortadan kalkmış durumda. Devlet teşvikleri konusunda ise biz emsal bedelden söz ediyoruz taslakta, oysa KÜMİ FRS gerçeğe uygun değerden söz ediyor, farklılığımız da 6 maddeye inmiş durumda.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Akın Bey, Tebliğinizin sonundaki tablodan da bahsedebilir misiniz lütfen. Şimdi bunu görünce göstermeden de edemeyeceğim. Bunu aktar, ona göre Biraz zamanımızı aştık, izleyenlerden de özür diliyorum. Ama önemli bir konu.

AKIN AKBULUT

Key Denetim

Son bir slaydım vardı, bunun üzerine konuşayım mı yoksa panel bölümünde mi değerlendirirsiniz?

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

İstersen iki dakika bahset, çünkü bu aslında VUK'un değerlendirme hükümlerinin ne şekilde konumlandığını gösteriyor. Tek kayıt TFRS esaslı kayıtlar, sonuçta vergiyi artık dışarıda hesaplayacağız diyorsun. Panelde de yine konuşacağız ama hızlıca söylersen sayın hocamızı bekletmeyelim, dinleyenleri de.

AKIN AKBULUT

Key Denetim

Teşekkür ediyorum üstadım. Dinleyicilerden de özür diliyorum eğer çok vakit almışsa, kusura bakmayın. Şimdi ticari defterlerimizi eğer muhasebe standartlarına veya onun izdüşümü niteliğindeki BOBİ FRS veya KÜMİ FRS'ye göre tutarsak, doğal olarak ölçme ve raporlama da Türk Ticaret Kanunu'na göre olacağı için elde edeceğimiz kâr ticari kâr olacaktır. Şimdiki beyanname sistemimizde bile kurumlar vergisinin beyannamesinin tepesine ticari kâr yazıyoruz, ondan sonra kanunen kabul edilmeyen giderler ya da çeşitli eklemeler veya çıkarmalar yapıyoruz ve ondan sonra vergilenebilir kâra ulaşıyoruz. Öyle ise aynı anlayışın yine sürdürmesi mümkündür. Yani Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri dikkate alınarak, ikinci olarak da gelir veya kurumlar vergisi veya ilgili diğer gelir veya kurumlar, gelire veya gidere müdahale eden diğer kanunlar dikkate alınarak, yazılmış gelir veya giderlerde düzeltmeler yapmak mümkündür. İlgili kısımların, kanunen kabul edilmeyen gider olarak ele alınacak kısımların ele alınması mümkündür. Eğer bir tutar kalmışsa da bunlar üzerinden geçmiş yıl zararları, indirimler veya istisnaların uygulanmasıyla vergi matrahının elde edilmesi, buna da vergi oranı uygulanarak hesaplanan vergiye ulaşılması mümkündür. Bu sayede ticari yapının, ticari muhasebenin üzerinden verginin sonradan yapacağı hesaplamalarla, artık olağanüstü bir kanunen kabul edilmeyen gider veya nasıl desem, farklılaştırma yapmadan ticari finansal tablolara müdahale etmeden sonuçlandırması mümkündür diye düşünüyorum. Yolu da bu şekilde ele almamız mümkün diye düşünüyorum. Teşekkür ediyorum üstadım, kusura bakmayın.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Akın Bey. Sizin aslında bir yandan maliye şapkasıyla bir yandan da TFRS, UFRS'ye bu kadar hâkim olan bir kişi olarak aslında bu grupların çalışmalarında önemli katkılarınız var. Güzel bir çalışma olmuş. Tebliğde daha detayları var, isteyen arkadaşlarımız detaylarına Tebliğden bakabilirler.

Semih Hocam, seni çok beklettik, çok özür diliyorum. İzleyenlerden de şöyle bir izin alabilirsem; 15.30'da 15 dakika bir ara verelim. Panelimize biraz gecikmeli girmiş olacağız ama panelde arayış telafi etmeye çalışırız.

Semih Hocam da bu sistematik içinde malum olduğu üzere, konunun Avrupa ve diğer yabancı ülkelerdeki kayıt, defter ve beyan uygulamaları kısmını aktaracak. Kendisinden yurtdışında bu konular nasıl uygulanıyor diye rica ettik. Sağ olsun çok güzel bir çalışma yaptı.

Semih Hocamız İstanbul Siyasaldan 1984 yılında mezun olup, daha sonra Maliye camiasına katılanlardan ama sonra tekrar akademisyenliği seçip, bu sefer Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler

Fakültesinde Maliye alanında profesör unvanındaki bir hocamız. Vergi cennetleri ve uluslararası vergilendirme üzerine kitapları ve yurtiçi yurtdışında yayınlanmış çok sayıda makalesi var. Buyurun hocam, sözü size veriyorum.

2.4. Avrupa ve Diğer Yabancı Ülkelerdeki Kayıt Raporlama ve Beyan Uygulamaları PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

Evet sayın başkan, Tayfun üstadım, teşekkür ediyorum. Beni bu çalışmaya konuşmacı olarak davet ettiğiniz için hem size hem de TUSİAD'a teşekkür ediyorum. Katılımcıları sevgiyle, saygıyla selamlıyorum. Benim bugün üstünde duracağım konu, diğer ülkelerde, dünyanın diğer ülkelerinde muhasebe standartları konusunda ve muhasebe konusundaki gelişmeler nasıl, bu ülkelerin bugün itibarıyla uygulamış oldukları kurallar nelere dayanıyor, kısaca bunlardan bahsetmek istiyorum. Bir taraftan zaman baskısının da olduğunun farkındayım, o nedenle mümkün olduğunca kısa ve daha makro düzeyde konuyu ele almaya çalışacağım. Ama konuya önce şuradan başlamak istiyorum; bugünü anlamak için geçmişi bilmek gerekiyor. Diğer ülkelerde neler yapıldı ve o ülkeler bugünkü konumlarına nasıl geldiler, önce bunu bilmek gerekiyor. Bunu bildiğimiz zaman, ülkelerdeki bu anlayış farklılıklarını belki daha iyi yorumlayabiliriz. Bu bağlamda değerlendirdiğimizde, önce şunu vurgulamak istiyorum ki muhasebenin uygarlığın gelişmesinde özel bir yeri ve önemi var. İlk yerleşik düzene geçtikten sonra ortaya çıkan artı değerın alınması için, devlet dediğimiz oluşumun vergi almaya başlamasıyla birlikte, ilk Sümerlerde işaretler kullanılmaya başlanıyor. Bu, muhasebenin ilk kayıtları olarak kabul ediliyor ama diğer taraftan da insanlığın yazıyla tanışması ve uygarlığın başlangıç süreci olarak da kabul ediliyor. Böyle değerlendirdiğimizde, yıllar içerisinde özellikle kentlerin ortaya çıkması ve sanayi devrimiyle birlikte muhasebede önemli gelişmeler olduğunu gözlemliyoruz ve bugün bildiğimiz çift taraflı kayıt dediğimiz, bu çift kayıt derken farklı birimler için farklı kurallar uygulanmasından bahsetmiyorum; kasa hesabıyla karşılıklı mal hesabı diye tanımladığımız bu çift kayıt sisteminin ilk İtalya'da 13. Yüzyılda ortaya çıktığı belirtiliyor.

Bugüne geldiğimizde, ülkelerin muhasebe sistemlerini etkileyen önemli unsurlar var ve bu unsurlardan bir tanesi de ve en başta olanı da ülkelerin yasal sistemleri. Bu bağlamda dünyadaki ülkeleri genelde ikili bir ayırmda ele alıyoruz. Bir Anglosakson hukuku uygulayan ülkeler, bir de Kara Avrupası uygulayan ülkeler. Böyle değerlendirdiğimizde, Anglosakson hukuku ülkeleri, diğer bir ifadeyle İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Yeni Zelanda, Kanada gibi ülkeler daha genel kurallar bazında hukuk sistemlerini geliştirmişlerken, Kara Avrupası hukuk sistemi ise Roma Hukukuna dayanıyor ve daha kural bazlı ya da kazuistik yasalar dediğimiz daha detaylı yasaları içeriyor. Bunu ülkelerin muhasebe sistemlerinde de görüyoruz. Böyle bir ayırım ve dolayısıyla bugünkü dünyaya baktığımızda aslında bir tarafta IFRS'ler var, bir tarafta ise Amerika'da uygulanan bir farklı sistem var. Dolayısıyla burada bir temel bir belirleme yapmak gerekiyor. Ama diğer taraftan bazı tarihi olaylar da ülkelerin muhasebe sistemlerini etkiliyor. Örneğin Kolonyel dönem etkileri. Eğer (ülke) İngiltere etkisinde kaldıysa devletler veya İngiltere'nin sömürgesi konumunda olmuşlarsa, bu durumda çoğunlukla bağımsızlıklarını kazandıktan sonra "*Institutes of Chartered Accountants*"larını kuruyorlar. Eğer Fransa'nın etkisinde kalmışlarsa, daha devlet bazlı bir muhasebe sistemlerine sahipler. Diğer bir etken yine Avrupa Birliği'nin genişlemesi. Bugün geldiği noktada, Avrupa Birliği genişledikçe muhasebe sistemi konusunda Avrupa ülkeleri daha yeknesak bir sisteme geçiyorlar. Bu bağlamda, 1989 yılında Berlin Duvarının yıkılmasından sonra, Sosyalist *Dönemde* kâr içermeyen bir muhasebe uygulayan Sovyetler Birliği ülkeleri daha kapitalist bir düzen içerisinde

farklı bir yapıya geçiyorlar. Dolayısıyla ülkelerin sistemleri, bugünkü sistemleri bu tarihte yaşadıkları bazı olaylara dayanıyor. Çin ve Japonya'yı bu bağlamda değerlendirdiğimizde, Meiji döneminde Japonya'da Alman ticaret hukuku ve Alman ticaret kuralları Japoncaya çevriliyor ve Kara Avrupası hukuk sistemi egemenken, İkinci Dünya Savaşından sonra bir dönem Amerikan yönetimi altında kaldıklarında Amerika'nın etkisi ve muhasebe kuralları etkin olmaya başlıyor.

Tabi bu noktada teknolojiadaki ilerlemeleri de dikkate almamız gerekiyor. Bugün artık muhasebenin kuralları daha farklı değerlendiriliyor. Yapay zekalar ve bilgisayarlar, muhasebe kayıtlarının tutulması konusunda meslek mensuplarına farklı seçenekler sunuyorlar ve artık muhasebe kayıtlarının tutulmasından ziyade, bunların yorumlanması daha ön plana çıkmaya başlıyor. Tabi çokuluslu şirketler, bunları d mutlaka vurgulamak gerekiyor çünkü Birleşmiş Milletler raporlarına göre İkinci Dünya Savaşından sonraki dönemde ortaya çıkan ve bugün artık dünya ticaretinde egemen olan çokuluslu şirketleri dikkate aldığımızda, Dünya ticaretinin çok önemli bir kısmı, yüzde 60-65 gibi bir oranı, çokuluslu şirketlerin kendi bağlı işletmeleri ya da ana işletmeleri arasında gerçekleşiyor. Dolayısıyla bu durumda çokuluslu şirketler kendilerine daha farklı bir muhasebe sistemi arayışı içerisinde çünkü bunları bir tarafta birleştirip bir araya getirmek durumundalar ve burada da hatırlamamız gereken diğer bir konu, OECD'nin transfer fiyatlandırma çalışmaları. Türkiye'de de geçtiğimiz dönemde Kurumlar Vergisi Kanunu Tebliğiyle transfer fiyatlandırmaya ilişkin raporlama konusunda, çokuluslu şirketlerin raporlama yapma konusunda yeni düzenlemeler getirildi. Bu raporlarda da uyulması gereken bazı kurallar var ve bunlar daha çok IFRS bazlı kurallar olarak değerlendiriliyorlar.

Böyle baktığımızda, ülkelerin bugünkü muhasebe sistemlerini bu oluşumlar etkiliyor. Diğer taraftan uluslararası muhasebe kurallarından bahsediyoruz. Peki, uluslararası muhasebe kuralları dediğimizde bunları kim oluşturuyor, bunları kim ortaya koyuyor diye sorguladığımızda; bu konudaki ilk adımların 1973 yılında atıldığını görüyoruz. Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda ve İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nin meslek örgütleri bir araya gelerek uluslararası muhasebe standartları komitesini oluşturuyorlar. Bunlar daha sonrasında 2001 yılına kadar yaklaşık 41 adet standart yayınlıyorlar, 2001'den sonra ise bu Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna dönüşüyor ve bugün bizim bildiğimiz IFRS'ler yayınlanıyor. Ama burada vurgulanması gereken bir konu, IFRS yanında, biraz önce değerli katılımcılar da bahsettiler, Amerika bazlı farklı uygulanan bir sistem var, GAAP. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri. Şimdi burada IRC'lerle GAAP kuralları arasında bir farklılıkların olduğunu da vurgulamak gerekiyor ki bu farklılıkları ortadan kaldırmak için 2002 yılında her iki sisteme dahil olanlar *Normale* - bir *yakınsama- Anlaşması* imzaladılar. Dolayısıyla olayın bir de bu boyutu var.

Şimdi ülke uygulama örneklerine baktığımızda, bir de muhasebe kurallarını hazırlayanlar ve bunları uygulatanlar var. Bunlar arasında da farklılıklar var. Muhasebe kurallarını kim hazırlıyor? Devlet veya kamu kurumu mu hazırlıyor, kamu kuruluşları mı hazırlıyor, yoksa özel kuruluşlar mı hazırlıyor? Örneğin, bunu saptamak gerekiyor ve aslında bir muhasebe kurallarını hazırlayanlar, iki, muhasebe kurallarını uygulatanlar var. Muhasebe kurallarını uygulatanlar tabi ki çoğunlukla ve genel olarak devlet kuruluşları ama muhasebe kurallarını hazırlayanlar ise çoğunlukla özel veya kamu kuruluşlar, özel sektör kuruluşlarından veyahut da devlet kuruluşlarından oluşan komisyonlar muhasebe kurallarını hazırlıyor. Dolayısıyla böyle bir ayırmada, örneğin Türkiye'ye baktığımızda muhasebe kurallarının çoğunlukla kamu kurumları tarafından hazırlandığını görüyoruz. Oysaki özel

sektör kuruluşlarının ve bu tür (yarı kamu) yapıların da belki Türkiye'de olması gerekir veya hazırlayanlarla bunları uygulatanların farklı farklı olması gerekir.

Bu genel girişten sonra, ülke uygulamalarına baktığımızda, önce Avrupa Birliği sistemi üzerinde duracağım. Avrupa Birliği başlangıçta Fransa sisteminden etkileniyor. Bu konuda iki tane temel direktif var, bir tanesi 4 No'lu Direktif, diğeri 7 No'lu Direktif. Daha sonra bunlar 2013 yılında tek bir Direktif haline getiriliyor. 4 No'lu Direktifin Fransa sisteminden etkilendiği belirtiliyor. 4 No'lu Direktif daha çok tek işletmeler için, bireysel işletmeler için ama burada bireysel işletmeler kavramını daha çok konsolide bilanço düzenlemeyen, diğeri bir ifadeyle bir grubun üyesi olmayan şirketler olarak tanımlıyorum, 4 No'lu Direktif daha çok bu işletmeler için geçerliken, 7 No'lu Direktif ise konsolide bilanço düzenleyen işletmeler için geçerli. Bu noktada, Avrupa Birliği'nde bir önemli düzenleme 2002 yılında yapılıyor, bir Tüzük düzenlemesi ve bu Tüzük düzenlemesiyle birlikte 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerde finansal raporların, IFRS kurallarına göre düzenlenmesi gerektiği belirtiliyor. Bu konuda ülkelerin bulunduğu durumları, burada bir yapabilirsem eğer ekran paylaşımıyla gösterebilirim.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Hocam, 4 dakika içinde toparlayabilerseniz çok iyi olur. Panel kısmında da size söz vereceğim. Kalan kısımlara orada da değinebilirsiniz.

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

O zaman ben devam edeyim bu noktada. Şöyle yapalım, ben tekrar kendi ekranıma döneyim. Şimdi bu bağlamda değerlendirdiğimizde, 2005 yılından itibaren IFRS'lerin kullanıma zorunluluğu getirildi. Ama burada bir ayrıma dikkat etmek gerekiyor. Finansal tablolarını IFRS'lerin göre düzenlemek durumunda olan, zorunda olan şirketler, daha çok konsolide finansal tablo hazırlayan şirketler. Bireysel işletmeler, biraz önce belirtmiş olduğum, referans vermiş olduğum bireysel işletmeler ise kendi ülke kurallarına göre finansal raporlarını düzenleyebilirler. Yine bu bağlamda belirtmek istediğim bir konu, Avrupa Birliği'nde 2020 yılı başından itibaren Avrupa Tek Elektronik Formatı diye bir format geliştirildi ve kısaca ESEF -*European Single Electronic Format*- diye tanımlanıyor. Bunu ESMA'ya, -Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu'na-vermek durumundalar ve burada da bu Avrupa Tek Elektronik Formatında konsolide bilançolarını ve finansal tablolarını düzenleyen işletmeler ESMA'ya Raporlarını farklı bir formatta, bunu Türkiye'de KGK da kullanıyor, zannediyorum SPK da kullanıyor, XML formatında sunmak durumundalar. Bu formatın bir özelliği var. Bildiğimiz raporlar, kuruluşların, işletmelerin raporları var; bu raporlarda iki bölüm yer alıyor. Bunlardan bir tanesi, insan okuyabilir bölüm, bir diğeri de makine okuyabilir bölüm ve bu format içerisinde işletmeler raporlarını vermek durumundalar.

Şimdi ülke örneklerine girecektim aslında, Fransa'da, Almanya'da uygulamalar nasıl ama gördüğüm kadarıyla saat 15.30'a geldi.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

İsterseniz Hocam o kısımla ilgili olarak panel kısmında size söz vereyim, orada aktarın. Çalışmanızda 9'a yakın ülkeyi detaylı olarak analiz ettiniz, çok teşekkürler. Bir kahve molası verelim. Panel için 15.45'te sizleri bekliyoruz. Görüşmek üzere.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Panelimize geçmeden önce Sermaye Piyasası Kurulumuzdan Hüseyin Yurdakul Bey'in sermaye piyasasında finansal raporlama ve kayıt sistemi üzerine hazırladığı bir Tebliğ var. Konunun bütünlüğü bakımından bu Tebliği de sunmamız lazım.

Hüseyin Bey 2003 yılında SPK'da başladığı görevini 2014 yılında doktora programını takip ederek, ortaklar finansmanı dairesi ve sonrasında da muhasebe standartları dairesinde sürdürüyor. Şu anda da gayrimenkul finansmanı ve işletme finansmanı dersleri vermekte. Buyurun Hüseyin Bey.

2.5. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama ve Kayıt Sistemi

HÜSEYİN YURDAKUL

Sermaye Piyasası Kurulu

Teşekkürler. Sayın bakanım, değerli başkanlar, değerli panelistler, değerli katılımcılar, öncelikle saygılarımı sunuyorum, selamlıyorum. Bu çalıştayın iş dünyamıza hayırlı olmasını diliyorum. Bu çalıştayı düzenleyen başta Tayfun Bey olmak üzere bu çalıştaya emeği geçen herkese teşekkür ediyorum.

Ben de sizlere 10-15 dakikalık bir süreçte sermaye piyasasında finansal raporlama ve kayıt sistemi hakkında bir tebliğ sunumunda bulunacağım. Sonuçta finansal raporlama, sermaye piyasalarımız açısından önemli bir husus. Çünkü tüm gelişmiş sermaye piyasalarında olduğu gibi ülkemiz sermaye piyasasında da kamuyu aydınlatması ilkesini benimsediğimiz için, finansal raporlama önem arz ediyor. Burada tabi kamuyu aydınlatma ilkesi ne, ona bakacak olursak da temel yaklaşımı, temel dayanağı bu ilkenin, yatırımcılara, mevcut veya potansiyel yatırımcılara siz bunların ihtiyacına uygun, gerçeğe uygun, güvenilir bilgiyi sunuyorsunuz, yatırımcılar da piyasadaki paydaşlar da kendi kararlarını bu bilgilere dayanarak kendileri veriyorlar. Tabi sermaye piyasalarının gerek etkin bir şekilde çalışması gerek yatırımcıların hakları ve menfaatlerinin korunması bakımından bu sunulan bilgilerin gerçeğe uygun olması, güvenilir olması büyük önem arz ediyor. Bu kapsamda temel bilgi kaynaklarına bakacak olduğumuz zaman; bizim ve tüm dünya sermaye piyasalarında da kamuyu aydınlatma belgeleri dediğimiz izah name, bilgi formları, özel durum açıklamaları ile periyodik finansal tabloların olduğunu görüyoruz. Tabi burada bu bilgiler finansal olabiliyor, finansal olmayan bilgiler olabiliyor ama verilen kararlara bakıldığında daha çok yatırımlar açısından finansal bilgilerin önem taşıdığını görüyoruz ve bu finansal bilgilerin temel dayanağının da temel veri kaynağının da periyodik finansal tablolar olduğunu, bu periyodik finansal tabloların gerçeğe uygun, güvenilir bir şekilde sunumunda ise dayanağı olan kayıt sisteminin, muhasebe sisteminin önemli olduğunu görüyoruz.

Biz de Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (Kurul) olarak ülkemiz sermaye piyasalarının gelişmesi bakımından bu ilke kapsamında, bu bakış açısıyla düzenlemeler yapıyoruz. Nitekim gerek muhasebe

standartlarına ilişkin gerek hesap planına ilişkin gerekse finansal tablolara ilişkin Kurulumuz, kurulup faaliyete geçtiği yıldan bir sonraki yıldan başlamak üzere, yani 1983 yılından başlamak üzere düzenlemeler yapıyor. Kısaca düzenleme tarihine bakacak olduğumuz zaman, ilk olarak 1983 yılında finansal tablo formatlarına ilişkin bir tebliğ yayınlanıyor.

Devamında, bu finansal tabloların oluşturulmasına dayanak oluşturacak standart genel hesap planı ve bu planın kullanımına ilişkin esaslar belirleniyor. Tabi bu esaslar belirlenirken ülkemizde özellikle kamu iktisadi teşebbüslerine yönelik, bunların muhasebe sistemlerini oluşturmalarına yönelik çalışmalar var. Orada kat edilen, geline aşamalar da dikkate alınarak oluşturuluyor. Daha sonrasında 1989 yılına geldiğimizde hem finansal tablolar format ve standart bakımından hem de hesap planı bakımından iki önemli tebliğ yayınlanıyor. Bu tebliğler ile halka açık ortaklıklar ve aracı kurumların, finansal tabloların formatları, bu finansal tablolar hazırlanırken esas alınacak hesap planı ile ticari işlemlerin kaydedilmesinde esas alınacak muhasebe standartları belirleniyor. Tabi bakıldığı zaman, devamında sermaye piyasasındaki hem yatırımcıların hem piyasa paydaşların ihtiyaçları kapsamında ara dönem finansal tablolara ilişkin de düzenlemeler yapıyor. Benzer şekilde menkul kıymet yatırım fonlarının oluşması, gelişmesine bağlı olarak, oradaki faaliyetin kapsam ve yapısının farklı olması nedeniyle ayrı bir finansal raporlama tebliği, ayrı bir hesap planı çıkarılıyor. Bu düzenlemelere baktığımız zaman tekdüzen hesap planıyla, muhasebe sistemi genel uygulama tebliğleriyle karşılaştırdığımız zaman, aslında bunlar sanki onların dayanağı gibi. İçeriklerine bakıldığı, incelendiği zaman büyük ölçüde paralel olduğunu görüyoruz.

Devamında 1992 yılında Muhasebe Uygulama Sistemi Genel Tebliğlerinin (MSUGT) yayınlanmasına paralel olarak, öncelikle Kurul aracı kurumlar için ayrı bir hesap planı tebliği yayınlıyor. Tabi bu MSUGT'i sermaye piyasalarımız açısından gerek aracı kurumlar ve yatırım fonları gerekse yatırım ortaklıkları açısından hesap planı düzenleme konusunda Kurul'a aslında bir esneklik, bir istisna sunuyor. Devamında benzer şekilde konsolide finansal tablolara ilişkin 1992 yılında, 2000'li yıllara geçişle birlikte, özellikle uluslararası finansal raporlama standartlarının yaygınlık kazanmasıyla birlikte, uluslararası sermaye hareketlerinin hızlanmasıyla birlikte ülkemizde de türev işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin, benzer şekilde konsolide finansal tablolara ilişkin ve enflasyon düzeltilmesine ilişkin bir düzenleme dönemi olduğunu görüyoruz. Devamında yine aynı şekilde 2003 yılında Kurul yayınladığı bir tebliğ ile artık Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını (UMS/UFRS) borsada işlem gören halka açık şirketler, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için 2003 yılından itibaren isteğe bağlı, 2005 yılından itibaren de zorunlu hale getirerek, aslında ülkemizde uluslararası standartlara geçiş konusunda önemli bir adım atılıyor.

Devamında, tabi bu süreçte normalde uluslararası finansal raporlama standartları, finansal tablolarda bulunacak unsurlara ilişkin esasları belirlemekle birlikte, bir standart finansal tablo formatı barındırmıyor. Böyle olunca, uluslararası finansal raporlama standartları yürürlüğe girişiyle birlikte gerek sermaye piyasasındaki şirketler ve yatırımcılar gerekse kurulumuz ihtiyaçları kapsamında biz ilk olarak 2004 yılında bir finansal tablo formatları yayınladık. Devamında, tabi bu finansal tablo formatlarına 2008 yılında güncelleme yapmamız gerekti. Avrupa Birliği'ne entegrasyon kapsamında Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlanma aşamasında benzer şekilde yeni tebliğle birlikte artık TMS/TFRS'ler, borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu hale getirildi.

Son olarak hem yeni Türk Ticaret Kanunu hem yeni Sermaye Piyasası Kanununu müteakip, yine II-14.1 sayılı Tebliğ ile tüm ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları, yatırım fonları hariç, bu tebliğle

düzenlendiler. Bu tebliğde KGK tarafından yayınlanan TMS/TFRS'ler uyarınca finansal tablo hazırlama zorunlu kılındı. Devamında yine ihtiyaçtan dolayı, 2013 yılında Kurul daha önce yayınlamış olduğu TMS/TFRS finansal tablo formatlarını güncelledi, Son olarak da KGK ile birlikte çalışarak 2016 TMS taksonomisini KGK yayınladı. SPK, KAP'a bildirim yapan şirketler için, borsa şirketleri için, aracı kurumlar için zorunlu kılarak bu şirketler artık finansal tablolarını, başkanımız ve hocam da belirtti daha önce, XBRL (Extensible Business Reporting Language-Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) formatında kamuya açıklamaktalar. Bu düzenleme süreci gösteriyor ki finansal raporlama ve bunun dayandığı kayıt sistemi ve finansal tablolar, sermaye piyasaları açısından önemli. Çünkü temel bilgi kaynakları, yatırımcılar için temel bilgi kaynakları. Böyle olunca da Kurul tarafından düzenlendi.

Tabi özellikle 1992 yılında vergi mevzuatında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleriyle birlikte kayıtların farklılaşmasına paralel olarak ilk baştaki düzenlemeler Seri:XI, No:1 sayılı Tebliğ ve devamındaki birkaç tebliğ, MSUGT'larla paralel olması nedeniyle kayıt anlamında, şirketler finansal tablolarının oluşturulmasında yasal kayıtlardan çok sıkıntı yaşamazken, uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişle birlikte bu sıkıntılar yaşanmaya başlandı. Kurul da tabi bunu gördüğü için, buna dönük birtakım düzenlemelerle şirketlerin bu geçişi kolaylaştırmasını sağlamaya çalıştı. Tabi ilk olarak enflasyon tebliği, 2001 yılında yürürlüğe girdi. Bu tebliğ 2003 yılından itibaren uygulandı. Enflasyona göre düzeltme defteri, yasal kayıtlardan, VUK'a göre, vergi mevzuatına göre düzenlenen kayıtlardan enflasyon düzeltmesi yapılarak bu tebliğ kapsamındaki finansal tablolara ulaşılması için gerekli düzeltmelerin ve kayıtların yapılması için enflasyona göre düzeltme defteri getirildi. Benzer şekilde uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişle birlikte yasal kayıtlar esas aldığı değerlendirme standartlarının farklı olmasından dolayı, finansal tablolara geçişte yoğun bir şekilde düzeltme, sınıflandırma, değerlendirme yapılacağı için bu kayıtların tutulması için benzer şekilde halka açık şirketlere sermaye piyasası muhasebe defteri tutma zorunluluğu getirildi. Bu süreç halen devam ettiği için, TMS/TFRS ayağında da yine benzer şekilde düzenlemelerde bu sermaye piyasası muhasebe defteri korundu.

Sermaye piyasası muhasebe defteri bir anlamda halka açık şirketler için bir ticari defter. Burada söz konusu tebliğin bu deftere ilişkin maddesinin iki fıkrasında finansal tabloların bu tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef olduğu, yani burada vergi mevzuatı aslında, kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz, bu defter ve belgelerde yer alan kayıtlar değiştirilemez. Bunun için de bu yasal kayıtlardan finansal tablolara geçerken ilişkiyi kurmak, bir sonraki finansal tabloların sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere de sermaye piyasası muhasebe defteri tutulması öngörülmüş ve zorunlu kılınmıştır. Tabi kayıt sistemi, kaydın tutulduğu esaslar ile TMS/TFRS'nin öngördüğü esasların farklı olması, birtakım sıkıntılar da beraberinde getiriyor.

Gerek başkanımız konuştu gerek diğer başkanlar belirtti. Ben biraz daha özet geçmek ve sınıflandırmak anlamında, ilk olarak şirketler açısından baktığımızda; uygulamada bazı şirketlerin ikili kayıt yaptığını görüyoruz. Hem TMS/TFRS'ye göre kayıt yapıyor hem vergi mevzuatına göre kayıt yapıyor. Bu durum, tabi görünüşte bir çifte kayıt, sonuçta Türkiye'de çifte kayıttan dolayı yaşanmış bir önemli banka iflası var. Bu uluslararası alanda da benzer şekilde çifte kayıtlardan dolayı sıkıntılı finansal raporlama skandalları olduğundan dolayı, algısal anlamda sıkıntı yaratıyor. Tabi burada benzer şekilde altyapı, muhasebe sistemi altyapısının her iki raporlamaya uygun hale getirilmesi de kurumsal yapısı zayıf küçük şirketler açısından sıkıntılar yaratıyor. Benzer şekilde çoğu

şirket yasal kayıtlarını vergi mevzuatına göre tutarken, finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre hazırlıyorlar. Tabi böyle olmasının doğal sonucu olarak da sınıflandırma yaparken, düzeltme yaparken birtakım istisnai olsa da hatalar ortaya çıkıyor ki bu yatırımcılar için önemli olan gerçeğe uygun, güvenilir finansal bilgi sunumu bakımından sıkıntılar doğuruyor tabi. Benzer şekilde bu sistemin hem oluşturulması hem yönetilmesi de şirketler açısından sıkıntılar yarattığından dolayı, iki kayıt, iki finansal tablo, hangisine göre karar alınacak. İşletmenin hem dışarıdan değerlendirmesi bakımından hem de içeride yönetimin değerlendirmesi bakımından da sıkıntı yaratıyor. Yine bağımsız denetçiler açısından bakacak olduğumuz zaman, sonuçta TTK uyarınca Bakanlar Kurulu kararıyla belli niteliklere sahip şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmeleri gerekiyor. Böyle olunca da bağımsız denetçiler özellikle kayıtları vergi mevzuatına göre tutup oradan TMS/TFRS finansal tabloları çıkaran işletmeler de bu düzeltmelere, bu sınıflandırmalara, bu değerlendirmelere yoğunlaştıkları için asıl işlerine, asıl iş kontrolünün değerlendirilmesi, asıl uygulamaları gereken denetim tekniklerine zaman bakımından sıkıntılar yaratıyor. Benzer şekilde kurumsal yapısı zayıf şirketler, biz biliyoruz finansal TMS/TFRS finansal tablolarını bağımsız denetim şirketlerine hazırlatıyor. Bu durum hem etik açısından, etik ilkeler zaten yasaklıyor; KGK'nin ilkeleri olsun, benzer şekilde hem Kurul'un bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri olsun, hem de TTK'nin 400'üncü maddesi olsun bağımsız denetçinin müşterisine finansal tablo hazırlama, muhasebe hizmeti veremeyeceğini düzenliyor ki burada da bir sıkıntı yaratıyor. Benzer şekilde bağımsız denetimin alanının genişlemesi nedeniyle de maliyetleri artırıyor.

Sermaye piyasaları açısından bakacak olursak, birçok hususta çift kayıt, çift finansal raporlama nedeniyle sıkıntılar yaşanmakla birlikte; belirgin olması, önemli olması bakımından ben burada 3-4 tanesine yer verdim. Özellikle iç kaynaklardan sermaye artırımında hangi finansal tablolardaki rakam esas alınacak, TMS/TFRS mi, MSUGT'lara göre hazırlanmış finansal tablolar mı? Tabi bu konuda SPK düzenleme yaparak TMS/TFRS esas almakla birlikte; yasal kayıtlarda da mevcut olması gerekiyor. Benzer şekilde kâr dağıtımında da hangi kâr esas alınacak, TMS/TFRS kârı mı, yasal kayıtlarda oluşan kâr mı? Burada da benzer şekilde SPK ilgili tebliğlerinde, TMS/TFRS finansal tablolarda oluşan kâr esas olmakla birlikte, bunun yasal kayıtlardaki net dağıtılan kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanması gerekiyor. Birleşme bölünmede sonuçta yatırımcılar açısından önemli hak kaybına yol açabilecek durumlar yaratabileceği için özellikle bu kayıpları engellemek bakımından, düzgün bir şekilde birleşme bölünmelerin gerçekleşmesini sağlamak bakımından da temel olarak TMS/TFRS finansal tabloları esas olmakla birlikte; şirketler çok yoğun bir şekilde hesaplama, denkleştirme, buna ilişkin dışarıdan uzman kuruluşlardan hizmet almaları gerekiyor. Benzer şekilde halka açılmalarda, son 3 yılın TMS/TFRS'ye göre finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetimden geçirilmesi gerektiği için yasal kayıtların da vergiye göre tutulmasından dolayı halka açılma süreci uzuyor. İlave maliyetler yaratıyor ki bu tabi sermaye piyasalarının gelişmesi açısından olmaması gereken husus olduğunu düşünüyoruz.

SPK gerek gözetim gerekse denetim faaliyetlerini yoğun bir şekilde finansal raporları, finansal raporların dayanakları olan yasal kayıtları esas alarak gerçekleştiriyor. Tabi farklı olması nedeniyle bu gözetim faaliyetlerinde de sıkıntılar olabiliyor. Yatırımcılar açısından bakıldığında, aslında temel husus, güvenilir bilgiye, gerçeğe uygun bilgiye ulaşım ki, biraz önce de belirtmiştim, bu geçiş sırasında hatalar, ihmaller nedeniyle sıkıntılı durumlar olabiliyor. Biz yaşadık. Yasal kayıttan TMS/TFRS'ye geçerken bir hususun atlanması nedeniyle önemli tutarların hatalı bir şekilde finansal tablolara yansıtılmıştır. Benzer şekilde yatırımcılar açısından da hangi finansal tabloları esas alacağız? Yasal kayıtlardaki tutarları mı esas alacağız, TMS/TFRS finansal tabloları mı esas alacağız, sıkıntı

yaratıyor. Kamu otoritelerine, TCMB, TÜİK gibi, sunulan verilerin gerçeğe uygunluğu gerek planlama çalışmalarının gerekse alınacak kararların isabetliliği açısından büyük önem taşımaktadır. Kamunun ekonomideki ağırlığı dikkate alındığında, sunulan finansal bilgilerin hata ve usulsüzlükten ari olması gerçeğe uygun olması hayata önem taşımaktadır.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Hüseyin Bey, bu sorunları istersen panelde aktarın. Çok güzel tespitleriniz var, SPK olarak yaşadığınız şeyler, konular gerçekten çok önemli.

HÜSEYİN YURDAKUL

Sermaye Piyasası Kurulu

Tamam, bitiriyordum zaten, bitiriyordum. Sonuç olarak bakıldığında, tabi ben vergi konseyi çalışma grubunun oluşturduğu çalışmayı önemli görüyorum, VUK'un değerlendirme hükümlerinin TMS/TFRS'lere yakınlaştırılması bakımından. Bununla birlikte, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerine baktığımızda amaç zaten gerçeğe uygun bilgi sunmak. Kime sunmak, daha çok şirketin ortaklarına, yani ticari muhasebe kapsamında ticari finansal tablolar sunmak. Ama bu tebliğler güncellenmedi yani, 1992 yılında yayınlandı, 94'te yayınlanarak yürürlüğe girdi. Finansal raporlama alanında, muhasebe alanında uluslararası arenada önemli gelişmeler, değişimler oldu. Ancak bu kapsamda çok kısıtlı, işte finansal kiralamayla ilgili oldu, enflasyona geçişle, enflasyon düzeltmesiyle ilgili anılan tebliğlere ilaveler oldu. Diğer taraftan TTK'ya baktığımızda envanter, değerlendirme, finansal tablolar için TMS/TFRS öngörülürken, kayıt anlamında vergi mevzuatını öngörülüyor. Bu büyük bir çelişki. KGK tarafından da bugün de anlatıldı, KGK Başkanı Rıza Bey de değindi, TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS var. Benzer şekilde tekdüzen hesap planı da TMS/TFRS'ye uyumlu hale getirildi. Aslında bakıldığında, bizim yasal kayıtlarımızın artık TMS/TFRS esaslı olarak hazırlanmasına ilişkin altyapı hazır. Gördüğüm kadarıyla başkanlarımın konuşmasından, aslında ona dönük bir istek de var. Büyük bir direnç yok. Öyle olunca, umuyorum en kısa zamanda geçilir. SPK her zaman tek kayıt, tek finansal tablo, ticari kayıtlar, ticari defterlerin TMS/TFRS'lere göre tutulmasını destekledi. Bu kapsamda KGK çalışmalarına iştirak ederek gerekli katkıları da elimizden geldiğince sunuyoruz. Dediğim gibi temel ilkemiz, sermaye piyasalarında yatırımcılara sunduğumuz bilginin güvenilir olması, gerçeğe uygun olması. Ben teşekkür ediyorum Sayın Başkan.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Teşekkürler Hüseyin Bey. Gerçekten SPK'nın bu konuda çok birikimi var, bu birikimleriniz de hazırladığınız tebliğe çok güzel yansıtınız. Burada da aktardınız. Panel kısmında da bunlardan örnekler verirsiniz çok memnun oluruz.

Bölüm 3

PANEL: ÜLKEMİZDE “TEK KAYIT-TEK DEFTER-TEK MALİ
TABLO” MÜMKÜN MÜ? İHTİYAÇLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

3. ÜLKEMİZDE “TEK KAYIT-TEK DEFTER-TEK MALİ TABLO” MÜMKÜN MÜ? İHTİYAÇLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI PANELİ

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Arkadaşlar, burada panel bölümüne geçelim isterseniz. TÜSİAD olarak bu çalıştaydaki amacımız, kamuda bu konuyla muhatap olan kamu kuruluşlarımızı bir araya getirmek ve beraberce konuları değerlendirmektir. Sayın izleyicilerimiz kusura bakmayın lütfen. Sizlere katkı sunma imkanlarını ancak sohbet bölümü vasıtasıyla yaratıyoruz ama şundan emin olabilirsiniz, son kısımda zamanımız kalırsa sorularınıza yer vereceğiz ama bunları yanıtlayamasak dahi arkadaşlarımızdan söz aldım, gönderdiğiniz her soruyu yanıtlayarak, hazırlayacağımız çalıştay kitapçığının içine girecek. Verdiğiniz katkılar kitapçığımıza taşınacak. Burada bu kadar geniş ilgili kamu kurumlarımızı bulmuşken konuları enine boyuna tartışmak istiyoruz. Anlayışınız için çok çok teşekkür ediyorum.

Panelimize aslında kısa bir anekdotla başlayayım. Biz TÜSİAD olarak yeni TTK çıktıktan sonra 19 Haziran 2015'te bir çalıştay yaptık. Orada yine Semih Hocam da varmış, KGK başkan yardımcısı Murat Bey de vardı, biz orada dedik ki; yeni TTK ile iki yasal defterimiz oldu, bu iki yasal defterimizi teke düşürelim. Bu iki defterde hangi karın dağıtılacağı sorunu var, sermaye yeterliliği sorunları var, vs. Bunları dile getiriyorduk. O sırada hatırlıyorum, Murat Bey; yurtdışındaki ülkeler UFRS Standartlarını doğrudan benimsemiyorlar, kendi muhasebe standartlarını oluşturmuşlar, biz de öyle bir çalışmanın içine gireceğiz demişti. O zaman biz iki tane defteri teke düşürmeye çalışırken bu sefer üç tane mi defterimiz olacak dedik. Ama sonraki zaman içinde hakikaten KGK'nın değerlendirmelerinin ne kadar önemli olduğu ortaya çıktı ve gerçekten de TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile aslında ticari hayatı kavrayan bir düzenleme seti hazırladılar. Ellerine sağlık.

Şimdi bunları hep konuşuyoruz, bir yandan da Maliyenin defter ve kayıt sistemine bu ilgisi nereden geliyor diye baktığımızda, ekrana yansıdı mı? Görebildiniz mi acaba? Evet, bu bir vergi mecmuası, 1953 yılında çıkıyor. Burada Maliye teftiş heyetindekiler (maliye müfettişleri), hesap uzmanları, vergi dairesindeki arkadaşlarımız bir dergi çıkartmışlar. Dergiye bakarsanız, ilginç olarak diyorlar ki gelir vergisi kanunu senelerdir tatbik edilegelmemekte olduğu halde hâlâ bilhassa küçük şehir ve kasabalarımızda layıkıyla kavranamıyor. O kadar ki diyor, yapılan tetkiklerle bazı şehir ve kasabalarımızda şirketlerin işletme defteri tutmakta oldukları dahi görülmüştür diyor. Ve oradan hareketle de biz işte bu konuları aktarmak üzere bir makam mevki peşinde koşmadan bu mecmuayı çıkarttık ve bu mecmuayla bu süreçlerin içine giriyoruz diyorlar. Aslında Maliye geçmişte de ülkenin kayıt sistemine önemli katkılar yapmış bir kuruluşumuz. Ama öbür taraftan artık bunların da bir farklı noktaya evrilmesi lazım.

Şimdi ben burada ticari defterlerimizi aslında kimin için tutuyoruz diye bir soruyla Panele başlamak istiyorum. Özünde vergi için tutuyoruz şeklinde bir yanıt almak mümkün. Diğer bir yanıt, TFRS'ler ile borsa için tutuyoruz, Burada Sibel Hanım size sözü versem, ticari defterler aslında TFRS standartları çerçevesinde kimler için tutulur, kimlere bilgi sağlar?

SİBEL ULUSOY TOKGÖZ

Sermaye Piyasası Kurulu

Söz verdiğiniz için teşekkürler, öncelikle tüm katılımcılara, haziruna da merhaba demek istiyorum. Sunduğunuz bu imkân için de teşekkür ederim. Bizim şirketlerimiz TMS/TFRS'yi, yani uluslararası

muhasebe/finansal raporlama standartlarını kullanıyorlar. Dolayısıyla SPK olarak bizim finansal raporlama dünyamız daha sade ve tek kanaldan ilerliyor. TMS/TFRS'nin kavramsal çerçevesine baktığımızda da temel anlamda potansiyel ve mevcut yatırımcılar ile borç verenlerin en temel kullanıcılar olduğunu görüyoruz.

Bunun dışında da tabii kullanıcıları var; devlet, çalışanlar, şirket yöneticileri gibi ama temel kullanıcılar yatırımcılar ve borç verenler. Ülkemizde de tahvil vs. gibi borca dayalı başka menkul kıymetler de çıkartıldığı için borç verenler de kullanıcı olarak finansal raporlama ile ilgileniyor ama daha çok pay sahibi olan borsa yatırımcıları finansal rapor kullanıcılarını oluşturuyor. Dolayısıyla da TMS/TFRS bizim amacımıza uygun standartlar bütününe teşkil ediyor. Finansal raporlamayı neden önemsiyoruz; çünkü biz temel olarak yatırımcıları koruyoruz ve bunun için de finansal tablolardaki verilerin gerçeğe uygun sunulması tabii ki önemli. Yatırımcı, şirketin finansal yapısını görebilsin, gelecekteki nakit akışlarını tahmin edebilsin ki şirket değerine ulaşabilsin. Dolayısıyla, sadece işletmelerin bugünkü varlıklarını değil, gelecekteki potansiyel nakit akışlarını değerlendirebilmek için; karşılıklarını iyi analiz edebilmek, ertelenmiş vergi yükümlülüğü var mı, ertelenmiş geliri var mı, alacakların tahsil kabiliyeti nedir, kilit yöneticilere ne kadar ödeme yapılıyor, ilişkili taraf işlemleri ne durumda gibi hususları anlayabilmek için pek çok ek açıklama ya da bilgiye ihtiyaç var. Dolayısıyla da sadece vergi idaresinin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmış bir kayıt sistemi, belirttiğimiz ihtiyaçlara cevap vermiyor.

Kabul etmeliyiz ki Ülkemizin finansal raporlama gelişim sürecinde tekdüzen hesap planının büyük katkıları olmuştur. Vergi düzenlemelerine aykırılıkların cezalandırma gücü ve vergi idaresinin bu alanda en temel otorite olması sebebiyle de kayıt sistemimiz vergi düzenlemeleri çerçevesinde oluşmuştur. Ancak SPK olarak biz, yatırımcılarımızın ihtiyaçlarını dikkate alarak vergi bazlı düzenlemelerden zaman içinde farklılaşarak raporlamada uluslararası finansal raporlama standartlarını benimsedik. Dedğim gibi sadece vergi toplama amaçlı bakış açısı, yatırımcılarımızın ihtiyaçları açısından yeterli olmadı. Hatta Başkanımız da bahsetti, artık yatırımcılarımızın bakış açısı sadece finansal verilerle de sınırlı değil; yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamak için Şirket olarak kendinizi her açıdan anlatmanız gerekiyor. Örneğin, içinde bulunduğumuz pandemi de bize gösterdi ki işletmelerin sürekliliği büyük önem taşıyor. Dolayısı ile işletmeler risklerini iyi yönetiyorlar mı, nakit akışlarının farkındalar mı, karşılaştıkları herhangi bir riskte tüm süreçlerini iyi yürütebiliyorlar mı, yoksa kapanmak üzereler mi soruları önemli. Şirket yaşamazsa ne yatırımcısına ne borç verenine ve dahası ne de vergi idaresine bir faydası olmayacaktır. Vergi idaresi bu durumda dahi öncelikli alacaklı olduğu için birtakım kaynakları geri kazanabilir, ancak borsa yatırımcılarımız açısından borç verenler açısından şirketlerin sürekliliği çok önemli.

Bu alanlarda da Kurul olarak yeni düzenlemeler yapıyoruz. Dolayısıyla da artık düzenleme alanı finansal tablo dipnotlarının vb.nin dışına çıkmış durumda, şirketlerin sosyal, kurumsal etkilerinin de raporlanması bekleniyor. AB'de bu yönde ilerliyor, konu hakkında düzenlemeleri var, şirketlerin açıklaması gereken finansal bilgiler dışındaki konuları belirliyorlar. Hatta, EFRAG bünyesinde bir yeniden yapılanma söz konusu; sadece finansal olmayan veriler için bir yapı mı oluştursak ve bunu nasıl oluştursak diye tartışılıyor. Başkanımız da belirtti, Kurul olarak uluslararası standartların oluşturulmasında da etkin rol almaya çalışıyoruz. Çünkü uluslararası standartları benimsiyorsak, bu standartların oluşumunda da söz sahibi olmalıyız. Örneğin, mevcut durumda UFRS Danışma Kurulu (IFRS Advisory Board) üyesi olarak Kurul'u ben temsil ediyorum. Benden önce Daire Başkanımız Uğur Bey söz konusu Danışma Kurulu'nun üyesiydi. Dolayısıyla, Kurul olarak

uluslararası standart koyucuların alacakları stratejik adımlarda söz sahibi olmaya çalışıyoruz. Zaten kamuya da duyuruldu, IFRS Foundation, yani uluslararası finansal raporlama/muhasebe standartlarını belirleyen kurumu yöneten vakıf, sürdürülebilirlik ya da çevre etkisi hakkındaki açıklamalarla ilgili de düzenleme yapmalı mıyız, bu alanda yeni bir yapı oluşturmamız hususunu tartışıyor.

Özetle şirketlerimizin iç kontrolünün gelişmesi, yönetimin karar alma süreçlerinde gerekli verileri edinmesi, şirketlerin her yönü ile kendilerini iyi anlatabilmesi, bütüncül bir bakış açısıyla kendilerini sunabilmeleri için bir vizyon değişimi gerektiği aşikâr. Dolayısıyla vergi idaresi dışında finansal raporların çok sayıda kullanıcısı var ve şirketlerin finansman temini için de kendilerini bütüncül olarak iyi anlatmaları gerekiyor diye düşünüyorum. Teşekkürler.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Sibel Hanım. Heyecan duydum. ISP standartları belirleme kurulunda olmanız da ayrıca çok güzel bir şey. Çok güzel bilgiler verdiniz, çok teşekkürler. Siz 96'da SPK'da başlamışsınız iş hayatına. Halen aynı Kurul'da muhasebe standartları daire başkan yardımcısı olarak devam ediyorsunuz. Doktora yapmış durumdasınız. Bir sürü şeyi de bu arada sığdırmışsınız, bravo.

Ben bir de aslında Ticaret Bakanlığı tarafında Ahmet Bey'e bir söz vermek isterim. Ticaret Bakanlığı ticaret kanunu yönlerinden defterlerin tutulmasına nasıl bakıyor? Dolayısıyla oradaki benzerliklerimiz ve ayrılmalarımız neler?

Ahmet Bey, 2011 yılında Ticaret Bakanlığı'na girip 2018 yılı şubat ayında da daire başkanlığına gelmiş. Doktora çalışması tez aşamasında bir arkadaşımız. Hoş geldiniz Ahmet Bey, buyurun söz sizin.

AHMET CAN BALAK

Ticaret Bakanlığı

Teşekkür ediyorum. Öncelikle sayın katılımcıları, değerli meslektaşlarımı, diğer panelistleri, kıymetli hazirunu Bakanlığım ve şahsım adına saygıyla selamlıyorum. Tabi öncelikle pandemi zamanında uzaktan katılımla böyle bir çalıştayın organizasyonunu gerçekleştiren TUSİAD'a, değerli temsilcilerine teşekkürlerimi tekrar iletmek istiyorum.

Ülkemizde farklı muhasebe kayıt sistemlerinin uyumlandırılmasının sağlayacağı faydalar konusunda Ticaret Bakanlığı olarak bizlerin de konuya ne şekilde baktığını, özetle yansıtmaya çalışacağım. Malumlarınız olduğu üzere günümüzde şirketler sadece kârlılık hedefiyle hareket eden örgütler olmaktan çıktılar artık. Sürdürülebilir büyüme, sürdürülebilir kârlılık gibi uzun vadeli hedeflerle hareket etmektedirler ve aslında bu şekilde de hareket etmelidirler. İçinde bulunduğumuz günlerde bunun önemini çok iyi anladık. Bugün Türkiye'de yaklaşık 150 bin anonim şirket, 900 bin civarı limitet şirket ve 700 bin dolayında gerçek kişi ticari işletmemiz var. Bugün muhasebeyi yalnızca bir kayıt sistemi, yalnızca vergi hesaplama aracı olarak görmek doğru olmayacaktır. Muhasebe bu kadar büyük bir toplumun aynı zamanda bir konuşma dili. Bu minvalde şirketlerimizin de ortak dili konuşması, ortak dili kullanması, Bakanlığımız açısından da oldukça büyük önem arz etmektedir. Takdir edersiniz, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ilk yayınlandığında, şirketlerimizin uluslararası standartları kullanmaları öngörülmüş; buna mukabil Kanun henüz yürürlüğe girmeden ülkemiz gerçekleri, şirketlerimizin mevcut yapısı ve günün ihtiyaçları da göz önünde bulundurularak 64.

Maddenin 5. Fıkrası eklenmiş ve şirketlerimizin halihazırdaki uygulamalarının devamı öngörülmüştü. Buna karşın bugün KGK tarafından belirlenen TFRS ve BOBİ FRS uygulamalarına tabi olan şirketlerimiz her ne kadar sayı olarak az olsa da ekonomimizde önemli bir etkiye sahip ve bu şirketlerimiz dünyanın konuştuğu ortak dili konuşuyor. Bir de KÜMİ FRS uygulamasının benimsenmesiyle daha küçük şirketlerimizin de gerçeğe uygun kayıtlara sahip olması mümkün olacak diye düşünüyoruz.

Biz Bakanlık olarak bugüne kadar ne yaptık? Özellikle önceki konuşmacılarımızın da ifade ettiği, hangi kâr tutarının dağıtımına konu edilebileceği, sermaye kaybı ve borca batıklık değerlendirmeleri ve bu kapsamda alınacak tedbirler, birleşmede hangi finansal tabloların esas alınacağı, yapılacak hesaplamalar konularında verdiğimiz görüşlerle, Bakanlık uygulamalarıyla konuya yön vermeye çalıştık. Yine KGK'nın, diğer kurumların, sivil toplum kuruluşlarımızın ve meslek örgütlerinin konuya ilişkin çalışmalarını da halen ve geçtiğimiz süreçte olduğu gibi yakinen takip ediyoruz. Bundan sonra gerçekleştirilecek çalışmalarda da her zaman gerekli katkıyı sağlamaya hazırız.

Birden fazla kayıt sistemi benimsemenin tabi ki iki boyutu var. Madalyonun bir tarafında gerçeğe uygun kayıt varken, diğer tarafında konunun vergisel boyutu bulunuyor. Dolayısıyla tüm tarafların ortak mutabakatıyla bu alanda esaslı bir çalışma yapılmasına ihtiyaç bulunduğu oldukça açık, bugünkü webinar da onu gösteriyor.

Bakanlık olarak son dönemde gerçekleştirilen düzenlemelerde esasında birden fazla sistemin uygulanmasını göz önünde bulundurarak hareket ettik. Gerek Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği Tebliğimizde olsun gerek 2020 yılı içinde yapılacak kâr payı dağıtımlarına ilişkin Kanunun geçici 13. Maddesine ilişkin yürürlüğe koyduğumuz Tebliğde olsun, TFRS, BOBİ FRS uygulayan şirketler açısından özel düzenlemelere yer verdik. Burada yeri gelmişken ifade etmek isterim ki, 376. madde kapsamında yürürlüğe konulan Tebliğ kapsamında yeni bir değişiklik çalışmamız var.

Daha önce bu taslak çalışmamız kurumlarımızın ve paydaşlarımızın görüşlerine de sunuldu. Öncelikli olarak uygulamada gördüğümüz tereddütleri çözüme kavuşturmayı amaçlıyoruz. Ayrıca, oldukça önemli bir sorunu çözeceğini düşündüğümüz, şirketlerin daha az kaynakla 376. Madde kapsamından çıkabilmelerine imkan tanıyacak sermayenin önce artırılması, akabinde azaltılması, eşzamanlı sermaye artırımı azaltımı müessesesinin uygulamaya konulmasını, son olarak geçici maddeyle 2018 yılında henüz ifa edilmemiş kur farkı zararlarının sermaye kaybı ve borca batıklık hesaplamalarında dikkate alınmamasına ilişkin getirdiğimiz düzenlemeye benzer şekilde 2020 ve 2021 yıllarında tahakkuk eden kiralamalardan kaynaklanan giderler, amortismanlar ve personel giderlerinin toplamının yarısının dikkate alınmayabileceği şeklinde düzenlemenin kapsamını genişletmeyi düşünüyoruz. Pandemi nedeniyle şirketlerimizin öz kaynak yapılarının korunmasını ve teknik iflas durumuyla karşılaşmamalarını teminen tedbir almayı arzu ediyoruz. Ve tabi yıl sonundan önce de bu düzenlemeyi yürürlüğe koymayı hedefliyoruz.

Çok faydalı bir webinardı, üstatlarımız konuyla ilgili hassasiyetlerini, olması gerekenleri ve yapılması gerekenleri ifade ettiler. Ben Ticaret Bakanlığı tarafından konuya ne şekilde yaklaşıldığını özetlemeye çalıştım. İnşallah bundan sonraki süreçte daha güzel günlerde fiziki toplantılarda da buluşuruz, yine konuyu değerlendiririz, tartışırız. Teşekkür ediyorum Tayfun Bey, saygılarımı sunuyorum.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Teşekkürler Ahmet Bey. Zaten buradasınız, devam ediyoruz.

Birsen Hanım sizin ekleyeceğiniz bir şey var mı, KGK olarak?

BİRSEN NACAR

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Standartları Kurumu

Herkese merhabalar. Ben de Tayfun üstat başta siz olmak üzere özellikle tebliğ sunumu yapan, hazırlayan herkese çok teşekkür ediyorum. Gerçekten kendi adıma oldukça faydalı bir oturum oldu. Aslında soruya, yani gerek tebliğ sunumlarında gerekse Sibel Hanım ve Ahmet Bey cevap verdi ama KGK olarak bu ticari defterlerin esas paydaşları kimdir, bu soruya şu şekilde belki bir yaklaşım sergileyebiliriz. Kim kullanıyor, yani ülkemizde bu ticari kayıtları, defterleri temel olarak kim kullanıyor diye baktığımızda; başta vergi otoritesi olmak üzere Sermaye Piyasası Kurulu yaptığı incelemelerde, aynı şekilde biz de bağımsız denetimin gözetimini yaptığımız süreçte biz kullanıyoruz ve temel paydaşları aslında, yani işletmeler öncelikli olmak üzere bu kurumlar diye düşünüyorum.

Diğer taraftan, işletmeler niçin kayıt tutuyor? Özetle, varlıklarını, yükümlülüklerini, gelirlerini, giderlerini doğru bir şekilde kayıt altına almak ve bu sürecin bir çıktısı olan finansal raporlarını doğru bir şekilde oluşturmak için aslında. Buradan hareketle tablo kullanıcıları kim diye bakacak olursak; gerçi Sibel Hanım da dediğim gibi değindi, çok geniş bir paydaş kitlesi karşımıza çıkıyor ve vergi otoritesi de aslında bu paydaş kitlesinden yalnızca birisi. Bu noktada şuna da değinmek sanırım mantıklı olur; burada paydaşların amaçları arasında bir farklılaşma görüyoruz. Vergi otoritesinin temel amacı bu noktada vergilerin doğru hesaplanması, doğru matrah tespiti ve o matrahın aşınmaması vs. sağlamakken; diğer paydaşların temel hedefi, bu tabi ki vergi otoritesinin de aynı şekilde bir beklentisidir diye düşünüyorum, işletmenin sürdürülebilirliğini sağlamak. Çünkü bir yapılan araştırmaya göre Türkiye'deki ortalama şirket hayat süresi 12 ila 14 yıl arasında değişirken, yurtdışında baktığımızda bu yaşam sürelerinin 40-50 yıllara uzandığını ve Türkiye'de gerçekten şirketleri hayatta tutmak için birtakım şeyler, çalışmalar yapılması gerektiğini bize gösteriyor.

Bu noktada da işletmenin sürdürülebilirliğini sağlamak hem finansal raporlamanın hem muhasebenin genel amacı ve bunun için de işletmenin halihazırdaki gerçeğe uygun durumunu gösteren geçmiş verilerin yanı sıra, diğer panelistlerin de bahsettiği gibi artık dünya sürdürülebilirlik raporlaması, entegre raporlama konuşuyor, çok farklı kavramlar gündemimize geliyor; bunu sağlayacak ve geleceğe yönelik tahminleri, projeksiyonları belki kullanıcıların yapmasına imkan tanıyacak birtakım bilgileri de sunması gerekiyor yani finansal tabloların. Bu da bizi neye götürüyor, TFRS'lere göre hazırlanan tabloların dipnotlarındaki detaylardan yararlanabiliyoruz ve buradan hareketle de doğru yatırım kararları verilmesi, doğru finansman kararları verilmesi ve değer maksimizasyonu yaratılması için ticari defterlerle finansal tabloları aslında birbirinden çok ayırmamak gerektiğini düşünüyorum. Teşekkür ederim.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Birsen Hanım.

Birsen Hanım, 2006 yılında KGK'da başlayan iş yaşamında şu anda aynı Kurum'da Muhasebe Standartları Daire Başkanlığı görevini yürütüyor.

Burada Akın Bey'e bir söz vermek isterim. Aslında VUK'a göre tutulan defterlerle TFRS'ye göre tutulan defterler yönünden bir fark da , birinde gider yapıldığında “gider” olarak kabul edilirken, diğesinde ise “karşılıklar” yoluyla gider yazılabilmektedir.

AKIN AKBULUT

Key Denetim

Değerli üstadım, şöyle bir durum var; şimdi devlet hukuk düzeni içerisinde hareket ediyor ve ister istemez kesinleşmiş bir tahakkuk kullanıyor. Kesinleşmiş tahakkuku kullandığı için gerçekleşmiş giderden söz ediyor, ortaya çıkmış gelirden söz ediyor. Oysa örneğin muhasebe standartlarına baktığımızda, ölçülebilir olmak şartıyla hesaplanabilir tahakkuklara da yer veriyor. Ancak bu hesaplanabilir tahakkuklara yer vermesi, her şeyin sadece bunun üzerine oturduğu anlamına gelmiyor. Bu nedenle açıkçası şu önyargının da giderilmesi lazım; muhasebe standartlarında hem kesinleşmiş tahakkuklar vardır hem de hesaplanabilir tahakkuklar vardır. Mesela karşılıklardan söz edecek olursak, bu karşılıklar hesaplanabilir niteliği öne çıkmıştır. Oysa vergi uygulamalarında diyelim ki kıdem tazminatında ödenmesi koşuluyla bunun gider yazılması söz konusu oluyor. Oysa artık geline aşamada, açıkçası almış olduğunuz bir personelin iş kanunları çerçevesinde bir yıldan fazla istihdamı söz konusuysa ve onun kişisel bir problemi de yoksa, kıdem tazminatına ayrıldığında hak kazanacağı ortada. O yüzden de artık bu hesaplamaların da vergi kanunları açısından dahil edilmesi gerekir diye düşünüyorum.

Bir başka konu, Ahmet Bey de dile getirdi, aslında işletmelerin sürekliliğinin de korunması lazım. Şu anki ticari defterlerimiz aslında bu süreklilik yerine biraz daha vergi güvenliği ve hazineci yaklaşımı aşırı bir şekilde önemsediği için, öz kaynakları olağanüstü bir şekilde aşındırma yoluna gidiliyor. Aşındırıldığında da o finansal tabloların kullanılabilir olması adına ya da işletmelerin sürdürülebilirliği sağlanmak adına örneğin 296 hesapta vadesi ertelenmiş yapılandırılmış vergileri orada bir aktif gibi kullanıyoruz veya Ahmet Bey dile getirdi, kur farklarını, faizleri vs. aman borca batıklıkta dikkate almayalım, şirket batmasın, varlığını sürdürsün gibi yaklaşıyoruz. Bunlar aslında biraz da gerçeği biraz da objektif bir şekilde tam olarak da ortaya tam koyamıyor işin gerçeği. Onun için bu tip bana göre geçici önlemler yerine hem sistemin kendi mecrasında yer alması ve bu mecrasından verilerin sağlıklı bir şekilde çekilmesi yoluna gidilmesi lazım açıkçası. Burada eğer konu vergi almaksa ya da verginin hesabıysa, bunun nasıl hesaplanacağı konusunda çalışmalar yapmıştık. Bu da pekâlâ sizlerle paylaştığım gibi olacaktır. Öbür türlü birbirleriyle iletişimi kaçırdığında ikili raporlamalar, farklı farklı lokal çalışmalar öne çıkıyor. Bunlar da bir ulusal düzeyde karşılaştırılabilir olmuyor, iki, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmuyor, üç, meslek personeli uluslararası nitelikli bir meslek personeline dönüşmüyor. Bütün bunların bir arada düşünülmesi gerekir. Teşekkür ederim.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Akın Bey. Karşılaştırılabilir bilgiler aslında işletmeler yönünden de son derece önemli. Transfer fiyatlandırması emsal bulmayı gerektiriyor. Aslında bu bilgilerin standart olması işletmelerin kendi benchmarklarını bulmaları anlamında da kıymetli olacaktır. Hüseyin Bey galiba siz söz istemiştiniz. Buyurun.

HÜSEYİN YURDAKUL

Sermaye Piyasası Kurulu

Teşekkürler. Ben ticari defterler kimin için tutulmalı sorusuna küçük bir katkı vermek istiyorum. Bence ticari defterler işletmeye, yani “şirketlere kim ne kadar kaynak sağlıyor ne kadar risk alıyor” dan yola çıkarak kimin için tutulması gerektiği konusunun ele alınması gerektiğini düşünüyorum. Bu kapsamda baktığımızda, bir tarafta ortaklar var sermaye koyarak, bir tarafta kreditorler var kredi vererek, bir tarafta tabi çalışanlar var, tedarikçiler var emek vererek, devlet var bu çalışma ortamını, güvenliğini sağlayarak. Ancak temelde baktığımızda hem kaynak sağlama bakımından hem alınan risk üstlenme bakımından; ortakların, işletmeye sermaye koyan kişilerin öne çıktığını, benzer şekilde kredi sağlayan kreditorlerin de öne çıktığını görüyoruz. Bu kapsamda aslında TTK’nın temel yaklaşımı da bu. Daha çok kreditorler, alacaklıları koruyan bir yaklaşımla hareket ederek hem ortaklar hem alacaklılar için hazırlanması, önceliğinin bu olması gerektiğini düşünüyorum. Teşekkür ediyorum söz verdiğiniz için.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Burada ben size ilave bir soru daha sorayım. Acaba bu tablolar toplum için de tutuluyor olabilir mi?

HÜSEYİN YURDAKUL

Sermaye Piyasası Kurulu

Tabii, toplumu da etkiliyor ama dediğim gibi kaynak sağlama ve alınan risk ölçüsünde bakıldığında, toplum biraz daha bence geride geliyor. Ortak, sermaye koyan ortak, en büyük riski o alıyor. Çünkü geriye kalan bakiye, mesela şirket düşünün battı, iflasa gitti, tasfiyeye gitti, geriye ne kalırsa onu alıyor. Alacaklılara baktığımızda onlar daha öncelikli, devlet açısından baktığımızda tamam şirketler iş sağlıyor, istihdam sağlıyor, mal ve hizmet üretiyor, topluma da önemli katkıları olmakla birlikte, bu bakış açısıyla değerlendirildiğinde zaten genel yaklaşım da bu şekilde. Daha çok ortaklar ve kredi sağlayanlar, kreditorler için, uluslararası alanda da bu şekilde finansal raporlamanın gerçekleştiği. Tabii kreditor derken işletmenin borçlanma aracına dayalı sermaye piyasası araçlarını da ülkemizde yaygınlık kazandı. Uluslararası piyasalarda da bayağı yaygın bir şekilde işlem görüyor, onlar da aslında bir yatırımcı sınıfına giriyorlar, onlara da bilgi sunmak gerekiyor.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Aslında şunlar da oluyor ticari hayatta. Yaşanılan bir olaydan bahsedebilirim. Önemli bir yıllık alım yapacaksınız, tedarik sağlayacaksınız. Tedarik yapacağınız firma sizle yıllık alım bağlantısı yapmak için UFRS finansallarınızı istiyor. Onu almadan yıllık bağlantıyı yapmıyor. Diğer taraftan piyasadaki

araştırmacılar da bu tablolardan hareketle önemli bir işlev görüyorlar ve bu tablolardan çok besleniyorlar tabii. Bankaların yine kredi risk araştırmacıları da benzer şekilde. Yani aslında çok taraf var. Sibel Hanım siz bir şey diyeceksiniz herhalde.

SİBEL ULUSOY TOKGÖZ

Sermaye Piyasası Kurulu

Ben şunu demek istedim; Hüseyin Bey yatırımcı diyor ama mesela emeklilik fonlarımız var, bizlerin de BES'leri var. Gazete haberlerinden de görüleceği üzere bu alan gittikçe büyüyor ve bu fonların yatırım yaptığı temel enstrümanlardan birisi de paylar (hisse senetleri). Dolayısıyla, aslında işletmelerin finansal verileri daha genel bir kitleyi, yani toplumu da ilgilendiriyor. Amerika'da bu kadar yatırımcı bazlı bir sistemin olmasının temel sebeplerinden birisi işletme finansmanının yoğun olarak sermaye piyasaları vasıtasıyla sağlanıyor olmasıdır. Sermaye piyasalarının etkinliği arttıkça, ki yatırımcı sayımızda son bir yılda önemli ölçüde arttı, gittikçe yatırımcı tanımının sınırları da genişleyecektir. Çünkü siz ev hanımı da olsanız, çalışan da olsanız, geleceğinizi yatırırıyorsunuz finansal piyasalara. Bu sebeple siz de yatırımcısınız ve şirketin yaşıyor olması, sunduğu veriler sizin geleceğinizi de etkiliyor.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Bunları söyleyince bir şey hatırladım. Ankara, Siyasal Bilgiler Fakültesinde Özdemir Akmud Hocamız vardı. O zamanlar biz talebeyiz, 1984'ler falan demek ki, heyecanla anlatırdı. Amerika'da öyle büyük bireysel sigorta fonları var ki bunların varlıkları bizim bütçemizin bile üstünde, bunlar çok güçlü yatırımlar yaparlar, sermaye piyasasının etkin oyuncularını derdi. Aradan geçen bunca zaman içinde, biz de yeni yeni bireysel emeklilik fonlarında yol katettik. Tabi üzücü bir durum. Ama bu fonlar ülkenin tasarruf alışkanlıkları ve potansiyeliyle de bağlantılı konular.

Burada isterseniz şöyle bir soruyu dile getirelim. Bu soruya acaba VDK'dan arkadaşlarımız veya kamudan katılan arkadaşlarımız nasıl yanıt verirler? Panelimizin konusu "Tek Kayıt, Tek Defter, Tek Mali Tablo" Yani biz TFRS esaslı kayıt tutmaya ve mali tablolar çıkartmaya başlasak, devlet bundan vergi alamaz mı? Bu noktada ben Semih Hocama sözü vermek istiyorum. Özellikle yurtdışı uygulamalardan biraz bahsetsin, ondan sonra biz içerideki durumla ilgili fikirlerimizi söyleyelim. Semih Hocam, buyurun.

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

Sayın Başkan, tekrar teşekkür ediyorum. Şimdi şöyle, 1997 yılında ilk daire başkanı olduğumda, Gelirler Genel Müdürlüğü'nde tekdüzen hesap planından sorumlu Daire Başkanlığı yaptım bir süre, bir kısa bir dönem. Üzerinden neredeyse 25 yıla yakın bir süre geçti. Şimdi o zamanki bakış açımı şimdiki bakış açımı değerlendirdiğimde, değiştiğini görüyorum. Bir taraftan okuduklarımız, bir taraftan gördüklerimiz, deneyimlerim ama dünya da değişiyor diğer taraftan. Dolayısıyla, 80'li yıllardaki, 90'lı yıllardaki dünya ile şimdiki dünya biraz daha farklı.

2014 yılında Roma'da Dünya Muhasebe Kongresine katılmıştım. Bu katıldığım tek dünya muhasebe kongresiydi ama orada şunu görmüştüm; dünyanın çeşitli ülkelerinden, Afrika'dan, Güney Amerika'dan, Uzakdoğu'dan, Avrupa ülkelerinden, birçok ülkeden muhasebeciler gelmişlerdi ve o

sırada tartışmalar vardı. Bunlara benzer tartışmalar vardı. O tartışmalar sırasında şunu düşünmüştüm; şimdi bir işletmeyi alsak, bunun kayıtları var, daha doğrusu bunun işlemleri var ve dünyanın farklı ülkelerinden gelen muhasebecilere bu işletmenin kayıtlarını tuttursak, acaba aynı sonucu çıkartırlar mı diye. Aslında bu soruyu bugün de sorabiliriz, çıkartabilirler mi? Muhtemelen bu soruya olumlu yanıt vermek zor olur. Çünkü neden, işte bahsetmişim, ülkelerin farklı sistemleri var, farklı kültürleri var. Ama Türkiye'de yapılan bu tartışmalar, işte tek bir hesap planı olsun veya olmasın tartışmaları, aslında birçok ülkede yapılıyor.

Şimdi biraz önceki tartışmaları dinlerken Hüseyin Bey'in söylediği bir şey vardı. Ne kadar risk alınıyor diye ve buna göre finansal tabloların düzenlenmesinde ilkeler dikkate alınıyor denmişti. Burada hemen bir ikili ayrımı belirtmek istiyorum. Amerika'da, Amerika Birleşik Devletleri'nde daha doğrusu, sermaye piyasaları daha güçlü. Diğer bir ifadeyle, orada halka açık şirketler daha fazla ve şirketler sermayelerini daha çok küçük yatırımcılardan topluyorlar. Buna karşılık Avrupa'ya baktığımızda ise finans piyasalarının daha güçlü olduğunu görüyoruz. Dünyanın en büyük borsaları New York Borsası, Londra Borsası gibi borsalar. Dolayısıyla Avrupa'da daha çok aile şirketleri var. Hatta bir dönem devlet şirketleri vardı ama özelleştirmelerden sonra bunlar azalmaya başladılar. Dolayısıyla Amerika'daki kurallarda halka açık şirketler olduğu için küçük yatırımcıların korunması bağlamında çok sert düzenlemeler var, çok katı düzenlemeler var. Özellikle, 2001'de Enron deneyiminden sonra çıkartılan yasalar. Dolayısıyla burada böyle bir ayrım var.

Şimdi ben tebliğimde de belirtmişim aslında; İsveç'te 90'lı yılların sonunda bir tartışma yapılıyor. Ben o tartışmayı özetledim orada. Uluslararası Muhasebe Kuralları uygulansın, uygulanmasın diye farklı görüş bildirenler var ve bunlar da gerekçelerini şuna dayandırıyorlar. Lehinde görüş beyan edenler, vergi ve finansal tabloların ayrılması, uyum maliyetlerini artırır diye belirtiyorlar. İşte ayrı bir finansal tablo düzenlenmemeli, devletin veya vergi idaresinin istediği şekilde tablolar düzenlenmeli görüşünü savunuyorlar. Vergi idareleri açısından finansal tablolarla vergi kuralları arasındaki bağlantı kopartılırsa, vergi idaresi ayrıca ekstra bilgi istemek zorunda kalır diye bir görüş var ve ertelenmiş vergi uygulamaları kompleks uygulamalar. Bunların uygulanması zorluklar içerebilir diyorlar. Buna karşılık, bunun aleyhinde olan görüşler de var. Diğer bir ifadeyle, tekdüzen bir plan değil de uluslararası kurallara göre finansal tabloların hazırlanması şeklinde görüşler de var ve burada özellikle iyi muhasebe kurallarının uygulanması için sadece tek taraflı devlet bazlı kuralların uygulanması bir engel olarak görülüyor. Şimdi başka nedenler de var ama onların detaylarına burada girmeyeceğim.

Şunu söyleyebilirim ki incelediğim ülkelerde özellikle, finansal tablolar düzenlenirken ortaklara dağıtılacak kâr ön plana çıkıyor. Bunu örneğin Almanya'da görüyoruz. Esas itibarıyla bilançolar veya finansal tablolar ortaklara dağıtılması gereken kârla ilgili. Ayrıca halka açık şirketlerde ise küçük yatırımcıların korunması için düzenlemeler yapılması gerekiyor ve bu bağlamda değerlendirdiğimizde, diğer ülkelerde daha çok konsolide tabloların veya konsolide tablo hazırlayan işletmelerin finansal raporlarını, finansal raporlama standartlarına göre hazırlamaları gerektiğini görüyoruz ve 2005 yılından bu yana da Avrupa Birliği'nde benzer bir düzenleme var. Şimdi teknolojinin vergi idarelerini, diğer taraftan, değiştirdiğini de görüyoruz. Önceki dönemlerde, finansal tablolar vergi dairelerine kâğıt ortamında verilirdi ama şimdi örneğin Türkiye örneğine bakalım. Türkiye örneğinde defterler zaten Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu ortamlarda, elektronik ortamda tutuluyor. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı bütün kayıtlara ve işletmenin bütün bilgilerine şu anki durumda sahip. Bunu sadece Türkiye açısından diyemeyiz aslında; diğer ülkeler

için de geçerli, özellikle Kuzey Avrupa ülkelerinde, Nordik ülkelerinde, İsveç, Norveç gibi ülkelerde vergi idareleri önceden hazırlanmış beyanname sistemlerini uyguluyorlar örneğin. Bu ne anlama geliyor? Zaten işletmenin ne kadar kazancının olduğunu ve vergi matrahına göre ne kadar vergi ödemesi gerektiğini vergi idaresi önceden tespit ediyor. Bu bağlamda değerlendirdiğimizde, artık vergi idaresi için finansal tabloların hazırlanması gerektiği mantığı, geçerliliğini kaybediyor. Burada esas olan, örneğin Almanya örneğinde Almanya Ticaret Yasasına göre bilançolar veya finansal tablolar düzenlenmeli. Çünkü orada ortaklara kâr dağıtımı ön plana çıkıyor. Dolayısıyla olayın tarafları kimler, işte ortaklar, küçük yatırımcılar veyahut da finans piyasalarının geçerli olduğu ülkelerde, İtalya gibi ülkelerde diyelim, bu ülkelerde finans sağlayıcılar, bankalar için veya kredi veren kuruluşlar için özellikler ön plana çıkıyor. Ama burada vergi tamamen dışlanıyor mu bu ülkelerde dediğimizde, daha çok küçük işletmeler için onlara kolaylık sağlaması, onlara yardımcı olması açısından küçük işletmeler için bu düzenlemeleri dışarıda bırakıyorlar. Bugün Japonya'ya baktığımızda, Çin'e bakıldığında veya Rusya'ya bakıldığında, bu ülkelerde listelenmiş şirketlerin, kamuya yararlı kabul edilen işletmeler belki ama borsada işlem gören işletmelerin örneğin, mutlaka finansal tablolarını IFRS'ye göre düzenlemesi gerekiyor. Belki kısaca böyle özetleyebilirim.

Diğer taraftan şunu da dikkate almak durumundayız, belki bunun da vurgulanması gerekiyor; IFRS'lerin de aslında ülke uygulamalarında bazı sorunlar ya da belki sorun sözcüğü doğru olmayacaksa farklılıklar olduğunu da diğer taraftan gözlemleyebiliriz. Örneğin versiyon farklılıkları var, çeviri farklılıkları var. Tayfun üstadım bir şey söyleyeceksiniz zannediyorum.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Merak ediyorum, hocam, yaklaşık 8-9 tane ülkeyi incelediniz. Hakikaten orada birden fazla kayıt var mı?

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

Şöyle, birden fazla kayıt derken neyi kastettiniz tam olarak?

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Yani işletmeler tarafından tutulan birden fazla defter, birden fazla kayıt var mı? Çok basit anlamda ifade edersem, bir şirketin bir tane gelir tablosu, bir tane bilançosu mu var?

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

Şöyle, burada ülkelerin sistemleri yine değişik. Örneğin, Fransa'da ulusal bir muhasebe planı var ve işletmeler defterlerini bu plana göre tutmak durumundalar. Fransa bazı ülkeleri etkilemiş, Tunus'u etkilemiş, Türkiye'yi etkilemiş. Örneğin Türkiye'de de tekdüzen hesap planı var. Buna karşılık bazı ülkelerde, Almanya örneğinde ya da İngiltere örneğinde tekdüzen hesap planı gibi bir plan yok. Dolayısıyla işletmeler bu bağlamda kendi defterlerini tutuyorlar. Şimdi böyle değerlendirdiğimizde, işletmeler kendi finansal tablolarını kendi ticaret hukuku kurallarına göre hazırlıyorlar. Ama vergi idaresine de bir gelir beyanında bulunuyorlar.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Fransa'da bizim şu anki VUK benzeri bir yapı var diyorsunuz herhalde? Ama orada da tek defter tutuluyor.

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

Onun da tek defteri, ulusal bir hesap planı var Fransa'da ve Fransa, bu incelediğim ülkelere baktığımızda, biraz daha devletin ağırlığının fazla olduğu ülke konumunda. Ama sonucunda şu var ki işte 2005 yılında Avrupa Birliği'nin yapmış olduğu düzenlemeler çerçevesinde ve şimdi de bu tek beyan ESEF çerçevesinde 2020 yılından itibaren başlayan; burada finansal tabloların IFRS kurallarına göre hazırlanması gerekiyor.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Ben, şirketteki UFRS projemiz sırasında, Almanya'daki şirketimizi de konsolidasyona dahil etmek için orada da sistemlerini değiştirmeye kalktığımızda, çok az bir şeyler değişecekti UFRS yönünden. Ülkedeki enflasyon oranı çok yüksek olmadığı için, peşine indirgeme gibi bir kısım dönüştürmelere de gerek görmemiştik. Aslında ülkelerin farklı bir muhasebe sistemleri olsa bile UFRS'den ne kadar ayrık olduklarına bakmak gerekiyor bunların. Çünkü ulusal kayıt sistemleri UFRS/TFRS'ye ne kadar yakınsa yönetsel muhasebeye de o kadar hizmet ediyor aslında.

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

Almanya'da şöyle bir kural var; eğer ticaret hukuku kurallarına göre hazırlanan finansal tablolar ile vergi kuralları arasında yorum yapmayı gerektiren bir durum varsa, ticaret hukuku kuralları veya IFRS kuralları geçerli kabul ediliyor örneğin. Yorum yapmayı gerektiren durumlar varsa.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Bir de hocam, genelde şunu gözlemlediniz, o benim dikkatimi çekmişti tebliğde; dünyanın neresinde olursa olsun, borsaya tabi bir şirket için her yerde UFRS/IFRS esaslı raporlama geçerli. Rusya'sından Japonya'sına başka yerde de, değil mi? Yani aslında küresel sermayenin anladığı dil bu ve herkes de bu dile entegre olmuş durumda galiba.

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

İlk oturumdaki konuşmamda da belirtmiştim aslında. Dünya ticareti çoğunlukla çokuluslu şirketlerin kendi ana işletmeleri veya bağlı işletmeleri arasında gerçekleşiyor. İşletmelere baktığımızda, işte dünya çapındaki büyük işletmeleri gördüğümüzde ve bu ticaret hacmi dünya ticaret hacminin yaklaşık yüzde 60-65'ine karşılık geliyor. Diğer taraftan, IFRS'leri uygulayan ülkelere baktığımızda, internet sayfalarından tespit etmiştim; dünya gayrisafi hasılasının, işte bugün dünya gayrisafi hasılası yaklaşık 80 trilyon dolar büyüklüğünde, bunun yüzde 98'lik bölümünde

IFRS kuralları geçerli. Ama burada şunu da göz ardı etmemek gerekiyor, yani tamamen IFRS kuralları geçerlidir demek de bazı ülkeler için yeterli olmayabilir. Örneğin Çin, işte farklı bir iktisadi sisteme sahip, kapitalist sisteme geçiyorlar ama devlet kapitalizmi denen bir sistem var orada, farklı bir yapı var ve onlar da IFRS'leri uyguluyorlar ama Çin kendi kurallarını da örneğin tamamen dışlamıyor. Burada belki temel bir sorun şurada yatıyor; muhasebeye ilişkin kuralların kim tarafından belirlendiği konusu. Eğer özel kuruluşlar, Amerika örneğinde olduğu gibi olursa, bu kuruluşlar tarafından belirlenirse muhasebe kuralları, ticaret hukuku kuralları veya ticaretin gerektirdiği kurallar daha geçerli oluyor ve Amerikan sistemi, GAAP sistemi daha çok buna dayanıyor. Ama kuralların devlet tarafından belirlendiği durumlarda ise daha devlet merkezli bir yaklaşım ön plana çıkıyor ve şunu da söyleyeyim; burada Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmeli, işte diğer ülkelerde Maliye Bakanlığı mı muhasebe kurallarını belirliyor diye sorguladığımızda, aslında Maliye Bakanlığı'nın kural belirleme konusunda çok etkin olmadığını diğer ülkeler de görüyoruz. Dolayısıyla buradan şunu da söyleyebiliriz aslında; Türkiye'de bu etkinlik belki sorgulanabilmeli diye değerlendiriyorum.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler hocam. Tabii bu geçiş süreci konumuz, bir iş birliği içinde çalışma süreci.

AKIN AKBULUT

Key Denetim

Bir ekleme yapabilir miyim izniniz olursa?

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Tabii, buyurun.

AKIN AKBULUT

Key Denetim

Şimdi değerli üstadım, şimdi 6762 sayılı önceki Türk Ticaret Kanunu, şimdiki tartıştığımız konuları çok ciddi bir şekilde ele almamıştı. Bu nedenle de Maliye Bakanlığı'nın 60'lı yıllarda ön tutmasıyla, bu yöndeki kayıt sistemine oturtması sorun olmuyordu ve Ticaret Kanunu'na da uygundu bu defterler ve oluşturulan finansal tablolar. Ancak, 2011 yılında Ticaret Kanunu değişti ama Maliye Bakanlığı'nın uygulaması değişmedi. Bu nedenle de öyle veya böyle 2011 yılından bu yana, şu an IFRS düzenlemelerini tartışmalı bulabiliriz, bulmayabiliriz ancak artık hukuksal nitelik kazandılar. O nedenle de muhasebe standartlarında temelli Türk Ticaret Kanunu'na göre defter tutulması zorunluluğu var. Şimdi, adliyelere bakın, örneğin bütün ticari davalarda Türk Ticaret Kanunu açısından yol alınıyor, hiç Vergi Usul Kanunu'na göre süreçlerin izlenmesine yönelik adliyelerde bu yönde bir takip söz konusu değil. Bu yüzden de biraz Maliye Bakanlığı'nın deyim yerindeyse Ticaret Bakanlığı'yla bu konuyu değerlendirip de aynı e-defter ve e-faturada olduğu gibi iş birliği halinde kendi ihtiyaçları çerçevesinde konuyu çözümlemesi gerekiyor.

Öte yandan, Semih Hocamın da çeşitli örneklerde vurguladığı üzere ve bizim de şu ana kadar bile yapageldiğimiz üzere, vergi öyle veya böyle bir politika aracı, maliye politikasının temelini oluşturan bir araç. Yani objektif ölçme, objektif olarak tablolara yansıtma, iktisadi kıymetlere bu yönde yön

verme diye bir kaygısı aslında fazla yok. Yani siz aralık ayında almış olduğunuz bir sabit kıymeti, bir makineyi, bir yıllık birden amortisman tabi tutuyorsanız, burada bir en doğru ölçü meseleniz değil, alındığı yılda daha fazla amortisman ayırtarak finansal bir kolaylık sağlama niyetiniz olduğu ortaya çıkıyor veya Sosyal Güvenlik Kurumu'na ilişkin ödemeleri ödenmediği sürece gider yazdırtmıyorsanız, tahakkuk ilkesini bir kenara bırakıyorsunuz ve sonuçta ne yapıyorsunuz, diyorsunuz ki prim ödemelerini teşvik etmek amacıyla burada bir politika tercihinde bulunuyorsunuz. Ama bu tercihleriniz finansal tablolarınıza yansıdığı anda bu tablolar gerçeği doğru bir şekilde ölçmüyor.

Şimdi muhasebe standartları hemen ele aldığı konularda birer dosya sunuyor aslında. Diyelim ki stoklar standardı dediğinizde, stoklara ilişkin neler var, bütün ayrıntılarıyla ortaya koyuyor. Vergi uygulamalarında bunun bir kısmını kullanabilir, bir kısmını kullanmayabilir. Bu nedenle de bırakalım muhasebe standartları ve kayıt sistemi bizim tercihlerimiz boyutuyla değil, kendi mecrasında oluşsun ancak vergiye ilişkin başlangıçtaki tebliğde sunumda da olduğu üzere, şu anda da aslında yapageldiğimiz üzere pekâlâ verginin hesaplanmasına ilişkin bu Maliye Bakanlığı'nın veya vergi kanunlarının rezervlerini kullanarak o rezervler çerçevesinde matraha ulaşalım. Bu, 2008'de bize gelen görevle mümkün olabiliyordu hiçbir değişiklik olmadan. Şimdi bu kadar bilgi birikimi ve değişiklik önerileri de dikkate alındığında daha kolay uygulanabilir diye düşünüyorum. Bu nedenle de bu konunun bu mecrasında çözülmesinin çok yararlı olacağını düşünüyorum. Teşekkür ederim.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Akın Bey, çok teşekkür ederim. Mahkeme dediğin için bir ekleme de ben yapayım. Bizim çalıştay yapacağımızı bilen bir arkadaşımız şöyle bir durumu aktarmıştı bizlere. Fiilen de yaşanan bir olay. Mahkeme bilirkişisi, şirket raporunu TFRS esaslı tuttuğunu iddia etmesine rağmen, şirketin tuttuğu VUK esaslı defteri kanuni defter olarak esas alıp rapor yazmış. Çünkü, bilirkişi kanuni defter belgeler üzerinden raporunu yazabiliyor. Defterimiz tek olsa, kanuni defter diye başka bir deftere dönemeyecek. Böylece hak zayıfları da doğmayabilir deniyor.

Burada isterseniz şöyle bir şey yapayım; biz “Tek Kayıt, Tek Defter, Tek Mali Tablo” diyorduk, Tarık Bey size bir söz versem KGK olarak Birsan Hanım siz de destekleyebilirsiniz. Yani “Tek Kayıt, Tek Defter, Tek Mali Tablo”da nasıl bir şey düşünüyorsunuz, nasıl bir şekilde bunu hayata geçirebiliriz?

TARIK BÖLÜKBAŞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Standartları Kurumu

Tabii üstad. Aslında bizim temel düşüncemiz, işletmelerin yani burada da bahsedildi, temel amacı nedir, ortakların değerini, yatırımcıların değerini maksimize etmek. O amaçla çalışmalarını yürütmesi. Tabii bu anlamda en önemli kaynaklarından birisi, muhasebe sistemlerinde üretilen bilgiler ve yatırımcılarına aslında baktığımız zaman doğru bilgileri üretmelerini sağlamak. Burada da tabi, söyleme imkânı bulundu, TFRS'lere baktığımız zaman zaten bizim de yaklaşımımız iki bin civarı bir işletmeye bunu zorunlu kılmak. Yani kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar. Hep burada zaten görürsünüz, Sermaye Piyasası Kurulu'nun ifadelerinde hep, yani daha çok halka açık şirketleri ilgilendiren bir standart seti. Tabii ki bu standart setini çok küçük işletmelere uygulamak çok anlamlı sonuçlar doğurmuyor. Çünkü uygulaması zor, tahminler yapılması gerekli, beklentilerin

ortaya konulması gerekli, profesyonel bir yönetimin olması gerekli, verilerin iyi tutulması gerekli, önceki verilerin ki bu tahminlerin doğru bir şekilde ortaya çıkması önemli. Bu anlamda tabii ki Avrupa Birliği başta olmak üzere bizim temel amacımız, bunu sınırlı tutmak. Daha sonrasında tabii ki, ama bunu sınırlı tutmanın ötesinde, diğer işletmelerimiz için de aslında ticari muhasebe esaslı bir sistemin kurulmasını sağlamak. Biz bunu zaten şirketleri ölçeklendirmek ve onlara uygun, onların giyebilecekleri bir şey üretmek, standart üretmek. BOBİ FRS’de bu yine büyük işletme, orta işletme ayırıyoruz. Yani bugün büyük işletme dediğimiz işletme sayısı da yine üç bin civarında Türkiye’de. Bunlardan ne istiyoruz, konsolide finansal tablo hazırlasın istiyoruz, ertelenmiş vergilerini hesaplasınlar istiyoruz. Yine bazı noktalarda gerçeğe uygun değer ölçümüne daha çok yönlendiriyoruz.

Diğer taraftan da orta işletmeleri bu yükümlülüklerden muaf tutuyoruz. Küçük ve mikro ölçekli işletmeler ise elimizden geldiği ölçüde zaten mevcut ülkemizde uygulanan muhasebe esaslarını benimsiyoruz. Yani bu örneğin araştırma geliştirme giderlerinin ölçümü, alacakların borçların ölçümü, değer düşüşlerinin kayda alınması; yani burada gördüğünüz zaman Vergi Usul Kanunu’nun mevcut hükümleriyle de aslında çok fazla öteye gitmeyen hükümler var. Diğer taraftan ama yapamayacağımız, gerçeğe uygun sunum açısından vazgeçemeyeceğimiz şeyler de var. Örneğin, karşılıkların finansal tablolara yansıtılması, amortismanların faydalı ömre göre hesaplanması, kalıntı değerlerin hesaplamaya katılması gibi.

Bunlar dışında, yani gerçeğe uygun sunum için elzem olan konular dışında zaten biz bugün Vergi Usul Kanunu’nda ne uygulanıyorsa onları aynen kabul etmiş durumdayız. Dolayısıyla, işletmelerimizin de bu KÜMİ FRS’deki 1 milyondan üzeri bir işletme sayımız, çok kolay bir şekilde zaten mevcut uygulamanın birkaç noktada üzerine koyarak finansal tablolarını daha güzelleştireceğini ve daha kullanılabilir hale geleceğini düşünüyoruz. Bu anlamda da tek kaydın, tabii ki aslında Akin üstadın belirttiği bir yaklaşımla, defterlerin bu standartlara uygun tutulması ve sonra aslında ilave ve indirimlerle matraha ulaşılması ki Maliye Bakanlığı’nın da aslında bu ilave indirimlerle bu farklılıkları çok rahat telafi edebileceğini, anlaşılabilir olacağını onlar için de düşünüyoruz.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Tarık Bey. Birsen Hanım buyurun.

BİRSEN NACAR

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Standartları Kurumu

Tarık çok güzel özetledi aslında, ben de çok kısa bir ekleme yapmak istiyorum. Belki başlangıçta bu 2011 yılına dönecek olursak, o zaman işte Türk Ticaret Kanunu yeni yayınlanma noktasında öngörülen sistemi, yani tüm defterlerin ticari esaslara göre tutulması konusu, belki çok da mümkün değildi. Yani o dönemin şartlarına göre bakacak olursanız. Çünkü UFRS’ler var, MSUGT’lar var ama bir taraftan öngörülen tüm şirketlerimiz UFRS uygulasın vs. ki onu zaten herkese aynı gömlek giydirmenin çok da mümkün olmadığını gördük. Kamu Gözetimi Kurumu olarak kuruluşundan bu yana, 2011 yılından bu yana aslında sizin de bahsettiğiniz gibi bir bakıma kendi ulusal GAAP’imizi oluşturacak aşamalar kat ettik. Yani BOBİ FRS ile başlayan süreç, geldiğimiz noktada KÜMİ FRS’nin de dahil edilmesiyle birlikte aslında tüm işletmelerimizi kapsayacak bir ulusal raporlama

çerçevemiz hazır durumda ve Tarık'ın da tebliğinde bahsettiği gibi, bir de kendi raporlama alışkanlıklarımızdan hareketle, taslak bir hesap planını da hazırlamış durumdayız. Aslına bakacak olursanız, bir yapboz gibi düşünürseniz bu süreci, yapbozun tüm parçalarını biz mevzuat anlamında tamamladık diye düşünüyorum. Tarık da bahsetti, tebliğinde de yaptığı sunumda da vardı. Bir piramit, görmüşsünüzdür Orada şirket sayıları kademeli bir şekilde detaylıca açıklanıyor. İki bin kadar şirket zorunlu TFRS uygulaması kapsamında yanlış hatırlamıyorsam. Bunların yaklaşık 250-300 kadarı zaten banka ve sigortacılık şirketlerinden oluşuyor. Yani bunun da altını şunun için çizmek istiyorum; zaten bankacılık sektörü ve sigortacılık sektörü başından bu yana kendi özel hesap planları çerçevesinde kayıtlarını tuttukları için, zaten bu sistematığa alışmış durumdalar ve biz ne öngörüyoruz, herkesin de sanırım tebliğlerden ve konuşmalardan da anladığım şu ki biz de ona katılıyoruz; yani bu iş dünden bugüne hadi hemen geçiyoruz demekle olacak bir süreç değil. O nedenle, öncelikli olarak bu iki bin şirket, daha doğrusu bin yedi yüz de diyebiliriz, dediğim gibi üç yüzü zaten halihazırda kendi hesap planlarına göre tutuyorlar. Bu bin yedi yüz şirket için öncelikli olarak bir pilot uygulama yapmak. Yani bu da neden, çünkü bu bahsettiğimiz şirketler, KAYİK diye nitelendirebileceğimiz, zaten UFRS raporlama alışkanlıkları olan, yani daha sistematik bir raporlama sistemine sahip olan kurumsal yapıda şirketler ve bu geçişin çok da zor olmadığı kanaatindeyiz açıkçası biz. Gerek bu yazılım programlarını yapanlar, yani SAP'dir, Logo'dur, ülkemizde yaygın olarak kullanılan programların temsilcileriyle de yaptığımız görüşmelerde gerek şirket düzeyinde yaptığımız görüşmelerde, bu sürecin, bu geçişin daha doğrusu bu şirketler açısından zor olmayacağını ve buradan edindiğimiz tecrübelerle dayanarak da kademeli bir şekilde bu uygulamayı alta yaymak. Yani BOBİ uygulayanlar, ondan sonra KÜMİ uygulayanlar şeklinde geçmek gibi bir yol haritamız var. Tabi tarihler konusunda da ayrıca herkesin oturup bir mutabık kalması gerekiyor diye düşünüyorum. Teşekkür ederim.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Birsen Hanım.

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

Bu noktada üstadım, ben bir şey söyleyebilir miyim? Bir ekleme yapabilir miyim? Avrupa Birliği'nin bu 4 ve 7 No'lu Direktiflerini birleştirdiği bir Direktif vardı, 2013/34 EU sayılı Direktif. O Direktifin 4. Maddesinin 6. Fıkrasında küçük işletmeler için bir istisna var ve şunu söylüyor; diyor ki bu işletmelerden “vergi amaçlı olarak tek bir bildirim istenebilir” diyor. Vergi amaçlı olarak. Ancak bunlar işte Türkiye'de KGK'nın da yapmış olduğu sınıflandırma kapsamında, küçük işletmeler için geçerli. Ama onun dışındaki işletmeler içinse TFRS kuralları geçerli. Burada Türkiye'deki uygulama ile uluslararası uygulamalar arasında belki dikkat çekici bir konunun da şunun olduğunu söylemek istiyorum. Türkiye'de vergi düzenlemelerinde konsolide uygulama yok. Yani bir ana işletme, bağlı işletmelerin olduğu bir işletmeler grubunun bir konsolide finansal tablo vermesi veya bir Kurumlar Vergisi beyannamesi düzenlemesi uygulaması yok. Türkiye'de işletmeler bireysel olarak beyanname veriyorlar. Oysaki Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde düzenlemeler, bu konsolide yapıya göre dayanıyor. Halka açık şirketler de var bunun içerisinde ama konsolide tablolar da bu noktada önemli ve TFRS'ler aslında daha çok bu konsolide yapı içinde geçerli. Belki

Türkiye'de vergi idaresinin üzerinde durması gereken konunun da ben bu olduğunu düşünüyorum. Tekrar teşekkürler.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Teşekkürler hocam, evet haklısınız, konsolide vergileme ülkemizde yok. Belki olsa farklı açılımlar sağlayabilir. Burada Gelir İdaresi'nden ve Vergi Denetim Kurulu'ndan arkadaşlara da söz vermek isterim.

Vergi denetimi TFRS esaslı kayıt tutan işletmelerde nasıl yapılır? Vergi kayıp kaçağı nasıl tespit edilebilir? Burada Vergi Denetim Kurulu'ndan katılan arkadaşlarımız fikir söylemek isterler mi acaba?

AHMET YENER

Vergi Denetim Kurulu

Hazırna ben de selamlarımı iletmeğ isterim. Ahmet Yener, Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı. Bu değışim bizim için de yeni bir süreç. Vergi müfettişleri olarak sahadayız ve 5 yıllık zaman aşımı süreci içerisinde vergi denetimi yapıyoruz. Açıkçası hep notlarımı alıyorum, bayağı da bir notum oldu bu arada. Sahada karşılaştığımız problemleri bir anlamda kafamda canlandırmaya çalışıyorum. Yani şimdi hepimiz, siz de üstat, yıllarca vergi incelemesi yaptınız. Örneğın bir müfettiş 2017'sini incelediğı bir mükellefin, tekdüzen hesap planına göre defterine bakarken; 2021'de diyelim ki yeni bir sisteme geçtik, o deftere göre denetimini yapacak. Kurumlar olarak belki de burada en zorlanacak olan birim biziz diye düşünüyorum. Vergi müfettişleri ya da denetim elemanları bunun üstesinden gelir. Yani Gelir İdaresiyle, Kamu Gözetimiyle, Sermaye Piyasası Kurulu'yla, Ticaret Bakanlığı'yla, yani tüm paydaşlarla iş birliğı içinde bunu çözeriz. Önemli olan, burada buna karar verilmesi, uygulanması diye düşünüyorum ben.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Burada bir şey eklemeyden edemeyeceğim Ahmet Bey. Hakikaten bu yaklaşımınız çok güzel, çok yapıcı, çok cesaret dolu. Masanın taraflarından biri sizsiniz zaten, illaki olmanız lazım. Çok heyecan veriyor. Buyurun.

AHMET YENER

Vergi Denetim Kurulu

Denetim yapan herkes o an düşünmüştür diye tahmin edebiliyorum. Ama tabi ki bunlar aşılmayacak şeyler değil. Burada hep Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi boyutuyla konuya bakıyoruz ama sonuçta devlet sadece bunu almıyor. Katma Değer Vergisi var, ÖTV var, bu konuyla ilgili de bir genel değerlendirme yapma şansları var mı, ben onu da merak ediyorum. Ayrıca her ay beyanname veriliyor, BA/BS formları veriliyor. Gelir İdaresi Başkanımız Sayın Bekir Bayrakdar'ın ifade ettiğı bir şey var; iyi düşünülmesi gereken bir süreç ve uyumlaştırılması gereken hususlar ki ben de ona katılıyorum, sonuç itibarıyla karar verildiğı takdirde değerlendirilecek ve ona uygun olarak bir yapı ortaya çıkacak. Şu ana kadar konuya hep Kurumlar Vergisi boyutuyla baktık. Oturmuş şeyler var ama bir yandan sadece vergi her yılın sonunda toplanmıyor, değerkleme her geçici vergi dönemi

sonunda yapılıyor. Bu boyutları da var. Bu yüzden gerçekten iyi düşünülmesi gereken, hesaplanması gereken bir süreç. Herhalde konuyu açmış gibi oldum.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Haklısınız, çok değişik açılımları var. Diğer taraftan aklıma şu geliyor; yurtdışındaki ülkelerde UFRS esaslı kayıtlar üzerinden KDV alınabiliyorsa bizim de yapabilmemiz mümkün olamaz mı acaba?

AHMET YENER

Vergi Denetim Kurulu

Yok, yaparız.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan katılımcı arkadaşımız uygunsa katkı alırız tabii ki.

AHMET YENER

Vergi Denetim Kurulu

Yani konunun operasyon boyutu da var. Gerçekten Gelir İdaresi Başkanımız üstadımızın söylediği şeyi ben de tekrar vurgulamak için söylüyorum. Gerçekten iyi düşünülüp, tüm boyutlarıyla değerlendirilerek yapılması gereken bir süreç. Yıllardan beri uygulandığı için, piyasada da ister istemez vergi kanunları sonuç itibarıyla piyasaya yön verici kanunlar, dolayısıyla bunun da sağlıklı değerlendirilmesine gerek var.

AHMET YENER

Vergi Denetim Kurulu

İade talep eden mükelleflerimiz var, ÖTV'de bir sayının üstünde on beş günlük beyan süreleri var. Yani şunu söylüyorum; Kurumlar Vergisi tabii ki önemli bir vergi, Gelir Vergisi tabii ki önemli bir vergi, genellikle o boyuttan bakılıyor. Tek bir boyutu yok bu meselenin, çok boyutu var, bunun hepimiz farkındayızdır zaten. Bir açılım getirmek adına söyledim bunu.

AKIN AKBULUT

Key Denetim

Üstadım kısa bir değerlendirme isterseniz yapabilirim. Şimdi değerli üstadım, bu ölçümlemeyle ilgili bir konu aslında işin gerçeği. Ölçümleme söz konusu olduğunda, aslında işletmelerin varlık, borçlarının ilk kayıtlarında aslında adını gerçeğe uygun değer diye koyuyor muhasebe standartları. O yüzden de çok spesifik hususlar hariç, aslında ilk kayıtlarda neredeyse hiç kimsenin çok farklı bir konusu yok. Ancak, örneğin hizmetlerde, ilgili dönemin sonunda bu hizmet tamamlanmış mıdır, tamamlanmamış mıdır, bu nedenle de matrah nedir KDV açısından düşünürseniz; burada eğer özel düzenleme yoksa, çok fazla tahakkuklar açısından sorun olmayacaktır. Özel düzenleme örneğin Gelir Vergisi Kanunu'ndaki 42, 44'teki yıllara sâri işlerde diyor ki; iş bittiğinde tahakkuk etmiştir. Muhasebe standartları diyor ki her dönemin sonunda tahakkuk etmiştir. Bu nedenle de kendi spesifik düzenlemelerinin dikkate alınması her zaman söz konusu olacaktır. Artı, maliyetin oluşumunda işte nasıl desem, indirim konusu yapılamayan vergilerin maliyetin bir parçası haline

gelmesi, işte dediğiniz ÖTV meselesi ya da gümrük vergilerinde olduğu gibi; bunlarda da yine işlem gerçekleştiğindeki tahakkuklar muhasebe standartlarından farklı bir noktada olmayacaktır. O nedenle, buradaki kaygınızın o düzenlemeler çerçevesinde muhasebe standartları da bunu uygulayacağı için, çok problem olmayacaktır diyorum. Diğer katılımcılara kusura bakmayın diyorum.

AHMET YENER

Vergi Denetim Kurulu

Ben bir katılım daha yapmak istiyorum Semih Hocam için. Şöyle bir ifadede bulundu; maliye idaresi mükelleflerin defterlerini, verilerini alıyor diye ama şu anda sadece beratlar alıyor bildiğim kadarıyla. Gelir idaresi tarafı tabii daha iyi bilir bunu. Elektronik defterler şu anda maliye idaresinde değil bildiğim kadarıyla, sadece defter beratları Gelir İdaresi tarafında tutuluyor. Sadece serbest meslek kazanç erbablarında bir sistemimiz var. Onlar kendileri yıllık olarak girişleri yapabiliyorlar, bunu ek olarak açmak istedim.

PROF. DR. SEMİH ÖZ

Ankara Üniversitesi SBF

Ben de bir ekleme yapabilir miyim üstadım? Şimdi şöyle, vergi denetiminin mantığı değişiyor aslında. Önce onu ortaya koymak gerekiyor. Ben 1980'li yılların ortalarında ilk iş hayatıma başladığımda, vergi incelemesi yaparken üstatların yanında şunu yapardık; giderdik vergi dairesindeki beyannamelere bakar, kurumlar vergisi, gelir vergisi ekindeki bilançolara, gelir tablolarına bakar, buradan mükelleflerin incelenmesi seçilirdi. Ama şimdi artık böyle bir durum söz konusu değil. Şimdi artık risk analizleri yapılıyor. Üçüncü kişilerden gelen bilgiler var, “*third-party information*” dediğimiz bilgiler var ve Gelir İdaresi orada risk analizi yapıyor. Hatta ben şunu hatırlıyorum 1980'li yılların ortalarında; maliye memurları, örneğin Kızılay'da, Ankara'da elinde paket olanları durdurup, bunun fişi var mı diye sorarlardı. Hani denetim mantığı belki o yıllarda buydu ama şimdi artık bu değişti. Teknoloji vergi idarelerine çok farklı fırsatlar veriyor ve bu bağlamda değerlendirdiğimizde, örneğin şimdi gelir tablosu, bilanço gelir idaresine manyetik ortamda aktarılıyor. Ama buradaki bilançolar doğru mu diye sorguladığımızda, diğer bir ifadeyle işletmenin aktif büyüklüğünü doğru yansıtıyor mu diye sorguladığımızda, bu soruya doğru yanıt verebilir miyiz? Örneğin bir gayrimenkul düşünelim, bundan on beş yıl önce satın alınmış olsun. On beş yıl önceki değeriyle işletmenin bilançosunun aktifinde duruyor. Vergi düzenlemelerine göre öyle durmak zorunda. Ama bu işletmenin aktif, bu durumda doğruyu yansıtmıyor ve Gelir İdaresi risk analizlerini bu aktif büyüklüğüne göre yapıyor. Bu durumda çıktılar da doğru olmuyor. Dolayısıyla burada Gelir İdaresi'nin de veya Maliye Bakanlığı'nın da gerçeğe uygun değerleri dikkate alması gerekiyor. Diğer taraftan, bunu başka kalemler için de söyleyebiliriz. Dolayısıyla, burada e-beratları alıyor ama sonucunda şu var ki Gelir İdaresi isterse bu bilgileri alıp yine kendi bilgi işlem sistemlerinde değerlendirebilir ve risk analizlerini yapabilir. Üçüncü kişilerden gelen bilgilerle beyanlar karşılaştırılıyor zaten şimdi. Türkiye'de bu kira gelirleri beyanları için var, şimdi bildiğim kadarıyla, ama bu yarın ticari kazanç sahipleri için, kurumlar vergisi mükellefleri için de olabilecek artık. Mükelleflerin ne kadar vergi matrahının oluştuğunu, bütün dünyada vergi idareleri artık kendileri belirleyebilecek duruma geliyorlar. Teknoloji artı internet kullanımı, kredi kartlarının yaygınlaşması bize hep bunları anlatıyor. Belki konuyu böyle değerlendirmek gerekir diye düşünüyorum.

AHMET YENER

Vergi Denetim Kurulu

Aynı düzlemde baktığımızda, ekleme yapmak isterim ama müsaadenizle. Hocam aynı düzlemde bakıyoruz. Yani inanın ki Bakanlık da aynı düzlemde bakıyor. Risk Analiz Genel Müdürlüğümüz de kuruldu, bilmiyorum bilginiz vardır muhtemelen ama sadece bu risk çalışmalarını yapmak üzere Bakanlığımızın bakış açısını ben anlatmak üzere onu ifade edeyim ayrıca. Tüm o büyük veri dahil, tüm o risk çalışmalarını ciddi anlamda Gelir İdaresi, Vergi Denetim Kurumu ve Risk Analiz Genel Müdürlüğü çok ciddi anlamda önem veriyor. Bunu da bir kere daha ifade etmek istedim. Teşekkür ederim.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Ahmet Bey, mükellefin de sürdürülebilir bir ticari yaşamının olması, beklenmesi gereken bir durum değil mi? Sürdürülebilir vergi, sürdürülebilir devlet kaynağı demek. Aslında, hocamızın bahsettiği de bunları ne kadar dikkate almazsak bu sefer vergiye bir direnç, gönüllü uyum sorunu gibi birtakım sorunların gündeme gelebiliyor. TFRS kayıt tutulmasını siz vergi denetimi yönünden bir endişe olarak görmüyorsunuz, denetleriz diyorsunuz. Aslında, bankacılık ve sigortacılık alanındaki şirketleri de denetliyorsunuz. Onlar da mevzuat gereği kayıtlarını TFRS'ye göre tutuyorlar. Vergi Denetim Kurulu'nda bu konuda bir denetim tecrübesi de var. Diğer taraftan TFRS esaslı kayıtları, mali tabloları SPK da KGK da denetliyor. Bu kuruluşlarımızın TFRS esaslı kayıtları denetlemeleri sırasında vergisel anlamda yaşanan sıkıntılar var mı acaba? TFRS esaslı kayıtlarda da vergi karşılıkları hesaplandığı için, denetimlerde tespit ettiğiniz vergi karşılıklarının yanlış hesaplandığı durumlar mevcut mu?

AHMET YENER

Vergi Denetim Kurulu

Vergi Denetim Kurulu olarak farklı sektörlerde denetim yapıyoruz. Sonuçlar da alıyoruz, tabii ki bunun sonuçlarını aktarmam çok doğru olmaz. Denetimde, tabii ki, vergi mevzuatı boyutuyla bakılıyor. Yani günün sonu itibarıyla, olması gereken de o. Tek defter, tek beyan daha mı kolaylaştırır; uygulamada görmek gerekir. Çok yorum yapmayayım o konuda ama arkadaşlar tabii mutlaka değerlendiriyor, raporlar içerisine bunu alıyorlar.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Ahmet Bey. Sibel Hanım, SPK olarak yapılan denetimlerde UFRS/TFRS esaslı kayıtlar yönünden bir zorluk yaşıyor mu?

SİBEL ULUSOY TOKGÖZ

Sermaye Piyasası Kurulu

Şirketler kayıtlarını genel olarak VUK muhasebe uygulama genel tebliğine göre tutuyorlar. Bize ise sermaye piyasası defteri adı verilen düzeltmelerin izlendiği bir kayıtla bilgileri iletiyorlar. Bu uygulamada çok sıkıntı oldu mu; şöyle ki, tabi yapılan kontrollerin zaman alması anlamında bir sıkıntısı doğuyor. Çünkü iki ayrı sistem ve kayıt var. Düzeltmeyi de anlayabilmek için zaman zaman

VUK kayıtlarına gitmeniz gerekiyor. Kayıtları anlayabilmek için hesap planını bilmeniz, işlemin en başta nasıl kayıtlara yansıtıldığını anlamanız gerekiyor. Sorularınızdan bir diğeri ise, vergiye ilişkin bir husus bulduğumuzda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletiyor muyuz, evet iletiyoruz. Çünkü zaten kanunen de bu kapsamda bir yükümlülüğümüz var. Bir kayıp kaçak ya da herhangi bir suistimal olduğu kanaatine ulaşırsak incelemelerimizde, bunları iletiyoruz.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Şirketlerin TFRS esaslı kayıtlarında vergi hesaplarına da bakıyorsunuz diye anlıyorum.

SİBEL ULUSOY TOKGÖZ

Sermaye Piyasası Kurulu

Hani bakmak, objektif vardığımız tek nokta bu değil. Bizim birimimiz kayıtlardan ziyade finansal raporların ilgili standarda uyumuna bakıyor. Biz TMS'ye, TFRS'ye uygun bir finansal tablo hazırlanmış mı diye bakıyoruz. Ama Kurul'da bir de denetim birimimiz var. Onlar da şirkette bir suistimal var mı, bakış açısı olarak da daha çok kâr aktarımı yapılmış mı, finansal tablolarında herhangi bir hile var mı diye bakıyorlar. Tabii bunlara bakarken yasal kayıtlarını da kullanıyorlar. Yasal kaydı anlamak için de haliyle oradaki sistemi de algılamaları gerekiyor. Böylece odak noktanız, tabii ki, ikiye ayrılıyor. Hem TFRS'leri bilmek durumundasınız, onun nasıl yansıtılması gerektiğini, hem de kayıt sistemini ve hesap planını bilmek zorundasınız. Bu tabii ki bir emek gerektiriyor ve hiçbir şekilde konsantrasyonunuz sadece TMS/TFRS düzenlemeleri olamıyor. Çünkü bir de kayıt düzeni var ve onu da anlamanız gerekiyor. Aynı şey şirketler için de geçerli. Çünkü onlar da en temelde kayıtlarından mükellefler, vergi idaresine de sorumlular ve oldukça yüksek cezalarla karşılaşabiliyorlar. Onların da temel konsantrasyon alanlarından bir tanesi yasal kayıtları oluyor. Ama bu durum yürütülemiyor mu, yürütülüyor. Sonuçta ikili sistem, ikisini de algılayarak yapıyor.

Ne olur diğer taraftan bakıldığında, yani sadece TFRS'ye ya da uluslararası standartlara uyumlu bir hesap planına ya da değerlendirme ilkelerine geçerse çok mu sıkıntımız olur? Dedğim gibi bizim uzun yıllardır sürdürdüğümüz bir süreç var; uluslararası standartlara uyum başarılabilir bir süreç. Zaten Ahmet Bey de ilettili. Böyle bir altyapı artık bence oluşmuş durumda. Çünkü bizim şirketlerimiz zaten uzun bir süredir, 2003'ten beri isteğe bağlı, 2005'ten beri de zorunlu olarak TMS/TFRS uyguluyorlar. Büyük şirketlerimizde, zaten gerek ikili kayıt sistemiyle gerek aldıkları yeni elemanlarla bu konuda bir altyapı oluşmaya başlamış durumda. Esasen kendi iç raporlamaları için buna ihtiyaç duyduklarından, sistemlerini bu konuya adapte etmiş durumdalar. Zaten Birsan Hanım'ın da ilettiliği üzere bu geçiş de birdenbire tüm şirketler için olacak şekilde kurgulanmayacaktır. Bir süreç olacaktır. Hem meslek mensuplarının hem denetim birimi elemanlarının sürekli eğitimi söz konusu. Bağımsız denetçiler için de bu durum geçerli. Bu süreç içerisinde gerekli eğitimler alınarak adaptasyonun da sağlanabileceğini düşünüyorum. Hatta vergi idaresi için bence faydalı da olacaktır. Çünkü gerçek resmi gördüğünde vergiyi de daha gerçekçi verilere dayanarak alabilecektir. Semih Hocamın söylediği gibi gerçekten herhangi bir varlıkta yüksek bir değer artışı oluşmuş mu, gerçekten alacaklarını şirket tahsil edebiliyor mu, edemiyorsa zaten vergiyi de ödeyemeyecektir, bu sefer başka sorunlarla yüzleşmek zorunda kalacaklardır. Şirketlerin büyüklüklerine, sektörlerin kârlılıklarına göre belki daha iyi analizler yapmak mümkün olacaktır. Bir de bence şansımız, artık otomasyonun gelişmesiyle, her yerde veri erişiminin mümkün olmasıyla; tapu kayıtlarından kira ödemelerine, banka kayıtlarına karşılaştırmalı analiz yapılabilmesi ile, veri madenciliği gibi gelişmelerle zaten artık

veri gizlemek ya da bir incelemeden kaçınmak oldukça güç. Üstüne üstlük biz şirketlere böyle bir imkân sunarsak; yani uluslararası standartlarla kayıt yapma ya da değerlendirme ya da tek bir finansal tablo hazırlama imkanını sunarsak, şirketlerde bir dönüşüm de yaşanacaktır. Hem şirketlerde bir altyapı oluşacaktır hem de görece daha küçük ölçekli ya da bu alana yatırım yapmak istemeyen şirketlerin bağımsız denetçileri vasıtasıyla TMS/TFRS düzeltmelerini yapmak yönündeki uygulamasından kurtulma imkânı doğacaktır. Çünkü bu uygulama hem bağımsız denetimin kalitesi açısından sorunlar yaratmakta hem de şirketlerin bu alandaki gerçek anlayış değişimine bir türlü ulaşamamasına yol açmaktadır. Üstüne üstlük de TMS/TFRS şirketlerin yönetimlerinin varsayımına dayalı kararlar alınmasını gerektirmektedir. Yani eğer bir bağımsız denetçi müdahalesi olursa, biz burada şirketin varsayımını değil, bağımsız denetçinin genel herkese uygulanan bir varsayımının sonucunu finansal raporlarda görüyoruz. Biz bunu istemiyoruz. Bizim istediğimiz, gerçekten şirketin öngörülerini ne şirketin varsayımı ne onu görmek. Çünkü temel mantık, şirketin bilgilerini en iyi kendisinin analiz edebileceği. Özetle, kayıtların da uluslararası standartlara göre tutulması bir anlayış değişimine de yol açacaktır. Ben peyderpey, tarafların iş birliği ile, anladığım kadarıyla şu anda bu da mevcut, büyük şirketlerden daha küçük şirketlere doğru giderek bu değişime adaptasyonun sağlanabileceğini düşünüyorum. Üstüne üstlük de hesap planı değişiminin çok büyük bir fark yaratacağını da düşünmemek lazım. Tarık Bey de söylemişti. Yeni eklenen kalemler zaten TFRS gereği kullanılan kalemler ve muhtemelen küçük işletmelerin ne yatırım amaçlı gayrimenkulü olacaktır ne büyük ertelenmiş vergi hesaplamaları ne de konsolidasyon düzeltmeleri. Zaten işletme küçüktür ve dünyası da küçüktür. Dolayısıyla çok karmaşık bir hesap sistemine de muhtemelen ihtiyacı yoktur ve doğru başlangıç noktamız büyük şirketler olursa, ilerlememizde pilot uygulamalarla sorunları da zaman içerisinde görerek mümkün olacaktır diye düşünüyorum. Umuyorum bu tartışmalar verimli sonuçlar doğurur ve bu alanda ilerleriz. Teşekkürler.

TAYFUN İÇTEN

Eczacıbaşı Holding

Çok teşekkürler Sibel Hanım, çok güzel katkılar yaptınız. Ben de denetim anlayışının değiştiğini düşünüyorum. Aslında, dijitalleşmeyle beraber klasik saklı gizli denetim anlayışı, açık ve herkesin baktığında yürümeyen şeyi zaten görebildiği bir noktaya doğru gidiyor. O zaman da mükelleflerin sürdürülebilirliği ve vergiye gönüllü uyumu da bunun içinde daha anlam buluyor.

Diğer taraftan, denetimlerde iki emek veriyor olmanız hakikaten sıkıntı. Şirketler tarafında da bunun gözlemcisi olarak, hakikaten hem yasal hem de UFRS'yi tutan kadrolar ve bazen işler de ayırtırmaya tabi tutuluyor. Genelde şirketlerde aynı kişiler her iki işi de birlikte yapmaya pek yanaşmayabiliyorlar. İnsanlar konfor alanlarını terk etmekte biraz direnç gösterebiliyorlar. Bu nedenle de onlara tek yolunuz TRFS esaslı kayıt tutmak demek lazım. Bunu pandemi ortamlarında demeyeceksek ne zaman diyeceğiz? Pandemi gibi ortamlar işletmeler için aslında biraz da altyapıyı topladıkları, ekonominin açıldığı dönemlerde ivme kazanabilecekleri zamanlar aslında. Onun için çalıştay katılımcısı herkesi bu kadar içten, gönüllü görmek çok keyifli.

Başka bir ekleme yoksa, TÜSİAD olarak gerçekleştirdiğimiz, “Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar” konulu çevrimiçi çalıştayımızda ele aldığımız konulara ilişkin genel olarak şöyle bir toparlama yapmak isterim.

Yaklaşık iki ayı bulan bir hazırlık sürecimiz oldu. Gerek tebliğ hazırlıkları gerekse birebir görüşmelerimiz ve konularda gösterdiğiniz anlayış için öncelikle panelistlerimize çok çok teşekkür

ediyorum. Konuşacak ne kadar çok şey varmış. Bu konuda biriktirdiğimiz deneyimleri ülke yararına sunabilecek durumdayız aslında hepimiz. Yeter ki böyle platformlar yaratılabilsin. TÜSİAD olarak biz böyle bir platform oluşturmayı hedeflemiştik, bunu yapmış olmaktan büyük mutluluk duyuyoruz.

“Tek Kayıt, Tek Defter ve Tek Mali Tablo” sürecinde Sayın Bakanımızı, Sayın Gelir İdaresi Başkanımızı, Sayın Sermaye Piyasası Kurulu Başkanımızı ve Sayın Kamu Gözetimi Kurumu Başkanımızı konuşmalarından, kamu tarafı olarak, buna çok istekli görmekten büyük memnuniyet duyduk. Bir zaman süreci ve kademeli geçiş olarak bizler de benzer şeyleri düşünüyoruz.

Diğer taraftan, SPK Başkanımızın özellikle vurgu yaptığı veri ve kaydın önemi çok kıymetli. Zamanında yeni Ticaret Kanunu çıktığında, TMS esaslı raporlama için çok cüzi fiyatlarla paket programlar satılıyordu. Şirkette yürüttüğümüz proje nedeniyle arkadaşlarımız bana takılıyorlardı; sen bayağı para harcıyorsun diye. Aslında salt raporlama amaçlı programlarla iş yapmanın bir anlamı yok. Verileri, bilgileri bir kere kayda aldıktan sonra artık bu kayıtlar bize her türlü bilgiyi çıkartabilmeli. Bu anlamda, veri ve kaydın önemi hakikaten çok kıymetli. Onun için Sayın Ali Fuat Beyin vurgusu çok önemliydi.

Diğer taraftan burada bir muhasebe kayıt sistemini tartışmıyoruz. Ülkemizin uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt altyapısına geçişini konuşuyoruz. TÜSİAD Başkanımız Sayın Simone Bey’in söylediği, yine sayın Gelir İdaresi Başkanı Sayın Bekir Bey’in bahsettiği şeyler bunlar aslında. Yine KGK Başkanımızın ticari muhasebeye geçiş diye başlattıkları süreç de aslında “Tek Kayıt, Tek Defter ve Tek Mali Tablo” olarak nitelediğimiz süreçler. VUK değerlendirme hükümlerinde Vergi Konseyi’nce yapılan son çalışma dikkate alındığında VUK/TFRS arasındaki düzeltmeler de çok az olacak.

Yurtdışında da genelde tek bir kayıt sisteminin olduğu gözleniyor. Hatta Fransa örneğinde devletçi bir yaklaşım olsa bile kayıtlarında, Semih Hocamızın bahsettiği üzere, ticaret kanunuyla çalışan noktalarda ticaret kanununun üstünlüğü var. Diğer taraftan vergi denetimleri anlamında Sayın Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcımızın bu denetimleri de yaparız yönündeki olumlu yaklaşımlarını da takdirle karşılıyoruz. Bu konuda Sermaye Piyasası Kurulu’nun deneyimleri, şirketlerimizin deneyimleri, birden fazla kayıt tutmanın ortaya çıkardığı israf zamanlar da çok önemli.

Çoklu kayıt yapılarının ERP sistemlerinde oluşturduğu ilave sorunlar da oldukça önemli. Bir kuruluşumuzda yeni bir ERP sistemi kuruyoruz. Gelirken sordum arkadaşlara, bu ERP sistemini çoklu defter yerine tek defter tutacak şekilde kursak yüzde 20 maliyet avantajı sağlarız dediler. Bunlar önemli rakamlar özel sektör için. Dolayısıyla bunları da dikkate almak lazım.

Burada siyasi irade önemli, o da Maliye Bakanlığı gibi gözüküyor. Hep birlikte elbirliğiyle bir çalışma planı çerçevesinde bu konuların çalışılması çok faydalı olacaktır.

Sizlere katılımlarınız için, izleyen arkadaşlarımıza zaman ayırdıkları için çok çok teşekkür ediyorum. Biz bu çalıştayın sonuçlarını, mümkünse ciddi bir kitap boyutuna getirecek şekilde de belgelemenin peşindeyiz. Çalıştayımızı deşifre ederek, hazırladığımız tebliğlerimizi de ekleyerek faydalanmak isteyen arkadaşlarımıza sunacağız. Elbirliğiyle inşallah güzel noktalara gideriz. Ben çalıştayımızı kapatmak üzere Şerafettin Bey’e sözü vereyim. Ben kendi adıma ve Vergi Çalışma Grubu adına, sizler adına tüm izleyenlere de çok çok teşekkür ediyorum.

ŞERAFETTİN KARAKIŞ

TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı

Öncelikle sizlere, değerli katılımcılara ve özellikle panelistlere çok çok teşekkür ediyorum. Çok kısa bir süreçte bu işi toparladık. Artı, sayın Bakanımız da çok güzel ifade etti. Bu kick-off toplantısı oldu neredeyse. Bu anlamda, bundan sonra, umarım en kısa zamanda, pandemi süreci bittikten sonra fiziki olarak, çünkü bu sanal ortamda bunları bu kadar rahat tartışmakta açıkçası birazcık zorlanıyoruz. Çünkü çok önemli konular. En kısa sürede fiziki olarak da böyle, hatta bir hafta sonu, iki gün boyunca bu mevzuları enine boyuna tartışacağımız bir toplantı ayarlarız ve iyi bir şekilde kademeli olarak ilk önce büyük mükellef veya büyük şirketlerden başlayarak bir IFRS defteri, tek defter, tek bilanço, tek kayıt düzenine geçeriz umarım. Hepinize çok teşekkür ediyorum TÜSİAD adına. Çok sağ olun katkılarınız için. Teşekkürler.

Bölüm 4

TEBLİĞLER

4. TEBLİĞLER

4.1. Tebliğ 1 : TÜSİAD - Ülkemizdeki Kayıt Sisteminin Dünü, Bugünü ve Birden Fazla Kayıt Sisteminin Yarattığı Sorunlar

(Hazırlayan: Muharrem Karataş, KPMG-SMMM,Direktör)

Yönetici Özeti

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının gelişimine tarihi bir perspektifle baktığımızda, Cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe sisteminin öncelikle Fransa'dan ardından Almanya'dan etkilenmiş olduğu görülmektedir. Bu kapsamda, muhasebe uygulamalarının belirlenmesine ilişkin ilk önemli düzenleme Türk Ticaret Kanunu (1956) olmuştur. Bu Kanun, Kıta Avrupası muhasebe kurallarının etkisi ile hazırlanmıştı. Dolayısıyla vergi ile muhasebe arasında yakın bir ilişki söz konusu olmuş, muhasebe önemli oranda vergi kanunlarından etkilenmiştir.

Ülkemizde koruyucu mahiyette ve suç teşkil eden eylemleri engellemeyi amaçlayan kuralları esas alan (kural bazlı düzenlemeler) bir hukuk sistemi mevcuttur. Bu bağlamda, mevzuatımızda yatırımcıların korunmasına yönelik hükümler içeren kanuni düzenlemeler de yer almaktadır. Maliye Bakanlığı'nın 1950'li yıllarda başlayan gelir vergisi ve kurumlar vergisine geçiş süreçleriyle başlayan defter kayıt belge düzenlemeleri, uzun yıllar bu alandaki belge, kayıt, beyan ve denetim sisteminin temel taşları olmuş, hem ekonomik hayatın kayda alınması sağlanırken, devletin de vergi matrahının tespitine esas teşkil etmiştir. Geline nokta eskiden gelen alışkanlıkla Mali İdare'nin muhasebe sistemi bakımından şirketlerin hazırlamış oldukları finansal raporların temel kullanıcısı olarak yine vergi otoritesi olarak algılanmaya devam etmekte, bu raporların yönetim muhasebesi ve çeşitli kesimlerden kullanıcılara yönelik bilgi amaçlı üretilmesi gereği göz ardı edilmektedir. İşletme sahipliğindeki sınırlı yapı (halka açık olmayan ya da az sayıda ortaklıktan oluşan aile şirketleri şeklinde yapılanma) ve sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olması bu durumda etkili olmuştur.

Zaman içerisinde yerleşen uygulamalar kapsamında vergi mevzuatı çerçevesinde vergi matrahı tespitinin hesabına verilen öncelik, VUK'da yer alan ayrıntılı değerlendirme yöntemleri, VUK'da işletmelerin tutmakla yükümlü olduğu muhasebe kayıtları, defterler, belgeler, finansal tablolara yönelik hükümler yer alması ve bu hükümlere uyulmaması neticesinde karşı karşıya kalınacak cezai yaptırımların özel olarak belirlenmiş olması nedeniyle muhasebe uygulamalarını önemli oranda etkilemiştir.

Dolayısıyla, Türkiye'de temel muhasebe uygulamalarına ilişkin kuralların belirlendiği kanunlar VUK etkisinde gelişmiştir. Bu minvalde, Türkiye'de muhasebe sisteminin önceliği kamunun bilgilendirilmesi değil, verginin belirlenmesi olarak algılanmış ve bu yönde gelişim göstermiştir. Buna karşın, 80'li yıllarda yaşanan ekonomik dönüşümün de etkisiyle Türkiye'de muhasebe standartlarını uygulatan ilk kurum 1989 yılında Sermaye Piyasası Kurulu olmuştur. Muhasebe standartlarının gelişimi ise temel olarak özel sektör veya sivil toplum kuruluşlarının değil de devletin yönlendiriciliği ile olmuştur. Bu durumun temelinde Ticaret Kanunu ile VUK'un muhasebe sistemi üzerindeki etkisi bulunmaktadır. SPK, TBB ve BDDK gibi kurumlar ise bu kanunların sermaye piyasaları ve bankacılık sistemi muhasebe sistemini düzenlemede yetersiz kaldığı noktada devreye girerek muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmaların yapıldığı AB'ye uyum sürecinde, muhasebe uygulamalarımız üzerinde AB'nin ve ardından da UFRS'nin etkisi görülmüştür.

Öte yandan, 2005 yılı başında AB üyesi ülkelerdeki halka açık işletmeler tarafından uygulanmaya başlanması ile birlikte tüm dünyayı derinden etkileyen UFRS dalgası ülkemiz işletmelerini de etkilemiş ve UFRS'ler ile tam uyumlu TMS'leri referans alan BDDK düzenlemeleri 2006 yılında bankacılık sektörünün öncülüğünde uluslararası standartlar ilk kez yasal mevzuat niteliğini kazanmıştır. Bu gelişmelerin ardından geldiğimiz gün itibarıyla, Ülkemizde genel olarak KAYİK şeklinde ifade edilen halka açık işletmeler, finansal kuruluşlar ile sigorta şirketlerinin tamamının genel kurullarına sunacakları denetimden geçmiş finansal tablolarını UFRS'ler ile tam uyumlu TMS/TFRS'leri göre hazırlamaları zorunludur.

Diğer taraftan, 14.02.2011 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6102 Yeni TTK, UFRS'lerin ülkemiz işletmeleri yönünden uygulama alanına çok daha önemli bir derinlik ve anlam kazandırmış, başta muhasebe ve finansal raporlama olmak üzere pek çok konuda devrim niteliğinde düzenlemeler getirmiştir.

Yeni TTK ile birlikte, 01.01.2013 tarihi sonrasında tüm sermaye şirketlerinin, ölçeğine bakılmaksızın, UFRS'ler ile uyumlu finansal tablo hazırlamaları zorunlu hale gelmekte ve sadece raporlama ile sınırlı olmayıp defterlerin tutulmasında dahi UFRS'ler ile tam uyumlu TMS'lerin uygulanması öngörülmekteydi. Buna karşın, yürürlük tarihinin hemen öncesinde yapılan kanun değişikliğiyle, önce sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmaları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen şirketlerle sınırlandırılmış, bu değişikliğe bağlı olarak sonrasında ise şirketlerin TMS uygulama yükümlülüğü bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketleri ile sınırlı tutulmuştur. O dönem itibarıyla, sermaye şirketlerinin bu uygulamalara yeterince hâkim olmayışı ve kaynaklarının yetersizliği nedenlerinin yanı sıra denetim alt yapısının geliştirilmesine yönelik duyulan ihtiyaç dikkate alındığında, kademeli olarak geçişin yapılması tüm taraflarca makul bulunmuştur.

Ancak, yaşanan tüm gelişmelere rağmen, Ülkemizde işletmelerin finansal tablolarını KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına göre hazırlamaları öngörülmekle birlikte, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca ticari defterlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT'lar) göre hazırlama yükümlülüğü devam etmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetime tabi olan şirketler hâlihazırda TFRS ve BOBİ FRS tablolarını hazırlıyor olsa da halka açık olmalarına veya ne kadar büyük olduklarına bakılmaksızın tüm şirketlerin muhasebe sistemlerini MSUGT'larda belirlenen tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmaları ve finansal tablolarını da buna göre belirlenen formatlara uygun olarak oluşturulması uygulaması devam etmektedir. Bu durum ticari işletmelerimiz bakımından hem VUK/MSUGT esaslı mali tablo hem de Bağımsız denetime tabi olan işletmeler yönünden TFRS ve BOBİ FRS esaslı mali tablo çıkartmak zorunluluğu doğurmuştur.

Yaşanan süreçte iki ayrı finansal tablo hazırlamasının işletmelere muhtelif yükler ve sorunlar oluşturduğu gözlenmiştir. Bu kapsamda, Ortaya Çıkan Sorunlara ve Mevcut Duruma İlişkin Tespitlerimiz:

- **Dağıtılabilir Kârın Belirlenmesi Hususu,**
- **Hangi Kar Tutarının Dağıtıma Konu Yapılacağı Hususu,**
- **İşletmelerde BT Sistemlerinin Uyumlaştırılmasına İlişkin Zorluklar ve Maliyetler,**
- **Sermaye Yeterliliği/Borca Batıklık/Sermaye Kaybı Değerlendirmeleri**
- **Birleşme/Bölünme İşlemleri Üzerine Etkileri**
- **Geçiş Düzeltmeleri ve Kolaylıkla Yakınsama Sağlanacak Alanlar,**

- Geçiş Düzenlemelerinin Kaydı ve Güvenilirliği,
- İşletmelerin Yönetim Muhasebeleri ve Kararları Bakımından Durum,
- Uluslararası Piyasalarla Entegre Kayıt Altyapısına Geçiş ve Küresel Sermayeye Etkisi,
- İstatiksel Verilerde Kullanım ve Karşılaştırmaların Güvenilirliği Sorunu
- Finansal Raporlama ve Bütçe Bölümlerinin Yaygınlaşması – İçsel Raporlamalarda Finansal Tablolarının Kullanımı,
- Bankalar ve Sigorta Şirketlerinde Yıllardır UFRS Esaslı Kayıt ve Raporlama Sistemi Uygulanmaktadır.

Geçen zaman içinde KGK tarafında yapılan tüm ticari işletmeleri boyutları itibariyle kavrayan TFRS esaslı raporlama standartları ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı çalışmaları, Vergi Konseyi bünyesinde hazırlanan Vergi Usul Kanunu Değerleme Çalışmaları Grubu Raporunda önerilen düzenlemeler, işletmelerin **“Tek Kayıt - Tek Defter - Tek Mali Tablo”** sistemiyle TFRS esaslı (Bobi FRS ve KÜMİ FRS dahil) kayıt tutarak ve vergi hesabının da VUK Değerleme hükümleri ve diğer vergi kanunlarımızdaki ilgili hükümler esas alınarak dışarda yapılması ve fakat Mali İdare’ye gerektiğinde ibraz edilebilmesi amaçlı bir geçişin mümkün olabileceği değerlendirilmektedir. İşletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması, vergisel sürdürülebilirliği de etkilemesi bağlamında ülkelerin gelir kaynaklarının sürdürülebilirliklerini etkileyen bir durum olacaktır.

Bütünsel bir bakışla, aslında konu, ülkemizdeki VUK/MSUGT kayıt sisteminden TFRS esaslı (Bobi Frs, Kümi FRS esaslı) kayıt ve raporlama sistemine geçerek ***Uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt alt yapısına geçmek*** anlamını taşımaktadır.

Bu yönüyle konu sadece bir muhasebe kayıt sistemi değişikliği değil, işletme çalışanlarından, yöneticilerine, muhasebe meslek mensuplarından işletmenin tarafları tedarikçilere, bayilere, ortaklara kadar uzanan geniş bir kitlenin iş yapış şekillerini, konulara yaklaşımlarını değiştirecek, ticari hayatımızda önemli bir kültürel dönüşümü ifade etmektedir.

Uzun yıllardır bekleyen böylesi bir alt yapı dönüşümünün, gösterilecek siyasi iradeyle ve tüm tarafların birlikte çalışmalarıyla hayata geçirilmesinin Ülkemiz açısında küresel sermayeye verilen önemli bir mesaj da olacağı düşüncesindeyiz.

Giriş

İşletmeler finansal nitelikteki işlemlerini hem muhasebe açısından hem de vergisel kaygılar ile kayıt altına almak ve raporlamak durumdadır. Dolayısıyla muhasebe sistemi ile vergi sistemi finansal işlemleri belgelemek, kayıt altına almak ve raporlamak için sürekli ve ilişki düzeyi temel olarak ülkenin hukuk sistemine göre değişen bir ilişki içindedir (Kaya, 2011: 178).

Muhasebenin temel görevi şirketlerin ilgi gruplarının diğer ifadeyle paydaşlarının yanlış yönlendirilmesini engelleyerek onları korumaktır. Muhasebe; idare, kontrol ve karar verme amaçlarını gözeterek bilgiyi hazırlamayı, temel bilginin kaydını gerçekleştirmeyi ve kayıt ve raporlama aşamalarında yorumlamayı içerirken, vergilendirmenin temel amacı ise kamu gelirinin artırılması ve hükümetlerin para ve maliye politikalarında temel araç olarak kullanılmasıdır. Bu yapılırken de yorum yerine belirli bir oranda kesinlik aranır. Söz konusu kesinlik, bir vergi sisteminin kanun dâhilinde başarılı bir şekilde işletilebilmesi için aranan temel koşuldur. Sözü edilen kesinliği

sağlamak muhasebe açısından her zaman mümkün olmamakla birlikte, belirli standartlar var olsa dahi hesapları hazırlamanın alternatif yolları, örneğin yönetimin muhakeme imkânlarına göre şirketlerin kendilerine özgü koşullarına göre farklılıklar olabilecektir.

Muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaları arasındaki farklılıklar kısaca şöyle özetlenebilir:

- Muhasebeden elde edilen bilgi ile vergisel bilgi arasında amaç ve kullanıcı farkı vardır.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile diğer muhasebe kuralları genellikle mesleki kuruluşların veya bağımsız örgütsel yapıdaki kuruluşların çıktılarına dayanır ve özel sektörün ihtiyaçları doğrultusunda söz konusu bağımsız kurumlarca oluşturulup geliştirilir. Dolayısıyla dayanağı yasalar olan vergi kuralları kadar yaptırım gücüne sahip değildir.
- Muhasebe uygulamalarının temel amacı, işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının gerçeğe en uygun şekilde finansal bilgi kullanıcılarına aktarılmasının sağlanması iken vergi uygulamalarının temel amacı ise vergi güvenliğinin sağlanması ile verginin objektif ve adil bir şekilde, mali güç ile orantılı olarak toplumun tüm kesimlerince paylaşılmasıdır. Sözü edilen amaçsal farklılıklar nedeniyle, vergi kanunlarında yer alan değerlendirme kuralları genel muhasebe ilkelerine göre daha az subjektif ve çok daha objektif bir içeriğe sahip olmakta, vergi kanunlarına göre ölçülen değerlerin işletmenin sahiplerinin ve yöneticilerinin muhakeme ve yorumlarından en az etkilenen ve herkes için aynı sonuçları üretebilecek nitelikte olması sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda, değerlemede gerçeğe uygun değer gibi subjektif ve etkin olan ya da derin olan bir piyasanın bulunmasına bağlı değerlere, sabit getirili menkul kıymetler için borsada oluşan değerler dışında yer verilmemekte, karşılıklar ve koşullu borçlar gibi geleceğe dönük öngörülerin kullanıldığı alanlarda yine sınırlı bir kullanım olanağı sağlanmaktadır.
- Vergi kanunları ile muhasebe kuralları arasında temel farklardan birisi de finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamaların içeriğine ilişkindir. Muhasebe uygulamalarında dipnot açıklamaları çok daha geniş bir içeriği haiz iken, vergi idarelerine sunulan bilançoların dipnotlarında yapılan açıklamalar, Maliye Bakanlığınca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin bir gereği olmasına rağmen, çok daha sınırlı ve gelecekte ziyade geçmişe dönük bir içeriği haizdir.
- Vergilendirmede muhasebeden farklılık arz eden diğer bir durum ise, bu işlemin kanuna dayanması ve devletin kamu otoritesini kullanması neticesinde gerçekleştiriliyor olmasıdır (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 3).

Yukarıda belirtildiği üzere, muhasebe uygulamaları çok farklı yollarla düzenlenebilmektedir: piyasa, devlet organları, yönetmelik ve tebliğler yoluyla, meclis kanun yapmak suretiyle, borsalar, düzenleyici ve denetleyici otoriteler, meslek örgütleri, Avrupa Birliği örneğinde görüleceği gibi büyük şirketlerin temsilcilerinden oluşan komiteler veya bağımsız kuruluşlar gibi (Alexander ve Nobes, 2010: 7). Bu düzenlemeler her bir ülkedeki sosyal, ekonomik ve kurumsal faktörlerin karmaşık etkileşimi ile şekillenmektedir. Bu faktörlerden en yaygın olanları; sermaye piyasalarının yapısı, raporlama sistemlerinin türü, işletmelerin ölçeği ve karmaşıklığı, yasal sistemin türü, yürütme düzeyi, enflasyon oranı, diğer ülkelerle olan ekonomik ve politik ilişkiler, muhasebe mesleğinin önemi, kavramsal bir çerçevenin varlığı ve muhasebe eğitiminin kalitesi olarak sayılabilir. Sözü edilen faktörlere ne derecede önem atfedildiği, muhasebe sistemi ile vergi sistemi arasındaki ilişki açısından da muhasebe sisteminin *mikro-kullanıcı yönelimli* veya *makro-kullanıcı yönelimli* olması konusunda belirleyici olmaktadır. Makro-kullanıcı yönelimli muhasebe sisteminde, kamu kurumları,

özellikle de vergi ve ekonomi planlaması ile ilgili kurumlar, muhasebe raporlarının temel kullanıcıları olmaktadır. Mikro-kullanıcı yönelimli muhasebe sisteminde ise muhasebe raporlarının en önemli kullanıcıları çok farklı alanlardan başta sermaye sağlayıcılar olmak üzere olarak ekonomik karar alıcılar olarak karşımıza çıkmaktadır (Saudagaran, 2009: 24).

Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Vergi Uygulamalarının Gelişimi

Türkiye'de 1923 yılında Cumhuriyetin kurulması ve 1924 Anayasası'na verginin ancak yasa yoluyla tarh ve tahsil edilebileceği maddesinin eklenmesi ile gerçek anlamda hukuka dayalı bir vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Kurulan hukuk sistemi, yazılı biçimde derlenen Kıta Avrupası hukuk sistemi içerisinde yer alır, dolayısıyla kamu hukuku ile özel hukuk ayrımı vardır.

Bu dönem ilk yapılan, Kurtuluş Savaşı için çıkarılmış olan olağanüstü nitelikteki geçici vergilerin ve Osmanlı İmparatorluğu dönemindeki vergilerin kaldırılması olmuş ve yeni bir sistem kurmak yerine temelde ağırlıklı olarak başta Almanya olmak üzere Avrupa ülkeleri örnek alınarak yeni vergiler getirilmiştir. Örneğin, aşar vergisi yerine temettü vergisi, veraset ve intikal vergisi, kazanç vergisi ve umumi istihlak vergisi gibi vergiler getirilmesi söz konusu olmuştur.

Vergi yasalarının ülkenin sosyal ve ekonomik yapısına uyum sağlayacak yönde değişimi zaman içinde olmuştur. 1949-50 döneminde önemli bir vergi reformu yapılmış ve yine o dönemdeki adıyla Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları örnek alınarak hazırlanan Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu, 1953 yılında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 1957 yılında Gider Vergileri Kanunu kabul edilmiştir. 1961 Anayasası ile vergi yasalarının yargısal denetimine imkân sağlanmıştır. 1960-70 döneminin ardından ise vergi sistemine motorlu taşıtlar vergisi, işletme vergisi, katma değer vergisi gibi yeni vergiler eklenmiş ve aynı zamanda yatırım indirimi, ihracat muafılığı gibi vergi teşvik tedbirleri sisteme dahil olmuştur (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985: 9-13).

Türkiye'de Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki İlişki

Türkiye'de muhasebe ilkelerinin belirlenmesi temelde 1850 yılında çıkarılan, aslında Fransız Ticaret Kanunu'nun tercüme edilmesi ile hazırlanan ve özellikle işletmelerin tuttuğu ticari defterlere ilişkin olan 'Kanunname-i Ticaret' ile olmuştur. Bu kanun Cumhuriyetin kuruluşundan sonra da bir süre yürürlükte kalmış, ancak 1926 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. 1926 yılında şirket hesaplarının nasıl tutulacağı, bilanço ile kâr ve zarar hesaplarının nasıl düzenleneceği ve işletmelerin hangi defterleri tutmakla yükümlü olduğu gibi hükümleri içeren Ticaret Kanunu ise Alman Ticaret Kanunu esas alınarak yürürlüğe girmiştir. 1927 yılında Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmış ve 1940 yılında kapsamı genişletilerek beyan usulünün benimsenmesi, ticari defterlere yapılacak kayıt usulleri, defter tasdiki ve yıllık denetim zorunluluğu gibi hükümler de Kanuna eklenmiştir.

Yine 1926 yılında yıllık beyanname vermekle yükümlü mükellefler, kazanç tespitine ilişkin usul ve esaslar ile finansal tabloların taşınması gereken asgari unsurlar gibi hükümler içeren Kazanç Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Diğer yandan kamu kesiminde 1950'lere kadar yapılan bütçe uygulamaları gibi çeşitli düzenlemeler de muhasebe sisteminin gelişimine önemli katkı sağlamıştır. Ardından 1950'de vergi reformu yapılmıştır (Başpınar, 2004: 47).

Bu ihtiyaç, temelde, 1950'den önce yürürlükte olan Kazanç Vergisi Kanunu'nun getirdiği sistemde pek çok aksaklığın yaşanmış olmasından kaynaklanmıştır. Söz konusu sistemin yerini Alman gelir vergisi mevzuatı temel alınarak hazırlanan bugünkü Türk vergi sistemi almıştır (Dinç, 2007: 26).

1957 yılında değiştirilen Ticaret Kanunu, 1964 yılında KİT'lerin tekdüzen muhasebe usul ve esaslarına sahip olmasını öngören kanun, 1971 yılında bu esasları belirleyen Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kararnamesi Türkiye'de muhasebe sisteminin önce kamuda gelişmesi ardından özel sektörü etkilemesi şeklinde gelişmesine sebep olmuştur. Bu kapsamda kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunca yayımlanan ve tüm kamu kuruluşlarını kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır. Söz konusu muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla yapılan çalışmalar neticesinde, “Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar” şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayımlanmıştır.

Bunları tamamlayıcı nitelikte olarak, 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Önemli bir boşluğu dolduran ve özel sektör işletmeleri açısından da yol gösterici nitelikte olan bu düzenlemeler, büyük ölçüde Amerikan muhasebe teori ve uygulamasına dayandırılmıştır. Bahse konu çalışma, başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin geliştirilmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırması için önemli bir adım atılmış ve daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına örnek olunmuştur. Ancak, sözü edilen düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir (Elitaş, 2011: 12-13).

Bu arada Türkiye Bankalar Birliği (“TBB”) de bankalar arasında uygulama birliğini sağlamak üzere çeşitli çalışmalar yapmıştır. Adı geçen Birlik öncelikle 1969 yılında bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlamaları gereken son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun nasıl olması gerektiğini belirlemiş ve böylelikle Türkiye'de bu türden bilanço hazırlanmasında örnek teşkil etmiştir (Başpınar, 2004: 47). 1986 yılında ise TBB, bankalara yönelik tekdüzen hesap planı hazırlamış ve bankalarda tekdüzen hesap planına geçilmiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 115-118). 1987 yılında, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimî Komitesi kurulmuş ve muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde çeşitli çalışmalar yürütmüştür. Bu çalışmalar temelde AB'nin 4'üncü Direktifine yakınlık sağlanması ve muhasebe sisteminin gelişimi için teorik olarak sistemin gelişimine katkı sağlamış olsa da uygulamada bu standartlar etkili olamamış ve TÜRMOB'un kuruluşu ile çalışmaları durdurulmuştur. Sonrasında ise TÜRMOB'un muhasebe standartlarının tek elden oluşturulması amacıyla kurulacak olan TMSK'nın koordinatörlüğünü yürütmesi karara bağlanmıştır (Başpınar, 2004: 47).

Tekdüzen Hesap Planının Kabulü Sonrası Durum

1980'li yıllara kadar Türkiye'de muhasebe yerine temel başvuru kaynağı Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu olmuştur. Bu şekilde gelişen uygulamaya ilişkin en önemli değişiklik 1994 yılı sonrasında yürürlüğe konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi olmuştur. Söz konusu düzenlemeyle Türkiye'de muhasebe sistemi ile vergi sistemi arasında kısmi de olsa bir ayırım yaşanmıştır. Türkiye'deki bu iki sistem arasındaki bağımlı ve verginin egemen olduğu ilişki temel olarak Türkiye'nin Kıta Avrupası'nın katı yazılı hukuk sistemini benimsemiş olmasından kaynaklanmıştır (Kaya, 2011: 183-184).

Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı 1992 yılında yayımlanmış; ancak yürürlüğe girişi 1994 yılında olmuştur. 1990 yılında Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde ve çeşitli kurumlardan

temsilcilerin yer aldığı Muhasebe Standartları Komisyonu oluşturulmuş ve muhasebe standartlarının oluşturulması alanında çalışmalar yürütülmüştür. Temel amaç yaşanan standart karmaşasına son verilmesidir. Komisyon çalışmalarının sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu kapsamında 26.12.1992 tarihinde 1 sıra no'lu MSUGT" yayınlanmış ve bu Tebliğ ile; *“muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi”* konularında açıklamalar yapılmıştır. Ardından MSUGT'da muhtelif değişiklikler söz konusu olmuştur (Başpınar, 2004: 49).

MSUGT, Türkiye'de muhasebe sistemini temelden etkilemiştir. Tebliğ ile bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin tekdüzen hesap planına geçmesi sağlanmıştır. İlgili Tebliğ, aynı zamanda Maliye Bakanlığı için daha etkin bir vergi denetiminin de yolunu açmıştır (Öz ve Çevikcan, 2010: 118). Tekdüzen muhasebe sistemi olarak ifade edilen bu değişiklik Türkiye'de muhasebe sistemi anlamında köklü bir değişim yaratmıştır. Muhasebe kayıt düzeni ile finansal raporlamada anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik önem kazanmış, temel finansal tablo olarak belirlenen bilanço ve gelir tablosu için şekil ve içerik anlamında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Böylelikle, ülke bazında muhasebenin standartlaştırılması konusunda önemli bir adım atılmıştır.

Öte yandan, finansal tablolardan söz edebilmek için, genel amaçlı olması ve bütün işletme ilgililerin ihtiyaçlarına uygun bilgilerin raporlanması gereği muhasebe uygulamalarında kavramsal çerçevede vurgulanan temel niteliksel özelliklerdendir. Bu nedenle sadece vergi kanunlarına göre düzenlenen finansal tablolar genel amaçlı tablolar olmayıp özel amaçlı tablolardır. İşte bu noktada, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT uygulaması bir muhasebe uygulaması mı yoksa bir vergi uygulaması mı olduğuna yönelik tartışma hep gündemde kalmıştır (Akdoğan 2016: 4).

MSUGT hesapların işleyişini, finansal tabloların biçimsel yapısını ve kapsamını belirlemiştir. Ancak bu tebliğde değerlendirme kuralları açıklanmamıştır. Tebliği yayımlayan da Maliye Bakanlığı olduğu için finansal tablo unsurlarının muhasebeleştirilmesinde ve değerlendirme kurallarında vergi mevzuatındaki düzenlemeler dikkate alınmıştır. Muhasebe uygulamaları vergi değerlendirme kurallarına göre yapılmıştır. KOBİ'ler sadece vergi uygulamalarını dikkate almış, tekdüzen muhasebe sisteminde belirli uygulamalar öngörülmüş olmasına rağmen, bunların yerine Maliye Bakanlığı tarafından getirilen düzenlemeler uygulanmıştır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan birçok işletme Tebliğde olmakla beraber bu hesabı kullanmamış ve finansal tablolarında gerçekleşmediği sürece raporlamamıştır. Aynı şekilde MSUGT uyarınca düzenlenmesi istenen finansal tablolar arasında nakit akış tablosu olmakla beraber Maliye Bakanlığı talep etmediği için bu tablolar şirketler tarafından düzenlenmemiştir (Akdoğan 2016: 5).

Bu dönemdeki diğer bir önemli gelişme ise, 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulan TMUDESK olmuştur. Adı geçen Kurul, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirilmesi amacıyla, muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olarak kurulmuştur. Kurul, ülkemizde uygulanması öngörülen muhasebe standartlarının saptanmasında şu ilkeleri benimsemiştir:

- Saptanan muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalı,
- Türkiye ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimleri de göz önünde bulundurulmalıdır.

TMUDESK, 1996 yılından başlayarak 2002 yılına kadar toplam 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır. Söz konusu standartlar kamuoyu tarafından yeterince benimsenmemiş ve

uygulamada yer bulamamıştır. Bunun en önemli nedeni ise TİMÜDESK'in yaptırım gücünün olmamasıdır. TİMÜDESK, 2002 yılında TİMŞK'nın faaliyete geçmesi ile birlikte çalışmalarına son vermiştir. TİMŞK'nın 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. Maddesine eklenme ve hukuken varlık kazanma tarihi esasen 1999'dur. TİMŞK, daha önce TİMÜDESK tarafından yayımlanan standartların tümünü taslak metin olarak kabul etmiş ve internet sitesinde kamuoyunun görüşüne açmıştır (Elitaş, 2011: 14).

Tekdüzen hesap planının kabul edildiği dönem ile birlikte Türk muhasebe sisteminin gelişiminde düzenleyici ve denetleyici otoriteler ile birlikte TÜRMOB, TÜSİAD, TOBB gibi birlik ve mesleki kuruluşlar da daha fazla katkı sağlamaya başlamıştır. Bankalara 1986 yılında getirilen değişiklik sonrası BDDK ve SPK kendi sorumluluklarında bulunan kuruluşlara yönelik muhasebe uygulamalarında birlik sağlamaya yönelik yönetmelik ve tebliğler ile uygulamaları geliştirmişlerdir. 2005 yılında UFRS ile tam uyumlu TİMŞK'leri yayımlamaya başlayan TİMŞK, 2007 yılından itibaren de bu standartların yorumlarını yayımlamaya başlamış, 2011 yılında ise TİMŞK'nın yerine KGK kurulmuştur. TÜSİAD bünyesinde Vergi Çalışma Grubu olarak, özellikle yeni TTK sonrası yasal kayıt ve defterlerin tutulmasında ve bağımsız denetimden geçirilecek finansal tabloların yasal kayıtlar esas alınarak hazırlanan finansal tablolar olarak şirketlerin tek finansal tablo seti hazırlamasına yönelik çalışmalar yapılmıştır. Ayrıca, VUK hükümlerinin de mümkün olduğu ölçüde gelişen ekonomik gelişmeler ve ticari hayatın da gerçekleri dikkate alınmak suretiyle güncellenmesi ve matraha ulaşılırken daha az düzeltme yapılmasına yönelik çalışmalara katkılar sağlanmıştır.

Bankacılık muhasebe sistemini yakından etkileyen bir gelişme ise BDDK'nın 2006 yılında UFRS ile uyumlu muhasebe uygulama yönetmeliklerini yayımlaması olmuştur (Karakaya, 2010: 9-10).

Türk Muhasebe Sistemi Üzerindeki Vergi Etkisi

Türkiye'de muhasebe sistemi önce Fransa'dan ardından Almanya'dan etkilenmiştir. 1950'lerden sonra ise ABD'nin etkisi yoğun olmuştur. Türkiye, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kanalıyla 1974 yılında IASC'ye üye olmuştur (Cooke ve Çürük, 1996: 341-342).

Muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya ilişkin önemli ilk düzenleme Ticaret Kanunu (1956) olmuştur. Bu Kanun, Kıta Avrupası muhasebe kurallarının etkisi ile hazırlanmış ve dolayısıyla da, vergi ile muhasebe arasında yakın bir ilişki söz konusu olmuş, muhasebe önemli oranda vergi kanunlarından etkilenmiştir (Aslanertik ve Gümüş, 2012: 16).

Türkiye'de kanunlara dayalı bir hukuk sistemi mevcuttur. Söz konusu kanunlar yatırımcıların korunmasına yönelik hükümler de içermektedir. Ancak, mevzuat sistematığı içerisinde muhasebe sistemi içinde finansal rapor kullanıcıları temel olarak vergi otoritesi olarak algılanmış ve bu raporların çeşitli kesimlerden kullanıcılara yönelik bilgi amaçlı üretilmesi gereği göz ardı edilmiştir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 19). İşletme sahipliğindeki sınırlı yapı (geniş ortaklı olmayan aile şirketleri şeklinde yapılanma) ve sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olması bu durumda etkili olmuştur.

Vergi mevzuatı, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının gelişimini, vergi matrahı tespitinin hesabına verilen öncelik, konuya ilişkin olarak VUK'da yer alan ayrıntılı değerlendirme yöntemleri, işletmelerin tutmakla yükümlü olduğu muhasebe kayıtları, defterler, belgeler, finansal tabloları ile ilgili hükümleri ve bu hükümlere uyulmaması neticesinde karşı karşıya kalınacak cezai yaptırımları özel olarak belirlemesi nedeniyle önemli oranda etkilemiştir (Bayri, 2010: 91).

Dolayısıyla, Türkiye'de temel muhasebe uygulamalarına ilişkin kuralların belirlendiği kanunlar VUK etkisinde gelişmiştir. Türkiye'de muhasebe sisteminin önceliği kamunun bilgilendirilmesi değil, verginin belirlenmesidir. Türkiye'de muhasebe standartlarını uygulatan ilk kurum 1989 yılında Sermaye Piyasası Kurulu olmuştur (Aslanertik ve Gümüş, 2012: 18). Muhasebe standartlarının gelişimi ise temel olarak özel sektör ve bağımsız kurumların değil de devletin yönlendiriciliği ile olmuştur. Bu durumun temelinde Ticaret Kanunu ile VUK'un muhasebe sistemi üzerindeki etkisi bulunmaktadır. SPK, TBB ve BDDK gibi kurumlar ise bu kanunların sermaye piyasaları ve bankacılık sistemi muhasebe sistemini düzenlemede yetersiz kaldığı noktada devreye girerek muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde çalışmalar yapmıştır (Başpınar, 2004: 46-47). Bu çalışmaların yapıldığı AB'ye uyum sürecinde, muhasebe uygulamalarımız üzerinde AB'nin ve ardından da UFRS'nin etkisi görülmüştür.

Bunların yanında Maliye Bakanlığı bünyesindeki maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve devamında vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi denetimi, Maliye Bakanlığı'na verilen beyannamenin dayandığı muhasebe kayıtları ile belgeleri detaylı şekilde incelemek, inceleme sonuçlarını yürürlükteki tüm mali mevzuata göre bulunan matrah ve beyannamedeki matrah ile karşılaştırmak aracılığıyla muhasebe uygulamalarını ülke geneline yaymak ve mali mevzuatın muhasebe uygulamalarına yön vermesi anlamında Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişimine önemli katkı sağlamıştır. Sonuçta, Türkiye'de muhasebe sistemi temel olarak mali mevzuatın etkisi ile gelişmiştir.

Bağımsız Kurullar ve KGK'nın İşlevi

Son dönemlerde yaşanan gelişmelerin etkisiyle, vergilendirme alanındaki gelişmelerin muhasebe sisteminin gelişimi üzerindeki etkisi zaman içinde azalmıştır. Serbest piyasa ve ekonomide liberalleşme hareketleriyle genişleyen, ardından da küreselleşme ile artan ve karmaşıklaşan iş hacimleri, muhasebe sisteminin çok daha hızlı ve bağımsız bir şekilde gelişimini ve günümüzde de uluslararası anlamda uyumlaştırılması ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Türkiye de bu süreçten benzer şekilde etkilenmiştir.

Kamu kurumlarında standart bir muhasebe sistemi kurulması ile ulaşılan nokta SPK, BDDK, TÜRMOB ve TMSK ile daha da ileriye taşınmış, UFRS ile birebir uyumlu standartlar oluşturulmuş, finansal kesimin bankacılık ve faktöring, leasing, sigorta vb. diğer mali kurumlar ile sermaye piyasaları gibi farklı sektörleri için son derece detaylı muhasebe, denetim ve gözetim ilkeleri belirlenmiştir. Bu durum aynı zamanda dağınıklık gibi görünse de, finansal sektördeki araç çeşitliliği, muhasebenin tüm uygulamalarına ilişkin bir standardizasyon sağlanmasını oldukça zorlaştırmıştır. Diğer yandan, kamu otoriteleri tarafından muhasebe alanında standardizasyon sağlamak için kurulan kurumlar bile yetersiz kalmış, muhasebe sisteminin gelişimi için standart belirleyen bir kurumun ötesinde bir sistem kurabilmek için daha kapsamlı bir şekilde gözetim ve denetim unsurlarını da içinde barındıran bir kurum olarak KGK kurulmuştur. Kısaca söz konusu gelişime katkı sağlayan BDDK ve SPK, güncel muhasebe mevzuatları ile TMSK ve KGK amaçlanan işlevleri yönünden ele alınacaktır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

18.12.1999 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen madde ile kurulan TMSK, idari ve mali özerkliği haiz bir statüyle, 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş ve TMSK'nın görevleri ile söz konusu tarihe kadar yürüttüğü çalışmalarla birlikte devralmıştır (Başpınar, 2004:

51). TMSK, 2002 yılından 2011 yılının Kasım ayına kadar Türkiye'de muhasebe standartlarını yayınlama yetkisi olan tek kurum şeklinde görev yapmıştır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 8).

Kurulun üyeleri; *“Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden iki”* temsilciden oluşmuştur.

Neredeyse tüm ilgili kesimlerden temsilcilerin yer aldığı TMSK, Türkiye'nin uluslararası standartlara daha da yaklaşmasını sağlayarak muhasebe sisteminin gelişiminde en önemli katkıyı sağlayan kurum olmuştur. TMSK ile muhasebe uygulamalarında, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimlerin önemi ve kalitesi artmıştır. TMUDESK'in oluşturduğu altyapıdan da önemli oranda yararlanılmıştır (Başpınar, 2004: 51).

2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile TMSK arasında bir sözleşme imzalanmış ve buna dayanılarak UFRS ile tam uyumlu TMS ve TFRS'ler ile bunların yorumları yayımlanmıştır.

KOBİ'ler için TFRS ise 2010 yılında aynı şekilde, çeviri şeklindeki düzenleme ile yayımlanmıştır. TMSK ayrıca UFRS'deki güncellemeleri takip ederek TMS ve TFRS'lere yansıtmıştır. TMS ve TFRS muhasebe seti ile ilgili eğitimler öncelikli olarak TÜRMOB tarafından düzenlenmiştir. SPK'nın 2008 yılında çıkarmış olduğu Seri;XI, No:29 Tebliği ile finansal tabloların hazırlanmasında AB tarafından kabul edilen UFRS'lerin TMSK tarafından ilanına kadar TMS ve TFRS'lerin esas alınabileceği belirlenmiştir.

BDDK, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na bağlı çıkarılan yönetmelikler ile bankaları, finansal raporları TMS ve TFRS'lere uygun hazırlamakla yükümlü tutmuştur. 2007 yılında Hazine Müsteşarlığı tarafından Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik yayımlanarak, Yönetmelikte adı geçen kurumların da TMSK'nın yayımladığı standartlara uyumu gerekli kılınmıştır (TMSK, 2010: 1-43).

Türkiye'nin küresel piyasalarda büyüme imkânının desteklenmesi ve yurt dışı yatırımların Türkiye'ye gelmesinin teşvik edilmesi için uluslararası alanda genel kabul görmüş ortak muhasebe dilinin ve finansal raporlama sisteminin kullanılması önem arz etmektedir. TMSK da temelde bu ihtiyaç gözetilerek oluşturulmuştur. Yayımladığı standartlar yanında bu Kurul, pek çok uluslararası toplantıda ülkeyi temsil ederek Türkiye'nin UFRS'yi benimsediğini duyurmak suretiyle yurt dışındaki yatırımcılara bu anlamda güven vermiştir. Bunun yanında Yeni TTK'nın hazırlanması sürecinde muhasebe uygulamalarının UFRS'ye göre ihtiyaca ve gerçeğe uygunluğu, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve anlaşılır olması gibi hükümlerin kanuna alınması konusunda önemli bir teşvik ve destek sağlamıştır (Akdoğan, 2012b: 30).

2011 yılında TMSK'nın yerine muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetim için uygulama birliği sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını onaylamak, tescil etmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek amacıyla 02.11.2011 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

SPK'nın muhasebe sistemine ilişkin ilk düzenlemesi, kurulduğu yıl olan 1983 yılında yayımladığı "Standart Mali Tablo ve Raporlar Tebliği" olmuştur. İzleyen yıl, "Standart Genel Hesap Planı Tebliği" yayımlanmıştır. SPK'nın 1983 yılında yayımlanmış olduğu standartlar beş yıl süreyle yürürlükte kalmış ve ardından 1989 yılında revize edilmiştir.

SPK tarafından, halka açık işletmeler için uygulanacak muhasebe standartlarının uluslararası standartlarla tam uyumunu sağlamak amacıyla, İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve üniversitelerin katılımıyla geniş kapsamlı bir proje başlatılmış ve UFRS ile uyumlu 30 adet Standardı içeren bir "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı" hazırlanarak 30.09.2002 tarihinde kurumun resmi internet adresinde kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur. Gelen görüşler değerlendirilmiş ve 3 yeni standart daha eklenerek 33 adet UFRS ile uyumlu tam set Tebliğ Taslağı 20.08.2003 tarihine kadar tekrar kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Tebliğ Taslağı "Seri:XI No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" adıyla 15.11.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Elitaş, 2011:15). İlgili dönemde SPK'nın çıkarmış olduğu Seri:XI, No: 25 Tebliği ile belirlenen standartlar, uluslararası standartlara oldukça yakın olup neredeyse kimi detaylar hariç tutulursa birebir çeviri şeklindedir (Başpınar, 2004: 56). Söz konusu Tebliğ kapsamına giren işletmelerce 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara finansal tablolardan geçerli olmak üzere zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Söz konusu standartlar ile SPK kapsamında borsaya kote diğer bir ifadeyle halka açık şirketler ile borsaya kote olmamakla birlikte halka açık sayılan şirketlere yönelik olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Halka açık şirketler için Seri:XI, No:25 Tebliği geçerli iken halka açık sayılan şirketler için ise Seri:XI, No:1 Tebliği geçerli olmuştur.

2008 yılından itibaren de, borsaya kote şirketlerin TMS ve TFRS'ye uyumu zorunluluk olarak belirlenmiştir (TMSK, 2010: 43). Bu kapsamda 09.04.2008 tarihinde yayımlanan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ile 2003 yılından beridir uygulanan 25 seri no.lu Tebliğ yürürlükten kaldırılmış ve 2008 yılındaki ilk ara dönem finansal tablolarından başlamak üzere Avrupa Birliği tarafından uygulanan haliyle UFRS'nin esas alınması düzenlenmiştir. Bu kapsamda, söz konusu standartlar ile uyumlu TMS ve TFRS'ler esas alınacaktır. TMSK AB tarafından kabul edilen standartlardaki farklılıkları açıklayacak, söz konusu açıklama yapıncaya kadar TMS ve TFRS'ler uygulanacaktır. TMSK bu tür bir açıklamada bulunmadığı için de, SPK'ya tabi işletmeler, AB'deki bazı ayrışmalar dikkate alınmaksızın, tam set TMS ve TFRS'leri uygular duruma gelmişlerdir.

Diğer yandan, 30.12.2012 tarihinde 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve yerine 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu getirilmiştir. 6362 Sayılı Kanun'da yer alan muhasebe sistemini ilgilendiren dört önemli maddeye aşağıda sırasıyla yer verilmiştir:

"Madde 14 (Finansal raporlama ve bağımsız denetim) – (1) İbraççı, kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek finansal tablo ve raporları, şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır.

(2) Finansal tablo ve raporların birinci fıkrada yer aldığı şekilde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan ibraççı ile kusurlarına ve durumun gereklerine göre ibraççının yönetim kurulu üyeleri sorumludur. Yönetim kurulunun, bu maddede belirtilen

kapsamda hazırlanacak finansal tablo ve raporların kabulüne dair ayrı bir karar alması gerekir. Ayrıca finansal tablo ve raporlarla ilgili olarak bunları hazırlayan ortaklık yöneticileri ile birlikte sorumlu yönetim kurulu üyelerinin kamuya yapacakları bildirimlerde finansal tablo ve raporların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu konusundaki beyanlarına yer verilmesi zorunludur.

(3) İhraççılar düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Kurulca belirlenenleri, bu Kanun uyarınca listeye alınan bağımsız denetim kuruluşlarına, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir bağımsız denetim raporu almak zorundadırlar.

(4) Kurul, halka arzda, borsada işlem görme başvurusunda, 23'üncü maddede tanımlanan önemli nitelikte işlemlerde ve ortaklığın faaliyetlerini ve finansal durumunu önemli derecede etkileyen olay ve gelişmelerde, işlemin tarafı ortaklıklardan da bu madde hükümlerine göre hazırlanacak bağımsız denetim raporu istemeye yetkilidir.

(5) Kurulca düzenlenmesi istenilen finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetime tabi olunması durumunda bağımsız denetim raporu, Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde kamuya duyurulur.

Madde 62 (Faaliyet esasları) – (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir.

MADDE 145 – 5411 sayılı Kanunun;

a) 33'üncü maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, 15 inci madde kapsamında istenilecek ilave şartlar Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurul (BDDK) tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar.

Madde 148 – 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 27'nci maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

(3) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla kendi alanları için geçerli olacak standartlarla ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler."

Yeni Sermaye Piyasası Kanunu'nun yukarıdaki maddelerinde dikkat çeken 148 inci maddede yer alan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname değişikliğidir. Burada BDDK'nın ve SPK'nın düzenleme yetkisi devam etmekle birlikte TMS'ye uygun olması ve ancak sınırlı düzenlemeler yapılabileceği yer almaktadır.

6362 Sayılı Kanun dışında SPK tarafından yapılan konuya ilişkin önemli düzenlemeler şunlardır:

- Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)
- Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 3)
- Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğ (Seri: XI, No: 5)
- Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 6)
- Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 7)
- Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 19)
- Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 20)
- Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 21)
- Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29)

Bunlardan Seri XI No: 29 - Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, 2008 tarihinde yayımlanmakla birlikte 2011 yılında güncellenmiştir. Söz konusu Tebliğ, 2003 yılında yayımlanan “*Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ*”ı yürürlükten kaldırmıştır. Tebliğ, sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmelerin zamanında, yeterli ve doğru bir şekilde kamuyu aydınlatması amacıyla düzenleyecekleri finansal raporları, nasıl hazırlanmaları gerektiğini ve bu raporların ilgililere nasıl sunulacağını belirlemiştir. Bu Tebliğ gereğince işletmelerin vergi mevzuatı vb. mevzuatta öngörülen finansal tabloları hazırlayabileceği ancak SPK mevzuatı uyarınca bu tebliğe göre hazırlanan finansal tabloların kamuya açıklamada kullanılacağı vurgulanmıştır.

Bunun yanı sıra, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve yeni TTK ile getirilen yeniliklere uyum sağlanmasını amaçlayan SPK’nın II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği 13.06.2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.04.2013 tarihinden sonra sona eren ara dönem finansal raporlardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni düzenleme ile finansal tabloların hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS’nin esas alınması hüküm altına alınmıştır.

Son olarak ise, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-14.1.a) (Tebliğ) 03.02.2017 Tarihli ve 29968 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklik ile Tebliğin kapsamı yeniden belirlenmiştir. Bu kapsamda; ihraç belgesinin veya izahnamesinin geçerlilik süresi bulunmasına karşın, ilgili finansal raporların kamuya açıklanmasına ilişkin son bildirim tarihi itibarıyla tedavülde sermaye piyasası aracı bulunmayan halka açık olmayan işletmeler, onaylı ihraç belgesi veya izahnamenin geçerlilik süresi boyunca bu Tebliğin hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir.

Bildirim ve ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülükleri genişletilmiştir. Bu kapsamda; halka açık olmayıp sermaye piyasası araçları borsada sadece nitelikli yatırımcılar arasında işlem gören

işletmelere finansal raporlarını KAP'a bildirim ve 6 aylık ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir.

Pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını halka arz edilmeksizin satmak üzere ihraç belgesi almış halka açık olmayan işletmelerin, 03/02/2017 tarihinden önce almış oldukları ihraç belgesi uyarınca yaptıkları tüm ihraçlar itfa edilene kadar, 6 aylık ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

BDDK, öncelikle 2002 yılı sonu itibarıyla Muhasebe Uygulama Yönetmeliğini ve bu yönetmeliğe ilişkin detayları düzenleyen Tebliği yayımlamıştır. Bu Yönetmelik ile amaçlanan, finansal tablolarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmasını sağlamak olup bu kapsamda paralel düzenlemeler getirilmiştir (Başpınar, 2004: 52).

Bunun akabinde, 1 Kasım 2006 tarihinde yayımlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile 19 adet Muhasebe Uygulama Yönetmeliğini fiilen yürürlükten kaldırılmış ve bankalara, finansal raporlarını TMSK tarafından yayımlanmış olan Standartlara uygun olarak hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir.

Bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Kurulca çıkarılacak Tebliğler ile belirleneceği de anılan düzenlemede belirtilmiştir. Bu kapsamda 8.11.2006 tarihli ve 26340 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğin” 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında bankaların konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde TMS’nin uygulanacağı, (8) numaralı fıkrasında ise konsolidasyon işlemlerinin TMS’lerin uygulanarak gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Bankalara ilişkin olarak yukarıda yer verilen düzenlemelerin ardından, banka finansal tablolarının düzenlenmesinde 2006 yılı finansal tablolarından başlamak üzere UFRS’ye tam uyumun sağlandığının ifade edilmesi yanlış olmayacaktır.

Bankacılık sektöründe muhasebe sistemine ilişkin temel düzenlemeler 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun “Finansal Raporlama” başlıklı dördüncü bölümünde, 37 ila 42’nci maddeler arasında yer almıştır. Söz konusu hükümler aşağıya aktarılmıştır:

"Madde 37 - Muhasebe ve raporlama sistemi: Bankalar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun ve kuruluş birliklerinin görüşü alınmak suretiyle Kurulca belirlenecek usul ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tek düzeni uygulamak; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek ve finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorundadır.

Bankalar, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtlarını, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabirleri ile hesap mutabakatı sağlamadan bilançolarını kapatamazlar.

Yayımlanan finansal tabloların gerçeğe aykırı olduğunun tespiti hâlinde Kurul gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.

Madde 38 - Konsolide finansal raporlar: *Ana ortaklık, finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında bir bütün olarak bilgi vermek amacıyla 37'nci maddeye istinaden Kurulca düzenlenen usul ve esaslar çerçevesinde konsolide finansal raporlar düzenlemek zorundadır. Konsolide finansal rapor kapsamında bulunan kuruluşlar, kendilerinden konsolide finansal raporların düzenlenmesine ilişkin olarak istenecek her türlü bilgi ve belgeyi ilgili ana ortaklığa vermekle yükümlüdür.*

Madde 39 - Finansal raporların imzalanması, sunulması, ilânı ve denetimi: *Bankalar tarafından hazırlanan finansal raporlardan Kurulca belirlenecek olanların, yönetim kurulu başkanı, denetim komitesi üyeleri, genel müdür ile finansal raporlamadan sorumlu genel müdür yardımcısı ve ilgili birim müdürü veya bu unvanlara eşdeğer kişiler tarafından ad, soyad ve unvan belirtilmek suretiyle finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelere ve muhasebe kayıtlarına uygun olduğu belirtilerek imzalanması zorunludur. İmza yükümlülüğü, Türkiye'de şube açmak suretiyle faaliyette bulunan bankalarda müdürler kurulu üyelerince yerine getirilir.*

Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır.

Bankalar, düzenleyecekleri finansal raporlarını, Kurulun belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde ilgili mercilere sunmak ve ilân etmek zorundadırlar.

Madde 41 - Sorumluluk: *Yönetim kurulu, bu Kanunun 37'nci maddesi uyarınca faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, finansal tabloların hazırlanması, onaylanması, denetlenmesi, yetkili mercilere sunulması ve yayımlanması dâhil finansal raporlama sistemini, görev, yetki ve sorumlulukları belirlemek, bilgi sistemlerini yeterli hale getirmek ve uygulamayı gözetmekle yükümlüdür.*

Yukarıda da ifade edildiği üzere, 5411 sayılı Kanundan sonraki en önemli düzenleme, "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"tir. Sözü edilen Yönetmelik ile, bankalar arasında muhasebe ve raporlama sisteminde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, bankacılık faaliyetlerinin kayıt dışında kalmasının önüne geçilmesi, bankacılık faaliyetlerini gerçek mahiyetlerine uygun şekilde sağlıklı ve güvenilir olarak muhasebeleştirilmesi, bankaların hem konsolide hem de konsolide olmayan bazda finansal durumları, finansal performansları ile yönetim etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tablolarının zamanında ve doğru olarak hazırlanması, raporlanması ve yayımlanması ve konuya ilişkin belgelerin saklanma usul ve esaslarının belirlenmesi amaçlanmıştır.

Türkiye'deki bankaların bu yönetmelik gereğince faaliyetlerini muhasebeleştirilmesi ve bu işlemi TMS'lere uygun olarak gerçekleştirmesi esastır. Diğer yandan, yukarıda detayı verildiği üzere 5411 Sayılı Kanun'un 37'nci maddesi birinci fıkrasında yapılan değişiklikler gereği bu Yönetmeliğin de güncellenmesi gerekecektir.

Diğer mali kuruluşlar olarak değerlendirilen faktöring, finansal kiralama ve finansman şirketlerine ilişkin temel düzenlemeler ise "90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ve "Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" ile yapılmıştır. Bu şirketler de BDDK tarafından uluslararası standartlar dikkate alınarak usul ve esaslara uygun şekilde muhasebe sistemlerinde tekdüzeni uygulamak, tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun şekilde muhasebeleştirmek, finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek ile sorumlu tutulmuştu. Ancak, 13.12.2012 itibarıyla ise söz konusu şirketler için "6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Hakkında Kanun" isimli yeni bir kanun yürürlüğe konulmuştur. Bu kanun ile söz

konusu şirketler, KGK tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek, finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemekle sorumlu tutulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

AB müktesebatına uyum kapsamındaki fasıllardan 6. Fasil 'Şirketler Hukuku'dur. KGK da bu fasıl gereğince, hatta bu fasılın kapanış kriteri olarak kurulmuştur. İlgili fasılın müzakere pozisyon belgesinde muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında Türkiye için öngörülen unsurlar bu Kurumun kuruluşu ile karşılanmıştır.

Avrupa Birliği, birlik içinde, muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında uygulama birliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda yapılan çalışmalar; *“muhasebe ve finansal raporlama standartları ile denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi, mesleki etik ilkelerin belirlenmesi, bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması, kalite güvence sistemini oluşturmak üzere bağımsız denetim üzerinde kamu gözetimi sisteminin oluşturulması, diğer ülkelerin bu alandaki yetkili organları ve uluslararası kuruluşlar ile anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımı sağlanması”* konularını içermektedir. Sayılan tüm bu alanlarda Türkiye'deki yetkili organ olarak da KGK belirlenmiştir.

Kurum gerek muhasebe standartlarının güncellenmesi gerek denetim standartlarının yayımlanması çalışmalarını kurulan çalışma ve danışma komisyonları aracılığı ile yürütmektedir. Komisyonlar geçici olup ilgili çalışma konusunun uzmanlarından oluşturulmaktadır. Komisyonların yürüteceği çalışmalar genel anlamda 06.01.2012 tarihli *“Çalışma ve Danışma Komisyonlarına İlişkin Usul ve Esaslar”* ile belirlenmiştir. Söz konusu komisyonların; *“Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının taslak metinlerinin oluşturulması, mevzuatın ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının uygulanmasıyla ilgili olarak karşılaşılan sorunlara ilişkin çözüm önerilerin sunulması, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarıyla ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulmuş meslek örgütlerinden gelen taleplere yönelik görüş taslaklarının oluşturulması, uluslararası standartların oluşturulma sürecinde uluslararası kuruluşlardan gelen görüş taleplerine ilişkin öneri taslakları oluşturulması, KGK tarafından yapılacak ikincil düzenleme taslak metinlerinin oluşturulması, Kurumun görev alanıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelere ilişkin görüş ve öneriler oluşturulması”* konularında çalışmaları öngörülmüştür.

08.07.2012 tarihli ve 28347 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik uyarınca Standartlar Daire Başkanlıkları temel olarak TMS ve Kurumun bu konudaki diğer düzenlemelerinin oluşturulmasından ve yayımlanmasından sorumludur. Bu başkanlığın diğer önemli bir görevi ise bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere TDS ile Kurumun bu konudaki diğer düzenlemelerini oluşturmak ve yayımlamak, ancak bunları diğer ilgili kamu kurumlarının görüşlerini alarak yapmak ve denetimin bağımsızlığına, tarafsızlığına, denetime olan güvenin ve denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapmak ve gerekli tedbirleri almaktır. Eğitim standartlarının ve mesleki etik kuralların belirlenmesi de bu başkanlıkların çalışma alanına girmektedir. Söz konusu eğitim standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu ve sürekli olması beklenmektedir. Ayrıca ulusal ve uluslararası uygulamalar ve gelişmeler de bu başkanlıklar tarafından izlenecektir. Gerekteğinde bu konuda uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla iş birliği yapılması ve üyelik faaliyetlerinde bulunulması da başkanlıkların çalışma kapsamına girmektedir.

Yeni TTK'nın Muhasebe ve Finansal Raporlama İle İlgili Hükümleri

Yeni TTK'nın muhasebe işlemlerine ve finansal raporlamaya ilişkin maddelerine ağırlıklı olarak birinci kitap olarak adlandırılan bölümde yer verilmiştir. Elbette ki muhasebe işlemlerinin geniş kapsamı nedeniyle kanunun pek çok maddesi dolaylı olarak da olsa muhasebe ile ilişkilidir; birleşme, bölünme, devir, tasfiye işlemleri, denetim vb gibi. Ancak çalışmanın sınırlılığı nedeniyle bu bölümde muhasebe ve finansal raporlama ile doğrudan ilişkili olan önemli olduğu değerlendirilen maddelere yer verilmiştir.

Yeni TTK'nın vergi ile muhasebe arasındaki ilişki açısından en önemli maddelerinden biri 64'üncü maddesidir. Buna göre her tacir, ticari defterleri tutmakla yükümlü olup, ticari defterlerde, ticari işlemler ile ticari işletmenin iktisadi ve mali durumu, borç ve alacak ilişkileri ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeler, Yeni TTK'ya göre açıkça görülebilir şekilde ortaya konulmalıdır. Defterlerin, üçüncü kişi uzmanların incelemesi halinde işletme faaliyetleri ile finansal durumu hakkında fikir verecek şekilde tutulması gerekmektedir. Defterler, işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimini izlemeye imkân tanımalıdır. Söz konusu madde ile hangi defterin açılış onayının ne zaman yapılacağı ve ticari defterin elektronik ortamda tutulması halinde açılışında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacağı açıklanmıştır. Bu madde ile işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin son fıkrasında ise Yeni TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişilerin, VUK'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymakla yükümlü olduğu; Yeni TTK'nın defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümlerinin VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmediği hüküm altına alınmıştır.

Defterlerin tutulmasına ilişkin unsurlar ise 65 inci maddede düzenlenmiştir. Buna göre defterlerin ve gerekli diğer kayıtların Türkçe tutulması; kısaltma, rakam, harf ve sembol kullanılması halinde ise taşıdıkları anlamların açık şekilde belirtilmesi; deftere yazım ve diğer gerekli kayıtların, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması; herhangi bir yazımın veya kaydın, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemeyeceği ve değiştirilemeyeceği ve kayıttan önce mi sonra mı yapıldığının anlaşılması mümkün olmayan değişikliklerin yapılmasının yasak olduğu hüküm altına alınmıştır. Defterler ile ilgili kayıtlar dosyalanmış şekilde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilecektir.

Envanter konusu genel olarak 66'ncı maddede düzenlenmiştir. Buna göre her tacirin, işletmesinin açılışında bir envanter çıkarması gerekmektedir. Bu envanter, taşınmazlar, alacaklar, borçlar, nakit para tutarını ve diğer varlıkları eksiksiz ve doğru bir şekilde göstermeli ve varlıklar ile borçların değerlerini teker teker belirtmelidir. Söz konusu envanter aynı şekilde her faaliyet dönemi sonunda düzenlenecektir. Maddenin üçüncü ve dördüncü fıkrası, değerlemeye ilişkindir. Buna göre, maddi duran malvarlığına dâhil varlıklar ile ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemelerinin düzenli olarak ikame edilmesi ve toplam değerlerinin işletme için ikinci derecede önem taşıması halinde, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınması esastır. Buradaki koşul ise bunların mevcutlarının miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olmasıdır. Diğer yandan üç yılda bir fiziksel sayım yapılması kural olarak zorunluluktur. Aynı ayrı gruplar halinde toplanabilecek ve

ortalama ağırlıklı değer ile envantere koyulabilecek olanlar ise aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar şeklinde belirlenmiştir.

67'nci maddede envanter çıkarmada kullanılacak yöntemlere (malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler) yer verilerek söz konusu yöntemlerin TMS'ye uygun olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan hangi hallerde fiziki sayıma gerek olmayacağı TMS'ye uygun envanter düzenleme ve tahmin yöntemleriyle ilişkili olarak düzenlenmiştir. Buna göre, faaliyet döneminin kapanışında, fiziki sayım veya diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envantere gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve TMS'ye uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.

68 inci madde açılış bilançosunu ve yılsonu finansal tablolarını düzenleme yükümlülüğü ele alınmıştır. Buna göre her tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu, yani sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilançoğu çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, her tacirin, gelir tablosunu da hazırlaması gerekir. Bilanço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514'üncü maddede yer alan anonim şirketlerin TMS'ye uygun hazırlamakla yükümlü olduğu tablolar, ekler ve raporlar ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.

Yeni TTK'nın 69 uncu maddesi uyarınca yılsonu finansal tablolar;

- Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,
- Açık ve anlaşılır olmalı,
- Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.

Yeni TTK'nın 70 inci maddesi uyarınca yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır. Aynı Kanunun 71 inci maddesine göre finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanır.

Yeni TTK'nın 72'nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, aksine kanuni hükümler ve TMS saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdi tevdimlerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır.

Yine 72'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca mahsup işlemine ilişkin ise aktif ile pasif kalemlerin, giderlerle gelirlerin, taşınmazlara ilişkin hakların bunlara ilişkin yüklerle mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yeni TTK'nın 73'üncü maddesinde bilançonun içeriği düzenlenmiştir. TMS'de aksi öngörülmedikçe, bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı

hesapların ayrı kalemler şeklinde gösterilmesi ve yeterli ayrıntıya yer vererek şemalandırılması gerektiği vurgulanmıştır.

Yeni TTK'nın 74'üncü maddesinde aktifleştirme yasağı yer almıştır. Yine TMS'de aksi öngörülmemiş olmak koşulu ile işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilanço'ya aktif kalem konulamayacağı, TMS'de aksi öngörülmüş olmadıkça bedelsiz olarak elde edilen, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamayacağı ve sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderlerin aktifleştirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yeni TTK'nın 75'inci maddesinde karşılıklar konusu işlenmiş ve gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğması olası kayıplar için TMS'de öngörülen kurallara göre karşılık ayrılacağı belirlenmiştir.

Yeni TTK'nın 76'ncı maddesinde bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde gidere dönüşecek harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlara ilişkin TMS'nin uygulanması esastır hükmüne yer verilmiştir.

Yeni TTK'nın 77'nci maddesinde ise sorumluluk ilişkileri düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile TMS'de öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bunlar için bilançonun altında veya ekte TMS'ye göre açıklama yapılması esastır. Ayrıca ekte rücutan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkilerinin de belirtilmesi gerekir.

Yeni TTK'nın 78'inci maddesine göre, finansal tablolarda yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak aşağıdakiler ile sınırlı olmamak ve TMS'deki ilkeler de dikkate alınmak üzere geçerli olan değerleme ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- a) Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- b) Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- d) Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS'deki esaslara uyulur.
- e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.
- f) Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Diğer yandan bu maddeye bir istisna getirilmiş ve standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda yukarıdaki ilkelerden ayrılmanın mümkün olduğu belirlenmiştir.

Varlıklar ile borçların değerleme ölçülerini belirleyen 79 uncu madde gereğince, duran varlıkların da dönen varlıkların da TMS'de gösterilen ölçülerle değerlendirilmesi esas olup hem borçlar hem de diğer kalemler için aynı standartların kullanılması gerekir.

İktisap ve üretim değerlerini düzenleyen 80 inci madde uyarınca, değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişikliklere ilişkin olarak TMS'de yer alan hükümler uygulanır.

Yeni TTK'nın 81 inci maddesinde ise değerlemeyi basitleştirici yöntemler yer almıştır. Buna göre, şartların gerçekleşmesi halinde TMS'de öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanacaktır. Ancak ilgili maddede söz konusu şartların içeriğine ilişkin detaylı açıklama yapılmamıştır.

Saklanması gereken belgeler, saklama süreleri ve ibrazı Yeni TTK'nın 82 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, her tacir, ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini; alınan ticari mektupları yani bir ticari işe ilişkin tüm yazışmaları; gönderilen ticari mektupların suretlerini ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür. Ayrıca her tacirin, açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, maddede yer verilen belgeleri, TMS'ye uygun olmak ve okunabilirlik, içerik ve süre koşuluna uymak kaydı ile görüntü veya veri taşıyıcılarında saklayabilmesi de mümkündür. Söz konusu defter ve belgeler on yıl süreyle saklanır. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyile başlar.

Yeni TTK'nın 88'inci maddesinde ise KGK'nın yetkisine yer verilmiştir. Buna göre bu Kanunun 64 ila 88'inci maddelerine tabi gerçek ve tüzel kişiler, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan, TMS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve yorumlara uymak ve uygulamakla yükümlüdür. Anonim şirketlere ilişkin 514'üncü madde ile bankalar, diğer kredi kurumları, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketler, sigorta ve reasürans şirketleri ile Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki diğer kurumlara ilişkin 528 inci madde ve Yeni TTK'nın diğer maddelerinde yer alan hükümler saklıdır.

KGK tarafından yapılacak düzenlemelere uyum ile amaçlanan, uygulamada birliğin sağlanması ve finansal tablolara uluslararası piyasalarda geçerlilik kazandırılmasıdır. KGK söz konusu düzenlemeleri yapmakla yetkili tek kurumdur. Ayrıca, KGK değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili olup, bu standart ve düzenlemeler, TMS'lerin cüz'ü addolunacaktır.

Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, TMS'lere uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabileceklerdir.

TMS'de hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, yukarıda belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili değerlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilen finansal tabloların denetimi konusu ise yeni TTK'nın 397 ve 398 inci maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre, bir şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; *“Envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, 378 inci madde uyarınca verilen raporların (Risklerin Erken Teşhisi ve Yönetimi Komitesi raporları) ve 397'nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi”*ni kapsar. A.Ş.'lerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, KGK'nın yayımladığı uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'ye göre denetlenmesi ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer alır. Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

Söz konusu denetim, TMS'ye, Yeni TTK'ya ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulma durumunun incelenmesini içerir. Denetlemenin, KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilmesi esastır. Denetlemenin, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılma durumunu ve yansıtılmaması halinde nedenlerini dürüst şekilde belirtecek şekilde yapılması esastır.

Yapılacak denetim, şirketin finansal tablolarının ve topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yukarıda bahsedilen 397/1 ile 402/2'nci maddenin yıllık faaliyet raporunun finansal tablolar ile tutarlılığının ve gerçeğe uygunluğunun ayrı bir rapor olarak değerlendirilmesi suretiyle yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olma durumu değerlendirilerek yapılır.

Yeni TTK'nın dokuzuncu bölümünde şirketin finansal tabloları ve yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu Kanunun 514'üncü maddesi, anonim şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu hazırlama yükümlülüğüne ilişkindir. Buna göre, yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS'de öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamak ve genel kurula sunmakla yükümlüdür.

Kanunun 515 inci maddesinde, anonim şirketlerin finansal tablolarının, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarması gerektiği dürüst resim ilkesi ile açıklanmıştır.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun nasıl olması gerektiği ise yeni TTK'nın 516'ncı maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, söz konusu raporun, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtması gerekir. Raporun, finansal durumu, finansal tablolara göre değerlendirmesi, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret etmesi ve yönetim kurulunun bunlara ilişkin değerlendirmesini içermesi esastır. İlgili madde rapor içeriğine ilişkin diğer detayları da

düzenlemiştir. Konunun ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenleneceği de hüküm altına alınmıştır.

Yeni TTK'nın 517'nci maddesinde konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda TMS'lerin geçerli olacağı, konsolide finansal tabloların 515 inci maddede öngörülen esas ve ilkelere diğer bir ifadeyle dürüst resim ilkesine göre çıkarılacağı, 518 inci maddede ise topluluğa ilişkin yıllık faaliyet raporunun ana şirketin yönetim kurulu tarafından düzenleneceği açıklanmıştır.

Yeni TTK'nın 528 inci maddesi uyarınca bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak TMS'de ve KGK tarafından belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmayan hallerde, söz konusu alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulan kurum, kurul ve kuruluşların özel kanunlarında yer alan hükümler uygulanacaktır. TMS'de, KGK tarafından belirlenen finansal tablolara ilişkin idari düzenlemelerde ve ilgili özel kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde ise Yeni TTK hükümleri geçerli olacaktır.

Yeni TTK'nın on ikinci bölümünde cezai sorumluluk ile ilgili hükümlere yer verilmiş ve yukarıda belirtilen 64, 86 ve 88 inci maddelere aykırı hareket edenlerin dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Vergi Uygulamalarına Etkisi

TMSK ile Türkiye muhasebe sistemi, uluslararası standartları daha yakından tanımış ve önemli bir gelişme sağlanmıştır. Ancak TMSK, söz konusu standartların geniş bir kitle tarafından kullanımı hususunda bir yaptırım gücüne sahip olmamıştır. 1957 yılından itibaren yürürlükte olan eski 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu da uygulanması gereken muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler içermediği için ülkemizdeki muhasebe sistemi ağırlıklı olarak yaptırım gücü nedeniyle VUK etkisinde kalmış, dolayısıyla da günümüze kadar vergi odaklı bir sistem olarak gelişmiştir. VUK'ta sadece vergi matrahının tespitine yönelik detaylı değerlendirme ölçütleri değil aynı zamanda kurumlar tarafından hazırlanması gereken muhasebe kayıt, belge ve finansal tablolara ilişkin hükümler de yer almaktadır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 7-13).

Küreselleşme ile karmaşılaşan iş ortamı, sermaye piyasasındaki bankacılık ve diğer mali sistemdeki gelişmeler, özellikle krizler sonrası şeffaflık, kurumsal yönetim ve denetim gibi unsurların önem kazanması, AB'ye uyum sürecinin getirdiği yükümlülükler, mevcut ticaret kanununun ihtiyaçlara cevap verememesi gibi unsurlar ile 6762 Sayılı Kanun'un yerini yeni TTK almıştır.

UFRS'nin temelinde yer alan Anglo-Sakson ülkelerinde genel olarak içtihat hukuku geçerlidir ve finansal muhasebe ile vergi muhasebesinin ayrıştırıldığı görülmektedir (Kaya, 2011: 182). Bu bağlamda Yeni TTK ile Türkiye'de muhasebe sisteminin kanun niteliği kazanmış olması ayrı bir önem arz etmektedir.

Yeni TTK ise muhasebe sistemine önemli oranda yer vermiştir. Yeni TTK, TMS ve TFRS'lere atıfta bulunmuş, hangi kurumların bu standartları ve yorumlarını uygulamakla yükümlü olacağına ve KGK'nın yetkisine yer vermiştir. Yeni TTK, muhasebe sistemi açısından yönlendirici olmanın yanında zorlayıcı bir güce de sahiptir. Bu durumun da Türkiye muhasebe sistemi üzerinde vergi odaklı muhasebe sisteminden uzaklaşarak bilgi odaklı muhasebe sistemine yönelmesi şeklinde

bir etkisinin olması beklenmektedir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 13). Diğer bir ifadeyle, Yeni TTK ile birlikte muhasebe sisteminin, vergisel özellikleri baskın olan bir sistem olmaktan çıkacağı ve finansal raporlamada temel kullanıcı kamusal otoritedir yaklaşımının değişeceği beklenmektedir. Bu değişimin diğer bir yönü ise temel ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi, kayıt düzeni ve değerlemesinin yeniden ele alınmasının söz konusu olmasıdır (Akbulut, 2011).

TMSK, Yeni TTK'nın hazırlanması sürecinde sunduğu önerilerde üretilen finansal tabloların denetlenmiş olması ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum konusunu özellikle vurgulamıştır. Bununla birlikte Akdoğan (2012b: 30), Yeni TTK'da 01.07.2012 tarihinde yapılan değişiklik ile pek çok önemli değişikliğin uygulamaya geçmesinin önüne geçildiğini şöyle ifade etmektedir:

"Ancak, kanunun yürürlüğe gireceği 01.07.2012 tarihi yaklaştıkça her zaman olduğu gibi baskı grupları ilgili makamlar üzerinde etkilerini artırarak kanunda düzeltilmesi gereken bazı ceza hükümlerini düzenleyen maddeleri de fırsat bilerek, Ticaret Kanunu'nun devrim niteliğindeki bazı önemli maddelerinin uygulamaya girmesine yapılan değişikliklerle gölge düşürmüşlerdir (Akdoğan, 2012b: 30)."

Akdoğan'ın dikkat çektiği diğer bir konu ise yapılan düzenleme neticesinde TFRS'nin özellikle KOBİ'ler kapsamında uygulanmasında Maliye Bakanlığı'nın gerekli düzenlemeleri yapması gerektiği aksi halde standartların yaygınlaşmasının mümkün olmayacağıdır (Akdoğan, 2012b: 30).

Akbulut (2012), ticari defterlerin TMS'ye göre tutulması hükmü yapılan değişiklik ile kaldırılmış olsa da Yeni TTK'da yer alan envanter, kıymetlerin değerlemesi, finansal raporlamanın TMS'ye göre hazırlanması ile birleşme, bölünme ve kar dağıtımı gibi konularda TMS'ye uyulması gibi düzenlemelerin, ticari defterlerde muhasebe standartlarından vazgeçilmediğinin göstergesi olarak algılanması gerektiğinin altını çizmektedir. Yeni TTK'nın amacının, kanunun finansal yüzünün TMS'ye uyularak oluşturulması olduğunu ifade etmektedir (Akbulut, 2012: 3).

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre; bağımsız denetimde denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınmaktadır. Finansal tablolar açısından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından 6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı kurallar denetim kıstasını oluşturmaktadır. Alınan yeni Karara göre şirketler, esas olarak KAYİK'ler hariç olmak üzere, finansal tablolarının hazırlanmasında Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde uygulama yapabileceklerdir.

Bu noktada ise karşımıza şu durum çıkmaktadır; bağımsız denetime tabi olanlardan TFRS'yi uygulamayanların MSUGT'a göre hazırlanan finansal tablolarının bağımsız denetime tabi olması hususu. Ancak MSUGT'ta herhangi bir değerlendirme hükmü bulunmadığından değerlemelerin ise VUK'a göre yapılacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca MSUGT uyarınca şirketlerin zorunlu olarak bilanço ve gelir tablosu¹ ile bunların dipnotlarını hazırlamalıdır. Bu düzenlemelerin kural bazlı olduğu dikkate alındığında, TDS 200'de belirtilen “denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama

¹ TFRS uyarınca ise en az iki dönem karşılaştırmalı sunulmak üzere finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu hazırlanmalıdır.

çerçevesine² uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır.” hükümleri ile çelişeceği düşünülmektedir.

Ayrıca, KGK tarafından 5/11/2014 tarihinde yayımlanan “Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi” hakkındaki duyuruda, *“1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde TMS uygulama kapsamı dışında kalan şirketler tarafından, MSUGT ve eki TDHP’nin uygulanmasına devam edileceği, bunların isteklerine bağlı olarak TMS’leri de uygulayabilecekleri”* belirtilmiştir.

Buna ek olarak, MSUGT’lar Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulmuş olması dolayısıyla, hazırlanacak finansal tabloların “münhasıran vergi kanunlarına uygun tablolar olması gerektiği” şeklinde bazı tereddütlerin olduğu görülmüş olup, 14/11/2014 tarihinde “TMS Uygulama Kapsamı Dışında Kalanlar için Finansal Raporlama Duyurusu” yayımlanmış ve bu duyuruda, bağımsız denetime tabi olup TMS uygulama kapsamında yer almayan şirketlerin KGK tarafından oluşturulacak “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi” yürürlüğe konuluncaya kadar Yeni TTK’ya göre sunulacak finansal tablolarını MSUGT hükümleriyle öngörülen amaçları sağlayacak şekilde hazırlamaları gerektiği ifade edilmiştir.

Bu doğrultuda, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi yürürlüğe konuluncaya kadar bağımsız denetime tabi olup TMS uygulama kapsamında yer almayan şirketler tarafından uygulanacak MSUGT hükümleri konusunda tereddütler oluşmuştur.

Alınan bu TMS Uygulama Kapsamı Kararı esasen AB’nin uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına yönelik olarak 2002 yılında kabul ettiği 1606/2002 sayılı düzenlemesi ile uyumludur. AB’de herhangi bir borsaya kote olan şirketler için konsolide tabloların hazırlanmasında UFRS uygulanması zorunlu olup, diğer şirketler için ise Üye Ükelere uygulanmasına izin verme hakkı tanınmıştır.

Bu duyuruda bahsedilen yerel raporlama çerçevesi olarak 2017 yılında KGK tarafından BOBİ FRS yayımlanmıştır. Böylelikle, 2018 yılından itibaren bağımsız denetime tabi şirketler tarafından finansal tabloların MSUGT’a göre hazırlanması seçeneği kaldırılarak, söz konusu şirketlerin TFRS veya BOBİ FRS uygulamaları gerekmektedir.

Yeni TTK’nın Vergi Uygulamalarına Etkisi

Eski Ticaret Kanunu ve VUK’ta yer alıp da Yeni TTK’da yer almayan hükümlerden birisi işletme defterinin tutulmasına ilişkindir. VUK gereğince işletme hesabı esasına göre defter tutanlar işletme hesabı defteri tutmakla yükümlüdür. Yeni TTK’nın 64’üncü maddesinde ise defter tutma ve envanter konusu düzenlenmiş, muhasebe ile ilgili defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri; muhasebe ile ilgili olmayan ancak ticari defter sayılan defterler ise pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri olarak sayılmıştır.

Yeni TTK ile işletmelerin defter tutarken VUK hükümlerine uyma zorunluluğuna 64’üncü maddenin son fıkrasında açık şekilde yer verilmiştir. Yine defterler konusunda Yeni TTK cezaların azaltılması şeklinde bir yaklaşım benimsemiştir. Şöyle ki 652’nci madde ile defterlerin tutulması, kopyalanması, onaylanması, usule aykırı envanter çıkarılması ve ibraz edilmemesi gibi hususlarda idari para cezası getirilmiş, daha ağır suçlar için ise adli para cezasına yer verilmiştir. Yeni TTK’nın

² 13 Ocak 2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabi olan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi TMS’lerdir.

6335 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki şeklinde defterlerin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu TMS'ye uygun tutulması gereği yer alırken 6335 sayılı Kanun ile bu hüküm kaldırılmış ve 01.01.2013 tarihinden itibaren tutulacak ticari defterlerde VUK ağırlıklı kayda devam edileceği vurgulanmıştır. Kısacası, Yeni TTK'da defterlerin TMS'ye uygunluğu aranmamakta sadece dönem sonu ve ara dönem finansal tabloların TFRS'ye dönüştürülmesi şartı aranmaktadır. Buradaki istisna bir düzenleme ise, Kanunun 65 ila 87'nci maddeleri arasında düzenlenen kayıt, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uyulması gereği ile özellikle 66 ncı maddede düzenlenen envanterin gerçeğe uygun olması zorunluluğudur. Sözü edilen hükümlere aykırı davranılması halinde 562'nci madde gereğince dört bin TL idari para cezası kesilecektir (TÜRMOB, 2012a; TÜRMOB, 2012b).

Günümüzde sadece doğru bilgi sunan değil aynı zamanda gerçeğe uygun, net ve açık bilgi sunan finansal tablolara duyulan ihtiyacın artması ile birlikte Yeni TTK ve TMS gerçeğe uygun değer muhasebesine yer vermiştir. Temel olarak güçlü sermaye paylarına sahip yaygın pay sahipleri kitlesinin, dolayısıyla da büyük ve etkin bir dış denetim sisteminin varlığı nedeniyle öncelikle Anglo-Sakson ülkelerde uygulama alanı bulan *gerçeğe uygun değer* kavramının İngilizcedeki kullanımı *fair value* şeklindedir. Kavramın bu sistemde öncelikli olarak ortaya çıkmasındaki diğer bir etken ise vergi sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki ayrımdır. Gerçeğe uygun değer muhasebesi sayesinde örneğin sadece geçmişte kalan tutarlar hakkında bilgi sahibi olunmasına imkân tanıyan tarihi maliyet yerine gerçeğe uygun değer kullanılması halinde varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerini bilmek mümkün olmaktadır. Böylelikle, bu yöntem ile gelecekte ortaya çıkması muhtemel kazanç ve zararlar konusunda bilgi sahibi olunmaktadır (Pamukçu, 2011: 79-85). Pamukçu değer kavramını şu şekilde açıklamıştır: *“Değer, bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade eder. Bu anlamda bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkündür”* (2011: 81). Değerleme kavramı ise varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmesinde ve bunu izleyen dönemlerde, söz konusu kıymetlerin finansal tablolarda izlenmesinde esas alınacak parasal değerlerin belirlenmesi işlemi ifade eder (Akbulut, 2008: 1).

Genellikle varlık ve kaynakların işletmeye girdiği tarih itibarıyla değeri, cari değerini yansıtırken izleyen dönemlerde ekonomik değişimler, teknolojik gelişmeler, söz konusu varlığın kullanılması vb. gerekçeler ile tarihi maliyet ile cari değer arasında farklar oluşabilir. Maliyet esasına göre kayıt sistemi pek çok durumda işlem ve olayların muhasebedeki kayıtları ile gerçek durum arasında farklılıklara ve neticede tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tabloların, işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmaktadır. Farklı değerleme ölçüleri geliştirilmesi ihtiyacının altında da esasen bu kaygılar yer alır. Farklı değerleme ölçülerinin ve esaslarının kullanımı ise bilanço ve gelir tablosunda sunulan bilgilerin farklılaşmasına sebep olur. Bu durum da dönem kârına etki eder. Vergi mevzuatının değerleme hükümlerine detaylı şekilde yer vermesinin nedeni budur. Ancak vergi mevzuatı değerleme konusuna vergi matrahının belirlenmesi yönüyle yaklaştığı için pek çok durumda vergi mevzuatının değerleme hükümleri ile muhasebe sisteminin değerleme ölçüleri arasında farklar söz konusu olur (Akbulut, 2008: 1).

Düzenlemelere ilişkin değinilmesi gereken diğer bir konu da KOBİ'lere ilişkindir. KOBİ'lerde finansal raporlama konusu ayrı olarak değerlendirilmiştir. Bunun nedeni sadece sahipliğin ve yöneticiliğin aynı kişi veya kişilerin elinde toplanmış olması ve KOBİ'lerin hazırladığı finansal raporların kullanıcılarının sadece söz konusu yöneticiler, vergi otoriteleri ve diğer kamusal aktörler olmasıdır (Şensoy ve Perek, 2010: 51-52).

Buna karşın, vergi mevzuatında yer alan değerlendirme ve muhasebe ile ilgili hükümler, işletme hesabı esasında defter tutan mikro ölçekli az sayıdaki işletme haricinde, her türlü gerçek ve tüzel kişi tacir için geçerlidir. Dolayısıyla, Yeni TTK'nın vergi kanunlarına etkisinin, özellikle KOBİ ölçeğindeki işletmeler için büyük ölçekli işletmelerden ayrı olarak ele alınarak değerlendirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Bu nedenle, KGK 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda kendine verilen yetki ve sorumluluk çerçevesinde, TFRS'ler dışındaki muhasebe standartlarını oluşturma çalışmalarını başlatmıştır.

Bunlardan büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından uygulanacak olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 2018 yılında yürürlüğe girmiş ve TFRS'leri uygulamayan bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere daha da basitleştirilmiş hükümler içeren ve gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir finansal raporlamayı sağlayacak nitelikteki Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına (KÜMİ FRS) yönelik taslak metin ise 2019 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır.

KÜMİ FRS'nin önümüzdeki yıllarda uygulanmaya başlanması durumunda, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumu esas alan muhasebe standartlarına göre hazırlanması ilkesi tam olarak sağlanmış olacaktır. Bu kapsamda, özellikle KÜMİ FRS'de, bu Standardın kapsamına aldığı küçük ve mikro işletmeler için TFRS'lerle kıyaslandığında çok önemli kolaylaştırmalar getirilmiş, gerçeğe uygun sunumu zedelediği ölçüde mevcut durumda ülkemizde uygulanan değerlendirme esaslarında farklılıklara gidilmemiştir. Bu anlamda hâlihazırda MSUGT'lara göre finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yaklaşımların detayları belirlenmiş şekilde büyük ölçüde uygulanmaya devam edeceğini ve dolayısıyla bu işletmelerin KÜMİ FRS'ye kolaylıkla geçiş yapabileceklerini söylemek mümkündür. Ayrıca, VUK değerlendirme hükümlerinin de güncellenmesi ile birlikte, matraha ulaşırlarken çok sınırlı sayıda ilave veya çıkarma işlemi gerekli olacaktır.

Diğer yandan, işletmelerin ayıracağı VUK esaslı amortismanlar açısından ek maliyet ile karşılaşması ve bu konuya ilişkin hükümlerde farklılık oluşması da olasıdır. Bu durumun temel nedeni ise amortismanın TMS'ye göre hesaplanması ancak mali kârın hesabında VUK hükümlerinin dikkate alınması gibi farklılıklardır.

Ayrıntılı olarak bakıldığında ise şu hususlar dikkat çekmektedir. TMS 16'ya göre amortisman süresi, yararlı ömür ya da üretim miktarına göre tespit edilmektedir. İşletme yönetimi tarafından yararlı ömür tahmini yapılmaktadır. Her yıl, yararlı ömür ile kalıntı değer üzerine yapılan tahmin gözden geçirilmekte ve gerekli değişiklikler hesaplamalara yansıtılmaktadır. TMS 16'ya göre azalan bakiyeler yoluyla amortisman da mümkündür. Bu durumda amortisman oranı normal amortismanın iki katı olarak uygulanır; ancak söz konusu oranın uygulamasında VUK'un aksine herhangi bir sınırlama bulunmaz. VUK ise ayrılacak amortisman tespitinde faydalı ömürlerin esas alınması yoluyla herkes için peşinen belirlenen oranları kabul etmektedir. VUK'ta yararlı ömür, olağan üstü durumlar dışında sabittir. Konuya ticari bilanço ve mali bilanço açısından yaklaşılması halinde sorun olmadığı düşünülebilir. Ancak söz konusu ayırım, farklı hesapları doğurmakta ve bu da işletmeler açısından hata riskini artırmaktadır. Bu riske ek olarak emek ve zaman maliyeti söz konusu olmaktadır. Bu nedenle vergi düzenlemelerinde amortismanlar konusunda TMS ile uyumu artırıcı değişikliklere ihtiyaç vardır (Taşkın, 2012: 108-110).

Bu kapsamda, TFRS ve VUK düzenlemeleri arasında kolaylıkla yakınsama sağlanabilecek alanlar mevcuttur. Örneğin, Vergi Konseyi bünyesinde hazırlanan Vergi Usul Kanunu Değerleme Çalışma Grubu Raporunda yer verildiği üzere amortisman ayırma işlemlerinde, bazı özellikli durumlar hariç olmak üzere, amortisman tabi tüm varlık sınıflarında getirilen öneriler doğrultusunda büyük ölçüde yakınsama sağlanabilecektir. Bu konuda çalışmada getirilen önerilere şu şekilde yer verebiliriz:

- Amortisman uygulamasında kıst esası getirilmesi.
- Kısım kısım amortisman uygulamasına izin verilmiştir (TMS'lerde öngörülen önemli parçalara ayırmak suretiyle amortisman ayrılması).
- Bina maliyetine dahil olsa da arsaya amortisman uygulanmaması.
- Aktifleşen yenileme-değer artışı maliyetlerinin giderlerinin kendi faydalı ömrüne göre amortisman ayrılması.
- Maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömür olarak sözleşme süresinin esas alınması.
- Geliştirme maliyetlerinin, kullanım hakkı varlıklarının aktifleştirilmesine ve amortismanına yer verilmesi.
- Yeniden değerlendirilmiş kıymetlerin amortisman uygulaması.

Bunun yanı sıra, VUK'a göre defter tutma yükümlülükleri yönünden tüccarlar, bilanço esasına göre defter tutanlar ve işletme hesabı esasına göre defter tutanlar olarak iki sınıfa ayrılmıştır. Ancak Yeni TTK'da işletme defteri ticari defterler arasında sayılmamıştır. VUK'un 175 inci maddesi TTK'nın ticari defterler hakkındaki hükümlerinin mahfuz olduğuna yer verse de bu konuda da VUK'ta değişiklik gerekeceği ifade edilebilir (Aktaş ve Aktaş, 2012).

Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde yaşanan benzer şekilde TMS'ye geçiş nedeniyle, özkaynak kalemlerinde bir artış olabilir. Böylelikle, finansal tablolarda yer alan özkaynak tutarı ile yasal defter kayıtlarında gözüken özkaynak tutar birbirinden farklılık arz edebilir. Bu artışın işletmeden çekilmesi halinde ise kurum kazancı ile ilişkilendirilmeden kurumlar vergisine tabi olacağı şeklinde bir düzenleme yapılması olasıdır (Akdoğan, 2012: 132-133). Vergi Usul Kanunu Değerleme Çalışma Grubu Raporunda yer verildiği üzere öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz. Bu yaklaşıma benzer şekilde, zaten halihazırda geçmiş yıllar karlarında/zararlarında gösterilmesi önerilen TMS'ye geçiş etkileri de geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir. Bu kapsamda esasında, realize olmamış karların dağıtımının önüne geçilmesi adına, bu tutarın dağıtımına sınırlandırma getirilebilir.

İki Ayrı Finansal Tablo Hazırlanmasının Ortaya Çıkardığı Sorunlar

Dağıtılabilir Kârın Belirlenmesi Konusu

Yeni TTK sonrası ayrılması gereken yedeklerin de TFRS tablolarına göre hesaplanması gerekecektir. Burada kapsamlı gelirin dağıtılabilme durumu çok açık değildir. Yeni TTK ile birlikte diğer kapsamlı gelirin dağıtım konusu yapılması durumu veya bunun yapılması gereken dönem ile vergi düzenlemelerine göre ortaya çıkmayan karların dağıtımına ilişkin vergilendirilme durumu yeni düzenlemeleri gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 2012: 135-136). Aksi halde, yasal kayıtlarda yer almayan kârın dağıtımı işletmeden çekiş olarak kabul edecek ve vergi matrahının tespiti sırasında beyanname üzerinde kurum kazancına eklenmek suretiyle kurum kazancına dahil edilecektir.

Dolayısıyla gerek kurumlar vergisi mükellefleri gerekse ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri yönünden, yasal kayıtlarda gözüken fazla bir tutarın işletme ortaklarına dağıtılması halinde, söz

konusu tutarın işletme kayıtlarında özkaynakları azaltıcı bir unsur olarak örneğin gider olarak veya özkaynak altında negatif bir hesap şeklinde dikkate alınması durumunda bu tutar kurum kazancına ilave edilip vergiye tabi olacaktır. Fazla tutarın ortaklardan alacaklar olarak kaydedilmesi halinde ise, bu tutara faiz tahakkuku, KDV ve dolayısıyla banka ve sigorta şirketleri için BSMV hesaplanması gerekecektir. Dileyen işletmeler açısından, bu kazancın vergisi ödemek suretiyle dağıtımına konu edebilmesine de imkan tanınabileceği düşünülmektedir.

Hangi Kar Tutarının Dağıtımına Konu Yapılacağı Sorusu

Dönem karı, işletmenin bir hesap dönemi içinde elde ettiği gelirleri ile aynı dönem içinde katlandığı gider ve maliyetler arasındaki farktır. Dönem karını genel olarak bu şekilde tanımlamış olsak da işletmenin uyguladığı raporlama standardına göre dönem karının tutarı farklılık gösterecektir. Örneğin, bağımsız denetime tabi bir işletmenin TFRS esaslı raporlama standardına göre “dönem karı” ile BOBİ FRS ve VUK esaslı MSUGT raporlamasına göre dönem karı değişebilecektir.

TTK.md. 64/5 hükmüyle getirilen, TTK’ya tabi gerçek ve tüzel kişilerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorunda olmaları, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahını tespit etme ve buna yönelik mali tabloları hazırlama yükümlülüklerinin devam edecek olması, bu işletmeleri VUK/MSUGT esaslı “dönem karı” tespit edecekleri anlamında gelmektedir. Bu işletmelerin isteyerek veya bağımsız denetim mecburiyeti gereği veya da KAYİK olmaları nedeniyle “TFRS” esaslı raporlama yapmaları (veya duruma göre BOBİ FRS esaslı) ve buna uygun da “dönem karı” tespit etmeleri söz konusudur.

Dönem sonunda hangi kar ortaklara temettü olarak dağıtılacak sorusunun yanıtı olarak tabiidir ki genel kurulda karara bağlanan kar dağıtılacaktır. Genel Kurul’a bağımsız denetime tabi olan işletmeler yönünden TFRS esaslı mali tabloların onaya sunulacağı dikkate alındığında, ortakların da ibra ettikleri dönem karının da “TFRS” esaslı dönem karı olacağı açıktır. Ortakların özünde yatırımlarını, diğer alternatif yatırım araçlarına göre değerlendirme kriterlerinden birisi de bu yatırımlarından elde ettikleri “temettü” lerdir. Bu durumda ortağın da şirketin kritik ihtiyaçları dışında daha çok temettü dağıtmasını isteyeceği açıktır. Bu noktada, asıl sorulması gereken soru ise şu şekildedir: Peki genel kurul onayına sunulan TFRS esaslı dönem karından ne kadar dağıtım yapılacağını engelleyen bir düzenleme olabilir mi?

Sermaye Piyasası Kurulu’nun kendisine tabi işletmeler yönünden (başta KAYİK ler olmak üzere) öteden beri uyguladığı usul, dağıtılması öngörülen kâr payı tutarının tamamının ancak yasal kayıtlarda (Vergi Usul Kanunu’na göre tutulan kayıtlarda) mevcut net dağıtılabılır kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği süreçte dağıtılabileceği yönündedir. Bir başka deyişle, dağıtılacak kâr payı tutarında üst sınır, yasal kayıtlarda yer alan ilgili kâr dağıtım kaynaklarının dağıtılabılır tutarı olarak belirlenmiştir.

Buna karşın, konu hakkında gelen bir soru üzerine Kamu Gözetim Kurumunun görüşü; 09.02.2018 tarihi itibarıyla resmi internet sitesinde yer vermiş olduğu açıklama metni;

" Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kurumumuz tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uymak zorundadır. Bununla birlikte, TTK'nın 64'üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorundadır. Bu kapsamda, işletmeler defter tutma açısından VUK'ta yer alan hükümlere uymak zorunda olsalar da TTK uyarınca söz konusu işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına, TMS'ye uygun olarak hazırlanan finansal

tabloların sunulmasının amaçlandığı görülmektedir. TTK'nin 88'inci maddesinin üçüncü fıkrasında "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla Kurumumuz tarafından yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı da TMS'lerin cüz'ü olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda kâr payı dağıtımında vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tablolar yerine, Kurumumuz düzenlemeleri çerçevesinde TFRS'ye veya BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların esas alınması gerekmektedir." şeklinde olmuştur.

Şirketlere Korona virüsü nedeniyle kâr payı dağıtım sınırlaması getirmek üzere Nisan 2020'de TTK'ye geçici madde eklemesi yapılmıştır. Sonrasında ise bu maddeye ilişkin usul ve esaslar Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanmıştır. İlgili düzenlemede kâr payı dağıtım esasına ilişkin önceden beri tartışma konusu olan ve yazılı görüş ile SPK'ya benzer şekilde yönlendirme yapıldığı bilindiği şekilde düzenlemede açıkça ifade edilmiştir. Böylece, denetimden geçmiş tabloların esas alınması ve dağıtılacak kâr payı tutarının yasal kayıtlarda bulunan kar dağıtımına konu kaynakların toplam tutarını aşamayacağı düzenlenmiştir.

7244 sayılı Kanun ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na eklenen Geçici 13'üncü madde uyarınca sermaye şirketlerinin 30/9/2020 tarihine kadar; 2019 yılı net dönem kârının yalnızca %25'e kadarının dağıtımına karar verilebilmesine ve geçmiş yıl kârlarının ve serbest yedek akçeleri dağıtımına konu edilememesine yönelik olarak bir düzenleme yapılmıştır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin olarak Ticaret Bakanlığı tarafından 17/5/2020 tarihli ve 31130 sayılı Resmî Gazete'de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 13'üncü Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ yayımlanmıştır.

İlgili Tebliğin 7. Maddesinde; *"kâr payının hesaplanmasında; finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen standartlara uygun hazırlamak zorunda olanlar tarafından Kanunun 88 inci maddesine göre hazırlanan, bunlar dışında kalanlar tarafından ise Vergi Usul Kanununa göre hazırlanan finansal tablolar esas alınacaktır. Dağıtılması öngörülen kâr payı tutarı, Vergi Usul Kanununa göre tutulan kayıtlarda bulunan kâr dağıtımına konu kaynakların toplam tutarını aşamayacaktır."* açıklaması yapılmıştır.

Bu açıklamadan, sermaye şirketlerinin KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS kapsamında ortaya çıkan dönem net karını, kar dağıtım karar ve hesaplamalarında dikkate alacakları, ancak bu tutarın hiçbir şekilde vergi mevzuatına göre oluşan kar tutarını aşamayacağı anlaşılmaktadır. Hal böyle olmakla birlikte, TTK'nin 507/1'inci maddesinde her pay sahibinin, kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılması kararlaştırılmış **net dönem kârına**, payı oranında katılma hakkına haiz olacağı hükmü mevcuttur. Kanunun madde gerekçesinde; bu maddenin bir değişiklikle eski TTK'nin 455 inci maddesinden alındığı, yapılan değişikliğin ise **"safî kazanç"** ibaresi yerine **"net dönem kârı"** teriminin konulması olduğu, çünkü "kazanç" sözcüğün şirketler ve bilanço hukukunda değil, vergi hukukunda kullanıldığı" şeklinde açıklama yapılmıştır.

TTK uyarınca bağımsız denetime tabi olan ve fakat SPK'ya tabi olmayan bir şirketin TFRS esaslı hazırlanan ve genel kurulda onaylanan finansal tablolarındaki dönem karını, gerektiğinde vergisini de ödeyerek dağıtımında bir engel bulunmadığı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan vergi hesaplarının yurtdışı uygulamalarda olduğu şekilde, bizde de ayrı bir defter ve kayıt tutma, mali tablo çıkartma şeklinde değil de tutulan tek kayıt üzerinden VUK değerlendirme

hükümleri ve diğer vergi kanunlarımıza göre yapılacak düzeltmelerle tespit edildiği durumda, ortada bir mali bilanço, mali kar olmayacağından, bu konudaki uygulamanın diğer yurtdışı uygulamalar kapsamında çözüme kavuşturulması beklenen bir çözüm olacaktır.

İşletmelerde BT Sistemlerinin Uyumlandırılmasına İlişkin Zorluklar ve Maliyetler

Günümüzde artık küçük işletmelerin bile kayıt sistemlerinin (muhasabe büroları dahil) muhtelif BT yazılımları üzerinde yürüdüğü gözlenen bir durumdur. Çoğu yazılımın müşterilerine bir kısım raporlama imkanları da sunduğu, bu şekilde işletme yönetimlerinin de kendilerine dar veya kapsamlı yönetim raporlaması oluşturdıkları görülmektedir.

Bu raporlamaların, doğal olarak sitemdeki kayıtların/bilgilerin üzerine kurgulandıkları dikkate alındığında işletmenin temelde yönetim muhasebesine de hizmet eden kayıtlar üzerinden ilerlemesi işletmelere hem maliyet avantajı hem de zaman kazandıran bir durumdur. Çoğu BT programında ikili kayıt tutma (hem TFRS defter hem de VUK/MSUGT defter kaydı) opsiyonu olmazken, olsa bile bunun hem kurgulama ve hayata geçirme maliyetleri çok yüksek olmakta hem de bunların kullanımı ve bakımları da özellikli olduğundan ilave maliyetler doğurmaktadır. Örneğin çoğu BT sisteminde sadece bir tek maliyet programı çalışmakta, bu maliyetin de TFRS maliyet mi yoksa VUK/MSUGT maliyet olarak mı çalışacağını önceden karar verilmesi gerekmektedir. Aslında ana defter kayıtları hangi esasa göre tutuluyorsa maliyet modülünün de sistemden bu rakamları işliyor olması nedeniyle zaten uyumlu seçilmesi gereği vardır. Bu durumda örneğin yasal maliyetini vergi denetiminde gösterme gerekliliğini bilen bir işletmenin ana defter kayıtlarını da maliyet modülünü de VUK/MSUGT esaslı seçeceği, buna karşın yönetim muhasebesi yönünden “ürün başı karlılığın” takip edilmesinde UFRS birim maliyetlerini tam olarak bilemediğinden, yönetim muhasebesi ve diğer ilgili taraflar yönünden özellikle hangi üründen karlı veya zararlı olduğu detayını kendi ana BT kayıt sisteminden alamaması gibi bir durum ortaya çıkabilmektedir. Oysaki bu işletmeler bakımından kritik önemde bir durumdur. Bunu ne kadar detayda bilirse, zarar ettiği ürünleri görüp, duruma göre bunları ürün gamından çıkarması vb. türden hızlı karar alması mümkün olabilecektir.

Özellikle büyük işletmelerde kullanılan kapsamlı BT kayıt programları (örneğin SAP gibi) seçilen ana deftere atılan kayıtları esas alarak raporlama ve kontrol mimarisini kurmuş sistemlerdir. Ana defter dışındaki defterlerin de hazırlanmasına imkân vermekle birlikte, bunlar ana deftere atılan kayıtların ay sonlarında diğer deftere alınarak atılacak ilave düzeltme kayıtlarıyla söz konusu defterlerin alınmasına imkân vermektedirler. İşletmeler genelde ana defterin TFRS esaslı tutulmasını istemekle birlikte, vergi denetimine ibraz ve takip noktasında VUK/MSUGT kıskacında kalmaktadırlar. Bu ise işletmelere ilave BT programları, donanım, yazılım, bakım vb. maliyetler çıkartmaktadır.

Bunun gibi örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu durum vergi hesabının doğru verilebilmesi adına, bir anlamda işletmelerin sürdürülebilirliklerinden, uluslararası piyasalarla entegre kayıt altyapısı kurmalarından ve bunun sağlayacağı imkanlardan vazgeçmek anlamına gelmektedir. Bu durum vergi gelirlerinin sürdürülebilirliği yönünden de özellikle dikkate alınması gerekli bir durumdur.

Sermaye Yeterliliği/Borca Batıklık/Sermaye Kaybı Değerlendirmeleri

Bilindiği üzere TTK'nun 376'ncı maddesinde sermaye şirketlerinin, borca batık olma veya sermayenin kaybı durumlarında uyacakları usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Aslında şirketin alacaklılarını korumaya yönelik bu hüküm, şirketin tabi olacağı finansal raporlama standartına göre oldukça değişiklik gösterebilen bir durumdur. Şöyle ki VUK/MSUGT esaslarına tabi olarak finansal rapor çıkartan bir şirket ile TFRS veya BOBİ FRS usulüne göre finansal rapor hazırlayan bir Şirket yönünden sermaye yeterliliği çok farklı olabilmektedir. Örneğin VUK/MSUGT kapsamında yasal karşılık dışında genelde karşılık ayırlamazken, aynı işletme TFRS raporlamasında önemli tutarda karşılık ayırmış olabilir. Dolayısıyla bilanço ve özvarlık hesapları da buna bağlı oldukça değişebilecek, sermaye yeterlilik rasyoları, artırımları gereken sermaye tutarları da oldukça farklı tutarlar olabilecektir.

Ticaret sicilleri tarafından sermaye artışlarında, önceki sermayenin ödendiğine ilişkin YMM raporu istenmekte olup, genelde YMM ler tarafından da VUK/MSUGT esaslı mali tablolar esas alınarak raporlar hazırlanmaktadır. KGK gereği TFRS esaslı finansal raporlama yapan bir şirketin YMM raporunun da TFRS esaslı finansallar üzerine olması gerekir.

Ticaret Bakanlığı'nın 15.09.2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımladığı TTK md.376 kapsamına ilişkin Tebliğinde Esas alınacak finansal tabloların, Kanunun 88 inci maddesine göre hazırlanacak finansal tablolar olduğu açıklıkla belirtilmiştir. Finansal tabloların düzenlenmesinde ihtiyari olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasının tercih edilmesi halinde ise, bu durumun bu şekilde hazırlanan finansal tablolar üzerinden değerlendirileceği açıklıkla belirtilmiştir.

Konu Tebliğ ile bu şekilde bir belirleme yapılmış olsa da VUK/MSUGT esaslı mali tablolardaki öz varlıklar ile TFRS veya BOBİ FRS esaslı finansal tablolardaki "Özvarlık" kalemlerinin farklı olduğu genelde karşılaşılan bir durumdur. Temelde şirketlerin alacaklıları için bir güvence düzenlemesi niteliğinde olan TTK.md.376 hükmünün, şirketlerin finansal raporlama şekillerini seçmelerine göre değişmemesi gerekeceği de açıktır.

Bu nedenle dahi işletmelerde kayıtların TTK'nın iradesi olan TMS veya KGK'nın belirleyeceği esaslara göre tutulması, şirketlerin sermaye yeterliliklerinin Kanuna uygunluğu yönünden de tutarlı ve doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu çerçevede yurtdışı uygulamalarda olduğu şekilde işletmelerin tek kayıt, tek defter ve tek mali tablo üzerinden ulaştıkları ticari kar ve zararlarını esas alarak vergi hesabının ayrıca yapılması en doğru yaklaşım olacaktır.

Birleşme/Bölünme İşlemleri Üzerine Etkileri

Ticaret Bakanlığı'nın 15.09.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımladığı TTK md.376 kapsamına ilişkin Tebliğinde birleşmeye taraf olan bir şirketin, sermayesiyle kanuni yedek akçeleri kaybolmuş veya borca batık durumda olması halinde; birleşmeye taraf olan diğer şirketin kaybolan sermayeyi veya borca batıklık durumunu karşılayacak miktarda serbestçe tasarruf edebileceği özvarlığa sahip bulunduğu ve buna ilişkin tutarların, hesap şekli de gösterilerek doğrulandığı veya belirtilen durumların mevcut olmadığının doğrulandığı yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ile ortaya konulması istenmektedir.

Söz konusu Tebliğ düzenlemesinin 14/2 maddesinde devrolunan şirketlerin denetime tabi olması halinde bu raporun, denetime tabi şirketin denetçisi tarafından da hazırlanabileceği belirtilmiştir. Bu ifade, Ticaret Sicil Yönetmeliğinin 126/4 hükmünde bu raporun, şirket denetçisi tarafından da müdürlüğe verilebileceğine ilişkin düzenlemeye de uygundur.

Aynı Tebliğ düzenlemesinin 13.maddesinde bu amaçla yapılacak işlemlerde esas alınacak finansal tabloların TTK'nın 88'inci maddesine göre hazırlanacak finansal tablolar olduğu belirtilmiştir

olduğundan, kuruluşun ihtiyari veya zorunlu olarak TMS uyguladığı durumda, YMM veya SMMM raporlarının da bu finansal tablolar esas alınarak yazılması gerekecektir. Diğer taraftan devrolunan şirketlerin denetime tabi olması halinde bu rapor, denetime tabi şirketin denetçisi tarafından da hazırlanabilecektir.

Birleşen işletmelerin bağımsız denetime tabi olmadıkları durumda, kayıt tutma sistemi haklarını ihtiyaren VUK/MSUGT yönünde seçmiş olmaları durumunda, birleşme işlemi sonucunda diğer şirketin kaybolan sermayesini veya borca batıklık durumunu karşılayacak miktarda birleşik yapının serbestçe tasarruf edebileceği özvarlığa sahip olup olmadığı raporunu yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ile ve VUK/MSUGT mali tablolar üzerinden ortaya konulması söz konusu olacaktır.

Sermaye yeterliliği kısmında da belirttiğimiz üzere, VUK/MSUGT esaslı mali tablolar ile TMS esaslı mali tabloların birbirlerinden tutarsal olarak önemli farklar taşıdıkları da bilindiğinden, TTK'nun ilgili maddesiyle getirilmiş olan birleşme şartının işletmelerin muhasebe kayıt tutma ve raporlama şekillerine göre farklılık arz etmesi konu kanun maddesinin konuluş amacına uygun uygulanamaması anlamına gelmektedir.

Geçiş Düzeltmeleri ve Kolaylıkla Yakınsama Sağlanacak Alanlar

6102 sayılı TTK'nın kayıt ve raporlama yönünün TMS/IFRS'ye dayanması, Kanunun bağımsız denetimi, geçerli tek denetim şeklinde düzenlemesi ve bağımsız denetimin de finansal raporlama çevresi olarak denetim alanını TMS/IFRS uygulamaları olarak belirlemesi, uygulayıcılarda TMS/IFRS düzenlemelerinin vergi alanında da hakimiyet kazanması şeklinde yaklaşımlara neden olmuştur.

Vergi Konseyi bünyesinde oluşturulan çalışma grubu raporunda da yer verildiği üzere, diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de vergi kanunları ile TMS/IFRS düzenlemeleri ayrışmaktadır. Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme hükümleri güncellenirken TMS/IFRS hükümlerinden de yararlanılabilir. Vergi düzenlemelerinde artık objektifliği ve gerçekliği kavramadan uzaklaşmış maddeleri bu sayede TMS/IFRS'lerden yararlanılarak benzer değerlendirme hükümlerine kavuşturulmuş olacaktır. Bu kapsamda, farklılıkların kolaylıkla giderileceği ve aslında IFRS veya BOBİ FRS ile vergi düzenlemeleri arasında geçişte yapılacak düzeltmeleri asgari seviyeye indirecek alanlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar amortisman düzeltmesi
- Şüpheli ticari alacaklar karşılığı düzeltmesi
- Kıdem tazminatı karşılığı düzeltmesi
- Dava karşılığı düzeltmesi
- İzin ve prim/ikramiye karşılığı düzeltmesi
- Kredi faiz tahakkuku düzeltmesi
- Vadeli mevduat faiz geliri düzeltmesi
- Stok değer düşüklüğü karşılığı düzeltmesi
- Alınan çekler reeskont karşılığı düzeltmesi

Bu çerçevede yapılacak VUK Değerleme kitabındaki iyileştirmeler, hem ticari işletmelerin normal ticari hayatın gerçekleri içinde karşılaştıkları bir kısım giderlerinin vergi mevzuatı tarafından da kabul edilmesine imkân verebilecek, bu durum vergiye gönüllü uyuma da katkı sağlayacak, hem de

devletin vergi alma kriterlerini ilan ederek, ticari kardan vergi matrahına geçişin yolunu gösterecektir.

Bu çerçevede yurtdışı uygulamalarda olduğu şekilde Mali İdarenin, ticari işletmelerin kayıt tutma ve raporlama şekillerine karışmaması, ticari işletmelerin KGK tarafından düzenlenen kayıt ve raporlama sistemlerine göre çıkartılan ticari kar/zarar üzerinden VUK değerlendirme ve diğer ilgili vergi düzenlemelerine göre vergi matrahı hesaplanmalarına imkân vermesi en uygun yol olacaktır.

Geçiş Düzeltmelerinin Kaydı ve Güvenirliği

Yeni TTK uyarınca finansal tablolarını TMS'ye göre hazırlayacak olanların, TMS'ye yönelik düzeltme ve yeniden sınıflandırma kayıtlarını muhasebe kayıtları dışında örneğin excel ortamında gerçekleştirebilmeleri, ilgili mevzuatı gereği düzeltme kayıtları için ayrı bir defter tutanların ise, yani SPK'ya tabi işletmelerin muhasebe defterleri gibi, söz konusu defterlere yaptıkları kayıtların, fiili olarak bir defter bulunmamasına rağmen TTK'ya göre yapılan kayıt olarak kabul edilmesi mümkün kılınmıştır.

Bu durum birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Örneğin, Genel Kurulda alınan karar çerçevesinde VUK veya TMS'ye göre hesaplanan kardan düşük olanın dağıtıldığı durumda, genel kurula da diğer usule göre tutulmuş kayıt ve çıkartılmış bilanço sunuluyorsa ortaklardan birileri tarafından, dağıtılan karın nasıl bulunduğuna yönelik inceleme veya bilgi talebinde bulunulması durumunda, konunun kayıtlardan ve defterlerden ziyade yapılan söz konusu düzeltme kayıtlarının excel veya başka ortamlarda sunulması gibi bir durumu gündeme getirecektir ki bunun ne kadar hukuki olacağı da tartışılır bir durumdur.

Diğer taraftan ortaklar arası uyuşmazlıklarda yaşanan bir kısım olaylarda kanuni defter olarak hangi defterlerin delil niteliği taşıyacağı hususunda taraflar arasında anlaşmazlık olduğu, mahkeme bilirkişilerinin her ikisi de kanuni defter yaklaşımıyla kendi alışık oldukları VUK/MSUGT esaslı mali kayıtları esas alarak bu kanuni defterlerden hareketle rapor yazdıkları görülebilmektedir. Bu ve başka şekillerdeki hak zayıflarının nasıl önlenebileceği de hep sorun olarak ortaya çıkabilmektedir.

İşletmelerin Yönetim Muhasebeleri ve Kararları Bakımından Durum

Finansal raporlamanın TMS/TFRS bazlı yapılması ve finansal tablo analizlerinin de TMS/TFRS bazlı bilançolar üzerinden yapılması durumunda, işletmelerde TMS/TFRS bazlı bakış açısını geliştirecektir. Bu durumda ekonominin tüm aktörleri küresel bir raporlama standardı olan UMS/UFRS bazlı raporlamanın ve değerlendirmenin mikro ölçekte kendi işletmelerinde kullanmış olacaklardır.

MSUGT'larla her ne kadar ülkemizde ticari esaslı bir muhasebe sistemin oluşturulmasını amaçlanmış olsa da uygulamada düzenlemenin zamanla vergi mevzuatının etkisinde kalarak ticari esaslardan uzaklaştığı görülmüştür. Söz konusu kayıtları ve mali tabloları münhasıran vergi otoritesinin bilgi ihtiyacını karşılayan özel amaçlı kayıtlar ve tablolar olarak da değerlendirmek mümkün değildir. Örneğin MSUGT'da "Kıdem tazminatı karşılığı" ayrılması mümkündür. Ancak bilindiği üzere, vergi kanunları bu karşılığın matrahtan indirimine müsaade etmemektedir. Diğer taraftan MSUGT kapsamında gider yazılan bir kısım giderler de KKEG olarak bayennamelerde düzeltme görmektedir. Bu gibi nedenlerle MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolar ne işletmenin gerçek durumunu yansıtmakta ne de tam olarak vergi matrahına ulaşımı sağlamaktadır

Diğer taraftan MSUGT, her ne kadar Mali İdare tarafından önemsense de işletmelerin gerçek performansını ve finansal durumunu göstermekten de çok uzaktır. Örneğin faaliyet kiralalamaları VUK/MSUGT bilançolarında hiçbir şekilde yer almamaktadır. Örneğin abrikasında kiracı olarak faaliyet gösteren bir işletmenin kiradan kaynaklanan borcu bilançolarında yer almamaktadır. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bankalar ve diğer kredi veren kuruluşlar da kredi verecekleri işletmelerin gerçek finansal durumlarını değerlendirebilmek amaçlı sadece cari dönemle de yetinmeyip 3 yıl kadar geçmişe giden TMS/TFRS tablolarını istemektedirler. Gerek şirketin kendi yöneticileri gerekse işletme ile ilgili ekonomik karar almak durumunda olan dış kullanıcılar tarafından alınacak kararlarda denetimden geçmiş TFRS (veya BOBİ FRS) finansal raporların esas alındığı bilinmektedir. Son dönemde BDDK ve TCMB tarafından yapılan düzenlemelerde de kredilerin değerlendirilmesinde ve yabancı para pozisyonlarının takibine ilişkin olarak işletmelerden TFRS veya BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarının istendiği, getirilen rutin bilgi verme yükümlülüklerinin de bu esaslara uygun tutarların raporlanması yönünde düzenlendiği ve uygulandığı görülmektedir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), 10.09.2020 tarih ve 9133 sayılı Kurul Kararı ile toplam riski talep edilen kredi dahil, Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi nezdindeki en güncel bilgilere göre 500 milyon TL ve üzerinde olan şirketlere, kredi kullanabilmeleri için 30 Haziran 2021'e kadar derecelendirme notu alma zorunluluğu getirmiştir. Bu tarihe kadar yetkili bir derecelendirme kuruluşundan not alamayan işletmeler bankalardan kredi kullanamayacaklar. Kredi derecelendirme incelemeleri muhtelif konuları içermekle birlikte, işletmelerin mali tablolarını da içerdiği, bunun da TFRS esaslı isteneceği açıktır.

Bunun yanında bağımsız denetime tabi işletmelerin bağımsız denetçileri tarafından hazırlanan TFRS veya Bobi FRS esaslı finansal tablolar, işletme yönetimlerine ve dış kullanıcılara doğru değerlendirme ve karar imkânı sunarken, vergi karşılıkları, ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri çalışmalarıyla da vergi düzenlemeleri kapsamında vergi otoritesi ve vergi denetimleri bakımından ayrı bir raporlama, kontrol imkanı da oluşturmaktadır.

Uluslararası Piyasalarla Entegre Kayıt Altyapısına Geçiş ve Küresel Sermayeye Etkisi

Yaşanan Covit-19 pandemisi ticari hayatta kurumsal risk yönetiminin önemini ortaya koyarken, ülkelerin birbirleriyle entegre altyapılarının gerekliliğini de tekraren gündeme getirdi.

İşletmelerin iş yapış şekillerini tedarikçisinden, satış kanallarına, nihai müşterilerine, üretim şekillerinden dağıtım şekillerine kadar pek çok konuyu sorgulatan, güncel risk durumları dahil olası en geniş risk senaryolarının dahi çalışıldığı bu kriz ortamı, işletme kayıtlarının ve bu kayıtların yarattığı verinin kıymetini de bir kez daha gündeme getirdi.

Risk yönetimi için temel konulardan birisi güncel, sağlıklı, tutarlı ve objektif verilerden hareket edebilmek olup, özellikle ofis işlerinin ağırlıkla evden çalışmaya evrildiği bu kriz döneminde işletmelerin tuttukları kayıtlardaki verinin niteliğinin, ne kadar çok paydaş yönünden anlam ifade ettiğinin kritik önemde olduğu görüldü. Çalışanların ve işletme yönetimlerinin konulara bakış açılarının ve yaklaşımlarının uluslararası raporlama dili konumundaki UFRS'ye (TMS/TFRS) olan hakimiyetleriyle de paralel açılım gösterdiği gözlemlendi.

Bütünsel bir bakışla, ülkemizdeki VUK/MSUGT kayıt sisteminden TFRS esaslı (Bobi Frs, Kümi FRS esaslı) kayıt ve raporlama sistemine geçmek, aslında Uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt alt yapısına geçmek anlamını taşıyor.

Bu yapının Bu yönüyle konu sadece bir muhasebe kayıt sistemi değişikliği değil, işletme çalışanlarından, yöneticilerine, muhasebe meslek mensuplarından işletmenin tarafları tedarikçilere, bayilere, ortaklara kadar uzanan geniş bir kitlenin iş yapış şekillerini, konulara yaklaşımlarını değiştirecek, ticari hayatımızda önemli bir kültürel dönüşümü ifade etmektedir.

Uzun yıllardır bekleyen böylesi bir alt yapı dönüşümünün hayata geçirilmesi Ülkemiz yönünden küresel sermayeye verilen önemli bir mesaj olacaktır. Tabii ki Küresel sermayenin önemsedığı hususların öncelikli bu konu olmayacağı bilinmekle birlikte, yatırımlarda aynı dilin konuşulmasının, diğer yönlerden de uygun ortamların sağlandığı durumlarda katkı sağlayacağı şüphesizdir.

İstatiksel Verilerde Kullanım Ve Karşılaştırmaların Güvenilirliği Sorunu

Bilindiği üzere, birçok kamu ve özel sektör kurumu tarafından ticari hayatın gidişine, işletme büyüklüklerine ilişkin olarak muhtelif finansal bilgi toplandığı ve bunların da işlenerek gerek ülke istatistikleri gerek sektör değerlendirmeleri itibarıyla kullanıldıkları görülmektedir.

Bu tür istatistiki verilerin hem ülke içindeki ilgililer ve hem de ülke dışındaki ilgililer tarafından dikkatle izlendiği de bilinen bir durumdur.

Bu çerçevede işletmelerden istenilen takip ve/veya istatistik amaçlı veri taleplerinde genel olarak VUK/MSUGT veya TFRS türü bir rakam olması yönlendirmesi olmaksızın bilgi toplanmaktadır. (Satış, maliyet, üretim, ihracat vd.) Normalde böyle bir yönlendirme de yapılması beklenmez. Çünkü bu verinin istenilen veri olduğundan emin olmak ve kontrol etmek de mümkün olmaz. Oysaki işletmelerin “tek kayıt-tek defter –tek mali tablo” şeklinde bir takipleri olsa o zaman verilen bilgilerin yasal defter kayıtlarındaki bilgiler olduğundan emin olmak ve kontrol etmek imkanı olacaktır.

Hali hazırdaki işletmelerden alınan bu rakamlara/bu verilere dayanılarak yapılan çalışmaların güvenilirliği, dönemler/yıllar itibarıyla eğilim (trend) analizleri vd. değerlendirmeler önemli hatalar barındırır durumdadır.

İşletmelerden istenilen aşağıdaki bilgilerin işletmelerin inisiyatifinde VUK/MSUGT veya TMS bazlı verilmesi durumları söz konusudur.

İstenilen bilgiler:

	Talep Eden Kuruluş	İçerik	Talep sıklığı ¹	İstenen Verilerden Örnekler (VUK veya TMS esaslı istendiği belirtilmiyor)											
1	İSO	İSO 500 - Şirketler Anketi	Yıllık	<div><div>1-b) 2019 yılındaki üretimden satışlar (net) tutarı (Ticari mal satışları hariç, kendi ürettiğiniz mallardan yapılan net satışlar tutarı belirtilmelidir. "Satış İndirimleri" altında yer almayan indirim ve iskontolarınız varsa bu tutarlar da çıkarılmalıdır.)</div><div><input checked="" type="checkbox"/> 500 Büyük Sanayi Kuruluşu çalışmasında sıralamanın 1-b soru yapılacağını anladım, kabul ediyorum.</div><div>2-) 2019 yılında ihracat yaptı iseniz "dolar" olarak değeri (Fob) (İhracat değeri, Genel Ticaret Sistemi (GTS)'ye göre verilmelidir. GTS'de ülkenin ekonomik alanını oluşturan serbest bölgeler, gümrük antrepoları ve serbest dolaşım alanından yurt dışına çıkan mallar ihracat kabul edilmektedir. Bu rakama varsa ihrac kayıtlı satışlar eklenmeli, hizmet ticareti ve transit ticaret dahil edilmemelidir.)</div><div>3-) 2019 yılı vergi öncesi dönem karı veya zararı (Gelir tablonuzdaki vergi öncesi dönem karına veya dönem zararına eşit olmalıdır. Zarar eksi (-) olarak belirtilmelidir.)</div><div>4-) 2019 yılı faiz, amortisman ve vergi öncesi karı veya zararı (FAVÖK/EBITDA) (Gelir tablosundaki vergi öncesi kara/zarara, amortisman gideri (tükenme payları dahil), finansal gelir ve giderler farkı (net) ile operasyonel olmayan gelir ve giderler farkı (net) eklenmelidir. Zarar eksi (-) olarak belirtilmelidir.) FAVÖK/EBITDA hesaplaması için tıklayınız.</div><div>5-) Aktif Toplamı (Bilançonuzdaki aktif toplamına (dönen varlıklar+duran varlıklar) eşit olmalıdır.)</div><div>6-) Borçlar Toplamı (Bilançonuzdaki kısa vadeli borçlar ve uzun vadeli borçlar toplamına eşit olmalıdır.)</div><div>7-) Özkaynaklar (Bilançonuzdaki özkaynaklar toplamına eşit olmalıdır.)</div></div>											
2	EBSO	100 Büyük Sanayi Kuruluşu Anketi													
3	Fortune	Fortune 500 - Şirketler Anketi	Yıllık	<div>13) YURTDIŞI SATIŞLARI İHRACAT TUTARINIZ (Gelir Tablonuzda yer alan veya Gelir Tablonuzda yer almasa dahi bağımsız denetçinin hazırladığı finansal tablo dipnotlarında yer alan ihracat rakamı esas alınacaktır. Lütfen farklı bir rakam yazmayınız. (İnşaat firmaları yurtdışı hakedişler toplamını belirtecektir.)</div>											
4	T.C. Ekonomi Bak.	Yurt Dışı Yatırım Anketi	Yıllık	<div><div>YURTDIŞI YATIRIMLA İLGİLİ MALİ BİLGİLER (S) (31 Aralık 2019 itibarıyla)</div><table><tr><td>Yıl</td><td>Ödenmiş Sermaye</td><td>Rezervler Toplamı</td><td>Geçmiş Yıllar Kar/Zarar</td><td>Dönem Net Kar/Zarar</td><td>Piyasa Değeri</td></tr></table><div>YURTDIŞI YATIRIMIN GRUP ŞİRKETLERİYLE BORÇ/ALACAK BİLGİLERİ (S) (31 Aralık 2019 itibarıyla)</div><table><tr><td>Yıl</td><td>Borçlu/Alacaklı Şirket Vergi No</td><td>Ticari Borç/Alacak</td><td>Nakit Borç/Alacak</td><td>Cari Borç/Alacak</td></tr></table></div>	Yıl	Ödenmiş Sermaye	Rezervler Toplamı	Geçmiş Yıllar Kar/Zarar	Dönem Net Kar/Zarar	Piyasa Değeri	Yıl	Borçlu/Alacaklı Şirket Vergi No	Ticari Borç/Alacak	Nakit Borç/Alacak	Cari Borç/Alacak
Yıl	Ödenmiş Sermaye	Rezervler Toplamı	Geçmiş Yıllar Kar/Zarar	Dönem Net Kar/Zarar	Piyasa Değeri										
Yıl	Borçlu/Alacaklı Şirket Vergi No	Ticari Borç/Alacak	Nakit Borç/Alacak	Cari Borç/Alacak											
5	TÜİK	Mali ve Mali Olmayan Şirketler Arge Faaliyetleri Araştırması	Yıllık	<div><div>A. Cari Ar-Ge harcamaları</div><div>A.1 Ar-Ge personel harcaması</div><div>A.2 Personel dışı diğer cari Ar-Ge harcaması</div><div>A.2.1 Ar-Ge faaliyetleri için dışarıdan sağlanan insan kaynağı harcaması</div><div>A.2.2 Hizmet alım harcaması</div><div>A.2.3 Malzeme alımı harcaması</div><div>A.2.4 Ar-Ge faaliyetleri için yapılan diğer ödemeler</div><div>B. Ar-Ge yatırım harcamaları</div><div>B.1 Ar-Ge Makine teçhizat harcamaları</div><div>B.1.1 Bilgi ve iletişim araçları</div><div>B.1.2 Ulaşım araçları ve ekipmanları</div><div>B.1.3 Diğer makine teçhizat</div><div>B.2 Ar-Ge sabit tesis harcamaları</div><div>B.2.1 Arsa ve arazi</div><div>B.2.2 Bina ve bina dışı inşaat yapıları</div><div>B.3 Aktifleştirilen bilgisayar yazılımları</div><div>B.4 Fikri mülkiyet hakları</div><div>GENEL TOPLAM</div></div>											

6	TÜİK	Yurt Dışı Üretici Fiyat İstatistikleri	Aylık																																						
7	TÜİK	Yurt İçi Üretici Fiyat İstatistikleri	Aylık	<table><tr><td>Madde No</td><td>Faaliyete Göre Ürün Kodu (CPA)</td><td>Ürün Kodu</td><td>Ürünün Adı ve Detaylı Tanımı</td><td>Ölçü Birimi</td><td>Para Birimi</td><td>5. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)</td><td>15. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)</td><td>25. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)</td><td>Ortalama Fiyat</td></tr></table>										Madde No	Faaliyete Göre Ürün Kodu (CPA)	Ürün Kodu	Ürünün Adı ve Detaylı Tanımı	Ölçü Birimi	Para Birimi	5. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)	15. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)	25. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)	Ortalama Fiyat																		
Madde No	Faaliyete Göre Ürün Kodu (CPA)	Ürün Kodu	Ürünün Adı ve Detaylı Tanımı	Ölçü Birimi	Para Birimi	5. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)	15. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)	25. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)	Ortalama Fiyat																																
8	TÜİK	Sanayi Üretimi	Aylık	<table><tr><td>Sıra No</td><td>Prodcom</td><td>Ürün Tanımı</td><td>Ölçü Kodu</td><td>Mamul Kodu</td><td>Üretim var mı?</td><td>Üretim Miktarı</td></tr><tr><td colspan="7">Toplam:</td></tr><tr><td>Üretim Değeri (TL)</td><td>Satış Miktarı</td><td>Satış Değeri (TL)</td><td>Satış Birim Fiyatı</td><td>Stok Miktarı</td><td>Açıklama</td><td></td></tr><tr><td colspan="2"></td><td colspan="2">99.393.424</td><td></td><td></td><td></td></tr></table> <p>SAP aylık satış raporlarından hazırlanıyor. (VUK)</p>										Sıra No	Prodcom	Ürün Tanımı	Ölçü Kodu	Mamul Kodu	Üretim var mı?	Üretim Miktarı	Toplam:							Üretim Değeri (TL)	Satış Miktarı	Satış Değeri (TL)	Satış Birim Fiyatı	Stok Miktarı	Açıklama				99.393.424				
Sıra No	Prodcom	Ürün Tanımı	Ölçü Kodu	Mamul Kodu	Üretim var mı?	Üretim Miktarı																																			
Toplam:																																									
Üretim Değeri (TL)	Satış Miktarı	Satış Değeri (TL)	Satış Birim Fiyatı	Stok Miktarı	Açıklama																																				
		99.393.424																																							
9	TÜİK	Girişimlerde Bilişim Teknolojileri	Yıllık																																						
10	TÜİK	Sanayi Ürün İstatistikleri	Yıllık	<table><tr><td>6) 2019 Yılı Üretim Miktarı Girişim</td><td>7) 2019 Yılı Satış Miktarı</td><td>8.1) 2019 Yılı Yurtiçi Satış Değeri (TL)</td><td>8.2) 2019 Yılı Yurtdışı Satış Değeri (TL)</td><td>8) 2019 Yılı Satış Değeri (TL)</td><td>9) Hesaplanan birim fiyat</td><td>10) 2019 Yılsom Stok Miktarı</td><td>11) İç Tüketim % (Aramamul Oranı)</td></tr></table>										6) 2019 Yılı Üretim Miktarı Girişim	7) 2019 Yılı Satış Miktarı	8.1) 2019 Yılı Yurtiçi Satış Değeri (TL)	8.2) 2019 Yılı Yurtdışı Satış Değeri (TL)	8) 2019 Yılı Satış Değeri (TL)	9) Hesaplanan birim fiyat	10) 2019 Yılsom Stok Miktarı	11) İç Tüketim % (Aramamul Oranı)																				
6) 2019 Yılı Üretim Miktarı Girişim	7) 2019 Yılı Satış Miktarı	8.1) 2019 Yılı Yurtiçi Satış Değeri (TL)	8.2) 2019 Yılı Yurtdışı Satış Değeri (TL)	8) 2019 Yılı Satış Değeri (TL)	9) Hesaplanan birim fiyat	10) 2019 Yılsom Stok Miktarı	11) İç Tüketim % (Aramamul Oranı)																																		
11	TÜİK	Sanayi ve Hizmet İstatistikleri	Yıllık																																						
12	TÜİK	Uluslararası Hizmet Ticareti İstatistikleri	Yıllık																																						
13	TÜİK	İs Sektörü Çevresel İstihdam Gelir ve Harcama İstatistikleri	Yıllık																																						
14	TÜİK	İs Kayıtları Girişim Grubu	Yıllık																																						

15	TÜİK	Yurt Dışında Sahip Olunan Girişim İstatistikleri	Yıllık													
16	TÜİK	Ürün Detayında Ciro Araştırması	Yıllık	<div><div>4-Toplan Ticaret Faaliyete İlişkin her bir ürün için yurt içi ve yurt dışı ciro değerini giriniz. (Değerleri tamsayı olarak giriniz, kuruş girmeyiniz.)</div><table><tr><td>Sıra No</td><td>Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)</td><td>Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı</td><td>Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖİV vb. vergiler hariç) (CİRO)</td><td>Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming -İhraç Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taşımacılık - Yolcu Beraberi Eşya vb.</td><td>Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)</td></tr></table><div>5-Perakende Ticaret Faaliyete İlişkin her bir ürün için yurt içi ve yurt dışı ciro değerini giriniz. (Değerleri tamsayı olarak giriniz, kuruş girmeyiniz.)</div><table><tr><td>Sıra No</td><td>Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)</td><td>Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı</td><td>Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖİV vb. vergiler hariç) (CİRO)</td><td>Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming -İhraç Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taşımacılık - Yolcu Beraberi Eşya vb.</td><td>Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)</td></tr></table></div>	Sıra No	Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)	Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı	Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖİV vb. vergiler hariç) (CİRO)	Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming -İhraç Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taşımacılık - Yolcu Beraberi Eşya vb.	Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)	Sıra No	Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)	Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı	Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖİV vb. vergiler hariç) (CİRO)	Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming -İhraç Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taşımacılık - Yolcu Beraberi Eşya vb.	Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)
Sıra No	Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)	Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı	Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖİV vb. vergiler hariç) (CİRO)	Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming -İhraç Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taşımacılık - Yolcu Beraberi Eşya vb.	Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)											
Sıra No	Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)	Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı	Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖİV vb. vergiler hariç) (CİRO)	Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming -İhraç Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taşımacılık - Yolcu Beraberi Eşya vb.	Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)											
17	T. Eximbank	Hesap Durumu Belgesi		<div>IV-Mali Bilgiler (Son Üç Yıla Ait)</div> <div>Toplam Aktifler</div> <div>Hazır (likit) değerler</div> <div>Toplam dönen değerler</div> <div>Uzun vadeli ve duran değerler</div> <div>Vadesiz ve vadesi geçmiş yabancı kaynaklar</div> <div>Kısa vadeli yabancı kaynaklar</div> <div>Uzun vadeli yabancı kaynaklar</div> <div>Özkaynaklar</div> <div>İhracat Tutarı (ABD Doları)</div> <div>İthalat Tutarı (ABD Doları)</div> <div>Üretimden satışları</div> <div>Katma Değer Bilgileri</div> <div>Ödenen Maaş ve Ücretler</div> <div>Ödenen Kiralar</div> <div>Dolaylı Vergiler</div>												

18	TİM	Türkiye İhracatçılar Meclisi 2019 Yılı Türkiye'nin İlk 1000 İhracatçı Araştırması		<table><tr><th>İÇ VE DIŞ TİCARET</th></tr><tr><td>2019 ihracatınız</td></tr><tr><td>2019 yurtiçi satış tutarı</td></tr><tr><td>2019 vergi öncesi kar</td></tr><tr><td>2019 ithalatınız</td></tr></table>	İÇ VE DIŞ TİCARET	2019 ihracatınız	2019 yurtiçi satış tutarı	2019 vergi öncesi kar	2019 ithalatınız
İÇ VE DIŞ TİCARET									
2019 ihracatınız									
2019 yurtiçi satış tutarı									
2019 vergi öncesi kar									
2019 ithalatınız									
19	Rekabet Kurumu								
20	TCMB	Sistemik Veri Formu	3 ayda bir						
21	TCMB	Haftalık Rapor	Anlık						
22	TCMB	Yatırım Anketi	3 ayda bir						
23	TCMB	İktisadi Yönelim anketi	Aylık						

Finansal Raporlama ve Bütçe Bölümlerinin Yaygınlaşması – İçsel Raporlamalarda Finansal Tabloların Kullanımı

İşletmelerin iki finansal tablo seti hazırlaması gerekliliğinden ötürü farklı yetkinliklerde insan kaynağını istihdam etmesini ve şirketlerin organizasyonel bölümleri içerisinde muhasebe birimlerine ek olarak finansal raporlama ve bütçeleme bölümlerine yer verdikleri görülmektedir. Şirketlerin yönetim muhasebesi uygulamaları kapsamında geleceğe yönelik beklentilerin bütçelerin ve projeksiyonların oluşturulması ile mevcut durumlarının analizine yönelik değerlendirmeler, vergi amaçlı hazırlanan finansal tablolardan ziyade gerçeğe uygun sunumu amaçlayan finansal tablolar esas alınarak yapılabilmektedir. Bu durum da şirketlere hem insan kaynağı yönünden hem de BT sistemleri altyapıları anlamında ilave mali yükümlülükler getirmektedir.

Bankalar ve Sigorta Şirketlerinde Yıllardır UFRS Esaslı Kayıt ve Raporlama Sistemi Uygulanmaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), 1 Kasım 2006 tarihli Resmi Gazetede yayınlamış olduğu bir düzenlemeyle, kendi düzenlemeleri ve denetimi kapsamındaki kurumlarda TMS/TFRS esaslı kayıt ve raporlamaya geçmiş olup, esasında A.Ş. olarak kurulan bu yapılarda yıllardır TFRS esaslı muhasebe kayıt ve raporlaması yapılmaktadır Geçen zaman içinde Bankaların vergi beyannamelerinin hazırlanmasında ve vergi denetimlerinde kayıt sisteminden kaynaklı bir sorun kamuoyu bilgisine ulaşmamıştır.

Aynı durum Sigorta şirketleri yönünden de geçerlidir. Ülkemizdeki sigorta şirketleri, o dönemde ayrı yapılanma şekliyle Hazine Müsteşarlığı'nın yaptığı düzenlemeyle birlikte 1 Ocak 2008 tarihi itibarıyla IFRS ile uyumlu bir standartlar seti olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) temelli kayıt tutmaya ve finansal raporlama yapmaya başlamışlardır.

Bankalar ve Sigorta şirketleri için sağlanan bu imkânın en azında istekli orta ve büyük boy işletmeler için de sağlanmasının önünde bir engel olmasa gerektir.

Sonuç ve Değerlendirme

Bütünsel bir bakışla, aslında konu, ülkemizdeki VUK/MSUGT kayıt sisteminden TFRS esaslı (Bobi Frs, Kümi FRS esaslı) kayıt ve raporlama sistemine geçerek ***Uluslararası piyasalarla entegre bir kayıt alt yapısına geçmek*** anlamını taşımaktadır.

Bu yönüyle konu sadece bir muhasebe kayıt sistemi değişikliği değil, işletme çalışanlarından, yöneticilerine, muhasebe meslek mensuplarından işletmenin tarafları tedarikçilere, bayilere, ortaklara kadar uzanan geniş bir kitlenin iş yapış şekillerini, konulara yaklaşımlarını değiştirecek, ticari hayatımızda önemli bir kültürel dönüşümü ifade etmektedir.

Uzun yıllardır bekleyen böylesi bir alt yapı dönüşümünün, gösterilecek siyasi iradeyle ve tüm tarafların birlikte çalışmalarıyla hayata geçirilmesinin Ülkemiz açısında küresel sermayeye verilen önemli bir mesaj da olacağı düşüncesindeyiz.

6102 Sayılı yeni TTK ile 01.01.2013 tarihinden itibaren tüm sermaye şirketlerinin, ölçeğine bakılmaksızın, sadece raporlama ile sınırlı olmayıp defterlerin tutulması dahil UFRS'ler ile tam uyumlu TMS'leri uygulama düzenlemesi, öncesinde eklenen hükümle şu ana kadar hem VUK/MSUGT ve hem de TFRS-BOBİ FRS yönünde ikili uygulama durumu ortaya çıkartmış,

Geçen süre içinde KGK tarafından yayımlanan TFRS ve BOBİ FRS raporlama standartları, küçük ve mikro işletmeler için hazırlanan KÜMİ FRS raporlama standardı ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı ile Vergi Konseyi bünyesinde hazırlanan Vergi Usul Kanunu Değerleme Çalışmaları, işletmelerin ***“Tek Kayıt-Tek Defter- Tek Mali Tablo”*** sistemiyle TFRS esaslı (Bobi FRS ve KÜMİ FRS dahil) kayıt tutmalarına imkan verebilecek düzeydedir. Vergi hesabının diğer yabancı ülkelerde olduğu gibi artık ticari kaz/zarar dan hareketle VUK Değerleme hükümleri ve diğer vergi kanunlarımızdaki ilgili hükümler esas alınarak dışarda yapılması ve fakat Mali İdare'ye gerektiğinde ibraz edilebilmesi amaçlı bir geçişin mümkün olabileceği değerlendirilmektedir.

İşletmelerin sürdürülebilirliklerinin sağlanmasının, vergisel sürdürülebilirliğin dolayısıyla ülkenin gelir kaynakları bakımından sürdürülebilirliğinin garantisi olacağı unutulmamalıdır.

4.2. Tebliğ 2: KGK-Yeni Hesap Planı ve Raporlama Standartlarıyla Amaçlananlar (Hazırlayan: Tarık Bölükbaş, Kamu Gözetimi Kurumu, Uzman)

Yönetici Özeti

2000’li yıllarının başındaki muhasebe ve denetim skandalları ile 2008 yılında yaşanan finansal kriz, kaliteli finansal raporlamanın ve dolayısıyla güvenilir bir bağımsız denetimin önemini ortaya koymuştur. Bu nedenle, finansal raporlama ve bağımsız denetimin kalitesini artırmaya yönelik yeni düzenlemeler yapılmış ve kamu adına bağımsız denetimin gözetimini sağlamak üzere düzenleyici kuruluşların oluşturulması gündeme gelmiştir.

Ülkemizde de bu yönde düzenlemeler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’yla gerçekleştirilmiştir. Bu Kanunda kamu gözetimi sisteminin kurulması ve uluslararası denetim standartlarına göre gerçekleştirilecek bağımsız denetim müessesesi öngörülerek, tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin finansal tablolarının uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ve işletmenin durumunu gerçek bir şekilde yansıtmalarını sağlayan standartlara göre hazırlanmasını öngören bir yaklaşım benimsenmiştir.

Ayrıca, söz konusu işletmelerin uygulayacakları muhasebe standartlarını yayımlama konusunda tek yetkili otoritenin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) olduğu belirlenerek, KGK tarafından işletme büyüklükleri ve sektörler itibarıyla özel standartlar ve düzenlemeler yapılmasına imkân tanınmıştır.

Ülkemizde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (IFRS’ler) birebir uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS’ler) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öncesinde de 2000’li yılların ortalarından beri halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri tarafından uygulanmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yayımlanmasının ardından KGK da başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere gelişmiş ülkelerdeki uygulamalarla eş değer bir şekilde TFRS’lerin kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK’ler) tarafından uygulanmasını zorunlu tutmaktadır. Ancak TFRS’lerin uygulanması işletmelere belirli bir yük getirdiğinden bu Standart setinin nispeten küçük işletmeler tarafından uygulanması diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de zorunlu tutulmamıştır.

Diğer taraftan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’yla amaçlanan sadece KAYİK’lerin değil tüm işletmelerin finansal tablolarının, tüm muhasebe işlem ve olaylarına yönelik detaylı bir şekilde muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklama hükümlerine yer veren muhasebe standartlarına göre hazırlanması ve dürüst resim ilkesi çerçevesinde işletmenin durumunu yansıtmasıdır.

Bu nedenle, KGK 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda kendine verilen yetki ve sorumluluk çerçevesinde, TFRS’ler dışındaki muhasebe standartlarını oluşturma çalışmalarını başlatmıştır.

Bunlardan büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından uygulanacak olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 2018 yılında yürürlüğe girmiş ve TFRS’leri uygulamayan bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere daha da basitleştirilmiş hükümler içeren ve gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir finansal raporlamayı sağlayacak nitelikteki Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına (KÜMİ FRS) yönelik taslak metin ise 2019 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır.

KÜMİ FRS'nin önümüzdeki yıllarda uygulanmaya başlanması durumunda, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumu esas alan muhasebe standartlarına göre hazırlanması ilkesi tam olarak sağlanmış olacaktır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kurallar, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşınması gereken özellikler ve finansal tabloların asgari içeriği ele alınmakta ayrıca işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken esas alacakları tablo formatlarına yer verilmektedir. Bunun dışında bir muhasebe standardı olarak aynı TFRS'lerde olduğu gibi belirli işlem ve olaylara ilişkin detay nitelikte kayda alma, ölçüm, sunum ve açıklama hükümlerine yer verilmektedir. Dolayısıyla bu Standartlar, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân tanımaktadır. Bu Standartların diğer bir özelliği ise, ülkemizin Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlanması amacıyla uygun olarak Avrupa Birliği'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi hükümleriyle tam uyum göstermesidir.

Ayrıca, Standartlarda Direktifte yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiş, genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülerek işletme büyüklüklerine göre ilave yükümlülükler getirilmiştir. Bu kapsamda özellikle KÜMİ FRS'de, bu Standardın kapsamına aldığı küçük ve mikro işletmeler için TFRS'lerle kıyaslandığında çok önemli kolaylaştırmalar getirilmiş, gerçeğe uygun sunumu zedelediği ölçüde mevcut durumda ülkemizde uygulanan muhasebe esaslarında farklılıklara gidilmemiştir. Bu anlamda hâlihazırda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT'lar) göre finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yaklaşımların detayları belirlenmiş şekilde büyük ölçüde uygulanmaya devam edeceğini ve dolayısıyla bu işletmelerin KÜMİ FRS'ye kolaylıkla geçiş yapabileceklerini söylemek mümkündür.

Bu yaklaşım, çoğu Avrupa Birliği ülkesinde de geçerli olan işletmeler için ölçeklendirme yapılarak gerçeğe uygun sunuma zarar vermeden daha küçük işletmeler için kolaylaştırılmış muhasebe uygulamalarının öngörülmesi ya da bunların bazı yükümlülüklerden muaf tutulması şeklindeki uygulamalarla tutarlılık arz etmektedir.

Ülkemizde işletmelerin finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre hazırlamaları öngörülmekle birlikte, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca ticari defterlerini MSUGT'lara göre hazırlama yükümlülüğü devam etmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetime tabi olan şirketler hâlihazırda TFRS ve BOBİ FRS tablolarını hazırlıyor olsa da muhasebe sistemlerini MSUGT'larda belirlenen tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmakta ve MSUGT'larda belirlenen finansal tablo formatlarına uygun finansal tablolarını da oluşturmaya devam etmektedir.

MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolar ise başta vergi idaresi tarafından vergi matrahının tespiti için temel hareket noktası olarak alınmakta, bunun ötesinde, MSUGT'ların uzun yıllardan beri uygulanıyor olması nedeniyle diğer taraflar açısından da finansal tablolara dayalı olarak yapılan işlemlerde bu finansal tablolar kabul görmektedir. Bunun sonucunda işletmeler öncelikli olarak MSUGT'lara uygun finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmaya ve temel finansal tabloları bu tablolarımız gibi hareket etmeye devam etmektedir.

1992 yılında yayımlanmış olan MSUGT'larla amaçlanan özünde işletme hakkında karar alma durumunda bulunan ilgililere işletmenin faaliyet ve sonuçları hakkında sağlıklı, güvenilir ve gerçek durumu yansıtan bilgi sunulmasını sağlamaktır. Dolayısıyla, MSUGT'lar özü itibarıyla aynen

muhasebe standartlarında olduğu gibi, vergi mevzuatına uygun finansal tablolar üretilmesini ya da vergi matrahının tespitini hedef alan bir düzenleme değildir. Bu husus MSUGT’larda da açıkça ifade edilmektedir. Buna göre, düzenlemenin vergi mevzuatı ile olan ilişkisi anlatılırken, işletmelerin tek finansal tablolarının bu düzenlemeye göre hazırlanacak finansal tablolar olduğu ve işletmelerin bu finansal tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacakları hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte, MSUGT’larda sadece ticari muhasebeye ilişkin genel kavram ve esaslar ile finansal tabloların sunuluşuna ilişkin ilkeler ve finansal tabloların içeriği belirlenmektedir. Dolayısıyla, muhasebenin temel kavramları ve finansal tablolara ilişkin ilkelerle genel hatları çizilen gerçeğe uygun sunumun sağlanması için MSUGT’larda detay hükümler yer almamakta ve bu nedenle bir muhasebe standardı niteliği taşımamaktadır. Dolayısıyla, MSUGT’larda amaçlananın ötesinde, bu düzenlemenin boşluklarının zamanla vergi mevzuatı düzenlemeleriyle doldurularak bu düzenlemenin ticari esaslardan uzaklaştığı görülmektedir. Bu durum da, MSUGT’larla amaçlanan aksine sanki vergi idaresinin öngördüğü şekilde finansal tabloların hazırlanması gerektiği gibi bir yaklaşımı hâkim kılmaktadır. Öte yandan, böyle bir anlayış geçerli olsa da esasen MSUGT’lar tam olarak vergi matrahına ulaşmayı da sağlayamamaktadır.

İşletmelerin TFRS ve BOBİ FRS tablolarının yanı sıra MSUGT finansal tablolarını da hazırlamaları, muhasebe sistemlerini MSUGT finansal tablolarını oluşturacak şekilde kurmaları, MSUGT tablolarının öncelikli olarak kullanılması ve MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmaması işletmelerin yeni tedarikçiler bulma, kaynak tahsisi, finansman kaynaklarına erişim ve borçlanma maliyetlerini düşürme konularında çeşitli problemler yaratmakta ve hem işletme düzeyinde hem de makroekonomik düzeyde sorunlar oluşturmaktadır.

TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye göre hazırlanması öngörülen finansal tablolar MSUGT’lara göre hazırlanan finansal tablolara göre önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar, muhasebeleştirme ve değerlendirme hükümleri ile finansal tablo unsurlarının sunumu açısından TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’nin MSUGT’lardan farklılık arz etmesinden kaynaklanmaktadır. Ticari defterlerini, MSUGT’lara göre tekdüzen hesap planına uygun olarak tutmak zorunda olan işletmelerimiz ticari esaslı temel finansal tabloları olan TFRS ya da BOBİ FRS finansal tablolarını hazırlarken ya yasal kayıtlardan ayrı şekilde bir kayıt düzeni oluşturmakta ya da dönüştürme kayıtlarını kullanmaktadır. Bu durum ise, işletmeler için ek bir maliyet yaratmakta, TFRS ya da BOBİ FRS tablolarının hatalı bir şekilde oluşturulmasına neden olabilmekte ve özellikle dönüştürme kayıtlarının bağımsız denetçiler tarafından yapılmasına yol açarak kendi kendini denetleme riskini doğurmaktadır.

Kaldı ki, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmeler için MSUGT’ların ilk yayımlandığı zamanlarda geçerli olan yaklaşımla aynı şekilde, gerçeğe uygun sunumu hedefleyen muhasebe standartlarının oluşturulmasının ardından, işletmelerin söz konusu muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolarının yanı sıra, ticari muhasebe esaslı finansal tablolar oluşturma amacından uzaklaşmış MSUGT’lara uygun finansal tablolarını da üretmesine gerek kalmayacağı düşünülmektedir.

İşletmelerin ticari esaslı tek finansal tabloları olarak TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS tablolarını oluşturmaya başlamaları, işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tabloların hazırlanmasına imkân veren bir hesap planına göre kurmalarını gerektirecektir. Çünkü mevcut hesap planı TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için

yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, ülkemizde uzun yıllardan beri uygulanmakta olan hesap planının bu Standartlara göre finansal tabloların üretilmesini sağlayacak şekilde yeniden kurgulanması ihtiyacı hasıl olmuştur. Böylece, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin yanı sıra Finansal Raporlama Standartlarına uygun hesap planının yayımlanmasıyla birlikte tüm bu düzenlemeler MSUGT'larda yer alan tüm düzenlemelerin yerini alabilecek ve ülkemizde ticari muhasebe esaslı finansal tabloların oluşturulması amacının hâkim olduğu bir anlayış artık geçerli olmaya başlayacaktır.

Sonuç olarak KGK tarafından yayımlanan tüm bu düzenlemeler geçerlilik kazandığında, işletmelerin esas olarak KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar hazırlamalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini oluşturması, bu şekilde oluşturdukları finansal tabloları vergi idareleri başta olmak üzere kamu kurumlarına sunması ve vergi matrahına bu tablolarda yapılacak düzeltmelerle ulaşıldığı bir sistem oluşmuş olacaktır.

Giriş

Dünya genelinde 2000'li yıllarda ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları neticesinde ülkelerin çoğunda kamunun finansal piyasalara olan güveninin yeniden tesisi amacıyla yeni düzenlemelerin ve kurumların oluşturulması şeklinde radikal düzenlemeler yapılmış, bunun yanı sıra 2008 yılında yaşanan küresel finansal kriz de güvenilir ve dolayısıyla yüksek kaliteli finansal raporlamaya olan ihtiyacı artırmış ve bunları sağlamak üzere kaliteli denetimin önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda yapılan düzenlemelerde esas olarak finansal raporlama ve denetim standartları ve denetimin gözetimi alanlarına odaklanılmıştır.

Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmelere paralel olarak, ülkemizde de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla birlikte ticari yaşamın kuralları yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlanmış olup şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılması ve şirketlerin finansal tablolarını düzenlerken uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaları öngörülmüştür. Bu geçişle birlikte, gelişmekte olan ekonomiler arasında yer alan ülkemizde de şirketlerin daha şeffaf kurumsal yönetim ilkeleriyle çalışması ve dolayısıyla küresel rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır. Dolayısıyla, finansal raporlama ve bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemelere yer veren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte, muhasebe mesleği ve işlemlerinde yeni bir dönem başlamıştır.

Finansal raporlama açısından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88 inci maddesinde Avrupa Birliği'nin 1606/2002 sayılı Tüzüğü'nden hareketle öngörülen temel ilke, tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan uluslararası standartlarla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlamalarıdır. Söz konusu madde hükmünün gerekçelerinden anlaşıldığı üzere maddede ifade edilen uluslararası muhasebe standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS'lere) gönderme yapmaktadır. Bunun yanı sıra, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda bu temel ilkeye aykırı düşmeyecek şekilde KGK'nın işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler belirleyebilmesine imkân tanınmıştır.

Bu çerçevede, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla tüm işletmelerin, başta hissedarlar ve kreditorler olmak üzere paydaşlar için işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak bilgiyi

üreten ve işletmenin finansal durum ve performansını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde göstermeyi hedef tutan finansal tablolarını hazırlamalarının amaçlandığını söylemek mümkündür.

Bununla birlikte, ülkemizde uzun yıllardan beri muhasebe uygulamalarına vergi mevzuatının yön verdiği görülmektedir. Diğer taraftan, vergi idaresi, muhasebenin bilgi sunduğu işletme paydaşlarından sadece birini oluşturmaktadır ve vergi mevzuatında yer alan kurallar, işletmenin finansal durum ve performansını gerçeğe uygun şekilde yansıtmasını amaçlayan bir prensiple değil, devletin vergi alacağının doğru tespit edilmesi prensibi ile hazırlanmaktadır. Ancak, muhasebeden beklenen işletmenin iç ve dış kullanıcılar olarak tanımlayabileceğimiz tüm paydaşları için işletmenin durumunu ve performansını gerçek bir şekilde gösteren ve geleceğe yönelik işletme hakkında doğru analizler yapılmasını sağlayan bilgileri üretmesidir. İşletmenin paydaşları esas itibarıyla işletmenin gerçek durumunu analiz etmek, geleceğe yönelik tahminler yapmak, gerçek hasılat ve satış rakamlarını tespit etmek ve böylece işletmeye kaynak sağlamak, planlama, bütçeleme ve risk yönetimi yapmak üzere gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu şekilde alınacak kararlar da işletme içi ve genel ekonomik kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve öngördüğü ticari muhasebeyle amaçlananla tutarlı olarak KGK, ülkemizde, işletmelerin paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılayacak bilgileri üretmelerini sağlayan muhasebe standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamaya odaklandığı ve bu tabloların vergi idareleri dâhil işletmenin iç ve dış paydaşları tarafından temel finansal tablolar olarak kabul edildiği bir muhasebe anlayışının hâkim olmasını hedeflemektedir. Bu doğrultuda, bağımsız denetime tabi olup IFRS'lerle tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS'ler) uygulamayan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS) yayımlamış ve 2018 yılı itibarıyla uygulamaya koymuştur. Bunun yanı sıra, bilanço usulüne göre defter tutan ancak bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için ise Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını (KÜMİ FRS) oluşturmuştur. Ayrıca, işletmelerin TFRS'ler, BOBİ FRS veya KÜMİ FRS'ye uygun finansal tablolarını kolaylıkla hazırlamasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurarken esas alabilecekleri Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı taslağını yayımlamıştır.

Böylece, işletmelerin esas olarak KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar hazırlamalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini oluşturması, bu şekilde oluşturdukları finansal tabloları vergi idareleri başta olmak üzere kamu kurumlarına sunması ve vergi matrahına bu tablolarda yapılacak düzeltmelerle ulaşılması amaçlanmaktadır.

Tüm bu düzenlemeler ülkemizde uygulanmaya başlandığında hâlihazırda bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler tarafından finansal tabloların hazırlanmasında ve ticari defterlerinin tutulmasında esas alınan muhasebe usul ve esaslarını düzenleyen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin (MSUGT'lar) uygulanmasına ihtiyaç kalmayacaktır. Diğer taraftan, KGK tarafından yayımlanmış muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tabloları esas alan ve bunlar üzerinden mali kârın hesaplanmasını sağlayan bir dönüşüm tablosunun geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkabilecektir.

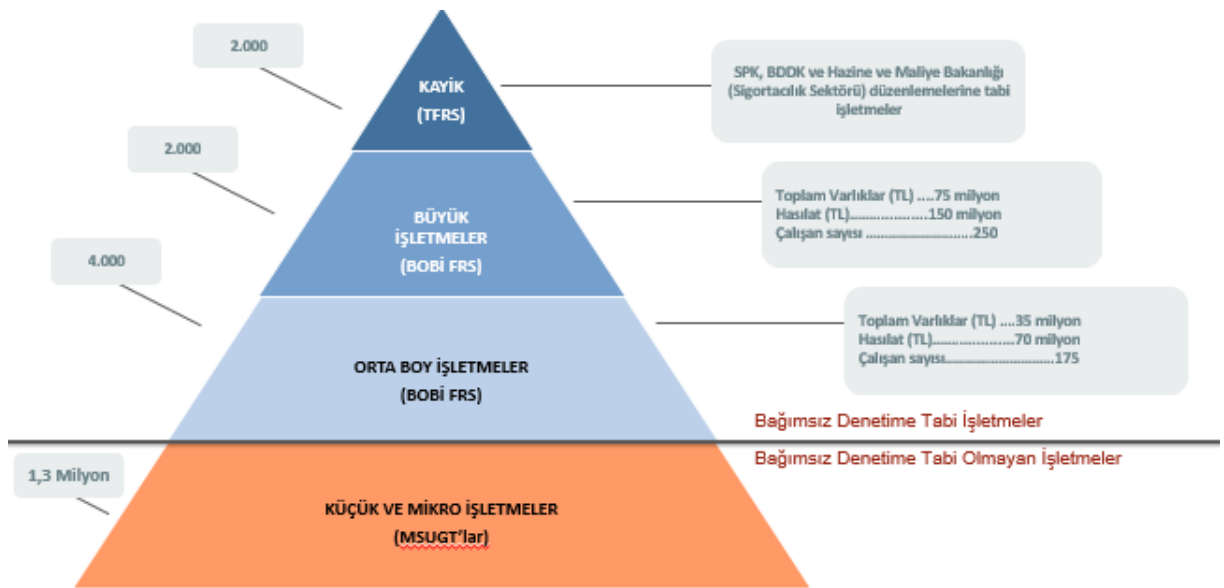
Ülkemizdeki mevcut durum ve oluşturduğu sorunlar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesine göre işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak Türkiye Muhasebe Standartları KGK tarafından belirlenmektedir. Söz konusu madde uyarınca Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası

muhasabe standartlarıyla uyumlu olması gerekmekte olup KGK değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

KGK, Avrupa Birliği ülkeleri ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarına paralel olarak ve belirli büyüklüğün altındaki işletmeleri kendileri için ağır bir standart seti olan TFRS'leri uygulamak zorunda bırakmamak amacıyla TFRS uygulama kapsamını sadece halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri vb kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlı tutmuştur. Bunun dışında, bağımsız denetime olmakla birlikte KAYİK niteliği taşımayan işletmelerin BOBİ FRS'ye göre, bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenlemeye yapılmıncaya kadar MSUGT'lara göre finansal tablolarını hazırlamaları öngörülmüştür.

Buna göre; ülkemizde işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken tabi oldukları düzenlemeler, işletmeleri ölçeklendirmede esas alınan kriterler ve yaklaşık olarak sayıları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.



TFRS ve BOBİ FRS; gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sunan finansal tabloların oluşturulmasını sağlayan muhasabe standartlarıdır. Ayrıca bu standartlara göre hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasının yanı sıra KGK tarafından yürütülen gözetim faaliyetleriyle de gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunup sunmadığı hususu güvence altına alınmaktadır.

Hâlihazırda ülkemizde işletmeler finansal tablolarını yukarıda belirtilen esaslara göre KGK tarafından belirlenen muhasabe standartlarına göre hazırlamakla birlikte 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesine göre; işletmeler ticari defterlerini, VUK'un defter tutma hükümlerine ve dolayısıyla VUK'un mükerrer 175 inci ve 257 nci maddelerine dayanarak yayımlanan MSUGT'lara göre hazırlamakla yükümlüdür. Bu çerçevede, işletmeler, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi üretilmesini sağlayan ticari muhasebeye göre değil MSUGT hükümlerine uygun olarak muhasabe sistemlerini oluşturmakta, bu şekilde oluşturdukları finansal tablolarını vergi idaresine sunmakta ve bu finansal tablolarda yer alan tutarlardan hareketle vergi matrahı tespit edilmektedir. Ayrıca, ülkemizde MSUGT'ların uzun yıllardan beri uygulanıyor olması nedeniyle diğer kamu kurumlarının da finansal tablolara dayalı olarak yaptığı işlemlerde MSUGT'lara göre hazırlanmış finansal bilgileri esas aldığı bir uygulama süregelmektedir. Bu durum, işletmelerin

MSUGT finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmasına neden olmakta ve muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar ayrıca, MSUGT'lara göre hazırlanmış finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılarak ya da bu tablolar için de ayrı bir kayıt düzeni oluşturularak düzenlenmektedir.

1992 yılında yayımlanan MSUGT'un amacı; *"bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması..."* şeklinde ifade edilmiştir.

Amaç cümlesinden de anlaşıldığı üzere, MSUGT'lar özü itibarıyla aynen muhasebe standartlarında olduğu gibi, vergi mevzuatına uygun finansal tablolar üretilmesini değil, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sunan finansal tabloların oluşturulmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Bu çerçevede bu düzenlemede işletmelerin vergi mevzuatında yer alan hükümleri göz önünde bulundurarak genel amaçlı finansal tablolardan hareketle vergiye tabi kara ulaşacak şekilde gerekli işlemleri ve hesaplamaları yapmaları öngörülmüştür.

Bununla birlikte, MSUGT'larla her ne kadar ülkemizde ticari esaslı bir muhasebe sistemin oluşturulması amaçlanmış olsa da uygulamada düzenlemenin zamanla vergi mevzuatının etkisinde kalarak ticari esaslardan uzaklaştığı görülmektedir. Örneğin; MSUGT'larda reeskont işleminin uygulanması zorunlu tutulduğu halde, vergi mevzuatında alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulmasının mükellefin isteğine bırakılmış olmasından; MSUGT uyarınca kıdem tazminatı karşılığı hesaplanması ihtiyarı bırakıldığı halde, vergi mevzuatında böyle bir karşılığın öngörülmemiş olmasından ve söz konusu karşılığın işletme tarafından ödeninceye kadar kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesinden dolayı ilgili MSUGT hükümlerine riayet edilmemektedir. Ayrıca, MSUGT'larda bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyarı bırakılmış olması veya öngörülen değerlendirme hükümlerinin uygulanma şekline ilişkin esasların halen açıklanmamış olması sebebiyle MSUGT'lar, finansal tabloları gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir sunum sağlaması amacından uzaklaştırmaktadır. Bu durum finansal tabloların, kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması yerine, vergi mevzuatında yer alan esaslar dikkate alınarak raporlama yapılmasına neden olmaktadır. Bu durum ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının yıllardır uluslararası uygulamalardan ayrılmasına ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlaması amacına engel teşkil etmektedir.

Dolayısıyla, MSUGT'lar uyarınca hazırlanan finansal tablolar genel amaçlı finansal tablolar olarak değil, sadece vergi idaresinin bilgi ihtiyacını karşılayan özel amaçlı finansal tablolar olarak nitelendirilse dahi esasen tam olarak vergi matrahına ulaşımı da sağlayamamaktadır. Halihazırda bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal durum ve performansını gerçeğe uygun şekilde yansıtan finansal tablolar, TFRS'lere ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardır. Ancak, bağımsız denetime tabi işletmeler, muhasebe standartlarına göre hazırladıkları finansal tabloların yanı sıra vergi idaresinin talepleri doğrultusunda başlangıçtaki amacından uzaklaşmış MSUGT'lara göre de ayrı bir finansal tablo seti hazırlamak zorunda kalmaktadır.

İşletmelerin farklı finansal raporlama çerçevelerine göre finansal tablo hazırlamaları, muhasebe sistemlerini MSUGT finansal tablolarını oluşturacak şekilde kurmaları, MSUGT tablolarının öncelikli olarak kullanılması ve MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunmaması, bir sonraki başlıkta daha detaylı anlatıldığı üzere, işletmelerin yeni tedarikçiler bulma, finansman kaynaklarına erişim ve borçlanma maliyetlerini düşürme konularında çeşitli problemler yaratmakta ve bu durum hem işletme düzeyinde hem de makroekonomik

düzeyde çeşitli sorunlar oluşturmaktadır. Diğer taraftan, ticari defterlerin oluşturulmasında, MSUGT hükümlerinin esas alınması ve finansal tabloların hazırlanmasında mali kâra odaklanılması sonucu, muhasebe standartlarına göre ve MSUGT'lara göre ayrı olarak kayıt tutulması ya da dönüştürmeler yapılması kaynak tahsisinde etkinsizliği beraberinde getirmektedir.

Ticari Muhasebeye Geçişin İşletmelere ve Genel Ekonomiye Katkısı

Ticari muhasebenin genel amacı, bir işletmenin iç ve dış kullanıcılar olarak tanımlayabileceğimiz paydaşlarına, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde gösteren ve geleceğe yönelik doğru analizler yapmalarına imkân tanıyan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini esas alan muhasebe standartlarına göre oluşturulmuş raporlar üreterek bilgi sağlamak ve söz konusu tarafların karar verme süreçlerine destek olmaktır.

Ticari muhasebeye geçişle birlikte, ülkemizde uzun yıllardan beri vergi mevzuatının yön verdiği muhasebe uygulamalarından, işletmelerin finansal durum ve performansını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde gösteren muhasebe standartlarına uygun finansal tabloların hazırlanmasına odaklanıldığı ve bu finansal tabloların tüm paydaşlar tarafından temel finansal tablolar olarak kabul edildiği bir sistemin oluşturulması amaçlanmaktadır.

Dolayısıyla, ticari muhasebeye geçişle, vergi idaresine ve diğer taraflara sunulacak finansal tablolar muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar olacağından, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde yansıtan finansal tablolar oluşturulması işletmeler için öncelikli hale gelecek, işletmeler muhasebe standartlarına uygun tek bir finansal tablo seti hazırlayarak muhasebe sistemlerini de yine bu tabloların hazırlanmasına imkân verecek şekilde oluşturacaklardır.

Gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgileri içeren finansal tabloların öncelikli olarak kullanılmaya başlanmasının sağlayacağı katkılar şu şekilde değerlendirilebilir:

İşletmeler faaliyetlerini temel olarak özkaynaklarıyla ya da para ve sermaye piyasalarından temin ettikleri kredi ve fonlarla finanse etmekte olup gerek sermaye piyasalarında gerekse para piyasalarında yatırımcı ve borç verenler, yatırım ve borç verme kararlarında temel olarak işletmelerin finansal tablo verilerini esas almakta ve söz konusu finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğu konusunda güvence elde etme ihtiyacı duymaktadırlar. Dolayısıyla işletmelerin kredi ve fon temin etme sürecinde, yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi sunan, karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları büyük önem arz etmektedir.

Ancak, ülkemizdeki duruma bakıldığında, işletmelerin finansal tabloları, kredi verenlerin ihtiyacını karşılayamadığından, söz konusu işletmelerin finansman maliyetlerinin arttığı ve finansman kaynaklarına erişim konusunda sorunlar yaşandığı görülmektedir. Dolayısıyla uluslararası standartlarda kabul görmüş güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların oluşturulması, düşük maliyetli kredi ve fon temin etmenin temel gerekliliklerinden biri haline gelmiştir.

Diğer taraftan, işletme düzeyinde yaşanan söz konusu kaynak temini sorununun makroekonomik düzeyde de yansımalarının olması kaçınılmazdır. Güvenilir bir finansal raporlama sistemi bulunmayan ülkelerde piyasalara duyulan güven azalacak, ekonominin uluslararası finansal kaynaklara erişimi zorlaşacak ve kaynak maliyeti artacaktır. Bu durum ise özellikle Türkiye gibi

tasarruf açığı bulunan ve bu sebeple yatırımlarda uluslararası finansal kaynakları çokça kullanan açık bir ekonomide ciddi problemlere yol açacaktır.

İşletmelerin, kaynak temini sorununun yanı sıra kaynak tahsisi sorunu da yaşadığı görülmektedir. İşletmeler, sahip oldukları kıt kaynakları çeşitli seçenekler arasından en uygun olanını seçerek kullanmak zorundadır ve kaynak tahsisi yapılırken alınacak kararlarda, finansal bilgiler büyük önem taşır. Gerçeğe ve ihtiyaca uygun olmayan finansal bilgilere dayanarak alınan yanlış kararlar, etkin olmayan kaynak dağılımına neden olmaktadır. Bununla birlikte yatırımcılar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını bir başka deyişle alınan kaynak tahsisi kararlarını değerlendirirken de finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. Sağlıklı olmayan finansal veriler ise yatırımcılar açısından söz konusu değerlendirme sürecini zorlaştırmaktadır.

İşletme düzeyinde alınan yanlış kaynak tahsisi kararlarının, makroekonomi açısından da çeşitli sorunlara neden olduğu görülmektedir. Finansal piyasaların etkin olarak işlemesi için piyasadaki aktörlerin piyasanın işleyişi hakkındaki bilgilere aynı ölçüde sahip olması büyük önem taşır. Ancak tarafların sahip oldukları bilginin farklı olması hâlinde asimetrik bilgi ortaya çıkar ve asimetrik bilgi, yanlış yatırım ve borç verme kararlarının alınmasına ve bir ters seçim sürecine yol açar. Finansal piyasaların fonları en verimli yatırımlara tahsis edememesi ise piyasaların işleyiş etkinliğini bozar ve ekonomik faaliyetlerde bir daralma meydana gelir. Dolayısıyla, finansal tablolarda işletmenin gerçek durumunu yansıtmayan finansal bilgilerin sunulması, yanlış yatırım kararlarına ve etkin olmayan kaynak dağılımına neden olarak ekonominin uluslararası rekabet gücünü zayıflatır.

Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunamayan finansal tablolar, işletmelerin kurumsal yapılarının gelişimi sürecini de olumsuz etkilemektedir. Gerçeğe uygun olmayan finansal bilgiler, işletme yöneticilerinin işletmelerinin gerçek durumlarını doğru değerlendirememelerine ve işletmeleri hakkında rasyonel olmayan kararlar almalarına neden olmaktadır. Bu durum ise, ülkemiz işletmelerinin kurumsal yapısını zayıflatarak, daha sağlıklı, geniş katılımlı ve uzun vadeli ortaklık yapılarının oluşturulmasını olumsuz yönde etkilemektedir.

Sağlıklı bir finansal raporlama sistemi, ekonominin finansal krizlere karşı mukavemetinin artırılması noktasında da önemli bir rol oynamaktadır. Son yıllarda yaşanan finansal krizler, sağlıklı bir finansal raporlama sisteminin önemini bir kez daha ortaya koymuş ve gerçeğe uygun olmayan finansal raporların yaşanan krizlerin büyüklüğünü artırdığı görülmüştür. Dolayısıyla, finansal bilgilerin yanıltıcı ve yanlış muhasebe uygulamalarından arı olması ve sağlıklı bir finansal raporlama sisteminin varlığı, finansal kırılganlığı azaltacak ve ekonominin finansal krizlere karşı gücünü artıracaktır.

Ayrıca, muhasebe standartlarına göre işletmenin durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtan finansal tabloların kullanılır hale gelmesi, devletten işletmelere yapılan kaynak tahsislerinde de etkinliğin artmasını sağlayacaktır. Aynı husus, bankalar veya diğer finansal kuruluşlar tarafından verilen krediler ve özel sektör tarafından yapılan ihaleler yoluyla gerçekleşen kaynak tahsislerinde de geçerlidir.

Son olarak, TÜİK ve Merkez Bankası gibi kurumlarca hazırlanan reel sektör istatistiklerinin üretilmesinde muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların kullanılması durumunda bu istatistiklerinin güvenilirliği artacaktır. Hâlihazırda VUK'un değerlendirme hükümlerinin hâkim olduğu MSUGT'a göre hazırlanmış finansal tablolar esas alınarak oluşturulan bu istatistiklerin tam olarak gerçeğe uygun bilgiler üretmediği aşikârdır.

Ticari Muhasebeye Geçiş İçin Yapılan Çalışmalar

KGK 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen şekilde işletmelerin büyüklüğü ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını dikkate alarak işletmelerin finansal durum ve performansını gerçeğe uygun şekilde yansıtan finansal tablolar oluşturmalarını sağlayacak TFRS'ler dışındaki muhasebe standartlarını oluşturma çalışmalarını başlatmıştır. Bunlardan büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından uygulanacak olan BOBİ FRS, 2018 yılında yürürlüğe girmiş ve TFRS'leri uygulamayan bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Küçük ve Mikro İşletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere daha da basitleştirilmiş hükümler içeren ancak yine temel amaç olan gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir finansal raporlamayı sağlayacak nitelikteki KÜMİ FRS'ye yönelik taslak metin 2019 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır.

Böylece, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin uygulayabilecekleri muhasebe standartları hazırlanmış ve bu işletmeler için MSUGT'ların ilk dört bölümünü oluşturan “Muhasebenin Temel Kavramları”, “Mali Tablolar İlkeleri”, “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” ve “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması” bölümlerinde yer alan düzenlemelerin yerine geçebilecek Standartlar oluşturulmuştur.

Bu Standart setlerinin yanı sıra, işletmelerin doğrudan ticari esaslı finansal tablolarını hazırlamalarına imkân veren bir muhasebe sistemi kurmalarında esas alabilecekleri Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı taslağını da 2018 yılının sonlarında görüşe açmıştır. Böylece MSUGT'ların “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” başlıklı beşinci ve son bölümünün yerini alabilecek bir hesap planı ve açıklamaları oluşturulmuştur.

BOBİ FRS, Yayınlanma Amacı ve Özellikleri

IFRS'lerle tam uyumlu TFRS'ler 2000'li yıllarından ortalarından bu yana ülkemizde halka şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri tarafından uygulanmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yayınlanmasının ardından ülkemizde muhasebe standartlarının uygulama kapsamını belirleme görevini üstlenen KGK da 2013 yılında yayımladığı ilk kararlar bağımsız denetim kapsamına eşit bir TFRS uygulama kapsamı belirlemiş ve söz konusu şirketlerin yanı sıra belirli büyüklükteki işletmelerin (Avrupa Birliği'nin 2013/34 sayılı muhasebe direktifine göre aktif büyüklüğü, net satış hasılatı ve çalışan sayısı kriterleri esas alınarak büyük boy işletme olarak değerlendirilen işletmelerin) TFRS'leri uygulamasını zorunlu kılmıştır.

Ancak TFRS uygulama kapsamının bağımsız denetim kapsamıyla eşdeğer bir şekilde belirlenmesinin, sonraki yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmeyi kendileri için ağır bir standart seti olan TFRS'leri uygulamak zorunda bırakacağı değerlendirilmiştir. Diğer taraftan, Avrupa Birliği ülkeleri ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında IFRS'lerin uygulama kapsamının sadece borsada işlem gören işletmelerle sınırlandırıldığı ve borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için IFRS'lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan ancak gerçeğe uygun sunumu esas alan finansal raporlama çerçeveleri oluşturulduğu görülmektedir.

Bahsedilen bu nedenlerle, KGK 2014 yılında TFRS'lerin uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TFRS'lerin uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır. Bunun yanı sıra, KAYİK'ler dışında kalan işletmelerin de isteğe bağlı olarak TFRS'leri uygulamalarına izin verilmiştir. TFRS'leri

uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir belirleme yapılınca kadar geçici olarak finansal tablolarını MSUGT'lara göre hazırlamalarına karar verilmiştir.

Diğer taraftan, MSUGT'ların yukarıda bahsedilen gerçeğe ve uygun finansal tabloların hazırlanması konusundaki eksikleri nedeniyle bağımsız denetime olmakla birlikte TFRS'leri uygulamayan işletmeler için yeni bir Standart yayımlanınca kadar söz konusu eksikliklerin geçici bir süre için giderilebilmesi amacıyla MSUGT'lara ek olarak uygulanmak üzere "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır. Söz konusu ilave hususlar, KGK tarafından, BOBİ FRS yürürlüğe girinceye kadar uygulanacak geçici bir düzenleme olarak yayımlanmış ve bu düzenlemeyle MSUGT'larda yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmıştır.

Bu geçici çözümün ardından KGK, bu işletmelerin uluslararası standartlarda ve kaliteli bir finansal raporlama yapmalarını sağlayacak ancak TFRS'ler kadar uygulaması zor olmayan ve daha basit muhasebe ilkelerine yer veren bir Standardı oluşturma çalışmalarına başlamış ve oluşturan Standart BOBİ FRS adıyla 29/07/2017 tarihinde yayımlanmış ve 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaya başlamıştır. BOBİ FRS'nin amacı, bağımsız denetime tabi olup TFRS'leri uygulamayan işletmelerin, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunum sağlayan, kaliteli ve anlaşılabilir finansal tablolar oluşturmalarını sağlamaktır.

BOBİ FRS'nin Özellikleri

BOBİ FRS, TFRS'leri uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeleri kapsamına aldığından, bu Standardın, aşağıda belirtilen bağımsız denetime tabi olma kriterlerinin en az ikisini art arda iki hesap döneminde sağlayan KAYİK niteliğinde olmayan işletmelerin finansal raporlama çerçevesini oluşturduğunu söylemek mümkündür:

BOBİ FRS'yi Uygulayan İşletmeler (KAYİK'ler Hariç)	
Aktif Toplamı	> 35.000.000 TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	> 70.000.000 TL
Çalışan Sayısı	> 175

BOBİ FRS 27 bölümden oluşmaktadır. Bunlardan ilk bölüm finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kuralları, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşınması gereken özellikleri ve finansal tabloların asgari içeriğini ele alan Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar bölümü olup, bu bölümde ayrıca işletmelerin finansal tablolarını esas alacakları tablo formatlarına yer verilmektedir. Diğer bölümler ise TFRS'lerde olduğu gibi belirli işlem ve olaylarla ilgili muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerini içermektedir. Bunun yanı sıra, finansal tablo dipnotlarının işletmeler tarafından kolaylıkla hazırlanmasını teminen yapılması gereken dipnot açıklamalarına ayrı bir bölümde yer verilmiştir. Dolayısıyla BOBİ FRS, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir. Ayrıca, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşınması gereken özellikleri karşılamaktadır. Bu

anlamda, kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

Diğer taraftan hedef aldığı işletme büyüklüklerinin TFRS'leri uygulayanlara göre daha küçük olması nedeniyle bölümler itibarıyla yer verilen konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.

BOBİ FRS, ülkemizin Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlanması amacına uygun olarak Avrupa Birliği'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi hükümleriyle de tam uyum göstermektedir. Ayrıca, Avrupa Birliği Muhasebe Direktifindeki "önce küçükleri düşün" yaklaşımı muhafaza edilerek orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.

BOBİ FRS'de büyük boy işletmeler için ilave yükümlülükler getirildiğinden BOBİ FRS Tebliği'nde bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesinde esas alınan kriterler çerçevesinde ve Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine de uyumlu bir şekilde büyük boy işletme tanımını da yapılmaktadır. Buna göre, aşağıdaki üç kriterden en az ikisinin eşik değerlerini, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmektedir:

Büyük Boy İşletmeler	
Aktif Toplamı	> 75.000.000 TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	> 150.000.000 TL
Çalışan Sayısı	> 250

BOBİ FRS Tebliği'nde orta boy işletmeler için bir tanımlama yapılmamakla birlikte, büyük boy işletmeler için getirilen kriterler ile bağımsız denetime tabi olma kriterleri arasında kalan işletmeler orta boy işletme olarak kabul edilmektedir.

Orta Boy İşletmeler	
Aktif Toplamı	35.000.000 - 75.000.000 TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	70.000.000 - 150.000.000 TL
Çalışan Sayısı	175 – 250

BOBİ FRS'nin TFRS'lerle ve MSUGT'larla Karşılaştırılması

Bahsedildiği üzere BOBİ FRS, TFRS'lerle karşılaştırıldığında uygulaması daha kolay muhasebe uygulamaları içermektedir. Bu da nispeten ölçekleri daha küçük olan işletmelerin kolaylaştırılmış bir Standart setine duyulan ihtiyaçlarının sonucudur. Kaldı ki, BOBİ FRS'de büyük ve orta boy işletme ayrımı yapılarak Avrupa Birliği Direktifindeki istisnalardan faydalanılarak orta ölçekli işletmelerin, büyük işletmelerin tabi olduğu bazı yükümlülüklerden muaf tutulması öngörülmüştür.

BOBİ FRS'nin TFRS'lerden olan temel farklarını genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- TFRS'lerde gerçeğe uygun değerin kullanımı yaygınken, BOBİ FRS'de muhasebe uygulamalarında kolaylık sağlanması amacıyla maliyet bedeli temel alınmıştır.
- Diğer kapsamlı gelirin sunumu zorunlu kılınmamıştır.
- Üretimi yapılan stokların maliyetlerinin belirlenmesinde ülkemizde yaygın olarak kullanılan tam maliyet yönteminin kullanımına izin verilmiştir.
- Gelir ve giderlerin sunumunda sürdürülen ve durdurulan faaliyet ayrımına yer verilmemiş aynı zamanda duran varlıklardan satışı öngörülenlerin satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmasına gidilmemiştir.
- Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stokların, maddi veya maddi olmayan duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin vade farkı ayrımı olmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçümüne izin verilmiştir.
- Benzer şekilde, vadesi bir yıldan kısa olan alacak ve borçların iskonto edilmeden itibarı değerleri üzerinden ölçülmesine imkân tanınmıştır.
- Özellikle varlık tanımına yer verilmeden, kural bazlı bir yaklaşımla üretilmesi, inşası ya da oluşturulması bir yıldan uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle ilgili borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyete dâhil edilmesi öngörülmüştür.
- Canlı varlıkların ölçümünde maliyet yönteminin kullanımına izin verilmiştir.
- Finansal araçlar niteliklerine göre ayrıştırılarak (alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynağa dayalı finansal varlıklar, diğer finansal araçlar şeklinde) ölçüm hükümleri belirlenmiştir.
- Piyasada işlem görmeyen özkaynak araçlarının maliyet değeri üzerinden ölçülmesine imkân sağlanmıştır.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin her bir dönem için gerçeğe uygun değerlerinin tespiti zorunlu kılınmamıştır.
- Değerlerinin tespitinde yaşanacak güçlüklerin önüne geçilmesi adına maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme yöntemine izin verilmemiştir.
- Yararlı ömrü belirlenemeyen maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiye için her yıl değer düşüklüğü testi öngörülmeden itfaya tabi tutulması öngörülmüştür.
- Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine eş değer bir uygulama getirilmiştir.
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak uygulaması daha kolay performans modeli yaklaşımı benimsenmiştir.
- Kıdem tazminatı karşılığının, aktüeryal hesaplamalara gerek olmadan işletmenin iş gücü devir hızı ve önceki yıllarda gerçekleşen kıdem tazminatları gibi etkenler dikkate alınarak kıdeme esas ücret üzerinden hesaplanması öngörülmüştür.
- İşletme birleşmeleri ile özkaynak yönteminin uygulanmasında edinilen işletmenin finansal tablolarında alanlarının dışındaki varlık ve yükümlülüklerinin tespit edilmesi istenmemiştir.
- Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek girişimlerin maliyet yöntemiyle izlenmesine izin verilmiştir.
- Sadece büyük işletmelere konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir.

- Büyük işletme dışında kalan işletmelere ertelenmiş vergi tutarını hesaplama ve sunma yükümlülüğü getirilmemiştir.
- BOBİ FRS'ye geçişte geçmiş dönemlere ait kar veya zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunun hazırlanması zorunlu kılınmamıştır.
- Dipnot açıklamalarında sadeleştirmeye gidilmiş ve dipnot açıklamaları Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde öngörülen açıklamalarla sınırlı tutularak istenilen dipnot açıklamaları ayrı bir bölüm halinde topluca verilmiştir.
- İşletmelerin faaliyet bölümlerine göre detaylı dipnot açıklamaları yapması istenmemiş, yalnızca büyük işletmeler tarafından ürünlerin satışı ile hizmetlerin sağlanmasının planlaması dikkate alınarak önemli ölçüde birbirlerinden farklı faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla ayrıştırılmış net satış hasılatının açıklanması öngörülmüştür.
- Finansal durum tablosunda alacakların ve borçların ilişkili ve ilişkili olmayan taraflardan şeklinde sınıflandırılması öngörülmemiş, yalnızca büyük işletmeler tarafından ilişkili taraf ilişkisinin niteliği anlaşılması için gerekli olan diğer bilgilerin dipnotlarda açıklanması istenmiştir.
- Hisse başına kazançların hesaplanması ve sunumu öngörülmemektedir.

Bununla birlikte, BOBİ FRS'yle gerçeğe ve uygun sunum amaçlandığından MSUGT'lar ile önemli farkları bulunmaktadır. Bu anlamda, BOBİ FRS'nin MSUGT'lardan olan temel farklarını genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- MSGUT'ta finansal tablo kalemlerine yönelik ayrıntılı değerlendirme hükümleri bulunmazken, BOBİ FRS kapsamında finansal tabloları oluşturan kalemler açıklanarak bu kalemlerin değerlemesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.
- MSUGT uyarınca hazırlanan temel finansal tablolar bilanço ve gelir tablosu ile sınırlıyken, BOBİ FRS kapsamında hazırlanan finansal tablolar seti, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve bu tablolara ilişkin dipnotlardan oluşmaktadır.
- MSUGT uyarınca alacak ve borçlar ihtiyari olarak reeskont işlemi uygulanarak ölçülmekteyken, BOBİ FRS'de vadesi bir yıldan kısa olan alacak ve borçlar itibari değeri üzerinden, vadesi bir yıldan uzun olanlar ise itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir.
- MSUGT uyarınca maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden ölçülmekteyken, BOBİ FRS'de bu varlıklar maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmektedir.
- BOBİ FRS uyarınca kıdem tazminatı yükümlülüğünün her dönem hesaplanarak finansal tablolara alınması zorunlu tutulmaktayken MSUGT çerçevesinde kıdem tazminatları sadece ödendikleri dönemde ve ödendikleri tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılmaktadır.
- MSUGT kapsamında varlıkların değer düşüklüğünün ne şekilde hesaplanacağına ilişkin hükümler düzenlenmemiştir. BOBİ FRS'de ise varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin bir bölüme yer verilerek değer düşüklüğünün hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.
- MSGUT'ta konsolide finansal tablo hazırlanmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. BOBİ FRS kapsamında ise belirli büyüklükteki şirketlerin konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu kılınmış ve konsolidasyon işlemlerine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

- MSGUT'ta tarımsal faaliyetleri ayrıca düzenleyen hükümler bulunmamaktadır. BOBİ FRS'de ise tarımsal faaliyetler yürüten şirketlerin bu faaliyetlerine ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini düzenleyen “Tarımsal Faaliyetler” bölümüne yer verilmiştir.
- MSGUT'da ertelenmiş vergi uygulamasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. BOBİ FRS kapsamında ise belirli büyüklükteki şirketlerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları ve finansal tablolarına bu tutarları yansıtmaları gerekmektedir.

KÜMİ FRS, Yayınlanma Amacı ve Özellikleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca ülkemizdeki muhasebe standartları uygulama kapsamını belirleme yetkisi bulunan KGK, hâlihazırda bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tabloların hazırlanmasında MSUGT'ların uygulanmasını öngörmektedir. Buna göre, ülkemizde bağımsız denetim kapsamında olan şirketlerin sayısının 10.000 civarında olduğu dikkate alındığında ülkemizde önemli sayıda işletmenin ticari esaslı finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'ları uygulamaya devam ettiği söylenebilir.

Diğer taraftan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla amaçlanan tüm işletmelerin finansal tablolarının uluslararası standartlarla uyum gösteren muhasebe standartlarına göre hazırlanması ve dürüst resim ilkesi çerçevesinde finansal tabloların işletmenin finansal durumu ve performansını tam, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şekilde, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtmasıdır.

Belirtildiği üzere, MSUGT'larla amaçlanan özünde işletme hakkında karar alma durumunda bulunan ilgililere işletmenin faaliyet ve sonuçları hakkında sağlıklı, güvenilir ve gerçek durumu yansıtan bilgi sunulmasını sağlamaktır. Bu anlamda, MSUGT'ların düzenlemenin ve finansal tabloların amacı başlıklarında finansal tabloların amacının, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak olduğu ifade edilmiştir. Bu çerçevede, MSUGT'larda düzenlemenin vergi mevzuatı ile olan ilişkisi tanımlanırken işletmelerin tek finansal tablolarının bu düzenlemeye göre hazırlanacak finansal tablolar olacağı ve işletmelerin bu finansal tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacakları açıkça belirtilmiştir. Ayrıca, MSUGT'larda tanımlanan muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı, tam açıklama kavramı ve özün önceliği kavramlarıyla da finansal tablolar aracılığıyla karar alıcılara sağlanacak bilgilerin işlemlerin biçimlerinden çok özlerini yansıtması, karar alıcılara yardımcı olacak şekilde yeterli düzeyde olması ve bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerekliliği vurgulanmıştır. Bunu yanı sıra, işletmeler tarafından tam açıklama kavramına uygun olarak kullanılan muhasebe politikalarının açıklanması istenmiş, finansal tabloların ilkeleri başlıklarında varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin doğru bir şekilde tespit edilerek gerçeğe uygun sunumuna vurgu yapılmış, sabit varlıklar için uygun amortisman ve itfa paylarının hesaplanması öngörülmüş, şarta bağlı yükümlülükler dahil karşılıkların ihtiyatlılık kavramına uygun olarak finansal tablolara yansıtılması şart koşulmuş ve varlıklar için değer düşüklüğü karşılıklarının ayrılması ve alacak ve borçların reeskonta tabi tutularak gerçeğe değerlerine indirmesi zorunlu kılınmıştır.

Diğer taraftan, muhasebenin temel kavramları ve finansal tablolara ilişkin ilkelerle genel hatları çizilen gerçeğe uygun sunumun sağlanması için MSUGT'larda detay hükümler yer almamaktadır. Örneğin, maliyet esaslı temel ölçüm esaslı olarak belirlenmesine rağmen maliyetin çeşitli varlık ve yükümlülük grupları için ne şekilde tespit edileceğine yönelik ayrıntılı hükümlere yer verilmemiş, yine karşılıkların ve değer düşüklüğü zararlarının finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilirken bunların ölçümünün nasıl yapılacağı anlatılmamıştır.

MSUGT’larda bu düzenlemede yer almayan konularda sırasıyla daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, sektör uygulamalarına ve uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulacağı belirtilerek, MSUGT’ların aslında ticari muhasebeye ilişkin genel kavram ve esaslar ile finansal tabloların sunuluşuna ilişkin genel kuralları ve finansal tabloların içeriğini belirlemeyi amaçladığı söylenebilir. Bunun dışında, belirli işlem ve olaylara ilişkin detay nitelikte kayda alma, ölçüm, sunum ve açıklama hükümlerine yer verilmesinin bu ilke ve kavramlara uygun olarak daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına bırakıldığı ya da bu anlamda sektör uygulamaları ve uluslararası standartların kullanılmasını teşvik ettiği görülmektedir.

Bununla birlikte, MSUGT’larda amaçlananın ötesinde bu düzenlemenin boşlukları zamanla vergi mevzuatı düzenlemeleriyle doldurulmuş, 2000’li yılların ortalarından itibaren yayımlanmayla başlayan Türkiye Muhasebe Standartları ya da uluslararası arenada zaten var olan muhasebe standartları uygulamaya yön verememiştir. Bu durum da MSUGT’larla amaçlanan durumun gerçekleşmemesine neden olmuş, sanki vergi idaresinin öngördüğü şekilde finansal tabloların hazırlanması gerektiği gibi bir yaklaşımı hâkim kılmıştır.

Bu doğrultuda KGK, TFRS’leri uygulamayan büyük ve orta boy işletmelerin gerçeğe ve uygun şekilde finansal tablolarını hazırlamalarını sağlayan BOBİ FRS gibi, ülkemizde çoğu işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak, yine gerçeğe uygun sunumu hedef alan ve işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarına yer veren bir muhasebe standardını yayımlamayı hedeflemektedir. Böylece, ülkemizde bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için vergi esaslı finansal raporlamadan bilgi esaslı finansal raporlamaya geçilmesi sağlanmış olacaktır. Bu kapsamda, KGK başlattığı Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı çalışmalarını Şubat 2019 itibarıyla tamamlanmış ve sonrasında akademisyenlerden, ilgili kamu kurum ve kuruluş uzmanlarından, meslek örgütleri temsilcilerinden ve özel sektör temsilcilerinden oluşan Çalışma Grubuyla çalışmalara devam edilmiştir. Nisan 2019’da Çalışma Grubunun son toplantısı gerçekleştirilerek, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılan Taslak Metin oluşturulmuştur.

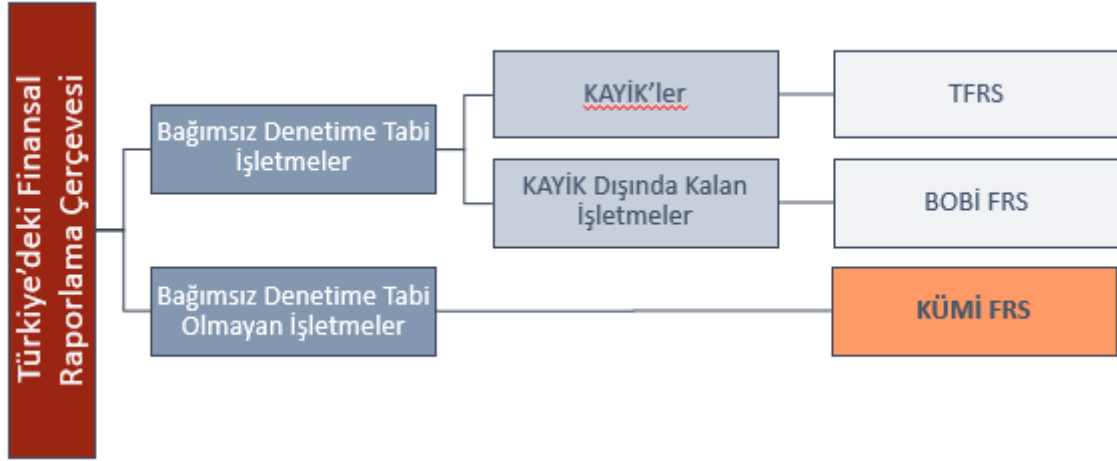
KÜMİ FRS’nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte temel olarak sağlanacak faydaları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri tabana yayılmış olacaktır.
- Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda giderilecektir.
- Vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini sağlayacaktır.
- Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu katkı sağlayacaktır. Bu durum ise, ülkemiz işletmelerinin kurumsal yapısını güçlendirerek, daha sağlıklı, geniş katılımlı ve uzun vadeli ortaklık yapılarının oluşmasını sağlayacaktır.

KÜMİ FRS'nin Özellikleri

KÜMİ FRS, bağımsız denetime tâbi olmayan ve TFRS'ler ile BOBİ FRS'yi uygulamayan işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir.

Buna göre, KÜMİ FRS'nin kapsamına giren şirketleri aşağıdaki şekilde göstermek mümkündür:



KÜMİ FRS yayımlanırken, Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmaktadır. Bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir. Küçük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler bu düzenleme kapsamında yer almayacaktır.

Avrupa Birliği Muhasebe Direktifine Göre Mikro ve Küçük İşletme Ölçütleri				
Aktif Toplamı	Mikro İşletmeler	< 350.000 € <	Küçük İşletmeler	< 4.000.000 €
Yıllık Net Satış Hasılatı		< 700.000 € <		< 8.000.000 €
Çalışan Sayısı		< 10 <		< 50

KÜMİ FRS'nin amacı, Avrupa Birliği muhasebe direktifine tam uyumlu olarak; küçük ve mikro işletmelerin ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan, kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasıdır.

KÜMİ FRS, kapsamına giren şirketlerin büyüklükleri göz önünde bulundurularak TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. Bu yaklaşım, çoğu Avrupa Birliği ülkesinde de geçerli olan işletmeler için ölçeklendirme yapılarak gerçeğe uygun sunuma zarar vermeden daha küçük işletmeler için kolaylaştırılmış muhasebe uygulamalarının öngörülmesi ya da bunların bazı yükümlülüklerden muaf tutulması şeklindeki uygulamalarla tutarlılık arz etmektedir. Avrupa Birliği'nin 2013/34 sayılı muhasebe direktifinde de “önce küçükleri düşün” yaklaşımı geçerli olup, Direktifte küçük ve mikro ölçekli işletmeler için

büyük ve orta boy işletmelere nazaran birçok kolaylıklar getirilmiştir. Bu anlamda, KÜMİ FRS'nin uygulanması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacaktır.

KÜMİ FRS, 22 bölümden ve 105 sayfadan oluşmaktadır ve metin sade bir anlatım diliyle kaleme alınmıştır. İlk bölümde finansal tablo unsurları olan varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına yer verilmiş ve bunların finansal tablolara alınma ilkeleri belirlenmiştir. İkinci bölümde ise finansal tablolara ilişkin genel hükümler, finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri ve genel finansal raporlama ilkeleri ele alınmaktadır. Üçüncü ve dördüncü bölümlerde ise sırasıyla Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosunun hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmekte ve Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu formatları belirlenmektedir. Dolayısıyla KÜMİ FRS'nin bu ilk dört bölümü MSUGT'ların 5. bölümü olan "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" bölümü dışında kalan diğer 4 bölümünde düzenlenen hususları konu edinmektedir. Geriye kalan 18 bölüm ise belirli işlem ve olaylarla ilgili muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerini konu edinmekte ve finansal tablo dipnotlarında yer verilmesi gereken açıklamaları düzenlemektedir. Dolayısıyla KÜMİ FRS, bir muhasebe standardı olarak işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir. Böylece, temel ilke ve esaslarla uyumlu bir şekilde tüm muhasebe işlemlerinin finansal tablolara yansıtılmasının ve ölçümünün yapılması sağlanarak MSUGT'ların eksik yanını oluşturan ve vergi odaklı bir muhasebe sisteminin ülkemizde hâkim olmasına neden olan durum ortadan kalkmış olacaktır.

Ayrıca, KÜMİ FRS'de genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşımla ölçüm hükümleri benimsenmiştir. Bu anlamda da hâlihazırda MSUGT'lara göre finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yaklaşımlar detayları belirlenmiş şekilde uygulanmaya devam edilecektir.

Sonuç olarak, KÜMİ FRS kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımakta ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlık arz etmektedir. KÜMİ FRS'nin yayımlanmasıyla birlikte, MSUGT'ların yerini alabilecek tüm muhasebe standartları oluşturulmuş olacak ve MSUGT'ların bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler tarafından uygulanmasına da ihtiyaç kalmayacaktır.

KÜMİ FRS'nin TFRS'lerle ve MSUGT'larla Karşılaştırılması

Bahsedildiği üzere KÜMİ FRS, BOBİ FRS'yle ve dolayısıyla TFRS'lerle karşılaştırıldığında uygulaması daha kolay muhasebe esaslarını içermektedir. Bunun yanı sıra, KÜMİ FRS'nin mevcut durumda ülkemizde uygulanan muhasebe esaslarına kıyasla büyük bir farklılık getirdiği de söylenemez. Temel olarak, KÜMİ FRS, varlık, yükümlülük, hasılat ve diğer gelirler ile giderlerin doğru ve işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde finansal tablolara yansıtılmasını ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak şekilde detaylı muhasebe düzenlemelerini oluşturmakta ve bu bilgilerin oluşturulan tablo formatlarına uygun şekilde karar alıcılara aktarılmasını amaçlamaktadır.

Bu çerçevede, KÜMİ FRS'nin BOBİ FRS'ye göre temel farklılıklarını ve bu anlamda sağladığı uygulama kolaylıklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- BOBİ FRS uygulayan işletmelerden farklı olarak küçük ve mikro işletmelerin sadece Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosunu sunmaları zorunlu kılınmıştır.

- BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmamaktadır.
- BOBİ FRS’de orta boy işletmelere sağlanan muafiyete benzer şekilde küçük ve mikro işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları gerekmemektedir.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayrı bir şekilde sunumu zorunlu kılınmamıştır.
- Tüm borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmeden gider yazılması öngörülmüştür.
- Stokların, maddi veya maddi olmayan duran varlıkların her halükârda vade farkı ayrımı olmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçümü öngörülmüştür.
- Hasılatın her halükârda vade farkı ayrımı olmaksızın alınan veya alınması beklenen nakit tutar üzerinden ölçümü öngörülmüştür.
- Benzer şekilde, tüm alacak ve borçların iskonto edilmeden itibarı değerleri üzerinden ölçülmesine imkân tanınmış ve tüm alacak ve borçların hesap dönemi sonlarında reeskont işlemine tabi tutulması istenmiştir.
- Stokların değer düşüklüğünün belirlenmesinde net gerçekleşebilir değeri esas alan bir yaklaşım benimsenmemiş, mevcut uygulamayla tutarlılık gösterecek şekilde ilke bazlı bir yaklaşımla maliyet bedelinin satış bedelinin %10’nun altına indiğinde değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtılması öngörülmüştür.
- Sabit varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanmasında kullanım değerinin tespit edilmeden sadece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden hareketle değer düşüklüğü zararının hesaplanması öngörülmüştür.
- Her bir varlığın ayrı olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulması öngörülmüş bu kapsamda varlıkların nakit yaratan birimlere dağıtımı istenmemiştir.
- Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek girişimlerin ölçümünde maliyet yönteminin ya da bunlara ilişkin özkaynak araçlarının borsada işlem görmesi durumunda gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılmasına izin verilmiştir.
- Geliştirme maliyetlerinin doğrudan gider yazılması öngörülmüştür.
- Karşılıklar için bugünkü değer hesaplaması yapılmadan doğrudan ödenmesi beklenen tutar üzerinden finansal tablolara alınması öngörülmüştür.
- Dipnot açıklamalarında sadeleştirmeye gidilmiş ve dipnot açıklamaları Avrupa Birliği Muhasebe Direktifinde küçük ve mikro işletmeler için öngörülen açıklamalarla sınırlı tutularak istenilen dipnot açıklamaları sadeleştirilmiştir.

Diğer taraftan, daha kapsamlı bir düzenleme niteliğindeki KÜMİ FRS’nin MSUGT’lardan olan temel farklarını genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- MSGUT’ta finansal tablo kalemlerine yönelik ayrıntılı değerlendirme hükümleri bulunmazken, KÜMİ FRS kapsamında finansal tabloları oluşturan kalemler açıklanarak bu kalemlerin değerlemesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.
- MSUGT uyarınca alacak ve borçlar ihtiyari olarak reeskont işlemi uygulanarak ölçülmekteyken, KÜMİ FRS açısından reeskont işlemlerinin uygulanması zorunludur.
- KÜMİ FRS’de bir hüküm bulunmadığında muhasebe politikalarının nasıl belirleneceğine dair spesifik belirlemeler yapılmış, politika değişikliği ve hata düzeltmelerinin finansal tablolarda geriye dönük uygulayacağı belirlenmiştir.
- Raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olayların finansal tablolara yansıtılmasında uluslararası standartlarla uyumlu bir yaklaşım benimsenmiştir.

- Hasılatın doğru zamanda ve doğru tutarlarla finansal tablolara yansıtılabilmesi için TFRS hükümlerine yaklaşan bir esasta hükümler belirlenmiştir.
- Hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerden kaynaklı hasılatın tamamlama yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara yansıtılması öngörülmüştür.
- Sabit üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde açık bir şekilde tam ya da normal maliyet yönteminin kullanılacağı belirtilerek özellikle normal maliyetin uygulama esasları belirlenmiştir.
- Açık bir şekilde stokların maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılacak maliyet ölçüm teknikleri belirlenmiştir.
- Stokların değer düşüklüğüne uğraması stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olmasına bağlanmıştır.
- Finansal varlık ve yükümlülüklerin ölçümleri bu varlık ve yükümlülüklerin niteliklerine göre belirlenmiş ve borçlanma araçlarının ölçümünde kolaylaştırılmış bir şekilde itfa edilmiş maliyet yönteminin kullanımı öngörülmüştür.
- MSUGT uyarınca maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden ölçülmekteyken, KÜMİ FRS’de bu varlıklar maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmektedir.
- Stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin doğrudan gider yazılacağı açıkça belirtilmiştir.
- Amortisman ve itfa payının hesaplanmasında kıst esasın dikkate alınacağı, kalıntı değerinin tespit edileceği ve fayda ömre göre ayırmanın yapılacağı açıklığa kavuşturulmuştur.
- Arsa ve binaların ayrı bir şekilde izlenmesi ve ölçümünün yapılması zorunlu kılınmıştır.
- Genel kabule uygun bir biçimde araştırma giderlerinin doğrudan kar veya zarar tablosuna yansıtılması öngörülmüştür.
- Kiralama yoluyla elde edilen varlıkların niteliklerine uygun olarak maddi ya da maddi olmayan duran varlıklar içinde gösterilmesi esas alınmıştır.
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ayrı bir bölümde ele alınmış ve alınan devlet teşviklerinin yerine getirilen performans şartları ölçüsünden kar veya zarara aktarılması öngörülmüştür.
- KÜMİ FRS uyarınca kıdem tazminatı yükümlülüğünün her dönem hesaplanarak finansal tablolara alınması zorunlu tutulmaktayken MSUGT çerçevesinde kıdem tazminatları sadece ödendikleri dönemde ve ödendikleri tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılmaktadır.
- MSUGT kapsamında varlıkların değer düşüklüğünün ne şekilde hesaplanacağına ilişkin hükümler düzenlenmemiştir. KÜMİ FRS’de ise varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin bir bölüme yer verilerek değer düşüklüğünün hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.
- MSUGT’ta işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine yönelik hükümler bulunmazken KÜMİ FRS’de birleşmelerin ne şekilde finansal tablolara yansıtılacağına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.
- Karşılık ve şarta bağlı yükümlülük tanımları yapılarak karşılıkların mutlak surette finansal durum tablosuna yansıtılması öngörülmüştür.
- MSUGT’ta tarımsal faaliyetleri ayrıca düzenleyen hükümler bulunmamaktadır. KÜMİ FRS’de ise tarımsal faaliyetler yürüten şirketlerin bu faaliyetlerine ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini düzenleyen “Tarımsal Faaliyetler” bölümüne yer verilmiştir. Bu kapsamda gerçeğe uygun değerleri nispeten kolay belirlenebilen canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri

üzerinden izlenebilmesine imkân tanınmış ve bu varlıkların ve bunlara ilişkin gelir ve giderlerin ayrı bir şekilde sunulması öngörülmüştür. Ayrıca canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin değerlendirme esasları belirlenmiştir.

Ayrıca, Ek'te yer alan tabloyla çalışmada yer verilen BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT'ların karşılaştırılmasının topluca görülmesini sağlamak üzere konular bazında karşılaştırma tablosu eklenmiştir.

Yukarıda belirtilen farklılıklardan anlaşıldığı üzere, KÜMİ FRS'yle getirilen en önemli değişiklik, gerçeğe uygun sunum hedefi doğrultusunda varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin değerlemesine yönelik detay hükümlerin getirilmiş olmasıdır. Ülkemizde finansal tabloların hazırlanmasında vergi düzenlemelerinin etkin hale gelmesi de MSUGT'ların bu yöndeki eksikliğinden kaynaklanmıştır. KÜMİ FRS'yle birlikte, MSUGT'larda da yer alan gerçeğe uygun sunuma yönelik esas ve ilkelerle uyumlu bir şekilde finansal tabloların hazırlanması amacına da ulaşılmış olacaktır.

Daha önceden bahsedildiği gibi, KÜMİ FRS'nin hazırlanması sırasında maliyet esaslı bir yaklaşım öngörülerek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kabul edilebilir olduğu müddetçe ülkemizde halihazırda uygulanmakta olan muhasebe esaslarında değişikliğe gidilmemeye çalışılmıştır. Bu kapsamda, KÜMİ FRS'nin mevcut uygulamalarla karşılaştırıldığında finansal tablolara getireceği en önemli etkiler şu şekilde olacaktır:

- İşletmeler kıdem tazminatı yükümlülüklerini finansal tablolarına yansıtacaktır;
- Varlıkların finansal tablolarda gerçek değerleriyle gösterilmesini teminen stoklar dahil işletmelerin varlıklarında meydana gelen değer düşüklükleri finansal tablolara yansıtılacaktır;
- Hizmet ve inşaa işleri açısından işin tamamlanan kısmına isabet eden hasılat beklenmeksizin finansal tablolara yansıtılacaktır;
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman ve itfa tutarları faydalı ömür esasına göre finansal tablolara yansıtılacaktır;
- Borç karşılıkları finansal tablolara yansıtılacaktır.

Bunlar dışında kalan düzenlemeler ise, ülkemizde uygulanan muhasebe esaslarında önemli bir değişiklik getirecek türden düzenlemeler değildir. Bahsedilen önemli değişikliklere bakıldığında, KÜMİ FRS'nin işletmenin durumu ve performansını gerçekçi bir şekilde yansıtan finansal tablolar oluşturulmasına önemli katkılar sağlayacağı açıkça görülmektedir.

Hesap Planı ve Yayınlanma Amacı

KGK, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen şekilde, finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde gösteren, dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının/işletmenin paydaşlarının alacağı kararları ve geleceğe yönelik analizleri için temel bilgi ihtiyacını karşılayan ve bu doğrultuda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve uluslararası muhasebe standartlarında benimsenen yaklaşıma uygun bir şekilde oluşturulmuş muhasebe standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamalarını amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda, uluslararası uygulamalara eşdeğer bir şekilde işletmeleri büyüklüklerine ve kamu yararı açısından önemine göre sınıflandırmak suretiyle, KAYİK'lerin finansal tablolarını IFRS'lerle tam uyumlu TFRS'lere göre hazırlamasını öngörmüş ve bağımsız denetime de tabi olan büyük ve orta boy işletmeler için BOBİ FRS'yi oluşturarak bu işletmelerin finansal tablolarını bu Standarda

göre hazırlamalarını zorunlu kılmıştır. Diğer taraftan, MSUGT'lara göre hazırlanmış finansal tabloların karar alıcıların ihtiyaç duyduğu bilgiyi üretmekten uzak olduğu düşüncesiyle bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için aynı amaca hizmet eden ancak çok daha kolaylaştırılmış muhasebe uygulamaları öngören KÜMİ FRS Standardını yayımlamayı hedeflemiştir.

Hâlihazırda ülkemizde bağımsız denetime tabi olan işletmeler tarafından TFRS ya da BOBİ FRS uygulanıyor olsa da 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca işletmelerin ticari defterlerini MSUGT'a göre hazırlama yükümlülüğü devam etmektedir. Dolayısıyla, işletmeler bağımsız denetimden de geçmiş olan TFRS ve BOBİ FRS tablolarını üretiyor olsalar da muhasebe sistemlerini MSUGT'larda belirlenen tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmakta ve MSUGT'larda belirlenen finansal tablo formatlarına uygun finansal tablolarını da oluşturmaya devam etmektedir. MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolar da başta vergi idaresi tarafından vergi matrahının tespiti için temel hareket noktası olarak alınmakta, bunun ötesinde, MSUGT'ların uzun yıllardan beri uygulanıyor olması nedeniyle diğer kamu kurumları da finansal tablolara dayalı olarak yaptığı işlemlerde bu finansal tabloları kabul görmektedir. Bunun sonucunda işletmeler öncelikli olarak MSUGT'lara uygun finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmaya ve temel finansal tabloları bu tablolarımız gibi görmeye devam etmektedir.

TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar ise MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolara göre önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar esas olarak aynı varlık, yükümlülük, gelir ve gider kalemleri için TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin öngördüğü muhasebeleştirme ve değerlendirme hükümlerinin MSUGT'lardan farklılık arz etmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, vergi mevzuatının etkisinde kalan MSUGT'lara göre oluşturulan muhasebe sisteminde amortisman ve itfa payı tutarları faydalı ömür ve kalıntı değer hesabı yapılmadan doğrudan vergi mevzuatındaki esaslara göre izlenmekte, finansal yükümlülükler itfa edilmiş maliyet yöntemi kullanılmadan doğrudan tahakkuk eden faizler üzerinden değerlendirilmektedir. İkinci olarak bu farklılıklar, özellikle TFRS ve BOBİ FRS'de işletmenin bazı varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerinin sınıflandırılmasının MSUGT'lardan farklı bir esasa göre yapılmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin, canlı varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların, ilişkili taraflardan olan alacak ve borçların finansal durum tablosunda ya da dipnotlarda, durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin, özkaynak yöntemine göre izlenen yatırımlardan dönemde ortaya çıkan kâr/zarar paylarının kar veya zarar tablosunda ayrı olarak gösterilmesi gerekmektedir. Diğer yandan, TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kar veya zarar tablosunda gelir giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılmasında farklı bir yaklaşım öngörmekte ve arazi nitelikte de olsa işletmenin faaliyet döngüsü içinde oluşan tüm gelir ve giderlerin esas faaliyetler altında gösterilmesini şart koşturmaktadır. Farklılığa neden olan üçüncü temel neden ise, TFRS ve BOBİ FRS'de MSUGT'lara göre finansal tablolara yansıtılmayan çeşitli varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin de finansal tabloda gösterilmesi gerekliliğidir. Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü, hasılatın tamamlanma yüzdesine göre hesaplandığı işlemler açısından özellikle önem arz eden sözleşme yükümlülükleri, gerçeğe uygun değerle ölçümün öngördüğü varlıklar açısından gerçeğe uygun değişimleri bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Dolayısıyla, temel hatlarıyla yukarıdaki şekilde özetlenebilen farklılardan ötürü, ticari defterlerini MSUGT'lara göre tekdüzen hesap planına uygun olarak tutmak zorunda olan işletmelerimiz ticari esaslı temel finansal tabloları olan TFRS ya da BOBİ FRS finansal tablolarını hazırlarken ya yasal kayıtlardan ayrı şekilde bir kayıt düzeni oluşturmakta ya da dönüştürme kayıtlarını kullanmaktadır.

Bu durum ise, işletmeler için ek bir maliyet yaratmakta, TFRS ya da BOBİ FRS tablolarının hatalı bir şekilde oluşturulmasına neden olabilmekte ve özellikle dönüştürme kayıtlarının bağımsız denetçiler tarafından yapılmasına yol açarak kendi kendini denetleme riskini doğurmaktadır.

Kaldı ki, bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmeler için MSUGT'ların ilk yayımlandığı zamanlarda geçerli olan yaklaşımla aynı şekilde gerçeğe uygun sunumu hedefleyen muhasebe standartlarının oluşturulmasının ardından, işletmelerin TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarının yanı sıra, ticari muhasebe esaslı finansal tablolar üretilmesi amacından uzaklaşmış MSUGT'lara uygun finansal tablolarını da üretmesine gerek kalmayacağı düşünülmektedir. Böyle bir durumda ihtiyaç olması halinde, muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar üzerinden mali kârın hesaplanmasını sağlayan bir dönüşüm tablosunun geliştirilmesi yoluna gidilerek, söz konusu tablolara vergi matrahı arasındaki bağlantının sağlanması da mümkündür.

İşletmelerin ticari esaslı tek finansal tabloları olarak TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS tablolarını oluşturmaya başlamaları, işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tabloların hazırlanmasına imkân veren bir hesap planına göre kurmalarını gerektirecektir. Çünkü mevcut hesap planı TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, ülkemizde uzun yıllardan beri uygulanmakta olan hesap planının bu Standartlara göre finansal tabloların üretilmesini sağlayacak şekilde yeniden kurgulanması ihtiyacı hâsıl olmuştur. Böylece, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin yanı sıra Finansal Raporlama Standartlarına uygun hesap planının yayımlanmasıyla birlikte tüm bu düzenlemeler MSUGT'larda yer alan tüm düzenlemelerin yerini alabilecek ve ülkemizde ticari muhasebe esaslı finansal tabloların oluşturulması amacının hâkim olduğu bir anlayış artık geçerli olmaya başlayacaktır.

Hesap Planının Özellikleri

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı çalışmasıyla, bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine (TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye) göre muhasebeleştirilmesini ve işletmelerin finansal tablolarını uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurmalarında yararlanacakları bir hesap planı oluşturulması amaçlanmaktadır.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'nın ayrıca sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin arttırılmasına, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanmasına ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, işletmelerin yasal defterlerini tutarken bu hesap planına uygun olarak kayıt düzenlerini oluşturmaları, Ülkemizde işletme paydaşlarının alacakları kararlara ışık tutan finansal bilgileri üretmeye odaklanan ticari muhasebeye geçişin en önemli adımlarından biri olacaktır.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, TFRS, BOBİ FRS ya da KÜMİ FRS uyguladığına bakılmaksızın, finansal kuruluşlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliktedir. Bu kapsamda hesap planı oluşturulurken söz konusu işletmelerin uyguladıkları finansal raporlama çerçevesi kapsamında ihtiyaç duyabilecekleri tüm varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider hesaplarına yer verilmeye çalışılmıştır.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, alışla gelmiş uygulamanın devamını sağlamak üzere mevcut hesap planında kullanılan aynı sistemle (3 basamaklı kodlama sistemiyle) oluşturulmuştur. Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin ilk kayda alımı, ölçümü ve kayıtlardan çıkarılması uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre yapılacağından hesap planında bu hususlara, özel olarak bir açıklama yapılması gerekmediği sürece, değinilmemiştir. Hesap açıklamalarında sadece ilgili hesabın hangi tür varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin izlenmesinde kullanılacağı ve işleyişi açıklanmıştır. Bu itibarla, hesaplar, hesapların işleyiş kısmında tanımlanan usullere uygun olarak, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesinde belirlenen esaslara göre çalışacaktır. Diğer taraftan, her bir varlık ve yükümlülük hesabının açıklamasında, bu varlık ve yükümlülüklerle ilgili olarak ortaya çıkabilecek çeşitli gelir ve giderlerin hangi kâr veya zarar tablosu hesabına yansıtılacağı değinilerek finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu hesapları arasındaki ilişkinin kolaylıkla anlaşılması amaçlanmıştır.

Belirtildiği üzere, hesap planında, işletmelerin uyguladıkları finansal raporlama çerçevesi kapsamında ihtiyaç duyabilecekleri tüm hesaplara yer verilmeye çalışılmıştır. Ancak, işletmelerin niteliği, faaliyet gösterdiği sektör ve benzeri nedenlerle ilave hesap ihtiyaçlarının olması durumunda, işletmeler hesap planında boş bırakılan hesapları ve 84-89 grubunda yer alan serbest hesapları kullanabileceklerdir. Bu kapsamda, hesap gruplarında imkân dâhilinde boş hesaplar bırakılmaya çalışılmıştır. Ayrıca, hesap grupları içerisinde niteliğine uygun ayrı bir hesap tanımlanmadığından diğer kapsamına alınmış varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya gider, işletme açısından önemli tutarlarda olması ve mevcut hesap grubunda boş bir hesap bulunması durumunda boş hesaplar kullanılarak ayrı olarak izlenebilecektir.

Bunun yanı sıra, finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında mevcut hesap planın kodlarına olabildiğince sadık kalınmaya çalışılmıştır. Gerekli görülmedikçe grup ve hesap adlarında ve sıralamasında değişikliğe gidilmemesine özen gösterilmiştir.

Oluşturulan hesap planında özellikle TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin doğrudan finansal tablo verilerine ulaşması için gereklilik arz eden hesap gruplarına ve hesaplara yer verilmiş, aynı zamanda mevcut hesap planında yer almayan ancak tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri diğer hesaplar da eklenmiştir.

Bu kapsamda, TFRS ya da BOBİ FRS uygulayan işletmeler tarafından kullanılmak üzere aşağıdaki varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerle ilgili gruplar ya da hesaplar hesap planına eklenmiştir:

- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal yatırımlar ile itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal yatırımlar (111, 112, 201 ve 202 nolu hesaplar)
- Devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden finansal varlıklar ve bu sözleşmelerden doğan yükümlülükler ile önceden yapılan inşa ve hizmet işleri (142 ve 242 nolu hesaplar hariç 14 ve 24 nolu gruplar ile 34 ve 44 nolu gruplar),
- İlişkili taraflardan ticari ve diğer alacaklar ile ilişkili taraflara olan ticari ve diğer borçlar,
- Canlı varlıklar ve bunlara ilişkin değer artış kazanç ve kayıpları (17 ve 27 nolu gruplar ile 643 ve 653 nolu hesaplar),
- Satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar ve satış amaçlı sınıflandırılan gruplara ilişkin varlık ve yükümlülükler (196-199 nolu hesaplar ile 396-399 nolu hesaplar),
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile bunlara ilişkin gelir ve giderler (245-249 nolu hesaplar ile 647 ve 657 nolu hesaplar)

- Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü ile ertelenmiş vergi gelir ve gider etkileri (289 ve 489 nolu hesaplar ile 692 ve 696 nolu hesaplar),
- Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmeleri içeren birleşmelerin etkisi (516 nolu hesap),
- Daha sonraki dönemlerde kâr veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağına göre ayrıştırılarak doğrudan özkaynaklara yansıtılmış olan birikimli gelirler ve giderler (TFRS uygulayan işletmeler açısından bakıldığında türlerine göre birikimli kapsamlı gelir ve giderler) (55 ve 56 nolu gruplar),
- Politika değişikliği, hata düzeltmeleri ve Standardın ilk kez uygulanmaya başlanması sonucu geçmiş yıllar kârları/zararlarında yapılacak düzeltmeler (571-573 ve 581-583 nolu hesaplar)
- Normal maliyet yöntemi uygulandığında stokların maliyetine verilmeyen sabit genel üretim giderleri (624 nolu hesap),
- Stoklarla ilgili arizi olarak ortaya çıkan ancak TFRS ve BOBİ FRS'ye göre esas faaliyet kârı içinde sunulması gerekli anormal fire ve kayıplar ve değer düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan giderler ile değer düşüklüğü zararlarının iptalinden ortaya çıkan gelirler (625 – 627 nolu hesaplar),
- TFRS ve BOBİ FRS'ye göre esas faaliyet karı içinde sunulması gerekli ticari alacaklara ilişkin vade farklı gelirleri, ticari borçlara ilişkin vade farkı giderleri, ticari alacaklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ve iptalleri, ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç ve kayıpları ile komisyon gelir ve giderleri (640-642 ve 650 – 652 nolu hesaplar)
- Döneme ilişkin diğer kapsamlı gelirler ve giderler (80, 81, 82 ve 83 nolu gruplar),
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler ile bu gelir ve giderlere ilişkin vergiler (68 grubu ile 694 – 697 nolu hesaplar) ve
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımların kârlarından (zararlarından) paylar (645 ve 655 nolu hesaplar).

Hesap planında, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kar veya zarar tablosu formatlarına uygun bir şekilde, kâr veya zarar tablosu hesapları en başta esas faaliyetler, diğer faaliyetler, finansal gelirler ve finansal giderler şeklinde gruplandırılmıştır. Buna göre, 60, 61, 62, 63 nolu gruplar ile 64 ve 65 nolu grupların ilk beş hesabı esas faaliyetlerle ilgili gelir ve giderler için, 64 ve 65 nolu grupların son beş hesabı diğer faaliyetlerle ilgili gelir ve giderler için, 66 grubu finansal gelirler için ve 67 grubu finansal giderler için kullanılmıştır. Dolayısıyla BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulayan işletmelerin kâr veya zarar tablosunu doğrudan hesap gruplarına ilişkin toplam tutarlardan hareketle kolaylıkla hazırlamaları mümkün hale gelmiştir. TFRS uygulayan işletmelerin kâr veya zarar tablosunun biçimi diğer Standartları uygulayan işletmelerden farklılık arz ettiğinden kar veya zarar tablosuna ilişkin hesap grupları ile kâr veya zarar tablosu formatı arasında tam bir uyum bulunmamakla birlikte, bu işletmeler de hesap bakiyelerinden hareketle sadece hesapları ilgili finansal tablo kalemleriyle eşleştirmek suretiyle kolay bir şekilde oluşturulabilecektir.

Bunun yanı sıra, 80 – 83 nolu gruplar TFRS'leri uygulayan işletmelerin dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelir ve giderlerini izleyebilmeleri için özel olarak tasarlanmıştır. Bu gruplardaki hesaplar TFRS'lere göre her bir diğer kapsamlı gelir türüyle ilgili olarak dönemde ortaya çıkan gelir ve giderlerin ve bunlara ilişkin vergilerin ayrı olarak izlenmesine imkân vermektedir. Bu şekilde, TFRS'yi uygulayan işletmelerin 80-83 nolu gruplarda yer alan hesapların bakiyelerinden hareketle cari döneme ilişkin kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu doğrudan oluşturulabilmesi mümkün hale gelmiştir. Ayrıca, diğer kapsamlı gelirlere ilişkin birikimli tutarların izlendiği 55 ve 56

nolu gruplarla birlikte düşünöldüğünde bu gruplarda yer alan hesaplar bu işletmelerin özkaynaklar değışim tablosunun ve diğerk kapsamlı gelirlere ilişkin dipnotların oluşturulmasında önemli bir kolaylık sağlayacaktır.

Ayrıca, mevcut hesap planında yer almayan ancak tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri nitelikte olduğundan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'na eklenen çeşitli hesaplar aşağıda gösterilmektedir:

- 104 Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-)
- 105 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Alacaklar
- 106 Nakit Benzeri Menkul Kıymetler
- 114 – 214 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
- 115 – 215 Bankalardaki Vadeli Mevduat
- 116 – 216 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri
- 119 – 219 Türev Araçlar
- 122 – 222 Alınan İleri Tarihli Çekler
- 123 – 223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar
- 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
- 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
- 156 Yoldaki Stoklar
- 265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları
- 306 - 406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlölük Bileşenleri
- 309 – 409 Türev Araçlardan Borçlar
- 322 – 422 Verilen İleri Tarihli Çekler
- 323 – 423 Kredi Kartıyla Yapılan Alımlardan Borçlar
- 373 – 473 Çalışanlara Sağlanacak Diğerk Faydalara İlişkin Karşılıklar
- 375 – 475 Garanti Karşılıkları
- 376 – 476 İade Karşılıkları
- 377 – 477 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar
- 378 – 478 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
- 382 – 482 Alınan Devlet Teşvikleri
- 510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkısı
- 511 Sermaye Tamamlama Fonu
- 515 Geri Alınmış Paylar (-)
- 522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler
- 523 Pay İhraç Giderleri (-)
- 543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler
- 544 Girişim Sermayesi Fonu
- 545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları
- 579 Ödenen Kar Payı Avansları (-)
- 660 Mevduat Faiz Gelirleri
- 661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri
- 662 Diğerk Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri
- 663 Diğerk Faiz Gelirleri

- 665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları
- 667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar
- 672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)
- 675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)
- 677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar (-)

Sonuç

Muhasebe verileri ve finansal tablolar analiz edilip yorumlandığında, işletme ile ilgili tarafların kararlarına dayanak oluşturur. İşletme yönetimi, işletmenin mevcut ve potansiyel ortak/ortakları, borç verenler, işletmede çalışanlar, devlet ve tüm kamuoyu, muhasebe tarafından yaratılan bilgiye dayanarak rasyonel kararlar alabilir. Devlet, muhasebenin bilgi sunduğu taraflardan sadece biridir ve devlete ödenecek verginin tespiti, vergi yasalarındaki kurallar çerçevesinde gerçekleştirilir. Vergi yasalarındaki kurallar, devletin vergi alacağının doğru olarak tespiti prensibi uyarınca hazırlanmıştır. Oysa muhasebenin hizmet ettiği diğer taraflar için amaç, işletmenin sürdürülebilirliğinin sağlanmasıdır. Finansal sürdürülebilirliğin sağlanması için işletmenin gerçek durumunu gösteren geçmişe yönelik bilgiler yanında, geleceğe yönelik tahminlerin yapılmasını sağlayan muhasebe verilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Kurumsal işletmeler ve sermaye piyasasında faaliyette bulunan kuruluşlar dışında, ülkemizde genellikle vergi için muhasebe tutulmaktadır. Bu anlayışın değişmesi, bilgi için ticari muhasebe anlayışının yaygınlaştırmak amacıyla “Ticari Muhasebeye Geçiş Projesinin” hayata geçirilmesi işletmelerimizin yönetimlerine etkin kaynak temini ve kullanımı ile uygun finans kaynaklarına erişim yoluyla katma değer sağlayacaktır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun muhasebeyle ilgili düzenlemelerindeki genel ilke de muhasebenin vergisel özellikler taşımasından ziyade bahsettiğimiz katkıları sağlaması yönündedir. Muhasebenin görevi ticari kârın hesaplanmasıdır. Özetle, muhasebenin sosyal sorumluluğu, işletme ile ilgili taraflara doğru ve güvenilir bilgi sağlanarak iktisadi anlamda rasyonel kararlar alınmasını sağlar. Bu nedenle işletmeler defterlerini ticari muhasebe esaslarına göre tutmalı, finansal tablolarında ticari muhasebe sonuçlarını raporlamalı ve daha sonra vergi mevzuatının gereklerine göre ticari kârı ekleme ve çıkarmalar yaparak vergi matrahını hesaplamalıdır. Ticari muhasebe anlayışının yaygınlaştırılması ve ülkemizde vergi muhasebesi anlayışından ticari muhasebe anlayışına geçilmesi için gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılarak ilgili kurumlarımızla ortak çalışmalar yapılmasının başta 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olmak üzere muhasebenin kendisinden beklenen fonksiyonu hakkıyla görmesi için önem arz etmektedir.

EK: BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK Karşılaştırması

Aşağıda yer alan tabloda, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK arasındaki temel farklar konular bazında özet bir formatta toplu olarak gösterilmektedir:

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
<u>FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU</u>			
Sunulacak Finansal Tablolar	Bilanço Gelir Tablosu Satışların Maliyeti Tablosu Fon Akım Tabloları Nakit Akım Tablosu Kâr Dağıtım Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu	Finansal Durum Tablosu Kâr veya Zarar Tablosu Dipnotlar	Finansal Durum Tablosu Kâr veya Zarar Tablosu Nakit Akış Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu ve Dipnotlar
<u>HASILAT</u>			
Finansal Tablolara Alma Ölçütleri	Mal teslimi ya da hizmet ifası	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması. Faydaların güvenilir ölçümü.	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması. Faydaların güvenilir ölçümü.
Vade Farkı	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Vade 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır.
İnşa Sözleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması	Hasılat, tamamlanmış taahhüt yöntemi kullanılarak inşa bitiminde muhasebeleştirilir.	Hasılat ve maliyetler tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak finansal tablolara alınır.	Hasılat ve maliyetler tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak finansal tablolara alınır.
<u>STOKLAR</u>			
Vade Farkı	Vade farkı stok maliyetine dahil edilir.	Vade farkı stok maliyetine dahil edilir.	1 yıldan uzun süreli alımlarda vade farkı ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Maliyete dahil edilebilir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	Üretimi 1 yıldan uzun süren stoklar için katılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dahil edilir.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
Dönem Sonu Ölçümü	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür.
Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi	Tam maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi
Değer Düşüklüğü	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilir.	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	Net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.
<u>TARIMSAL FAALİYETLER</u>			
Canlı varlıkların ölçümü	Maliyet bedeli ile ölçülür. Ziraî işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
Tarımsal ürünlerin ölçümü	Maliyet bedeli ile ölçülür.	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
Canlı varlıkların sunumu	Ayrı sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	Finansal Durum Tablosunda, "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.	Finansal Durum Tablosunda, "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.
<u>FİNANSAL ARAÇLAR</u>			
Ticari ve Diğer Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesi	Senede bağlanmış bütün alacak ve borçlar için reeskont uygulanması ihtiyaridir.	Alacak ve borçların ilk ölçümü itibari değeri üzerinden gerçekleştirilir. Dönem sonlarında senetli ve senetsiz alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulur.	Vadesi bir yıldan kısa olanlar itibari değeri üzerinden vadesi 1 yıl veya daha uzun olanlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.
Ticari Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	Dava ve icra safhasındaki alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.	Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.	Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
Hisse Senedi Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	Alış bedeliyle değerlendirir.	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, borsada işlem görmeyenler maliyet bedelinden ölçülür.	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, borsada işlem görmeyenler maliyet bedelinden ölçülür.
Borçlanma Aracı Niteliğindeki Finansal Varlıkların Ölçümü	Borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İlk ölçüm bedeline raporlama dönemi sonuna kadar tahakkuk eden faiz tutarının eklenmesi, anapara ve faiz ödemelerinin ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi sonucu ulaşılan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.
İştirakler, Müstareken Kontrol Edilen İşletmeler ve Bağlı Ortaklıklar	Söz konusu yatırımlar maliyet bedeliyle ölçülmektedir.	Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçlarının ilk ve sonraki ölçümleri gerçeğe uygun değeri üzerinden gerçekleştirilir. Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçların, ilk ölçümü ve sonraki ölçümü maliyet bedeli üzerinden gerçekleştirilir.	Münferit finansal tablolarda söz konusu yatırımlar maliyet veya özkaynak yöntemiyle ölçülebilmektedir.
<u>MADDİ DURAN VARLIKLAR</u>			
Kapsam	-	Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller.	Maddi duran varlıklar.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli - Yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli - Yeniden değerlendirilmiş tutar
Vade Farkı	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetleri, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.
Amortisman Uygulaması	İhtiyaridir.	Zorunludur.	Zorunludur.
Kıst Amortisman	Sadece binek araçlar için kıst amortisman ayrılır.	Tüm MDV'lere kıst amortisman ayrılır.	Tüm MDV'lere kıst amortisman ayrılır.
Amortismana Tabi Tutar	Varlığın defter değeri	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur.	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur.
<u>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</u>			
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli - birikmiş itfa payı - birikmiş değer düşüklüğü	Maliyet bedeli - birikmiş itfa payı - birikmiş değer düşüklüğü
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetleri, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi olmayan varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma ve geliştirme faaliyeti sonunda bir maddi olmayan duran varlık elde edilmesi halinde bu giderler, varlığın maliyetini oluşturmakta, herhangi bir maddi olmayan duran varlık elde edilememesi halinde ise doğrudan gider kaydedilmektedir.	Araştırma ve geliştirme giderleri kâr veya zarara yansıtılır.	Araştırma safhasında yapılan giderler kâr veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir.
İtfa Uygulaması	İhtiyaridir.	Zorunludur.	Zorunludur.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
<u>KİRALAMALAR</u>			
Sunum	Hak olarak Maddi Olmayan Duran Varlık kalemi içinde gösterilir.	Varlık türüne göre ilgili hesap kalemi içinde gösterilir.(Maddi Duran Varlık, Maddi Olmayan Duran Varlık vb.)	Varlık türüne göre ilgili hesap kalemi içinde gösterilir.(Maddi Duran Varlık, Maddi Olmayan Duran Varlık vb.)
Amortisman	VUK ve ilgili tebliğlerde belirtilen süreler dikkate alınarak amortisman ayrılır.	Kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı üzerinden amortismanına veya itfaya tabi tutulur.	Kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı üzerinden amortismanına veya itfaya tabi tutulur.
<u>DEVLET TEŞVİKLERİ</u>			
Finansal Tablolara Alma	Tahakkuk ettikleri tarihte hasılat olarak kaydedilir.	Performans şartı yoksa ya da önceden yerine getirilmişse alındıkları anda, gelecekte performans şartları yerine getirilecekse, performans şartları karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır.	Performans şartı yoksa ya da önceden yerine getirilmişse alındıkları anda, gelecekte performans şartları yerine getirilecekse, performans şartları karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır.
Piyasa Faiz Oranından Düşük Bir Faiz Oranı ile Devletten Alınan Krediler	Devlet teşviki olarak değerlendirilmez.	Devlet teşviki olarak değerlendirilmez.	Devlet teşviki olarak değerlendirilir ve bugünkü değeri üzerinden ölçülür.
<u>VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ</u>			
Ölçüm	Fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar kullanılır.	Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü mevcuttur.	Defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark değer düşüklüğü olarak değerlendirilir.
<u>YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ</u>			
İlk Ölçüm	İşlem tarihindeki TCMB kuru (Efektif şeklindeki yabancı paralar efektif alış kuru, diğerleri döviz alış kuru)	İşlem tarihindeki TCMB döviz alış kuru.	İşlem tarihindeki spot kur.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
Parasal Kalemlerin Sonraki Ölçümü	Dönem sonundaki TCMB döviz kuru. (Efektif alış kuru Döviz alış kuru)	Dönem sonundaki TCMB döviz alış kuru.	Dönem sonundaki spot kur.
Parasal Olmayan Kalemlerin Sonraki Ölçümü	İşlem tarihindeki kur üzerinden çevrilir.	Maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur; gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki TCMB döviz alış kuru üzerinden çevrilir.	Maliyet bedeliyle ölçülüyorsa, işlem tarihindeki kur; gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilir.
<u>KARŞILIKLAR, ŞART BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER</u> <u>VE ŞART BAĞLI VARLIKLAR</u>			
Karşılıkların Finansal Tablolara Alınması	MSUGT uyarınca karşılıklar muhasebeleştirilebilir, VUK karşılıkların kayda alınmasına izin vermemektedir.	Karşılıklar aşağıdaki ölçütleri sağladıklarında finansal tablolara alınır: İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.	Karşılıklar aşağıdaki ölçütleri sağladıklarında finansal tablolara alınır: İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.
Karşılık tutarının hesaplanması	Kesinleşen tutar	Yapılması beklenen harcama tutarı	Bugünkü değer ya da yapılması beklenen harcama tutarı
Kıdem tazminatının hesaplanması	Kıdem tazminatı ödendiğinde finansal tablolara yansıtılır.	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.

	MSUGT/ VUK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
<u>KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR</u>			
Konsolide Finansal Tabloların Sunumu	Konsolide finansal tablo sunulmaz.	Konsolide finansal tablo sunulmaz.	Büyük işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorunda olup; orta boy işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilmektedir.
<u>GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER</u>			
Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu	Ertelenmiş vergi hesaplanmaz.	Ertelenmiş vergi hesaplanmaz.	Büyük işletmeler için zorunlu.
<u>DİPNOTLAR</u>			
Kapsam	Bilanço dipnotları ve gelir tablosu dipnotları öngörülmüştür.	Tüm işletmeler tarafından ve küçük işletmeler tarafından sunulacak dipnotlar ayrılmıştır.	Tüm işletmeler tarafından ve büyük işletmeler tarafından sunulacak dipnotlar ayrılmıştır.
AB Direktifi ile Uyum	-	AB Direktifinde istenen açıklamaların yanı sıra MSUGT'da yer alan bilanço ve gelir tablosu dipnotları istenmiştir.	AB Direktifi ile tam uyumludur.

Kaynakça

ALBRECHT, W. Steve, STICE, James D., STICE, Earl K., SWAIN, Monte R., (2007), Accounting Concepts and Applicaitons, South-Western College Pub.

GENÇOĞLU GÜCENME, Ümit, (2017), Ticari Muhasebeye Neden Geçilmeli? Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İstanbul.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2018), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2018), Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2019), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı.

SEVİLENGÜL, Orhan, (2005), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi. Ankara.

4.3. Tebliğ 3 : SPK - Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama ve Kayıt Sistemi

(Hazırlayan: Hüseyin Yurdakul, Sermaye Piyasası Kurumu, Başuzman)

Yönetici Özeti

Tüm sermaye piyasaları gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de kamuyu aydınlatma sistemi benimsenmiştir. Bu sisteminin temelinde, potansiyel ve mevcut yatırımcılara, yatırım yapacakları sermaye piyasası araçları ve bunları ihraç eden ihraççılar hakkında ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi sunarak, satın alma, satma veya elde tutma gibi yatırım kararlarının yatırımcıların kendisinin vermesi yatmaktadır. Sunulan bilgiler finansal olabileceği gibi finansal olmayan bilgileri de kapsamaktadır. Sermaye piyasalarının etkin bir şekilde işlemesi, ülke kaynaklarının etkin dağıtılarak ekonomik kalkınmaya katkı sağlaması ve yatırımcıların haklarının korunması bakımından sermaye piyasalarında ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve güvenilir bilgiye dayalı isabetli kararların verilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, izahname, pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme ve bölünme işlemlerine ilişkin duyuru metinleri gibi kamuyu aydınlatma belgeleri ve periyodik finansal raporlar ile yatırımcılara, yatırım kararlarında yardımcı olacak, faydalı olacak bilgiler sunulmaktadır. Ampirik akademik araştırmaların gösterdiği üzere, yatırımcıların yatırım kararlarında finansal bilgiler önemli rol oynamaktadır. Nitekim, finans teorisinde piyasa etkinliğine ilişkin teorilerin temelini yatırımcılara açıklanan bilgiler oluşturmaktadır. Bu nedenle, periyodik olarak sunulan finansal tablolar ve bunların dayanağını oluşturan kayıt sistemi büyük önem taşımaktadır.

Kamunun aydınlatılmasında finansal tabloların önemi gerek Mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu gerekse yürürlükteki 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında hem ihraççılar hem de sermaye piyasası kurumları için düzenleme, gözetim ve denetim yapma yetkileri vermiştir. Bu yetkiler çerçevesinde, SPK tarafından finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında muhtelif kereler düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere uyum kapsamında, SPK tarafından ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarının finansal tabloların gözetim ve denetimleri gerçekleştirilmektedir. SPK'nın anılan faaliyetlerinin etkinliği, sunulan finansal tabloların gerçeğe uygunluğu, güvenilirliği ve zamanında sunumuyla mümkün olmuştur.

SPK tarafından ilk finansal tablolara ilişkin düzenleme 13.02.1983 tarihli Seri:VIII, No:2 sayılı Standart Mali Tablo ve Raporlara İlişkin Esaslar Tebliği ile olmuştur. Daha sonra yayınlanan muhtelif finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri müteakip, 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS), 2003 yılından itibaren isteğe bağlı; 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'ne (AB) paralel olarak borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu hale getirilmiştir. Son olarak 13.06.2013 tarihli II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ile tüm ihraççı ve sermaye piyasası kurumları; 30.12.2013 tarihli II-14.2 sayılı Yatırım Fonlarının Finansal Raporlama Esaslarına İlişkin Tebliği ile tüm fonlar için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan UMS/UFRS'nin Türkçe çevirileri Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/TFRS) uyum zorunlu hale getirilmiştir. Böylece, ortak sayısı nedeniyle halka açık olup, bağımsız denetime tabi olmayan ortaklıklar hariç, tüm ihraççı ve sermaye piyasası kurumları finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre hazırlamaktadır. Uluslararası standartlara uyum, günümüz serbest sermaye hareketlerinin bir

gereğidir. Yerli ve yabancı yatırımcılar, finansal raporlama alanında ortak bir dil aramakta olup, ülkemizde TMS/TFRS ile bu dilin benimsenmesi sayesinde borsaya yabancı yatırımcı gelmesi, doğrudan sermaye yatırımları ve yurt dışı risk primi düşük borçlanma kolaylaşmıştır.

Benzer şekilde, SPK 01.02.1984 tarihli Seri:VIII, No:7 sayılı Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Tebliği ve daha sonra 29.01.1989 tarihli Seri:XI, No:2 sayılı Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ ile halka açık ortaklıklar ve aracı kurumlar tarafından kullanılacak hesap planına ilişkin esasları belirlemiştir. Bu hesap planları, MSUGT için temel oluşturacak hesap planlarını içermiştir. SPK halen yürürlükte olan 28.02.1992 tarihli Seri:XI, No:7 sayılı Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ ile aracı kurumlar; önceleri 28.02.1990 tarihli Seri:XI, No:6 sayılı Menkul Kıymet Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlamalarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ ve daha sonra II-14.2 Tebliğ ile yatırım fonlarına ilişkin hesap planlarını belirlemiştir. Ayrıca, SPK tarafından finansal tablo formatları da belirlenmiştir.

Tüm bu belirlemelere karşın, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları finansal tablolarını sermaye piyasası mevzuatı kapsamında TMS/TFRS uyarınca hazırlamak zorunda olmakla birlikte gerek mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun gerekse yürürlükteki 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri uyarınca ticari defterlerini (muhasabe kayıt sistemini) vergi mevzuatına göre tutmaktadırlar. 2000'li yılların başlarına kadar, vergi mevzuatı ile SPK'nın finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerinin büyük ölçüde uyumlu olması nedeniyle, finansal raporların muhasabe kayıtlarına dayanarak oluşturulması sıkıntı yaratmazken, 2003 yılından itibaren UMS/UFRS ile uyumlu finansal raporlama düzenlemelerine geçişle birlikte, vergi mevzuatı kapsamında tutulan yasal kayıtlar ile UMS/UFRS ile uyumlu finansal tablolar arasında önemli farklar oluşmaya başlamıştır. Yasal kayıtlardan finansal tablolara geçişte oluşan sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme farklarının kaydedilmesi, muhasabe sistemi ile finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurması ve sonraki yıl finansal tabloların sağlıklı bir şekilde hazırlanması için şirketlere önce “*Enflasyona Göre Düzeltme Defteri*”, daha sonra ise “*Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri*” tutma mecburiyeti getirilmiştir.

Bu kapsamda, çoğu şirket yasal kayıtlarından yola çıkarak TMS/TFRS ile uyumlu finansal tablolarını hazırlamaktadır. Bazı kurumsal yapıya sahip şirketler ise muhasabe kayıtlarını hem vergi mevzuatına göre hem de TMS/TFRS'ye göre tutmakta ve TMS/TFRS'ye göre tuttıkları kayıtları esas alarak finansal tablolarını hazırlamaktadırlar. Söz konusu durum, her halükârda şirketler açısından ikili kayıt sistemine uygun muhasabe sistemi altyapısı yatırımlarının yapılması ve bu sistemin yürütülmesi için önemli maliyetleri de beraberinde getirmiştir. Özellikle vergi mevzuatı uyarınca kayıt yapılması nedeni ile TMS/TFRS'ye uygun finansal tablo hazırlamak için gerekli düzeltmelerin yapılması şirketler için önemli maliyetler yaratmıştır. Kayıt sisteminden TMS/TFRS finansal tablolara geçiş önemli sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltmeler içermesi nedeniyle önemli ölçüde emek ve zaman gerektirmektedir. Aynı zamanda, geçiş sırasındaki sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme işlemlerinin hataya açık olması ve resmi kayıt sisteminden ayrı izleniyor olması kamuya açıklanan finansal tabloların güvenilirlik düzeyini azaltmaktadır.

Her ne kadar, finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması kapsamında bağımsız denetim yaptırılsa da, TMS/TFRS finansal tablolarının vergi mevzuatına göre tutulan muhasabe kayıt sisteminden farklı esasları içermesi nedeniyle bağımsız denetim önemli emek ve zamanı gerektirmektedir. Kurumsal yapısı zayıf işletmeler açısından, söz konusu farklılaşma şirketlerin TMS/TFRS finansal tablolarını bağımsız denetçiler tarafından hazırlanması talebini beraberinde getirmektedir ki bu

durum hem etik ilkeler hem de mevzuat açısından bağımsızlığa karşı önemli bir aykırılık teşkil etmektedir. Dahası, bağımsız denetçinin asıl faaliyetlerine ayıracağı zaman üzerinde baskı yaratmaktadır. Ayrıca, bu baskılar ile kayıt sisteminin vergi mevzuatına göre tutuluyor olması, TMS/TFRS finansal tablolarda hata ve yanlış raporlama riskini artırmaktadır. Bu durum, finansal raporların güvenilirlik düzeylerini olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin kontrol yüklerinin artması nedeniyle şirketlerin bağımsız denetim maliyetlerinin artmasının bir sonucu olarak uyum maliyetleri de artmaktadır.

SPK tarafından halka açık şirketlerin sermaye artırımı, kar dağıtımı, birleşmesi, bölünmesi, şirket değerlemesi gibi finansman, yatırım, yeniden yapılandırma işlemlerinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) finansal tabloları ile TMS/TFRS finansal tablolarındaki tutarlar arasında farklılık bulunması hangi finansal verilerin bu işlemlerde kullanılacağına ilişkin tereddütlere ve farkların nasıl dikkate alınacağına özel ek düzenleme ihtiyacına yol açmaktadır. Örneğin, halka açık şirketlerin birleşme/bölünme işlemlerinde, bu farklılaşma nedeniyle detaylı hesaplama ve denkleştirme çalışmaları yapılması gerekmektedir. Benzer şekilde, vergi mevzuatına dayalı bir muhasebe ve raporlama sistemini benimsemiş şirketlerin halka açılma süreci TMS/TFRS finansal tablo hazırlama yükümlülüğü, nedeniyle hazırlık süresini ve ortaya çıkan maliyetleri artırmakta, şirketlerin halka açılarak özkaynakla finansman sağlama imkânlarını kısıtlamaktadır. Ayrıca, muhasebe sistemi ile TMS/TFRS finansal tablolarındaki farklılaşma SPK gözetim ve denetim faaliyetlerinde de önemli ek zaman ve emek harcanmasına yol açarak, etkinliği azaltmaktadır.

Diğer taraftan, vergi mevzuatının ticari finansal tabloların düzenlemesine ilişkin esasları, uluslararası finansal raporlama ilkeleri ve TTK ile düzenlenen şirketlere fon sağlayanlara ihtiyaca ve gerçeğe uygun finansal tablo sunumu ilkesi ile pek çok konuda çalışmaktadır. Her ne kadar MSUGT ile ticari muhasebe esasları kapsamında gerçeğe uygun finansal tablo hazırlanması amaçlanmışsa da, ulusal ve uluslararası gelişmeler kapsamında güncellenmemesi nedeniyle, özellikle TMS/TFRS'de yer alan yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar gibi muhasebe sisteminde ayrı takibi gereken pek çok unsura MSUGT cevaz vermemektedir. MSUGT finansal tablolara ilişkin esasları işletmelerin değişen ihtiyaçları çerçevesinde güncellenmemektedir. Hâlbuki günümüzün hızlı değişen koşulları yeni finansal araçlar ve varlık türleri ortaya çıkarmakta, teknolojik gelişmeler maddi olmayan varlıkların önemini artırmakta, çevre duyarlılığındaki artış sürdürülebilirlik gibi konulara verilen ehemmiyeti her geçen gün artırmaktadır. Bu durum, ya ticari finansal tablolara ilişkin vergi mevzuatının bu gelişmeler ışığında zamanında güncellenmesini ya da ticari finansal tablolara ilişkin muhasebe kayıtlarının paydaşların da görüşü alınarak gelişmeler ışığında güncellenen TMS/TFRS kapsamında tutulmasını gerektirmektedir. TMS/TFRS kapsamında muhasebe kayıtları tutulduğunda, herhangi bir vergi kaybı da oluşmayacak, bu kez gerekli düzeltmeler yapılarak ticari kardan mali kara ulaşılarak vergi matrahı bu kayıtlar üzerinden tespit edilecektir. Böylece hem finansal tablo kullanıcısı tüm diğer tarafların (yatırımcılar, çalışanlar, kredi verenler vb.) bilgi ihtiyacı dikkate alınarak kayıtlar hazırlanarak finansal raporlama yapılacak hem de mali otoritenin ihtiyaçlarına uygun düzeltmeler yapılacaktır. Nitekim ABD, AB gibi pek çok ülkede, vergi matrahı ticari finansal tablolar üzerinde yapılan düzeltmeler ile hesaplanmaktadır. Küçük işletmeler için ayrı ve daha az detaylı bir finansal raporlama düzenlemesine ihtiyaç olduğu değerlendirilmekle birlikte, temel değerlendirme esaslarının TMS/TFRS ile uyumlu olmasının sağlanması gerekli görülmektedir. Aksi takdirde zaman içerisinde büyüyüp halka açılan şirketlerin geçmiş uygulamalarının izlenmesi ve karşılaştırılabilirliği sorunu ortaya çıkabilecektir.

Kaynakların etkin kullanımı için ortaya çıkan değişimleri dikkate alarak işletmelerin elde ettiği kaynakların kullanımını gerçeğe en uygun şekilde yansıtan standartlara ihtiyaç vardır. Dolayısı ile uluslararası tüm gelişim ve dönüşümleri dikkate alan UMS/UFRS'nin kullanımı günümüz finansal sistemi için bir zorunluluktur. Elbette ki ülkeler kendi egemenlikleri çerçevesinde mali politikalar oluşturup kamu finansmanının yönünü belirleyecektir. Ancak bunu yapmak için tüm kayıt sistemini vergi düzenlemeleri çerçevesinde oluşturmak gerekmemektedir.

Sermaye piyasaları yatırımcıları için bilgiye hızlı ulaşım ve bunun analiz edilebilir olması büyük önem taşımaktadır. Bunun için KGK ile iş birliği içinde IFRS Taksonomisinin kullanımına 2016 yılından itibaren geçilmiştir. Bu ortak dil kullanımını yeni bir boyuta taşımıştır. Tüm dünya ile karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun performansı hızlıca fon sahiplerine sunabilmek rekabet avantajı sağlayacaktır. Ancak karmaşık kayıt sistemleri, çifte kayıt sistemleri gibi uygulamalar, hızlı finansal veri teminini de engellemekte, Türk şirketleri için rekabet dezavantajı doğurmaktadır. İki ayrı kayıt sistemi ve raporlama yatırımcıların bilgiye erişim maliyetini de artırmaktadır. Dahası, beyan süreleri ile finansal raporların kamuya açıklanmasına ilişkin süreler uyumlu olmadığına, iki tabloda açıklanmakta, yatırımcı hangi tabloyu yatırım kararlarında kullanacağını belirleme zorluğu ile karşı karşıya kalmaktadır.

Şirketlerin gerçeğe uygun raporlamayı hedef alan TMS/TFRS yerine MSUGT'i baz alması, işletmenin etkinliği ve veriminin izlenmesi için hazırlanan yönetim raporlamalarının dizaynını ve bu alana yeterli kaynak ayrılmasını da güçleştirmektedir. Yönetim karar alma süreci için harcanan zaman iki ayrı sistem için değerlendirme, varsayım oluşturma ve yargılama gerektirdiğinden ek maliyetler yaratmaktadır. Benzer şekilde kamu politikaların oluşturulması için de çeşitli kamu kurumları veri toplamakta olup, birden fazla raporlama sistemi, toplanan verilerin hızlı iletimi ve güvenilirliğinde ve ekonomik politikaların tek bir perspektif kullanılarak oluşturulmuş veri seti üzerinden tutarlı bir şekilde oluşturulmasında sorunlar yaratmaktadır.

MUSGT'da işletme büyüklüğü veya bulunulan endüstri dikkate alınmaksızın genel bir düzenleme yaklaşımı benimsenmiştir. Halbuki farklı endüstrilerin varlıkları, kullandıkları araçlar ve finansal yapıları da farklıdır. Bu durum zaten bankacılık (mevduat ve katılım bankaları), finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, aracı kurumlar, fonlar gibi işletmelerin farklı hesap planları belirlemelerine yol açmıştır. İhtiyaçları karşılamayan sistem finansal raporlama sistemindeki karmaşıklık da artırmıştır.

Son olarak, vergi mevzuatının finansal raporlamaya ilişkin esaslarının, TMS/TFRS'ye uyumlu hale getirilmesine yönelik akademik çevreler ve KGK tarafından muhtelif çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Akademik çevrelerce Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) değerlendirme esaslarının ve Tek Düzen Hesap Planı'nın (TDHP) TMS/TFRS ile uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Vergi Konseyi tarafından VUK'un değerlendirme esaslarının TMS/TFRS ile uyumlu hale getirilmesi çalışmaları yapılmıştır. Benzer şekilde, KGK bünyesinde SPK temsilcisinin de katılımı ile TDHP'nin TMS/TFRS ile uyumlu hale getirilmesi için çalışmalar yapılarak sonuçlandırılmıştır. SPK olarak biz yöndeki çalışmaları desteklemekteyiz.

Giriş

Tüm sermaye piyasaları gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de kamuyu aydınlatma sistemi benimsenmiştir. Bu sisteminin temelinde, potansiyel ve mevcut yatırımcılara, yatırım yapacakları sermaye piyasası araçları ve bunları ihraç eden ihraççılar hakkında ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve

güvenilir bilgi sunarak, yatırım kararlarının (satın alma, satma veya elde tutma gibi) yatırımcıların kendisinin vermesi yatmaktadır. Sunulan bilgiler finansal olabileceği gibi finansal olmayan bilgileri de kapsamaktadır. Sermaye piyasalarının etkin bir şekilde işlemesi, ülke kaynaklarının etkin dağıtılarak ekonomik kalkınmaya katkı sağlanması ve yatırımcıların haklarının korunması bakımından sermaye piyasalarında ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve güvenilir bilgiye dayalı isabetli kararların verilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, izahname, pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme ve bölünme işlemlerine ilişkin duyuru metinleri gibi kamuyu aydınlatma belgeleri ve periyodik finansal raporlar ile yatırımcılara, yatırım kararlarında yardımcı olacak, faydalı olacak bilgiler sunulmaktadır. Ampirik akademik araştırmaların gösterdiği üzere, yatırımcıların yatırım kararlarında finansal bilgiler önemli rol oynamaktadır. Nitekim finans teorisinde piyasa etkinliğine ilişkin teorilerin temelini yatırımcılara açıklanan bilgiler oluşturmaktadır. Bu nedenle, periyodik olarak sunulan finansal tablolar ve bunların dayanağını oluşturan kayıt sistemi büyük önem taşımaktadır.

Kamunun aydınlatılmasında finansal tabloların önemi gerek mülga SPKn gerekse yürürlükteki SPKn, SPK'ya finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında hem ihraççılar hem de sermaye piyasası kurumları için düzenleme, gözetim ve denetim yapma yetkisi vermektedir. Bu yetkiler çerçevesinde, SPK tarafından finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında muhtelif kereler düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere uyum kapsamında, SPK tarafından ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarının finansal tabloların gözetim ve denetimleri gerçekleştirilmektedir. SPK'nın anılan faaliyetlerinin etkinliği, sunulan finansal tabloların ihtiyaca uygunluğu, güvenilirliği ve zamanında sunumuyla mümkün olmuştur.

Bu tebliğde, sermaye piyasasında finansal raporlama ve hesap planlarına ilişkin düzenlemeler hakkında bilgi verildikten sonra, muhasebe kayıt sistemi üzerinde durulacak, vergi mevzuatı kapsamındaki kayıt sisteminin oluşturduğu sıkıntılara değinilerek, muhasebe kayıt sisteminin TMS/TFRS ile uyumlu olmasına ilişkin görüşlerimiz vurgulanacaktır. Temel finansal bilgi kaynağının muhasebe sisteminde kayıtlı veriler üzerinden hazırlanan finansal tablolar olması nedeniyle, özellikle yatırımcılar olmak üzere sermaye piyasasının tüm paydaşlarına sunulacak finansal bilgilerin ihtiyaca uygunluğu, gerçeğe uygunluğu ve güvenilirliği açısından, kayıt sisteminin ihtiyacı karşılayan, etkin, hata ve hileden uzat olması gerekmektedir.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama Düzenlemeleri

Kamuyu aydınlatma sisteminin, temel finansal kaynağı olan finansal tablolar yatırımcı kararlarında hayati önemi sahiptir. Bu nedenle, SPK tarafından uluslararası gelişmelere paralel olarak finansal raporlama alanında düzenlemeler yapılmıştır. SPK tarafından halka açık ortaklıklar ve aracı kurumlar için ilk finansal tablolara ilişkin düzenleme 13.02.1983 tarihli Seri:VIII, No:2 sayılı Standart Mali Tablo ve Raporlara İlişkin Esaslar Tebliği (Seri:VIII, No:2 Tebliği) ile olmuştur. Bu Tebliğ ile temel finansal tablolar olan bilanço ve gelir tablosunun unsurları hem TDHP'na hem de sonraki SPK finansal raporlama düzenlemelerine esas olacak şekilde belirlenmiştir. Daha sonra, 1989 tarihli Seri:XI, No:1 sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:1 Tebliği) ile temel finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) ve ek finansal tablolara (fon akım tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kar dağıtım tablosu) ilişkin formatlar belirlenmiştir. Bu Tebliğ'de finansal tablo unsurlarının muhasebe kayıt sistemine alınması ve değerlemesine ilişkin hususlara da yer verilmiştir. Söz konusu format ve değerlendirme esasları daha sonra hazırlanan MSUGT ile uyumlu olması nedeniyle, 2003 yılındaki

enflasyon ve UMS/UFRS düzenlemelerine kadar, şirketlerin yasal kayıtlarından kamuya açıkladıkları finansal tabloları hazırlamaları kolay olmuştur. Sermaye piyasasının ihtiyaçları çerçevesinde Seri:XI, No:3 sayılı Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurullar Hakkında Tebliğ ile halka açık ortaklıklar ve aracı kurumların ara dönem finansal tablolarına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Yatırım fonlarının ülkemizde gelişmesine paralel, fonların yapılarının ve faaliyetlerinin farklı nitelik taşıması nedeniyle 28.02.1990 tarihli Seri:XI, No:6 sayılı Menkul Kıymet Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Finansal Raporlamalarına İlişkin İlke ve Kurullar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:6 Tebliği) ile yatırım fonlarının finansal raporlamalarına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Ülkemizde 28.03.1992 tarihli Seri:XI, No:10 sayılı Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurullar Hakkında Tebliğ ile konsolide finansal tablolara ilişkin esaslar ilk kez belirlenmesine karşın, anılan Tebliğ uygulanmamıştır.

2000'li yıllardan itibaren tüm dünyada olduğu gibi, ülkemizde de UMS/UFRS'ye geçişler kapsamında öncelikle, türev araçlar, konsolidasyon ve enflasyon düzeltmesine ilişkin ilgili UMS/UFRS standartları kapsamında 27.08.2001 tarihli Seri:XI, No:19 sayılı Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, sadece 2003 ve 2004 yıllarında sınırlı sayıda şirket tarafından uygulanan 13.11.2001 tarihli Seri:XI, No:21 sayılı Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ ve yine sadece 2003 ve 2004 hesap döneminde uygulama alanı bulan 28.11.2001 tarihli Seri:XI, No:20 sayılı Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:20 Tebliği) ile düzenleme yapılmıştır. UMS/UFRS'nin yayımlandığı tarihteki çevirisini içeren 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ile borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketler finansal tablolarını 2003 ve 2004 yılları için isteğe bağlı, AB'de olduğu gibi 2005 yılından itibaren ise zorunlu olarak UMS/UFRS'ye göre hazırlamaya başlamıştır. Bu Tebliğ'in önceleri geçici maddesi daha sonra ek maddesi ile orijinal UMS/UFRS'ler kapsamında finansal tabloların hazırlanmasına izin verilmiştir. Daha sonra, 09.04.2009 tarihli Seri:XI, No:29 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri:XI, No:29 Tebliği) ile AB'nin kabul ettiği haliyle UMS/UFRS'ler zorunlu kılınmıştır. Bu Tebliğ ile AB'nin kabul ettiği UMS/UFRS'lere aykırı olmamak kaydıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan TMS/TFRS'lere göre finansal tablo hazırlanmasına da izin verilmiştir. Son olarak, yeni SPKn müteakip 13.06.2013 tarihli II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ile ortak sayısı nedeniyle halka açık olup, bağımsız denetime tabi olmayan ortaklıklar hariç halka açık ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları; 30.12.2013 tarihli II-14.2 sayılı Yatırım Fonlarının Finansal Raporlama Esaslarına İlişkin Tebliği (II-14.2 Tebliğ) ile de tüm fonlar için TMS/TFRS'ye göre finansal tablo hazırlanması zorunlu kılınmıştır. Uluslararası standartlara uyum, günümüz serbest sermaye hareketlerinin bir gereğidir. Yerli ve yabancı yatırımcılar, finansal raporlama alanında ortak bir dil aramakta olup, ülkemizde TMS/TFRS ile bu dilin benimsenmesi sayesinde borsaya yabancı yatırımcı gelmesi, doğrudan sermaye yatırımları ve yurt dışı risk primi düşük borçlanma kolaylaşmıştır.

Yukarıda belirtildiği üzere, 1982 yılında faaliyetlerine başlayan SPK, 1983 yılından beri finansal tablolara ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. Bu durum, finansal raporlamanın sermaye piyasası paydaşları açısından önemini açık bir şekilde göstermektedir.

Sermaye Piyasasında Hesap Planları ve Finansal Tablo Formatları

Sermaye piyasasında finansal raporlamanın önemine binaen, finansal tablolara ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi, bu tabloların dayanağını oluşturacak muhasebe sisteminin esasını oluşturan hesap planlarına ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. Bu düzenlemeler genellikle, finansal raporlama düzenlemelerine paralel bir şekilde yapılmıştır. 1992 yılında MSUGT'ye kadar, SPK tarafından halka açık ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım fonlarına ilişkin hesap planlarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda ilk düzenleme, 01.02.1984 tarihli Seri:VIII, No:7 sayılı Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Tebliği ve daha sonra 29.01.1989 tarihli Seri:XI, No:2 Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ ile halka açık ortaklıklar ve aracı kurumlar tarafından kullanılacak hesap planına ilişkin esasları belirlemiştir. Buradaki amaç, ortaklık ve aracı kurumların düzenlemek ve kamuya açıklamak zorunda oldukları finansal tabloların, oluşturulmasına yardımcı olmak, sağlıklı karşılaştırma ve tahliller yapılmasına elverişli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlenmelerini sağlayarak sermaye piyasasına açıklık getirmek ve ortaklıkların finansal durumlarını ilgili kamu kuruluşları ile halk tarafından güvenilir bir şekilde izlenebilmesine olanak sağlamaktır. Bu Tebliğlerdeki hesap planları, hazırlanacak finansal tablolara ilişkin asgari hususları belirlemiş olup, MSUGT için temel oluşturacak unsurları içermiştir. 1992 yılından itibaren MSUGT yürürlüğe girmiştir. 1 Sıra No'lu MSUGT'nin IV Düzenlemenin Kapsamı kısmında;

“Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu Tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları, bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri, belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterlidir. Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan;

- Banka ve Sigorta Şirketleri,
- Özel Finans Kurumları
- Finansal Kiralama Şirketleri (faktoring vb alanlarda faaliyet gösterenler dahil),

- Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları,

belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla bu Tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değildir.”

hükmü yer almaktadır. Bu hükümle uyumlu olarak, SPK tarafından halen yürürlükte olan 28.02.1992 tarihli Seri:XI, No:7 sayılı Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliği (Seri:XI, No:7 Tebliği) ile aracı kurumlar için hesap planına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Daha önce 28.02.1990 tarihli Seri:XI, No:6 sayılı Menkul Kıymet Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlamalarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ ile menkul kıymet yatırım fonlarına ilişkin belirlenen hesap planı, 30.12.2013 tarihli II-14.2 Tebliğ güncellenmiştir.

Halen yürürlükte olan aracı kurumlara ilişkin Seri:XI, No:7 Tebliği'nin 3'üncü maddesinde aracı kurumların tutacakları hesaplarda vergi mevzuatına uymak zorunda oldukları ile vergi mevzuatının belirlenen uygulamalardan farklı uygulamalara yer vermesi durumlarında, aracı kurumların söz

konusu mevzuat çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapmalarının kendi sorumluluklarında olduğu düzenlenmiştir. Benzer şekilde fonlara ilişkin halen yürürlükte olan II-14.2 Tebliği'nin 15'inci maddesinde, fonların, finansal tablolarının hazırlanmasına dayanak teşkil eden tüm işlemler, fon hesap planına uygun olarak, yapıldıkları gün itibarıyla muhasebeleştirileceği; işlemlere ilişkin olarak tutulan yasal defter ve belgelerin TTK ve VUK'ta belirtilen nitelikleri taşımasının zorunlu olduğu düzenlenmiştir.

Yatırımcıların temel finansal bilgi kaynağı olan finansal tabloların formatları UMS/UFRS'ye geçişe kadar ki süreçte Seri:VIII, No:2 Tebliği, Seri:XI, No:1 Tebliği ve Seri:XI, No:6 Tebliği'nde yer verilmiştir. UMS/UFRS'ye geçişle birlikte, her ne kadar UMS/UFRS finansal tablo formatı öngörmese de SPK'nın gözetim ve denetim faaliyetleri ile piyasadan gelen talepler kapsamında ilk olarak SPK'nın 10.12.2004 tarih ve 1604 sayılı Kararı ile finansal tablo formatları belirlenerek 2014/51 sayılı SPK Bülteni'nde kamuya açıklanmıştır. Daha sonra, Seri:XI, No:29 Tebliği kapsamında AB tarafından kabul edilen UMS/UFRS'lere geçişle birlikte SPK'nın 17.04.2008 tarih ve 11/467 sayılı Kararı ile önceki finansal tablo formatları güncellenmiş ve 2008/16 sayılı SPK Bülteni'nde kamuya açıklanmıştır. Son olarak, TMS/TFRS'ye geçişle birlikte anılan formatlar SPK'nın 06.12.2013 tarih ve 40/1328 sayılı Kararı güncellenmiş ve 2013/43 sayılı SPK Bülteni'nde kamuya açıklanmıştır. Bu formatlar, SPK'nın 15.07.2016 tarih ve 22/208 sayılı Kararı ile 2016 TMS Taksonomilerinin esas alınması nedeniyle kapsamı genişlemiştir. Yatırım fonlarına ilişkin olarak da SPK'nın 06.12.2013 tarih ve 40/1328 sayılı Kararı ile formatlar belirlenmiş ve 2013/43 sayılı SPK Bülteni'nde kamuya açıklanmıştır.

Finansal raporlamanın temel çıktıları olan finansal tabloların, kamunun aydınlatılmasında temel finansal bilgi kaynakları olması nedeniyle piyasa ihtiyaçları kapsamında SPK tarafından gerek finansal tabloların dayanağı olan hesap planları gerekse finansal bilgilerin sunulduğu finansal tablo formatlarına ilişkin esaslar belirlenmiştir.

Sermaye Piyasasında Muhasebe Kayıt Sistemi

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere, SPK tarafından finansal raporlama standartları, hesap planları ve finansal tablo formatlarına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Önceki ve yürürlükteki SPK'n'ler SPK'ya finansal raporlamaya ilişkin esasları belirleme yetkisi verirken, ticari defterlerin tutulmasına ilişkin esasların belirlenmesine yönelik özel bir yetki vermemiştir. Bu nedenle, halka açık ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları finansal tablolarını sermaye piyasası mevzuatı kapsamında TMS/TFRS uyarınca hazırlamak zorunda olmakla birlikte gerek önceki gerekse yürürlükteki TTK hükümleri uyarınca ticari defterlerini (muhasebe kayıt sistemini) vergi mevzuatına göre tutmaktadırlar. 2000'li yılların başlarına kadar, vergi mevzuatı düzenlemeleri ile SPK'nın finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerinin büyük ölçüde uyumlu olması nedeniyle, finansal raporların muhasebe kayıtlarına dayanılarak oluşturulması sıkıntı yaratmazken, 2003 yılından itibaren UMS/UFRS ile uyumlu finansal raporlama düzenlemelerine geçişle birlikte, vergi mevzuatı kapsamında tutulan yasal kayıtlar ile UMS/UFRS ile uyumlu finansal tablolar arasında önemli farklar oluşmaya başlamıştır.

Gerek enflasyon düzeltmesi nedeniyle gerekse UMS/UFRS uygulaması nedeniyle yasal kayıtlar ile hazırlanan finansal tablolar arasında önemli farklar ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, yasal kayıtlardan finansal tablolara geçişte oluşan sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme farklarının kaydedilmesi, muhasebe sistemi ile finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurması ve sonraki yıl finansal tabloların sağlıklı bir şekilde hazırlanması için Seri:XI, No:20 Tebliği ile “*Enflasyona Göre Düzeltme Defteri*”; Seri:XI, No:25 Tebliği ile ise “*Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri*” tutulması zorunlu kılınmış ve

şirketler tarafından 2003 yılından itibaren tutulmaya başlamıştır. Seri:XI, No:25 Tebliği'nin devamı olan Seri:XI, No:29 Tebliği ile II-14.1 Tebliği de “*Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri*” tutulmasını zorunlu kılmıştır. Bu defterlerin tutulacakları ortamlar ve şekline ilişkin esaslar belirlenmiştir.

Seri:XI, No:20 Tebliği'nin “*Enflasyona göre düzeltme defteri*” başlıklı 35'inci maddesinde;

“Mali tablo ve raporların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez.

Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl mali tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere “Enflasyona Göre Düzeltme Defteri” tutarlar. Bu defterde en az aşağıda belirtilen bilgilere yer verilir.

- a) İşletmenin ünvanı,
- b) Düzeltme işlemlerinin hangi yıla ait olduğu,
- c) Düzeltme işlemine tabi tutulacak kalemlerin tarihi değerleri,
- d) Düzeltme işleminde kullanılacak endekslerin değeri ve düzeltme katsayıları,
- e) Düzeltme işleminde kullanılan varsayımlar,
- f) Düzeltme işleminde kullanılan değişkenlerin hesaplanmasına ilişkin veriler (stok devir hızı gibi),
- g) Düzeltme katsayılarının tespit edilmesine yönelik olarak varlıkların yaşlandırılmalarına ilişkin veriler,
- h) Stokların ve diğer varlıkların ayrıntılı dökümleri,
- i) Muhasebe belge ve kayıtlarındaki verilerden düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablo verilerine ulaşmada kullanılan diğer bilgi ve belgeler,
- j) İştirak ve bağlı ortaklıkların mali tablo ve raporları.

Enflasyona göre düzeltme defteri, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Enflasyona Göre Düzeltme Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve Türk Ticaret Kanunu'nda ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. Enflasyona göre düzeltme defterinin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmelerin yönetim kurulu; bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadırlar. Söz konusu defterin bu şekilde tutulması durumunda, tutulması gereken ancak elektronik ortamda yer almayan bilgi ve belgeler, yazılı defterde belirtilen şekilde işleme tabi tutulur.”

Seri:XI, No:25 Tebliği'nin “*Sermaye piyasası muhasebe defteri*” başlıklı 722'nci maddesinde;

“Mali tablo ve raporların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez.

Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış mali tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl mali tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere “Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri” tutarlar. Bu defterde en az aşağıda belirtilen bilgilere yer verilir.

- a) İşletmenin ünvanı,

- b) İşlemlerin hangi yıla ait olduğu,
- c) İşleme tabi tutulacak kalemlerin kanuni defterlerdeki kayıtlı değerleri,
- d) Enflasyona göre düzeltme yapıldığı dönemlerde düzeltme işleminde kullanılacak endekslerin değeri, düzeltme katsayıları ile düzeltmeye tabi tutulacak tutarların kayıtlı değerleri,
- e) Enflasyona göre düzeltme yapıldığı durumlarda düzeltme işleminde kullanılan varsayımlar,
- f) Enflasyona göre düzeltme yapıldığı durumlarda düzeltme işleminde kullanılan değişkenlerin hesaplanmasına ilişkin veriler (stok devir hızı gibi),
- g) Muhasebe belge ve kayıtlarındaki verilerden, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tablo verilerine ulaşmada kullanılan diğer bilgi ve belgeler,
- h) Konsolide mali tablo düzenlenmesi durumunda, iştirakleri, bağlı ortaklıkların ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin mali tablo ve varsa raporları.

Muhasebe kayıtlarından, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tablolardaki tutarlara ulaşılırken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defterine ayrı ayrı kaydedilmesi gerekmektedir.

Söz konusu defter, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve Türk Ticaret Kanunu'nda ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. "Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri"nin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmelerin yönetim kurulu; bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadırlar. Söz konusu defterin bu şekilde tutulması durumunda, tutulması gereken ancak elektronik ortamda yer almayan bilgi ve belgeler, yazılı defterde belirtilen şekilde işleme tabi tutulur."

II-14.1 Tebliği'nin "Sermaye piyasası muhasebe defteri" başlıklı 19'uncu maddesinde;

"(1) Finansal tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz veya bu defter ve belgelerde yer alan kayıtlar değiştirilemez;

(2) Finansal tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde, işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri tutarlar.

(3) Muhasebe kayıtlarından, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan finansal tablolardaki tutarlara ulaşılırken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'ne ayrı ayrı kaydedilmesi gerekmektedir.

(4) Söz konusu defter, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve TTK'da ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'nin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmenin yönetim kurulu, bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadır."

hükümleri yer almaktadır. Bu hükümlerden görüleceği üzere yasal kayıtlardan TMS/TFRS geçişinde yapılan sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme kayıtları gerektirmektedir. Bu işlemlerin daha sağlıklı

yürütülebilmesini teminen TTK ile öngörülen ticari defterlere ilave olarak SPK tarafından “*Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri*” tutma zorunluluğu getirilmiştir.

Kayıt Sistemi ve TMS/TFRS Uyumsuzluğunun Yarattığı Maliyetler

TTK’nın 64’üncü maddesinin beşinci fıkrasındaki “*Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257’nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.*” hükmü kapsamında şirketler muhasebe kayıt sisteminin vergi mevzuatı kapsamında tutmaktadır. Bu hüküm, kayıt düzeni ile TTK’nın envanter, finansal tablolar, finansal tablo unsurlarına ilişkin ilkeler, değerlendirme ilkeleri gibi hususlardaki TMS/TFRS’yi baz alan TTK hükümleri arasındaki illiyet bağıını zayıflatmıştır. TMS/TFRS finansal tabloları ile VUK mali tablolarını ortaya çıkararak finansal tabloların tekliği ilkesini ortadan kaldırmaktadır.

Şirketlerin büyük çoğunluğu vergi mevzuatı kapsamında tutulan yasal kayıtlarından yola çıkarak TMS/TFRS ile uyumlu finansal tablolarını hazırlamaktadır. Bazı kurumsal yapıya sahip şirketler ise muhasebe kayıtlarını hem vergi mevzuatına göre hem de TMS/TFRS’ye göre ayrı ayrı oluşturmakta ve TMS/TFRS’ye göre tuttukları kayıtları esas alarak finansal tablolarını hazırlamaktadır. Söz konusu durum, her halükârda şirketler açısından ikili kayıt sistemine uygun muhasebe sistemi altyapısı yatırımlarının yapılması ve bu sistemin yürütülmesi için önemli maliyetleri de beraberinde getirmiştir. Bu maliyetler, şirketler, bağımsız denetçiler, SPK faaliyetleri ve yatırımcılar açısından aşağıda ele alınmıştır.

İlk olarak, muhasebe kayıt sisteminin vergi mevzuatı uyarınca tutulması ve bu kayıtlar üzerinden TMS/TFRS finansal tablolarının hazırlanması, şirketlerin muhasebe kayıt sistemini bu duruma uygun hale getirecek yatırımları yapmaya zorlamaktadır. Bu durum, kayıt sisteminden TMS/TFRS finansal tablolara geçişin önemli sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme kayıtları içermesi nedeniyle önemli ölçüde emek ve zaman gerektirmektedir. Aynı zamanda, geçiş sırasındaki sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme işlemlerinin hataya açık olması nedeniyle, hazırlanıp kamuya açıklanarak yatırımcıların bilgisine sunulan finansal tabloların güvenilirlik düzeyini azaltabilmektedir. Hem vergi mevzuatına göre kayıtların tutulduğu hem de TMS/TFRS göre kayıtların tutulduğu ikili kayıt sistemi oluşturulması tercihi de, ikili kayıt sistemi oluşturulmasına yönelik yatırım yapılmasını gerektirmektedir. Söz konusu muhasebe sistemi yatırımları bilgi sistemleri altyapısına ve bu altyapı kapsamında veri giriş ve analizini yapacak personele ilişkin olup, şirketlerin büyüklük ve faaliyetlerinin karmaşıklığına göre maliyetler de artmaktadır. Bu uygulamanın seçilmesi durumu oluşturulan ikili kayıt sisteminin yönetimi, kontrolü ve sürdürülebilirliğinin sağlanması da ek insan gücü ve yatırım maliyetleri gerektirmektedir.

Şirketlerin gerçeğe uygun raporlamayı hedef alan TMS/TFRS yerine vergi mevzuatını baz alması, işletmenin etkinliği ve veriminin izlenmesi, hazırlanan yönetim raporlamalarının dizaynını ve bu alana yeterli kaynak ayrılmasını da güçleştirmektedir. Yönetim karar alma süreci için harcanan zaman iki ayrı sistem için değerlendirme, varsayım oluşturma ve yargılama gerektirdiğinden ek maliyetler yaratmaktadır.

Kamu politikaların oluşturulması için de çeşitli kamu kurumları veri toplamakta olup, birden fazla raporlama sistemi, toplanan verilerin hızlı iletimi ve güvenilirliğinde ve ekonomik politikaların tek bir perspektif kullanılarak oluşturulmuş veri seti üzerinden tutarlı bir şekilde oluşturulmasında sorunlar yaratmaktadır. Örnek olarak, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından reel sektöre yönelik istatistiklerinde TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolar daha güncel, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiler sunacaktır. Benzer şekilde, vergi idaresi tarafından şirketler hakkında MSUGT'un uygulanması ile toplanan verilerin gerçek durumu göstermemesi, vergi politikalarının oluşturulmasında, uygulanmasında ve sürdürülebilirliğinde sıkıntılara yol açabilmektedir. Halbuki vergi politikası oluşturma sürecinde TMS/TFRS kapsamında sunulan gerçeğe uygun şirket bilgilerinin kullanılması, vergi politikalarının etkinleştirilmesi, tahsil kabiliyeti ve diğer kamusal politikalar ile uyumunun artması sağlanabilir.

Finansal tablolar güvenilirlik düzeyinin artırılması için bağımsız denetimden geçirilmektedir. Bağımsız denetimin temel amacı, şirket yönetimleri tarafından hazırlanan finansal tabloların, finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlandığına ilişkin makul güvence sağlamaktır. Her ne kadar, finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması kapsamında bağımsız denetim yaptırılrsa da, TMS/TFRS finansal tablolarının vergi mevzuatı kapsamında hazırlanmış muhasebe kayıt sisteminden farklı esasları içermesi nedeniyle bağımsız denetim önemli emek ve zamanı gerektirmektedir. Ayrıca, kurumsal yapısı zayıf işletmeler açısından, söz konusu farklılaşma işletmelerin TMS/TFRS finansal tablolarını bağımsız denetçilerden tarafından hazırlaması talebini beraberinde getirmektedir. Bu durum, bağımsız denetçinin bağımsızlığına ilişkin tehlike yaratmaktadır. Denetçi olabileceklere ilişkin TTK'nın 400'üncü maddesi uyarınca, denetlenecek şirketlerin defterlerinin tutulması veya finansal tabloların düzenlenmesinde denetim dışında faaliyette veya katkıda bulunan kişiler, bağımsız denetim faaliyetinde bulunamaz. Bu nedenle, oluşacak bu durum TTK'nın 400'üncü maddesine de aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca, gerek KGK'nın Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler düzenlemesi gerekse SPK'nın Seri:X, No:22 Tebliği ile düzenlenmiş denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıracabilecek olması nedeniyle sunulamayacak hizmetler kapsamında da mevzuata aykırılık oluşturmaktadır. Benzer şekilde, bağımsız denetçinin asıl faaliyetlerine ayıracağı zaman üzerinde baskı yaratmaktadır. Ayrıca, bu baskılar ile kayıt sisteminin vergi mevzuatına göre tutuluyor olması, TMS/TFRS finansal tablolarda hata ve yanlış raporlama riskini artırmaktadır. Bu durum, finansal raporların güvenilirlik düzeylerini olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin kontrol yüklerinin artması nedeniyle şirketler için bağımsız denetim maliyetlerinin artmasının bir sonucu olarak uyum maliyetleri artmaktadır.

SPK tarafından halka açık şirketlerin sermaye artırımı, kar dağıtımı, birleşmesi, bölünmesi, şirket değerlemesi gibi finansman, yatırım, yeniden yapılandırma işlemlerinde MSUGT finansal tabloları ile TMS/TFRS finansal tablolarındaki tutarlar arasında farklılık bulunması hangi finansal verilerin bu işlemlerde kullanılacağına ilişkin tereddütlere ve farkların nasıl dikkate alınacağına özel ek düzenleme ihtiyacına yol açmaktadır. Örneğin, halka açık şirketlerin birleşme/bölünme işlemlerinde, bu farklılaşma nedeniyle detaylı hesaplama ve denkleştirme çalışmaları yapılması gerekmektedir.

İç kaynaklardan sermaye artırımında, 22.06.2013 tarihli VII-128.1 sayılı Pay Tebliği'nin 16'ncı maddesi uyarınca, halka açık ortaklıkların sermaye piyasası mevzuatı uyarınca hazırlanan finansal tablolarında yer alan iç kaynakların sermayeye eklenebilmesi için, bunların sermayeye eklenmesinde ilgili mevzuat açısından herhangi bir sakınca bulunmaması ve ilgili iç kaynak tutarlarının ortaklığın

kanuni defter ve kayıtlarında da karşılığının bulunması gerekmektedir. İlgili iç kaynak tutarlarının ortaklığın kanuni defter ve kayıtlarında karşılığının bulunup bulunmadığının kontrolü, TMS/TFRS finansal tabloları ile kanuni defter ve kayıtlarda bulunan toplam iç kaynaklar dikkate alınarak yapılmaktadır. TMS/TFRS finansal tabloları ile kanuni defter ve kayıtlarda bulunan toplam iç kaynak tutarları arasında fark bulunması durumunda, bu tutarlardan düşük olanı sermaye artırımında esas alınmaktadır. Bu durum, TMS/TFRS finansal tablolarında daha yüksek tutarlarda iç kaynak kalemleri bulunması halinde aradaki farkın sermaye artırımına konu edilememesine neden olarak, işletmelerin sermayelerinin güçlendirmesine mani olmaktadır.

Ortaklıkların kar dağıtımına ilişkin 23.01.2014 tarihli II-19.1 sayılı Kar Payı Tebliği kapsamında hazırlanan Kar Payı Rehberinin 7'nci maddesi uyarınca, dağıtılması öngörülen kâr payı tutarının tamamı, ancak yasal kayıtlarda (vergi mevzuatına göre tutulan kayıtlarda) mevcut net dağıtılabilir kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği sürece dağıtılabilir. Dağıtılacak kâr payı tutarında üst sınır, yasal kayıtlarda yer alan ilgili kâr dağıtım kaynaklarının dağıtılabilir tutarıdır. Kar dağıtım tablosu da hem TMS/TFRS karı hem de yasal kayıtlar karının üzerinden hesaplamaları içermesi nedeniyle daha karmaşık bir hal almaktadır. Dahası, TMS/TFRS finansal tablolarında daha yüksek tutarda dağıtılabilir kar bulunması halinde, yasal kayıtların üst sınır olması nedeniyle, şirketlerin ortaklarına daha az kar payı dağıtmasına yol açarak yatırımcılar açısından sermaye piyasalarının cazibesini azaltabilmektedir. Benzer durum, kar payının iç kaynaklardan sermaye artırımında kullanılmasında da ortaya çıkabilmektedir.

Sermaye piyasalarında, birleşme, bölünme gibi yeniden yapılandırma işlemlerinde TMS/TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan tutarlar esas alınmakla birlikte, bu işlemler sonucu yasal kayıtlarda yapılacak kayıt ve düzeltmelerde tereddütlü durumlar ile karşılaşmaktadır. Şirketlerin bu tür işlemlerinde, yasal kayıt TMS/TFRS farklılaşması nedeniyle, detaylı hesaplama ve denkleştirme çalışmaları yapılması gerekmektedir. Bu durum, şirketlere ilave operasyonel maliyetler getirmektedir.

Benzer şekilde, vergi mevzuatına dayalı bir muhasebe ve raporlama sistemini benimsemiş şirketlerin halka açılma süreci TMS/TFRS finansal tablo hazırlama yükümlülüğü ve bağımsız denetimden geçirme, nedeniyle hazırlık süresini ve ortaya çıkan maliyetleri artırmakta, şirketlerin halka açılarak özkaynakla finansman sağlama imkânlarını kısıtlamaktadır. Zira şirketlerin, halka açılmaları için son 3 yıla ilişkin TMS/TFRS finansal tablolarını hazırlamaları gerekmektedir. Halka açılmak isteyen şirketler açısından TMS/TFRS finansal tablo hazırlama yükümlülüğü, MSUGT dayalı bir muhasebe ve raporlama sistemini benimsemiş şirketler açısından ilave maliyetler getirmektedir.

Diğer taraftan, muhasebe sistemi ile TMS/TFRS finansal tablolarındaki farklılaşma SPK gözetim ve denetim faaliyetlerinde de önemli ek zaman ve emek harcanmasına yol açarak, etkinliği azaltmaktadır.

SPK tarafından ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarına yönelik gözetim ve denetim faaliyetleri TMS/TFRS finansal tabloları üzerinden gerçekleştirilmektedir. Söz konusu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe sisteminin oluşturduğu veriler de zaman zaman bu faaliyetlerin odağını oluşturmaktadır. Anılan muhasebe sistemi ile TMS/TFRS finansal tablolarındaki farklılaşma, SPK faaliyetlerinde önemli zaman ve emek harcanmasına yol açarak, finansal verilerin takibinde yaşanan zorluklar nedeniyle etkinliğini azaltmaktadır.

SPK, finansal tabloların kamuya açıklanmasına ilişkin son süreleri, gelişmiş ülke uygulamalarına paralel olarak belirleyerek, yatırımcıların veriye hızlı ve zamanında erişimini sağlamayı hedeflemiştir. Yatırım kararlarının hızlı alınması, finansal verilerin de başka gelişmeler ile önemini yitirmeden açıklanmasını gerektirmektedir. Düzeltme işlemleri ve karmaşık kayıt sistemleri, finansal raporlama üretim ve kamuya paylaşma sürecinin hızını yavaşlatmaktadır.

Sermaye piyasaları yatırımcıları için bilgiye hızlı ulaşım ve bunun analiz edilebilir olması büyük önem taşımaktadır. Bunun için KGGK ile işbirliği içinde IFRS Taksonomisinin kullanımına 2016 yılından itibaren geçilmiştir. Bu ortak dil kullanımını yeni bir boyuta taşımıştır. Tüm dünya ile karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun performansı hızlıca fon sahiplerine sunabilmek rekabet avantajı sağlayacaktır. Ancak karmaşık kayıt sistemleri, ikili kayıt sistemleri gibi uygulamalar, hızlı finansal veri teminini de engellemekte, ülkemiz şirketleri için rekabet dezavantajı doğurmaktadır. İki ayrı kayıt sistemi ve raporlama yatırımcıların bilgiye erişim maliyetini de artırmaktadır.

Bunun yanında, SPK'nın özel durumlara ilişkin düzenlemeleri uyarınca, TMS/IFRS finansal tablolarının kamuya henüz açıklanmamış olması halinde beyanname ekindeki vergi dairelerine sunulan finansal tablolar kamuya açıklanmaktadır. Beyan süreleri ile finansal raporların kamuya açıklanmasına ilişkin süreler uyumlu olmadığında, farklı değerlendirme esaslarına göre hazırlanmış iki tabloya da erişen yatırımcı hangi tabloyu yatırım kararlarında kullanacağını belirleme zorunluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır. Tutarsız veri akışı risk artışı ile yatırım kararlarında etkinliğin azalmasına neden olabilmektedir.

Sonuç

Uluslararası standartlara uyum, günümüz serbest sermaye hareketlerinin bir gereğidir. Yerli ve yabancı yatırımcılar, finansal raporlama alanında ortak bir dil aramakta olup, ülkemizde TMS/IFRS ile bu dilin benimsenmesi sayesinde yatırımcılara ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi sunulmasına, borsaya yabancı yatırımcı gelmesine, doğrudan sermaye yatırımlarının artmasına ve yurt dışı risk primi düşük borçlanmayı kolaylaştırmıştır. Vergi düzenlemeleri ise maliye politikalarının yürütülmesi, vergi adaleti vb. farklı hedeflere dönüktür. Dolayısı ile finansal tabloların en temel kullanıcıları olan işletmelere sermaye ve kredi şeklinde kaynak sağlayan yatırımcı ve kreditorlerin finansal raporlama amacı ile vergi düzenlemelerinin amacı uyumlu değildir.

Vergi mevzuatının ticari finansal tabloların düzenlemesine ilişkin esasları, uluslararası finansal raporlama ilkeleri ve TTK ile düzenlenen şirketlere fon sağlayanlara ihtiyaca ve gerçeğe uygun finansal tablo sunumu ilkesi ile pek çok konuda çalışmaktadır. Özellikle TMS/IFRS'de yer alan yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar gibi muhasebe sisteminde ayrı değerlemesi ve takibi gereken unsurlara MSUGT cevaz vermemektedir. MSUGT finansal tablolara ilişkin esasları işletmelerin değişen ihtiyaçları çerçevesinde güncellenmemektedir. Halbuki günümüzün hızlı değişen koşulları yeni finansal araçlar ve varlık türleri ortaya çıkarmakta, teknolojik gelişmeler maddi olmayan varlıkların önemini artırmakta, çevre duyarlılığındaki artış sürdürülebilirlik gibi konulara verilen ehemmiyeti her geçen gün artırmaktadır. Kaynakların etkin kullanımı için ortaya çıkan değişimleri dikkate alarak işletmelerin elde ettiği kaynakların kullanımını gerçeğe en uygun şekilde yansıtan standartlara ihtiyaç vardır. Dolayısı ile uluslararası tüm gelişim ve dönüşümleri dikkate alan UMS/IFRS'nin kullanımı günümüz finansal sistemi için bir zorunluluktur. Elbette ki ülkeler kendi egemenlikleri çerçevesinde mali politikalar oluşturup kamu finansmanının yönünü belirleyecektir. Ancak bunu yapmak için tüm kayıt sistemini vergi düzenlemeleri çerçevesinde oluşturmak gerekmemektedir.

Kamu politikaların oluşturulması için de çeşitli kamu kurumları veri toplamakta olup, birden fazla raporlama sistemi, toplanan verilerin hızlı iletimi ve güvenilirliğinde ve ekonomik politikaların tek bir perspektif kullanılarak oluşturulmuş veri seti üzerinden tutarlı bir şekilde oluşturulmasında sorunlar yaratmaktadır. Dahası, beyan süreleri ile finansal raporların kamuya açıklanmasına ilişkin süreler uyumlu olmadığına, iki tabloda açıklanmakta, yatırımcı hangi tabloyu yatırım kararlarında kullanacağını belirleme zorluğu ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bu durum, ya ticari finansal tablolara ilişkin vergi mevzuatının bu gelişmeler ışığında zamanında güncellenmesini ya da ticari finansal tablolara ilişkin muhasebe kayıtlarının paydaşların da görüşü alınarak gelişmeler ışığında güncellenen TMS/TFRS kapsamında tutulmasını gerektirmektedir. TMS/TFRS kapsamında muhasebe kayıtları tutulduğunda, herhangi bir vergi kaybı da oluşmayacak, bu kez gerekli düzeltmeler yapılarak vergi matrahı bu kayıtlar üzerinden tespit edilecektir. Böylece hem finansal tablo kullanıcısı tüm diğer tarafların (yatırımcılar, çalışanlar, kredi verenler vb.) bilgi ihtiyacı dikkate alınarak kayıtlar hazırlanarak finansal raporlama yapılacak hem de mali otoritenin ihtiyaçlarına uygun düzeltmeler yapılacaktır. Nitekim ABD, AB gibi pek çok ülkede, vergi matrahı ticari finansal tablolar üzerinde yapılan düzeltmeler ile hesaplanmaktadır. Küçük işletmeler için ayrı ve daha az detaylı bir finansal raporlama düzenlemesine ihtiyaç olduğu değerlendirilmekle birlikte, temel değerlendirme esaslarının TMS/TFRS ile uyumlu olmasının sağlanması gerekli görülmektedir. Aksi takdirde zaman içerisinde büyüyüp halka açılan şirketlerin geçmiş uygulamalarının izlenmesi ve karşılaştırılabilirliği sorunu ortaya çıkabilecektir.

MUSGT’da işletme büyüklüğü veya bulunulan endüstri dikkate alınmaksızın genel bir düzenleme yaklaşımı benimsenmiştir. Halbuki farklı endüstrilerin varlıkları, kullandıkları araçlar ve finansal yapıları da farklıdır. Bu durum zaten bankacılık (mevduat ve katılım bankaları), finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, aracı kurumlar, fonlar gibi işletmelerin farklı hesap planları belirlemelerine yol açmıştır. İhtiyaçları karşılamayan sistem finansal raporlama sistemindeki karmaşıklık da artırmıştır.

Son olarak, vergi mevzuatının finansal raporlamaya ilişkin esaslarının, TMS/TFRS’ye uyumlu hale getirilmesine yönelik akademik çevreler, Vergi Konseyi ve KGK tarafından muhtelif çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Akademik çevrelerce VUK’un değerlendirme esaslarının ve TDHP’nin TMS/TFRS ile uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Vergi Konseyi de VUK’un değerlendirme esaslarının TMS/TFRS ile uyumlaştırılmasına ilişkin SPK temsilcisinin de katılımı ile çalışmalar yapmıştır. Benzer şekilde, KGK bünyesinde SPK temsilcisinin de katılımı ile TDHP’nin TMS/TFRS ile uyumlu hale getirilmesi için çalışmalar yapılarak sonuçlandırılmıştır.

SPK olarak, kamunun aydınlatılması kapsamında yatırımcılara sunulan bilgilerin kalitesini artırması, şirketlerin kayıt sisteminin etkinliğinin artması nedeniyle finansal raporlamada verimlilik, hız ve etkinlik sağlaması gibi birçok faydası olacağından dolayı, muhasebe kayıt sisteminin TMS/TFRS kapsamında tutulmasına ilişkin çalışmaları desteklemekteyiz.

Vergi mevzuatının, muhasebe kayıt sistemine yönelik vergi güvenliğini öne çıkaran düzenlemelerinin yanında, kamuyu aydınlatma sistemi kapsamında paydaşlara sunulacak bilginin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğinin ön plana çıkarılarak, ticari karın tespitinde TMS/TFRS uygulamasına imkân verecek yeni sistemin kurulmasının faydalı olacağı, ülkemiz ticaret hayatına kaçınılmaz katkılar sunacağını düşünmekteyiz.

Kaynaklar

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Finansal Raporlama, Bağımsız Denetim ve Hesap Planlarına ilişkin Tebliğleri.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri

4.4. Tebliğ 4 : Vergi Konseyi - Vergi Konseyi VUK Değerleme Çalışması

(Hazırlayan: Akın Akbulut, Key Denetim, YMM, BD)

Giriş

Ticari Kayıtlar, TTK ve VUK Hükümleri ve Ticari Kar-Mali Kar

2011 yılında kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK) ile daha önce uygulanan kayıt düzeni, değerlendirme, raporlama ve ticari karın elde edilme uygulamaları köklü değişikliklere uğramıştır. Bu değişikliklere temelde neden olan ise yeni TTK'nın Uluslararası Muhasebe Standartlarının birebir çevirisi olan TMS/IFRS'lere Kanunda yer vermesi; önce kayıt düzeninde, sonra ölçme ve raporlamada ve nihayetinde ticari kar kavramında geleneksel uygulamanın ötesinde düzenlemeler getirmesidir.

Öte yandan Maliye Bakanlığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)'ndan aldığı yetkilerle ticari defterler, ticari belgeler, finansal tablolar, değerlendirme ilkeleri konularını ele almış ancak her zaman ticari öncelikler yerine **vergi güvenliğini ön planda tutan** düzenlemeler baskın olarak öne çıkarılmıştır. Maliye Bakanlığı, başlangıçta temel bir sorunu çözmüş, özellikle yayımladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tebliğleri ve Tek Düzen Hesap Planı ile bu konuda kayıt-beyan uyumunu sistematik hale getirmiştir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın VUK'a dayanarak yaptığı düzenlemeler, önceki 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu açısından bir sorun oluşturmazken, yeni 6102 sayılı TTK ile ticari defterler, değerlendirme ilkeleri, finansal tablolar, dönemsel ticari karın tutarı konularında önemli ayrışmalar ortaya çıkmıştır.

6102 sayılı TTK'nın yayımlanması ile,

TTK m.66, m.67- envanter, envanteri kolaylaştırıcı yöntemler, TTK m. 68-71- açılış bilançosu-yıl sonu finansal tablolar, TTK m.72-77 Kalemlere ilişkin ilkeler: tamlık ve mahsup yasağı, bilançonun içeriği, karşılıklar, dönem ayırıcı hesaplar, sorumluluk ilişkileri; TTK m. 78-81 Değerleme ilkeleri... Türkiye Finansal Raporlama Standartları referans verilerek ele alınmış, TFRS ilkeleri Kanuni hüküm niteliği kazanmıştır. Bu çerçevede de TTK m.88 ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na düzenleme yetkisi verilmiştir.

Bu yaklaşımın TTK'da temel alınması ile Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri temelli ticari defterlerin kayıt düzeni ve elde edilen finansal tablolar ile TTK hükümleri gözetilerek tutulması gereken kayıt, varlık ve borçlara ilişkin yapılması gereken ölçüm ve nihayet çıktısı olan finansal raporlar arasındaki illiyet bağı bozulmuştur. Yani iki ayrı yasaya dayanarak iki ayrı kayıt-ölçüm ve raporlama yapılması gereği ortaya çıkacağından 6102 sayılı TTK sonrası mali tabloların tekliği ilkesi ortadan kalkmıştır. TTK'ya eklenen ve tacirlerin defterlerini VUK'a uyumlu tutacakları hükmü (m.64/5) ise sorunu çözmek yerine ilave yükler getirmiş ve hatta sorunu görünür kılmıştır.

Öte yandan, TTK'da kıymetleri ölçme/değerleme ile finansal tablolara yer verilirken, bu tabloların nasıl oluşturulacağı yeterince yer almamıştır. Bu nedenle TTK'ya göre ticari defter kayıtlarının anılan ölçme kriterleri ile referans verilen finansal tabloları elde edecek şekilde oluşturulması gereği ortaya çıktı. Tüm bu kayıt-ölçme-finance tablolar setini dönem sonlarında üretmesi gereken ise TTK'nın kabul edeceği **ticari kar** olacaktır. Üzerinden hesaplanması gereken vergi de bu ticari kar referansı ile ortaya çıkmalıdır. Ancak hesaplanacak vergi sadece bir oranın uygulanmasından daha fazla hususu içermektedir.

Bilindiği üzere bir ticari işletmede kar, gelirler ve giderler arasındaki fark ile varlık ve yükümlülüklerinin değerlemesinin eklenmesiyle ortaya çıkmaktadır. Ticari kar TTK düzenlemeleri gözetilerek ortaya konulur iken mali kar ise gelir-giderlerde gelir ve kurumlar vergisi ve değerlendirme hükümlerinde Vergi Usul Kanunu gözetilerek oluşturulmalıdır.

Vergi Konseyi Çalışma Grubu VUK Değerleme Çalışmaları

Vergi Konseyi Çalışma Grubu olarak TTK hükümleri ile oluşturulan ticari kayıtlardan hesaplanan ticari karı vergi matrahı ile ilişkilendirmeden önce Vergi Usul Kanunu'nun değerlemelerine ilişkin yeni düzenleme ihtiyaçlarının da gözden geçirilmesi gereğini de çözüme kavuşturmak gerekti.

Ayrıntısı sunulan Raporda belirtildiği üzere, Vergi Konseyi Çalışma Grubu olarak, mükelleflerce 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan ziyade 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve (TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS gibi) ikincil düzenlemelere dayanan tek bir muhasebe ve mali tablo sistemine geçilmesi, bu çerçevede, vergi beyanlarının söz konusu kayıtlar üzerinden ve fakat Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri de dikkate alınarak gerçekleştirilecek düzeltme işlemleri neticesinde yapılması, istenmesi halinde bu geçiş işlemlerinin veya ispatların yasal defterlerin ayrı bir kısmında veya ayrıca tutulmasının mümkün kılınması önerilmektedir. Böylelikle, TTK'ya uygun kayıt-ölçme-raporlama sürecinin sağlanması, hem de mali idarenin vergilendirmeye ilişkin rezervlerinin korunması, mükelleflerin uyumdan kaynaklanan maliyet ve zorluklarının minimize edilmesi amaçlanmaktadır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümlerinin ihtilaflara neden olan hükümlerinin mümkün olduğu surette bertaraf edilmesi ve böylece **ticari kar ile mali kar arasındaki “uçurum” olarak nitelendirilebilecek farkın asgariye indirilmesi** amaçlanmış, **değerleme çalışmasında**, vergi idaresinin de (yine neredeyse dünyadaki tüm modern vergi sistemlerinde olduğu gibi) birtakım rezervlerinin olabileceği gerçeği yadsınmadan, VUK değerlendirme hükümlerinin ulusal/uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartlarıyla uyumlaştırılması ve kalıcı çözümler getirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızda “mali tabloların tekliği ilkesi” varsayımında, Vergi Usul Kanunu'ndaki **değerleme hükümleri, sadece matrahı belirleme amaçlı olarak tasarlanmıştır**. Bu kapsamda “Ticari Kar/Zarar” dan vergi hesaplaması Tebliğimiz sonundaki (2) No'lu tabloda şematik olarak gösterilmiştir.

Diğer taraftan, mevcut çalışma, iktisadi kıymetlerin ve servetlerin değerlemesi üzerine odaklanmış, bu nedenle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan tasfiye, birleşme devir ve bölünme gibi hususlara ilişkin değerlendirme hükümleri kapsam dışında tutulmuştur.

VUK Değerleme Hükümlerine Çalışma Komisyonunun Yaklaşımı

213 sayılı halen yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu şimdiye kadar önemli ölçüde sorunları çözduğünden bu Kanundan tümüyle vazgeçilmemiş ve değerlemedeki esas sistematik de korunmuştur. Kanunun değerlendirme hükümlerini içeren 258-330 uncu maddeleri ayrıntılı olarak ve “madde madde” çalışılmıştır. Yapılan madde/konu bazlı çalışmalarda;

1. Madde ile ilgili ikincil mevzuat ve tartışmaları da dikkate alarak, çözümsüz kalan sorunlara çözümler getirilmiştir.
2. Çözümler üretilirken, varsa konuyla ilgili TMS/TFRS çözümlerinin vergi kanununda düzenlenme ihtimali ve şekli tartışılmıştır.
3. Konu ile ilgili öneri ve değerlendirmelerle maddeler:

- a. aynen kabul edilmiş,
- b. tadil edilmiş ya da
- c. yeni maddeler ihdas edilmiştir.

Ancak, tüm bu yaklaşımlar maddelerle somutlaştırırken aşağıdaki iki konuya büyük önem verilmiştir:

1. Tartışmalı yeni alanlar açılmaması,
2. Mali idarenin vergi güvenlik kaygıları.

Vergi Usul Kanunundaki değerleme hükümlerini komisyon olarak gözden geçirirken yeri geldikçe TMS/TFRS düzenlemelerinden de yararlanılmıştır. Vergi düzenlemelerinde artık objektifliği ve gerçekliği kavramadan uzaklaşmış maddeleri bu sayede TMS/TFRS’lerden yararlanılarak benzer değerleme hükümlerine kavuşturulmuştur. TMS/TFRS’lerden yararlanırken vergi düzenlemesi TMS/TFRS düzenlemesine uyarlanmaya çalışılmamış, TMS/TFRS düzenlemesi ihtiyaca göre vergi düzenlemesine uyarlanmıştır. Böylece esas alınan Kanunun terminolojisi ve sistematigi korunmuştur.

Vergi Konseyi Vergi Usul Kanunu Değişiklik Önerileri ve Kümi Frs, Bobi Frs, Tfrs Değerlendirmesi

Başlıktaki “Değerleme” İfadesi Yerine, “Vergiye Tabi Kazancın Tespitinde Esas Alınacak Değerleme Ölçütleri” İfadesi Getirilmiştir.

Finansal tabloların düzenlemesi ve kayıt düzeninin VUK’tan çıkarılması anlayışıyla, iş bu Kanundaki değerleme ölçütleri sadece vergiye tabi kazancın tespiti amacına yönelik olacaktır.

ESKİ METİN	ÖNERİLEN METİN (3.10.2019)
<u>VUK “DEĞERLEME KİTABI”</u>	VERGİYE TABİ KAZANCIN TESPİTİNDE ESAS ALINACAK DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ
Değerlemenin tarifi Madde 258- Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin değerlerinin takdir ve tespitidir.	Değerlemenin tarifi Madde 258- (1) Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin değerlerinin takdir ve tespitidir.
Değerleme günü Madde 259- Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.	Değerleme günü Madde 259- (1) Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetler esas tutulur.
Değerlemede esas Madde 260- Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teammülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir .	Değerlemede esas Madde 260- (1) Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Geleneksel olarak aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek mümkündür .

Kanundaki Değerleme Ölçüleri (Madde 261) Güncellenmiş, Yeni Değerleme Ölçüleri Eklenmiştir

Kanundaki değerleme yöntemleri gözden geçirilmiş, gerçeğe uygun değer, itfa edilmiş maliyet değeri ve alış bedeli adı altında yeni değerleme yöntemleri ilave edilmiştir.

Değerleme ölçüleri Madde 261- Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır: <ol style="list-style-type: none"> 1. Maliyet bedeli; 2. Borsa-rayici; 3. Tasarruf değeri; 4. Mukayyet değeri; 5. İtibari değeri; 6. Vergi değeri; 7. Rayiç bedel; 8. Emsal-bedeli ve ücreti. 	Değerleme ölçüleri Madde 261- (1) Değerleme, iktisadi kıymetin türü ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır: <ol style="list-style-type: none"> 1. Maliyet değeri, 2. Gerçeğe uygun değer <ol style="list-style-type: none"> a) Borsa değeri, b) Rayiç değeri, 3. Tasarruf değeri, 4. Kayıtlı değeri, 5. İtibari değeri, 6. Emsal değeri, 7. Vergi değeri,
	<ol style="list-style-type: none"> 8. İtfa edilmiş maliyet değeri, 9. Alış bedeli

Maliyet Değeri (Madde 262)

Önemli değerleme yöntemlerinden “maliyet değeri” maddesinin esas yapısı korunmuş, ancak gerek yeni değerlendirmeler, gerekse Muhasebe Standartları dikkate alınarak detaylandırılmıştır.

Finansman giderlerinin maliyetle ilişkisi tüm iktisadi kıymetler için, Standartlardan yararlanılarak yeni kurallara bağlanmıştır. Bunun için TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı sistematüğinden yararlanılmış, finansman maliyetinin sadece özellikli varlık niteliğindeki iktisadi kıymetin maliyetine dahil edileceği belirtilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Maliyet değeri	Uygun	Uygun	Uygun

Maliyet bedeli: Madde 262- Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri-bilumum giderlerin toplamını ifade eder.	Maliyet değeri Madde 262- (1) Maliyet değeri, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan veyahut edinmeden sonra değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara bağlı giderlerin toplamını ifade eder. (2) Maliyet tutarına aşağıdaki unsurlar dahil edilir: <ol style="list-style-type: none"> a) Satın alma tutarı, b) Varlıkların satın alınmasıyla doğrudan ilgili ithalat (gümrük) vergileri ve diğer vergi, resim, harçlar ile noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık bedeli, komisyonlar, c) Taşıma, yükleme boşaltma, montaj maliyetleri (dışarıdan temin edilen hizmetlerin bedeli dahil), ç) Varlıkların üretim maliyetleri, d) Varlıkların veya hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler. (3) Özellikli varlıklar ile doğrudan ilgili olan ve varlığın satışa veya kullanıma hazır hale gelmesine kadar olan sürede ortaya çıkan finansman giderleri maliyet tutarına dahil edilir. Özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak on iki ayı aşacak varlıklardır.
---	---

Borsa Rayici (Madde 263) ve Rayiç Bedel (Mük.M.266)

Borsa rayici ve rayiç değer olarak daha önce yer alan değerleme türleri gerçeğe uygun değer yönteminin altında ele alınmış ve içeriği güçlendirilmiştir. Yeni değerleme yönteminin uygulama alanı genişletilerek ana değerleme yöntemlerinden biri haline getirilmiştir. Ayrıca, borsa rayicinin ve rayiç değerinin önceki uygulamalarda ortaya çıkan sorunlarını da çözmeye dönük tedbirler önerilmiştir. Yeni yöntemin sistematığı esas olarak TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer standardına dayansa da vergisel açıdan uygulama sorunu olmaması için ilkeler yerine somut düzenlemeler önerilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Gerçeğe uygun değer	Kısmen Uygun	Kısmen Uygun	Kısmen Uygun
Borsa rayici: Madde 263 — Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki		Gerçeğe uygun değer Madde 263- (1) Gerçeğe uygun değer, değerleme tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır. Gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında aşağıdaki değerler esas alınır. a) Borsa Rayici b) Rayiç Değer	
ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.		a) Borsa rayici, Türkiye’de kurulu borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören iktisadi kıymetlerin, değerlemeden evvelki son işlem gününde gerçekleşen işlemlerinin ortalama fiyatıdır. Türkiye’de kurulmuş borsalarda rayicin oluşmaması halinde, işlemlerin kapanışı Türkiye ile aynı takvim gününde gerçekleşen ve ilgili yabancı ülke mevzuatı gereği kurulmuş borsalarda oluşan rayiçler de borsa rayici sayılır. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, değerlemede son işlem günü yerine değerlemeden evvelki 7 gün içindeki ortalama fiyatı esas olarak aldirmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. b) Rayiç değer, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal satım değeridir. Rayiç değerın ne şekilde uygulanacağına ilişkin düzenleme yapmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.	

Tasarruf Değeri (Madde 264), Mukayyet Değer (Madde 265), İtibari Değer (Madde 266)

İhtiyacı karşıladığından eski madde metinleri korunmuş, içerikleri revize edilerek güçlendirilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer	Uygun	Uygun	Uygun
Tasarruf değeri: Madde 264 — Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.		Tasarruf değeri Madde 264- (1) Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.	
Mukayyet değer Madde 265 — Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.		Kayıtlı değer Madde 265- (1) Kayıtlı değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.	
İtibari değer Madde 266 — İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.		İtibari değer Madde 266- (1) İtibari değer, menkul kıymetler ile nakit paranın üzerinde yazılı olan değerdir.	

İtfa Edilmiş Maliyet Değeri (Mükerrer Madde 266)

Değerleme yöntemlerine “itfa edilmiş maliyet değeri” diye yeni bir madde ihdas edilmiş, vade içeren finansal araçların değerlemesi için TFRS 9 standardından da yararlanılarak yeni bir yöntem getirilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
İtfa edilmiş maliyet değeri	Uygun	Uygun	Uygun

Rayiç bedel: Mükerrer Madde 266—Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.	İtfa edilmiş maliyet değeri Mükerrer Madde 266- (1) İtfa edilmiş maliyet değeri, finansal varlık veya yükümlülüğün vadesi süresince nakit girişlerinin ya da çıkışlarının belirlenen faiz oranı ile indirgenmiş ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanmış değeridir.
--	--

Emsal Değer (Madde 267)

- Çokça başvurulmuş ve en önemli değerlendirme yöntemlerinden biri olan emsal değer, maddenin revize edilmesi yoluyla daha işlevsel hale getirilmiş,
- Yürürlükteki maddede yer alan “mal” ifadesi yerine, “iktisadi kıymet” kavramı getirilerek tedvin zaafı giderilmiş, fiili olarak gerçekleşen geniş uygulaması, yasal olarak da sağlanmıştır.
- Maddede yer alan ve maliyeti bilinen kıymetlerde uygulanacak karlılık için “perakende/toptan” ayrımı kaldırılmış, “makul kar” esas alınmış, bu karın muhteviyatının düzenlemesi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bırakılmıştır.
- Maddede yer alan “takdir” yönteminde; takdir komisyonları kaldırılmış, “yetkilendirilmiş mesleki yeterliğe sahip uzman raporu” önerilmiştir.
- Daha önce düzenlenmemiş, “devlet teşviği, takas, bedelsiz edinim, teminat değerleri” ifadeleri kapsama alınmış, teşviklerin “yatırım maliyetinden düşülmesi” önerilmiş, düşülemeyen teşviklerin 5 yıl sonra gelir yazılmasına da öneriler içinde yer verilmiştir.
- Öte yandan Maddedeki “emsal ücret”in madde metninden çıkarılması önerilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Emsal değer	GUD 3. Sıra ile Uyumludur.	GUD 3. Sıra ile Uyumludur.	GUD 3. Sıra ile Uyumludur.

<p>Emsal bedeli ve emsal ücreti</p> <p>Madde 267- Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.</p> <p>Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.</p> <p>Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.</p> <p>İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.</p> <p>Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.</p>	<p>Emsal değer</p> <p>Madde 267- (1) Emsal değer, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir iktisadi kıymetin, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değerdir.</p> <p>(2) Emsal değer sıra ile aşağıdaki yöntemlere göre tespit edilir.</p> <p>a) Birinci sıra: (ortalama fiyat yöntemi) Aynı cins ve türdeki iktisadi kıymetlerden sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya önceki ayda veya bir önceki ayda satış yapılmışsa, değerlemesi yapılan iktisadi kıymetin emsal değeri, bu satışların miktar ve tutarı dikkate alınarak mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatına göre hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal değeri belirlenecek her bir malın miktarına oranla % 10'dan az olmaması şarttır.</p> <p>b) İkinci sıra: (maliyet bedeli yöntemi) Emsal değeri belli edilecek iktisadi kıymetin, maliyet bedeli son iki yıldır biliniyor veya çıkarılması mümkün oluyorsa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline makul bir kar ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.</p> <p>c) Üçüncü sıra: (takdir yöntemi) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal değerleri, ilgililerin başvurusu üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca düzenlenmiş; yetkilendirilmiş mesleki yeterliğe sahip kişilerden oluşan komisyon veya uzmanlarca tespit edilir. Takdirler, muhtemel maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.</p> <p>(3) Emsal değerin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı durumlarda, bu hesaplara ait kayıt ve belgeler ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.</p>
---	--

<p>Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.</p> <p>Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.</p> <p>Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.</p>	<p>(4) Mükellefin esas faaliyet konusu dışındaki iktisadi kıymetler için emsal değerinin tespiti, doğrudan takdir yöntemi ile gerçekleştirilir. Alınan devlet teşviki, takas suretiyle edinilen kıymetler, bedelsiz edinilen kıymetler ya da teminatlar edinildiği andaki emsal değerlerinden değerlendirilir ve bu kıymetlerin emsal değerlerinin tespiti, takdir yöntemi ile gerçekleştirilir.</p> <p>(5) Emsal değerleriyle değerlendirilmiş teşvikler, yatırımın maliyetinden düşülmediği sürece tahakkukundan itibaren beş yıl süreyle pasifte geçici bir hesapta tutulur. Beşinci yılın sonunda gelir addolunur.</p> <p>(6) Yukarıdaki yöntemlerle bağlı olmaksızın yargı organlarının karara bağladıkları değerler emsal değer yerine geçer.</p> <p>(7) Hazine ve Maliye Bakanlığı, işbu maddede geçen makul kar konusunda düzenleme yapmaya; ayrıca değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir.</p>
--	--

Vergi Değeri (Madde 268)

Madde esas itibariyle korunmuştur.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Vergi değeri	N/A	N/A	N/A

Vergi değeri Madde 268 – Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.	Vergi değeri Madde 268- (1) Vergi değeri, bina, arsa ve arazinin 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.
---	--

Alış Bedeli (Yeni madde)

Kanunda daha önce tanımı olmayan alış bedeli, yeni madde ihdası ile değerlendirme ölçüleri arasına alınmıştır.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Alış bedeli	Uygundur	Uygundur	Uygundur.

	Alış bedeli Madde-xxx (1) Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında ödenen veya borçlanılan değerdir. Alım sırasında ödenen komisyon ve benzeri diğer maliyetler alış bedeline dahil değildir.
--	---

Gayrimenkuller (Madde 269) İnşa ve İmal Giderleri (Madde 271) Yerine “Maddi Duran Varlıklar” Üst Başlığı Önerilmiştir.

- Gayrimenkuller maddi duran varlıklar içine alınmış, TMS 16 sistematığı de kullanılarak bir bütün olarak maddi duran varlıklar daha ayrıntılı düzenlenmiştir.
- Maddi duran varlık ile alım satımı yapılan varlık ayrımı önerilmiştir.
- Dileyen mükelleflerin maddi duran varlıklarını yeniden değerleyebilmelerine imkân tanınmıştır.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Maddi duran varlıklar	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>Gayrimenkuller Madde 269- İktisadi işletmelere dahil bülümüm gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerklenir. Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerklenir: 1- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı; 2- Tesisat ve makinalar; 3- Gemiler ve diğer taşıtlar; 4- Gayrimaddi haklar</p>	<p>Maddi duran varlıklar Madde 269- (1) Maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerklenir. Dileyen mükellefler dönem sonlarında maddi duran varlıklarını yeniden değerkleyebilirler. (2) Maddi duran varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen kıymetler maddi duran varlıkları oluşturur. (3) İşletmenin esas alım satım faaliyeti kapsamında olmayan ve bir dönemden fazla elde tutulan; - arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, binaların mütemmim cüzüleri ve teferruatı, - tesis, makine ve cihazlar, - gemiler, taşıtlar, - demirbaşlar, - yapılmakta olan maddi duran varlık yatırımları, - taşıyıcı bitkiler (meyve veren ağaçlar) ve hayvanlar maddi duran varlık kapsamındadır.</p>
<p>İnşa ve imal giderleri Madde 271: İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.</p>	<p>Madde birleştirilmiştir. Madde 270/3 olarak üstteki maddeye işlenmiştir.</p>

Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler (Madde 270) Yerine “Maddi Duran Varlıkların Maliyet Bedelini Oluşturan Giderler” Önerilmiştir.

- Madde esas itibari ile korunmuş, içeriği Standartlar da dikkate alınarak güçlendirilmiştir.
- Finansman giderlerinden maddi duran varlığın maliyetine pay verilmesinde TMS 16/TMS 23 sistematığı kullanılarak özellikli varlık olmayanlara pay verilmemesi esası getirilmiştir.
- Maddi duran varlık maliyeti ile ilgili olarak, TMS 37 Karşılıklar Standardı dikkate alınarak “zorunlu taahhütler için ayrılan karşılığın” gider değil, maliyete eklenmesi anlayışına yer verilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Maddi duran varlık maliyeti	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler</p> <p>Madde 270- Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:</p> <p>1- Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;</p> <p>2- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.</p> <p>Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.</p>	<p>Maddi duran varlıkların maliyet bedelini oluşturan giderler</p> <p>Madde 270- (1) Maddi duran varlıkların maliyeti 262. Madde hükümlerine göre belirlenir.</p> <p>(2) Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ve kullanıma hazır hale gelmesi için yapılan diğer giderlerden oluşur.</p> <p>(3) İnşa edilen veya üretilen maddi duran varlıklar, satın alınan varlıklarla aynı değerlendirme hükmüne tabidir. Bu varlıkların inşa veya üretim maliyetleri satın alma bedeli yerine geçer.</p> <p>(4) Mükellefin benzer varlıkları satış amacıyla üretmesi durumunda, bu kapsamda üretilen bir maddi duran varlığın maliyetinin belirlenmesinde emtiada hesaplanan maliyet değeri esas alınır.</p> <p>İnşa edilen veya üretilen maddi duran varlığın maliyetine aşağıdaki harcamalar da dâhil edilir.</p> <p>a) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve yeni binanın yerleştirileceği yerin veya arsasının hazırlanması için katlanılan giderler ile diğer maddi duran varlıklarda yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin giderler.</p> <p>b) Sözleşmeden doğan hukuki bir yükümlülüğün bulunması durumunda, maddi duran varlığın sökülmesi veya taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin yüklenilecek borç karşılık maliyetleri.</p>
---	--

Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması (Madde 272) Yerine “Maddi Duran Varlıklarda Normal Bakım - Onarım Maliyetleri ile Yenileme Maliyetleri” Önerilmiştir.

Madde esas itibarıyla korunmuş, ancak TMS 16’dan da yararlanılarak detaylandırılmıştır.

Büyük değerli maddi duran varlıklar için yapılan düzenli kontroller ve düzenli parça yenilemeleri de aktifleştirilecek kıymetler grubuna alınmıştır.

Kiralanmış gayrimenkullerde aktifleştirilecek özel maliyet harcamaları korunmuştur.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Maddi duran varlıklarla ilgili giderler	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması</p> <p>Madde 272- Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.</p> <p>(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için</p>	<p>Maddi duran varlıklarda normal bakım - onarım maliyetleri ile yenileme maliyetleri</p> <p>Madde 272- (1) Maddi duran varlığın kullanıma hazır hale gelmesinden sonra, yapılan normal bakım ve onarım harcamaları doğrudan gider yazılır.</p> <p>(2) Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, maddi duran varlığı genişleten, performansını devamlı olarak yükselten veya değerini artıran giderler ilgili maddi duran varlığın maliyet değerine eklenir.</p> <p>(3) Maddi duran varlıklardan; gemi, uçak, tesis gibi varlıklarda, kullanımının devamı için zorunlu olan büyük çaplı kontrollerin maliyeti, parçalarının yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, maddi duran varlığın maliyetine eklenir.</p> <p>(4) Belirli aralıklarla parçaların zorunlu değişimi öngörülen maddi duran varlıklarda, değişen parçaların bedelleri maliyet</p>
<p>yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)</p> <p>Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.</p> <p>Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.</p>	<p>bedeline eklenir. Bu kapsamda değiştirilen parçaların yok edilmemiş kısımları maliyet bedelinden düşülür.</p> <p>(5) Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise kiracı tarafından yapılan ve bu maddenin (2) nci fıkrasında belirtilen değer artırımcı giderler özel maliyet bedeli olarak ayrıca maddi duran varlık olarak aktifleştirilir. Kiracının faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla kurduğu tesisata ait giderler de bu hükümdedir. Gayrimenkul için yapılan giderler hem tamir, hem de değer artırımcı nitelikte giderlerden oluştuğu takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.</p>

Demirbaş Eşya (Madde 273) Yerini Öneri 1: Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme (Madde 273) veya Öneri 2: Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme (Madde 273) Bırakmıştır.

- Demirbaş eşya, maddi duran varlıklar kapsamında ele alınacağından bu madde yeni bir madde düzenlenmesi için kullanılmış, madde ile TMS 16 sistematüğinden yararlanılarak maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme düzenlemesine yer verilmiştir.
- Yeniden değerlendirme hakkında **biri** gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla **diğeri** eski uygulama olan endeks yaklaşımıyla iki öneri getirilmiştir.
- Yeniden değerlendirme fonu özkaynak unsuru sayılmıştır.
- Fonun vergi dışı kalması önerilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>Demirbaş eşya Madde 273- Alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satınalma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir. İmal edilen alat, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.</p>	<p>Öneri 1: Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme Madde 273- (1) Yeniden değerlendirme, maddi duran varlığın net defter değerini gerçeğe uygun (rayiç) değere getirme işlemidir. Yeniden değerlendirme uygulamasında maddi duran varlığın değerlemeden önceki değeri ve birikmiş amortismanları, bulunan rayiç değerini elde edecek şekilde düzeltilir. Esas alınan rayiç değer ile önceki net defter değeri arasında ortaya çıkan olumlu fark, yeniden değerlendirme fonu olarak dikkate alınır ve fon, öz kaynakların bir unsuru kabul edilir. (2) Maddi duran varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren duran varlıklarını yeni değerleri üzerinden itfa ederler. (3) Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve fon ayrılmış maddi duran varlıkların, değer düşüklüğüne uğraması durumunda, değer düşüklüğü tutarı ilk önce yeniden değerlendirme fonundan</p>
--	---

	<p>karşılır, yeniden değerlendirme fonundan karşılanan değer düşüklüğü tutarı gider yazılmaz. (4) Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş maddi duran varlıkların satılması veya elden çıkarılması durumunda, duran varlığın yeniden değerlemeden kaynaklanan fonu geçmiş dönem karlarıyla ilişkilendirilir ve vergilenmez. Yeniden değerlendirme fonu sermaye artışında kullanılabilir. (5) Hazine ve Maliye Bakanlığı yeniden değerlemeye ilişkin uygulamanın ne şekilde yapılacağına yönelik düzenleme yapmaya yetkilidir. Öneri 2: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme Madde 273- (1) Yeniden değerlendirme, duran varlığın net defter değerini endeksler kullanılarak en son değere getirme işlemidir. Yeniden değerlendirme uygulamasında duran varlığın değerlemeden önceki değeri ve birikmiş amortismanları, değerlendirme günündeki en son değerini elde edecek şekilde düzeltilir. Önceki net defter değeri ile hesaplanan en son değeri arasında ortaya çıkan olumlu fark, yeniden değerlendirme fonu olarak dikkate alınır ve fon, öz kaynakların bir unsuru kabul edilir. (2) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren duran varlıklarını yeni değerleri üzerinden itfa ederler. (3) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını yeniden değerleyen mükellefler değerlemenin nasıl yapıldığını, yeni değerler üzerinden nasıl amortisman ayrıldığını izah eden hesapları ayrıca gösterirler. (4) Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve fon ayrılmış duran varlıkların, değer düşüklüğüne uğraması durumunda, değer</p>
--	---

	<p>düşüklüğü tutarı ilk önce yeniden değerlendirme fonundan karşılanır, gider yazılmaz. (5) Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş duran varlıkların satılması veya elden çıkarılması durumunda, duran varlığın yeniden değerlemeden kaynaklanan fonu geçmiş dönem karlarıyla ilişkilendirilir ve vergilenmez. Duran varlıkların hesaplanan yeniden değerlendirme fonları sermaye artışında kullanılabilir. (6) Hesap dönemi içinde aktife giren duran varlıklar için aktife girdiği dönem yeniden değerlendirme yapılmaz. (7) Hazine ve Maliye Bakanlığı yeniden değerlemeye ilişkin uygulamanın ne şekilde yapılacağına yönelik düzenleme yapmaya yetkilidir.</p>
--	---

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Önerilen Madde)

Yeni bir madde ihdas edilmiş, maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi TMS 38 paralelinde ele alınmıştır.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Maddi olmayan duran varlıklar	Uyumlu (Ar-ge aktifleştirmesi hariç)	Uyumlu (Yeniden değ. hariç)	Uyumlu (Yeniden değ. hariç)

	<p>Maddi olmayan duran varlıklar Önerilen Madde: Madde 273- (1) Maddi olmayan duran varlık; sözleşmeden ya da yasal haklardan kaynaklanan, parasal olmayan varlıktır.</p> <p>(2) Maddi olmayan duran varlıklar maliyet değeriyle değeri lenir.</p> <p>(3) Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin maliyeti, varlık olarak aktifleştirildiği tarihteki satın alınma fiyatı ile alıma ilişkin yapılan harcamaların toplamıdır. Maddi olmayan duran varlıkların maliyetine dahil edilecek harcamalarda maddi duran varlıklar için belirtilen esaslar geçerlidir.</p> <p>(4) Her türlü haklar, geliştirme maliyetleri, TV programları, filmler, bilgisayar yazılımları ve benzeri kalemler maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilir.</p> <p>(5) Aşağıdaki harcamalar maddi olmayan duran varlık maliyetine alınmaz olduğunda doğrudan gider kaydedilir.</p> <p>a) Reklam ve tanıtım faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar,</p> <p>b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,</p> <p>c) Araştırma giderleri.</p>
	<p>(6) Maddi olmayan duran varlıklar bu Kanun'un amortisman ve değer düşüklüğü hükümlerine tabidir.</p>

Şerefiye (Önerilen Madde)

- Daha önce Kanunda tanımı olmayan şerefiye tanımlanmıştır. Bu tanımda TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardında ele alınan anlayış benimsenmiştir.
- Peştemallıklar da tartışmaya yol açmaması adına bu kapsamda değerlendirilerek şerefiye kapsamında düzenlenmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Şerefiye	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

	<p>Şerefiye Önerilen Madde Madde xxx- (1) Şerefiye, şirket satın almalarında, edinen işletme için katlanılan edinme maliyeti ile edinilen işletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değerinden, borçlarının gerçeğe uygun değeri indirildikten sonra hesaplanan öz sermayesinin tutarı arasındaki olumlu farktır. Şerefiye maddi olmayan duran varlıklar gibi değerlendirilir.</p> <p>(2) Varlık, varlık grubu, işletme ya da hak edinimleri sırasında, ilgili kıymetin ününden ya da kazanımlarından yararlanmak amacıyla, mükelleflerin varlık ya da hak bedelinin gerçeğe uygun (normal alım satım) değerinin üstünde fazladan ödedikleri peştemallıklar da şerefiye niteliğindedir.</p>
--	--

Emtia (Madde 274)

- Emtia, Kanundaki düzenleme ve TMS 2 Stoklar Standardı düzenlemeleri dikkate alınarak ayrıntılı tanımlanmış ve işlenmiştir.
- Değeri düşen emtiaya ilişkin eski metnin kapsamı genişletilmiş, objektif değerlendirme anlayışları önerilmiştir.
- Emtianın değerinin geri artması durumunda değer düşüklüğü karşılığının iptal edileceği önerilmiştir. (TMS 2 anlayışı)
- Fiziki tutulan “kıymetli madenlerin” emtia kapsamında olduğu önerilmiştir.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Emtia tanımı ve ölçümü	Uyumlu (Kıymetli maden GUD)	Uyumlu (net gerçekleşebilir değer hariç)	Kısmen Uyumlu (net gerçekleşebilir değer hariç)

<p>Emtia Madde 274- Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir.—Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.</p>	<p>Emtia Madde 274- (1) Emtia; işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan ticari mallar; satılmak üzere üretilmekte olan mamüller ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. İşletmede bulundurulmuş ancak bir iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilmeyen, yedek parçalar ile bakım, sarf malzemeleri veya bedelsiz verilen promosyon ürünleri ile fiziki olarak tutulan altın ve diğer kıymetli madenler de emtia niteliğindedir. Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. (2) Emtianın değerleme günündeki emsal değeri, maliyet değerinin %10 ve daha fazla altına düştüğü durumlarda, emtia, maliyet değeri yerine emsal değeri ile değerlenir. Emtianın değerleme günündeki maliyet değeri ile emsal değeri arasındaki fark için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. (3) Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya hasar bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle hasara uğrayarak veya kullanım süresi</p>
	<p>dolarak kullanım vasfını kaybeden ve uğradığı hasar sonucunda esas vasfı ile kullanım imkanını tamamen yitiren emtia, zayı olan mal sayılır. Zayı olan mallar emsal değer ile değerlenir. Zayı olan malların maliyet değerleri ile emsal değerleri arasında %10 ve daha fazla azalma meydana gelmesi durumunda bu fark için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. (4) Maliyetlerinin hesaplanması her zaman mümkün olmayan döküntü, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal değeri ile değerlenir. (5) Karşılık ayrılan emtia değerinin sonradan artması durumunda ayrılan karşılık iptal edilir. İptal edilecek karşılık tutarı ayrılan karşılık tutarını geçemez.</p>
<p>Kıymetli Düşen Mallar Madde 278 Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya hasar bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi</p>	<p>(Madde 274 içine taşınmıştır.)</p>
<p>kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlenir.</p>	

İmal Edilen Emtia (Madde 275) Yerini Emtia Maliyeti (Madde 275)'e Bırakmıştır.

Emtianın maliyet değeri, Kanundaki düzenleme ve TMS 2 Stoklar düzenlemeleri dikkate alınarak ayrıntılı tanımlanmış ve işlenmiştir.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Emtia maliyetini oluşturan kalemler	Uyumlu	Uyumlu (Sbt. GÜG payı farklı)	Uyumlu (Sbt. GÜG payı farklı)

<p>İmal Edilen Emtia Madde 275- Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir. İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolan iptidai ve ham maddelerin bedeli; 2. Mamule isabet eden işçilik; 3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse; 4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.); 5. Ambalajlı olarak piyasaya arzedilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli. 	<p>Emtia maliyeti Madde 275- (1) Emtia maliyeti; satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve emtianın mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.</p> <p>1. Satın Alınan Emtianın Maliyeti a) Emtianın satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat (gümrük) vergileri ve diğer vergiler (iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile ticari mal, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle ilgili diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.</p> <p>2. İmal Edilen Mamullerin Maliyeti İmal edilen emtianın maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Mamulün vücuda getirilmesinde kullanılan ilk madde ve malzeme maliyetleri; b) Mamule isabet eden işçilik; c) Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse (Şu kadar ki çalışılmayan kısma isabet eden genel üretim giderlerinden mamule pay verilmez.);
<p>Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarı ki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.</p>	<p>ç) Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);</p> <p>d) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.</p> <p>Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki şartları içermek kaydıyla diledikleri usulde tayin edebilirler. İmalatın tamamen veya kısmen durdurulması durumunda sonradan ortaya çıkan giderler emtia maliyeti ile ilişkilendirilmez.</p> <p>3. Diğer maliyetler; emtianın mevcut konum ve duruma getirilmesiyle ilişkili oldukları ölçüde emtia maliyetine dahil edilirler.</p>

Zirai Mahsuller (Madde 276) Yerini Tarımsal Ürünler (Madde 276)'e Bırakmıştır.

TMS 41 Tarımsal Ürünler Standardından yararlanılmış, ancak maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda maliyet bedeli yerine emsal değeri ile ölçümü önerilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Tarımsal ürünler	Kısmen Uyumlu (satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri)	Kısmen Uyumlu (satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri)	Kısmen Uyumlu (satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri)

Zirai mahsuller: Madde 276 – Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275-inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.	Tarımsal ürünler Madde 276- (1) Tarımsal ürünler, maliyet bedeli ile değerlendirir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal değeri ile değerlendirir.
--	---

Hayvanlar (Madde 277) Kıymeti Düşen Mallar (Madde 278) Kaldırılmıştır.

Maddelerin içerikleri diğer maddelerle birleştiğinden bu maddelere gerek kalmamıştır.

Hayvanlar: Madde 277- Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınınca tesbit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.	(Madde zirai mahsuller içine taşınmıştır.)
---	---

Menkul Kıymetler (Madde 279) Yerine “Finansal Yatırımlar” Başlığı Önerilmiştir.

- Madde korunmuş, diğer ortaklık paylarını ve diğer finansal yatırımları da içerecek şekilde ele alınmış, böylece tüm finansal yatırımlara hitap eder hale getirilmiştir.
- İlk defa türev ürünlerin değerlemesine yer verilmiştir (TFRS 9).

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Finansal yatırımlar	Kısmen Uyumlu (Maliyet/Alış bedel)	Kısmen Uyumlu (Maliyet/Alış bedel)	Kısmen Uyumlu (GUD)

<p>Menkul kıymetler</p> <p>Madde 279- Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirir.</p>	<p>Finansal yatırımlar</p> <p>Madde 279- (1) Borsada işlem gören ortaklık payları gerçeğe uygun değeri ile diğer ortaklık payları alış bedelleri ile değerlendirirler. Ortaklık payı, Türk Ticaret Kanunundaki anlamıyla şirketlerin sermayesine katılımı temsil eden payı ifade eder.</p> <p>(2) Fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin pay senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri de ortaklık payları gibi değerlendirir.</p> <p>(3) Borçlanma araçları itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirir.</p> <p>(4) Türev ürünler, gerçeğe uygun değeri ile değerlendirir.</p> <p>Borsa değeri bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler ise alış bedeli ile değerlendirir.</p>
--	--

Yabancı Paralar (Madde 280)

- Yabancı paraların değerlemesinde Kanundaki madde korunmuş ama kapsamı genişletilmiş, uygulama zorlukları giderilmeye çalışılmış, objektif kriterler önerilmiştir.
- Kanunda sadece senetli alacaklara uygulanması önerilen reeskont uygulaması, senetsiz alacaklar dahil tüm yabancı paralı alacaklara önerilmiştir (TFRS 9, TFRS 15).
- Yabancı paraya dayanan avanslara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Yabancı paralar	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli alacak hariç)	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli alacak hariç)	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli alacak hariç)

<p>Yabancı paralar Madde 280- Yabancı paralar borsa-rayici ile değerlendirilir. Borsa-rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca</p>	<p>Yabancı paralar Madde 280- (1) Yabancı paralar gerçeğe uygun değerlendirme yönteminden borsa değeri ile değerlendirilir. (2) Yabancı paraların, borsada değerinin olmaması veya borsa değerinin oluşumunda muvazaa olduğunun anlaşılması durumunda, değerlendirme günü itibarıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz alış kurları esas alınarak değerlendirilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmediği durumda değerlendirme gününden önce en son ilan edilen kurlar dikkate alınır. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kuru ilan edilmeyen yabancı paralar için değerlemeye esas alınacak kurlar, Hazine ve Maliye</p>
<p>edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.</p>	<p>Bakanlığınca tespit ve ilan edilebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunmayan hallerde ilgili ülke merkez bankasınca açıklanan ABD Doları çapraz kuru esas alınmak suretiyle değerlendirme yapılır. (3) Bankalar, yabancı paralarla ilgili olarak yapacakları değerlemede, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenlemelerine uygun olarak kendilerinin tespit ettikleri ve değerlendirme işlemlerinde uyguladıkları döviz alış kurlarını esas alabilirler. (4) Yabancı para ile olan avanslar ilgili oldukları işlemten vazgeçilmesi durumunda bu tarih itibarıyla avans niteliğini kaybederek bu maddenin (1) inci fıkrasında yer alan hükümlere göre değerlendirilir. (5) Bu madde hükmü, yabancı para ile olan alacaklar ve borçlar hakkında da uygulanır. Bunlardan vadesi gelmemiş olan alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü değerine indirgenir. İndirgemde yazılı olarak kararlaştırılmış veya senette belirlenmiş oran esas alınır. Belirlenen faiz oranının yazılı olmaması durumunda, Türk Lirası için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kısa vadeli avans oranı, USD için LIBOR ve EURO için EUBOR olarak belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>

Alacaklar (Madde 281)

- Alacakların değerlemesinde eski madde korunmuş ama kapsamı genişletilmiş, objektif kriterler getirilmiştir.
- Senetsiz alacaklar dahil tüm alacaklara reeskont/indirgeme zorunluğu önerilmiştir (TFRS 9, TFRS 15).
- Keşide tarihi değerlendirme gününden sonra olan çekler de senede bağlı alacak olarak kabul edilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Alacaklar	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli alacak hariç)	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli alacak hariç)	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli alacak hariç)

<p>Alacaklar Madde 281 Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.</p>	<p>Alacaklar Madde 281 (1) Alacaklar kayıtlı değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı alacaklar (faktoring şirketlerinin alacakları dahil) değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. (2) Vadesi gelmemiş olan senetsiz ve senede bağlı alacaklar, değerlendirme gününün değerine indirgenir. İndirgemedede yazılı olarak kararlaştırılmış veya senette belirlenmiş oran esas alınır. Belirlenen faiz oranının yazılı olmaması durumunda, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasıyla ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı uygulanır. Keşide tarihi değerlendirme</p>
<p>Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.</p>	<p>gününden sonra olan çekler, bu maddenin uygulanmasında senede bağlı alacak olarak kabul edilir. (3) Bankalar, faktoring ve tüketici finansman şirketleri ile sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri alacaklarını, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme günü değerine indirgerler.</p>

İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar (Madde 282)

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesine son verilmiş, şerefiye ise ayrı olarak TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına paralel, ayrı bir maddede düzenlenmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
İlk tesis taazzuv giderleri	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar Madde 282 Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veya yahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirilir.</p>	<p>(Madde kaldırılmıştır.)</p>
--	--------------------------------

Aktif Geçici Hesap Kıymetleri (Madde 283), Kasa Mevcudu (Madde 284)

Maddeler korunmuştur.

Aktif geçici hesap kıymetleri Madde 283 – Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir. Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri	Aktif geçici hesap kıymetleri Madde 283- (1) Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir. (2) Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlenir.
Kasa mevcudu: Madde 284 – Kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değerlenir; yabancı paralar hakkında 280 inci madde hükmü uygulanır.	Kasa mevcudu Madde 284- (1) Kasadaki Türk Lirası nakit mevcutları itibari kıymetleriyle değerlenir; yabancı paralar hakkında 280 inci madde hükmü uygulanır.

Borçlar (Madde 285)

Madde alacaklara paralel düzenlenmiştir (TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 15 Hasılat Standardı).

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Borçlar	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli borç hariç)	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli borç hariç)	Uyumlu (1 yıla kadar vadeli borç hariç)

Borçlar Madde 285- Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerleme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerleme günü kıymetine irca ederler. Alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.	Borçlar Madde 285 - (1) Borçlar kayıtlı değerleriyle değerlenir. (2) Vadesi gelmemiş borçlar değerleme gününün değerine indirgenir. İndirgemedi yazılı olarak kararlaştırılmış veya senette belirlenmiş oran esas alınır. Belirlenen faiz oranının yazılı olmaması durumunda, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı uygulanır. Keşide tarihi değerleme gününden sonra olan çekler, bu maddenin uygulanmasında senede bağlı borç olarak kabul edilir. (3) Bankalar, faktoring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, tüketici finansman şirketleri, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri borçlarını, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerleme günü değerine indirgerler.
---	---

Tahviller (Madde 286) Yerine “İhraç Olunan Tahviller ve Diğer Borçlanma Araçları” Önerilmiştir.

Madde TFRS 9 Finansal Araçlar ile uyumlu hale getirilmiştir. Ana para ve vade içeren her türlü borçlanma aracı kapsama alınmıştır.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
İhraç Olunan Tahviller ve Diğer Borçlanma Araçları	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu
Tahviller Madde 286- Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdurlar.	İhraç olunan tahviller ve diğer borçlanma araçları Madde 286- (1) İhraç olunan tahviller itfa edilmiş maliyetiyle değerlenir. (2) İhraç olunan ve zimni de olsa belli anapara ve vade içeren diğer borçlanma araçları da tahviller gibi değerlenir.		

Pasif Geçici Hesap Kıymetleri (Madde 287)

Madde korunmuştur.

Madde 287- Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir.	Madde 287- (1) Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir.
--	--

Karşılıklar(Madde 288)

- İşlevsel olmayan Kanundaki madde hükmü, TMS 37 Karşılıklar, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standartları dikkate alınarak yeniden ele alınmış ve işlevsel hale getirilmiştir.
- Özellikle kıdem tazminatına, garanti giderlerine ve çevre yükümlülüklerine karşılık ayrılması önerilmiştir. (Bununla birlikte maddenin izin verdiği karşılıklarda gider yazılması boyutunun Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından da ele alınması gerektiği düşünülmektedir).

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Karşılıklar	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>Karşılıklar Madde 288- Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.</p> <p>Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir.</p> <p>Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.</p>	<p>Karşılıklar Madde 288- (1) Hukuki yükümlülükler gereği gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak belirlenemeyen ve teşebbüs için bir borç niteliğinde olan zararları karşılamak üzere hesaben ayrılan tutarlara karşılık denir. Hukuki yükümlülükler, sözleşmeden, yasal düzenlemeden ve/veya diğer kanuni uygulamalardan doğan taahhütleri ifade eder. Bu taahhütler için ayrılacak karşılıklar kayıtlı değeriyle izlenir.</p> <p>(2) Mükellefler, her durumda aşağıdaki yükümlülüklerine karşılık ayırırlar:</p> <p>a) İş Kanunu kapsamında değerlendirme günü itibarıyla yükümlülük doğuran kıdem tazminatı karşılığı,</p> <p>b) Sözleşme kapsamında, taahhüt edilen garantili satışlarda, geçmiş üç yılın garanti giderleri de dikkate alınarak en gerçekçi tahminle hesaplanmış garanti gider karşılıkları.</p> <p>c) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı gibi kamu kurumlarına verilen taahhütler gereği, işletilen alanın eski hale getirilmesi için yapılacak harcamaların en gerçekçi tahminle hesaplanmış tutarı için ayrılan karşılıklar.</p> <p>ç) Sözleşmeden veya Kanundan doğan hukuki bir yükümlülüğün bulunması durumunda, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin yüklenilecek borç karşılıkları</p> <p>(3) Ayrılan karşılıklar, varlıkların maliyetiyle ilişkilendirilemediği durumda gider yazılır.</p>
	<p>(4) Mükellefler, ayırdıkları karşılık tutarını her dönem sonunda gözden geçirerek yeniden hesaplarlar, hesaplamaya ait kayıt ve belgeleri ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza ederler.</p>

Özel Haller (Madde 289), Serbest Meslek Erbabının Tesisleri (Madde 290)

Maddeler korunmuştur.

<p>Özel haller Madde 289 – Bu bölümde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.</p>	<p>Özel haller Madde 289- (1) Bu bölümde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden varsa borsa değeri, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal değeri ile değerlendirilir.</p>
<p>Serbest meslek erbabının tesisleri Madde 290 – Serbest meslek erbabının amortismanına tabi tuttıkları tesisat, mefruşat, demirbaş eşyalarını değerlemede de bu bölümün hükümleri uygulanır.</p>	<p>Serbest meslek erbabının tesisleri Madde 290- (1) Serbest meslek erbabının amortismanına tabi tuttıkları tesisat, mefruşat, demirbaş eşyalarını değerlemede de bu bölümün hükümleri uygulanır.</p>

Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme (Mükerrer Madde 290) Yerine “Kiralama İşlemlerinde Değerleme” Önerilmiştir.

Madde korunmuş, TFRS 16 Kiralama Standardı kapsamında uzun vadeli faaliyet kiralamaları da (5 yıldan uzun süreli) Standartta olduğu gibi finansal kiralama gibi değerlendirilmesine alınmıştır.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Kiralamalar	Uyumlu (Faaliyet kiralaması hariç)	Uyumlu (Faaliyet kiralaması hariç)	Uyumlu

Servetleri Değerleme (Madde 291-297)

Maddeler esas itibarıyla korunmuş, devre mülk ve devre tatiller de servetler arasına alınmış, ölçüm esasları duruma göre gerçeğe uygun değer ve emsal değer şeklinde revize edilmiştir.

Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı (Mükerrer Madde 298) Yerini

Öneri 1: Madde Kaldırılmış, Direkt TMS 29'a Atfedilmesi Önerilmiştir. Öneri 2: Enflasyon Düzeltmesi Şekli Almıştır.

Öneri 2'de madde aynen korunurken "... Ancak öz sermaye kalemlerine ait **enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına** mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz." olan hüküm:

"...Ancak öz sermaye kalemlerine ait **enflasyon farkları geçmiş yıl zararlarına** mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz."

şeklinde önerilerek enflasyon düzeltme farklarının **geçmiş yıl karlarından** da düşülmesi sağlanmıştır.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Enf. düzeltmesi	N/A	N/A	Kısmen Uyumlu

Amortisman Mevzuu (Madde 313)

- Madde yapısı korunmuş ama kapsamı TMS'ler de dikkate alınarak geliştirilmiştir.
- Amortisman uygulamasında kıst esası getirilmiştir.
- Duran varlıklara kısım kısım amortisman uygulamasına izin verilmiştir.
- Gayrimenkullerde bina maliyetine dahil olsa da **arsaya** amortisman uygulanmayacağı benimsenmiştir.
- Aktifleşen yenileme-değer artışı maliyetleriyle ilgili olarak, söz konusu kıymetlerin **kendi** faydalı ömrüne göre amortismanına tabi tutulması gerektiği önerilmiştir.
- Maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömür olarak **sözleşme süresinin** esas alınması önerilmiştir.
- Maddi olmayan duran varlıklar kapsamında, ar-ge içindeki "geliştirme maliyetlerinin" ve kiralamalarda "kullanım hakkı varlıklarının" aktifleştirilmesine ve amortismanına yer verilmiştir.
- Yeniden değerlendirilmiş kıymetlerin amortisman uygulamasının nasıl olacağı düzenlenmiştir.

VUK KONU	TASLAĞI	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Amortismanlar		Uyumlu (Kalıntı değer hariç)	Uyumlu (Kalıntı değer hariç)	Uyumlu (Kalıntı değer hariç)

<p>Amortisman Mevzuu Madde 313- İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.</p> <p>İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismana tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası</p>	<p>Amortisman mevzuu Madde 313- (1) İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan amortismana tabi duran varlıkların bu Kanunun değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerinin faydalı ömürlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. Maddi duran varlıklara, maddi olmayan duran varlıklara, maliyetle değerlendirilen duran varlık kapsamındaki canlı varlıklara ve maden arama ve hazırlık harcamalarına amortisman ayrılması zorunludur.</p> <p>(2) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışlarda amortisman, teslim tarihinden itibaren alıcı tarafından ayrılır. Kiralama varlıklarında kiracı tarafından aktifleştirilen kullanım hakkı varlıkları, varlığın tabi olduğu faydalı ömre göre amortismana tabi tutulur.</p>
<p>hükümlerine göre amortismana tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismana tabi tutulamazlar.</p> <p>Değeri 50.000.000.- lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.</p>	<p>(3) Amortismana tabi tutar, varlığın maliyet değeri ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarının faydalı ömrüne bölünmesi ile belirlenir.</p> <p>(4) Amortisman tutarları, varlığın yararlı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır.</p> <p>(5) Amortisman uygulaması, amortismana tabii varlıkların kullanıma hazır hale geldikleri tarihten itibaren başlar. Kullanıma hazır hale geldikleri tarih itibarıyla, varlıkların aktife girdiği hesap dönemi içindeki gün sayısına isabet edecek kadar amortisman ayrılır.</p> <p>(6) Boş arsa ve araziler amortismana tabi değildir. Ayrıca binaların arsa payı bina maliyetinden ayrıntılabildiği durumlarda amortismana tabi değildir. Ancak tarım işletmelerindeki meyvelik, fındıklık, zeytinlik, güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ve işletmelerde inşa edilmiş olan her tür yollar ve arklar ile maden işletmelerinde kullanılan veya istismak edilen araziler amortismana tabidir.</p> <p>(7) Bir maddi duran varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir yararlı ömre sahip olabilir ve/veya bu parça için maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekli olabilir. Bu durumda bu tür önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismana tabi tutulur.</p> <p>(8) Maddi olmayan duran varlıklarda ve aktifleştirilen özel maliyet bedellerinde amortisman, sözleşme süresi esas alınarak hesaplanır. Şu kadar ki sözleşmenin muvazaalı yapıldığı durumlarda Genel Tebliğlerde belirlenen faydalı ömürler kullanılır. İlgili mevzuatı gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismana tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin</p>

	<p>itfasi hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar.</p> <p>(9) Aktifleştirilen geliştirme giderlerinin faydalı ömrünün belirsiz olması durumunda bu giderler 10 yılda itfa edilir.</p> <p>(10) Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.</p> <p>(11) İşletmede kullanılan ve değeri 1.000 Türk Lirasını aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar ile değeri 1.000 Türk Lirasını aşmayan peştemallıklar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılır. İktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu tutar topluca dikkate alınır.</p> <p>(12) Amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılacak tutarları Hazine ve Maliye Bakanlığı güncellemeye ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.</p>
--	--

Arazide Amortisman (Madde 314) Yerine “Amortisman Yöntemleri” Başlığı Önerilmiştir.

- Arazide amortisman konusu önceki amortisman maddesine taşınmış, amortisman yöntemlerini içeren yeni bir madde ihdas edilmiştir.
- Amortisman yöntemlerinden doğrusal, azalan bakiyeler yöntemlerinin yanına **üretim miktarı** yöntemi de eklenmiştir.

VUK KONU	TASLAĞI	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Amortisman yöntemleri		Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>Arazide Amortisman</p> <p>Madde 314</p> <p>Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:</p> <p>1- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;</p> <p>2- İşletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar; amortismanına tabi tutulur.</p>	<p>Amortisman yöntemleri</p> <p>Madde 314- (1) Mükellefler, aşağıdaki yöntemlerden dilediklerini seçerek maddi veya maddi olmayan duran varlıklarını amorti edebilirler:</p> <p>a) Doğrusal amortisman yöntemi,</p> <p>b) Azalan bakiyeler yöntemi,</p> <p>c) Üretim miktarı yöntemi.</p>
--	---

Normal Amortisman (Madde 315) Yerine “Doğrusal Amortisman” Başlığı Önerilmiştir (Madde 315)’a Bırakmıştır.

Madde korunmuş, kapsamı genişletilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Amortisman yöntemleri	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu
<p>Normal Amortisman Madde 315- Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.</p>		<p>Doğrusal amortisman Madde 315- (1) Doğrusal amortisman, amortismanı tabi varlığın Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen amortisman oranları aşılmamak üzere faydalı ömürlerine göre sistematik olarak itfa edilmesidir. Enflasyon düzeltmesi ya da yeniden değerlemeye tabi duran varlıklarda, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanı tâbi duran varlığın düzeltilmiş değeridir.</p>	

Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman (Mükerrer Madde 315)

Madde korunmuştur.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Amortisman yöntemleri	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu
<p>Azalan bakiyeler usulüyle amortisman Mükerrer Madde 315- Bilanço esasına göre defter—tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanı tabi iktisadî değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde; 1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde; üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanı tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. 2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. 3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.</p>		<p>Azalan bakiyeler usulüyle amortisman Mükerrer Madde 315- (1) Mükelleflerden dileyenler, amortismanı tabi iktisadî değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde; a) Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi ya da yeniden değerlendirme yapılan duran varlıklarda, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanı tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. b) Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere doğrusal amortisman oranının iki katıdır. c) Bu usulde amortisman süresi doğrusal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.</p>	

Madenlerde Amortisman (Madde 316)

Madde korunmuş, TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı dikkate alınarak madde içeriği güçlendirilmiş, madenlerde amortisman ayırmada her zaman Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat etmek yerine işletme yönetimince rezervlere göre amortisman ayırma seçeneği önerilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Madenlerde amortisman	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

Madenlerde Amortisman Madde 316 işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların	Madenlerde amortisman Madde 316- (1) İşletilmesi sonucunda içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, işletme yönetimin, rezervleri dikkate alarak tespit ettiği üretim miktarı yöntemine göre ya da ilgililerin başvuruları üzerine, bunların
büyüklik ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir	büyüklik ve nitelikleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir. (2) Rezervin fazla tahmin edilmesi durumunda, yok edilmemiş olan imtiyaz veya maliyet bedeli, rezervin bittiği yılda doğrudan gider yazılır. (3) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Fevkalade Amortisman (Madde 317) Yerine Başlık “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Şeklinde Önerilmiştir.

- Madde yeniden ele alınmış, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı da dikkate alınarak duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması önerilmiştir.
- Değer düşüklüğünde esas alınan ölçü ise uygulanabilir olması açısından emsal değer olarak önerilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Değer düşüklüğü	Kısmen Uyumlu	Kısmen Uyumlu	Kısmen Uyumlu

<p>Fevkalade Amortisman</p> <p>Madde 317- 1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;</p> <p>2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;</p> <p>3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;</p> <p>Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.</p>	<p>Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü</p> <p>Madde 317- (1) a) Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;</p> <p>b) Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;</p> <p>c) Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;</p> <p>Maddi veya maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı, ancak ve ancak, ilgili varlığın emsal değerinden %10 ve daha düşük olması durumunda giderleştirilebilir.</p> <p>(2) Değer düşüklüğü zararı karşılık ayrılmak suretiyle muhasebeleştirilir. Karşılık tutarı, ilgili birimin önceki net defter değeri ile emsal değeri arasındaki farktır. Değeri düşen duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme fonu mevcutsa, karşılık tutarı ilk önce yeniden değerlendirme fonundan karşılanır. Yeniden değerlendirme fonundan karşılanamayan ya da yeniden değerlendirme fonu olmayan varlıklarda hesaplanan değer düşüklüğü zararı doğrudan gider yazılır.</p> <p>(3) Değeri düşen amortismanla tabi maddi veya maddi olmayan duran varlıklarda amortisman, varlığın yeni değeri üzerinden ayrılır.</p>
---	---

Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi (Madde 318)

Madde korunmuştur.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Amortisman itibar tarihi	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi</p> <p>Madde 318- Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetlerin ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir.</p> <p>Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili diğer hususları tesbite yetkilidir.</p>	<p>Amortisman nispetlerinin itibar tarihi</p> <p>Madde 318- (1) Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetlerin ilgililerin müracaatta bulunduğu tarihten itibaren geçerlidir.</p> <p>(2) Hazine ve Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili diğer hususları tesbite yetkilidir.</p>
--	--

Amortisman Uygulama Suresi (Madde 319,320)

Maddelere gerek kalmamıştır.

<p>Amortisman uygulama süresi:</p> <p>Madde 319</p> <p>a) Nispet bakımından: (Mülga-)</p>	(Madde kaldırılmıştır.)
<p>b) Süre bakımından</p> <p>Madde 320 Amortisman süresi, kıymetlerin aktifte girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.</p>	(Madde kaldırılmıştır.)

Amortisman Usulünü Seçme Bakımından (Mükerrer Madde 320)

- Madde korunmuştur. Amortisman usulünü seçme bakımından mükelleflerin seçimlik hakları artırılmıştır.
- Ayrıca, işletmenin tasfiyeye girmesi, faaliyetini durdurması veya birleşmesi hallerinde amortisman konusu düzenlenmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Amortisman yöntemleri seçimi	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>↔ Amortisman Usulünü Seçme Bakımından Mükerrer Madde 320</p> <p>1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.</p> <p>2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez.</p> <p>3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne</p>	<p>Amortisman usulünü seçme bakımından Mükerrer Madde 320- (1) İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için doğrusal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.</p> <p>(2) Bir iktisadi değer üzerinden mükellefçe tercih edilen bir amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra aynı dönem içinde bu usulden dönülemez.</p> <p>(3) Bir iktisadi değer üzerinden önceden uyguladığı amortisman yöntemini değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni yöntem bu bildirimin yapıldığı beyannamenin taallük ettiği</p>
<p>geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirimin yapıldığı beyannamenin taallük ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.</p>	<p>dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresi dikkate alınarak hesaplanır.</p> <p>(4) İşletmenin tasfiyeye girmesi, faaliyetini durdurması veya birleşmesi hallerinde amortisman; tasfiye, durdurma veya birleşme anına kadar uygulanır. Faaliyetin yeniden başlaması sırasında veya birleşilen işletmelerde amortisman, kaldığı yerden uygulanmaya devam olunur.</p>

Amortisman Hesapları (Madde 321)

Madde korunmuştur.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Amortisman hesapları	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

<p>Amortisman Hesapları</p> <p>Madde 321- Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.</p>	<p>Amortisman hesapları</p> <p>Madde 321- (1) Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.</p>
---	---

Değersiz Alacaklar (Madde 322), Vazgeçilen Alacaklar (md.324)

- Madde korunmuş, içeriği vazgeçilen alacaklarla birlikte revize edilmiştir.
- Kanaat verici belge konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.
- Yurt dışı alacaklar konusunda düzenleme yapılmıştır.
- Kazai hükmün alanı genişletilmiştir.
- Vazgeçilen alacaklarda bu alacağın 3 yıl içinde işletmenin zararlarından mahsubunun geçmiş yıl zararları yönünden de kullanılabileceği hususuna açıklık getirilmiştir.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Değersiz alacaklar	Kısmen Uyumlu (Vazgeçilen alacakların 3 yıl gelir yazılmaması)	Kısmen Uyumlu (Vazgeçilen alacakların 3 yıl gelir yazılmaması)	Kısmen Uyumlu (Vazgeçilen alacakların 3 yıl gelir yazılmaması)

<p>Değersiz Alacaklar Madde 322- Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar değersiz alaktır.</p> <p>Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.</p> <p>İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.</p>	<p>Değersiz alacaklar Madde 322- (1) Konkordato, arabulucu veya diğer kazai bir hükümle veya kanaat verici bir belgeye dayanarak sulh yoluyla tahsiline artık imkan kalmadığı kesinleşen alacaklar değersiz alaktır.</p> <p>a) Bilanço esasında defter tutan mükellefler için değersiz alacaklar, bu niteliği kazandıkları tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve kayıtlı değerleriyle sonuç hesaplarına aktarılacak zarar kaydedilirler. İlgili olduğu dönemde zarara geçirilmeyen değersiz alacaklar izleyen dönemlerdeki değerlemede dikkate alınmaz.</p> <p>b) İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.</p> <p>(2) Yurt dışı alacakların değersiz hale geldiğine ilişkin yargı kararının, 27/11/2007 tarihli ve 5718 sayılı Kanun kapsamında tevsiki gerekir.</p>
	<p>(3) Borçludan birinci fıkra uyarınca kısmen veya tamamen alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde pasifte geçici bir hesapta özel bir karşılık hesabına alınır. Vazgeçilen alacak tutarı üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına aktarılır.</p> <p>(4) Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu madde kapsamında hangi belgelerin kanaat verici belge sayılacağını belirlemeye yetkilidir.</p>
<p>Vazgeçilen Alacaklar Madde 324 Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naktlolunur.</p>	<p>Madde 322 nci madde içerisine taşınmıştır.</p>

Şüpheli Alacaklar (Madde 323)

- Madde korunmuş, içeriği işletme hesabına göre defter tutanları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir.
- Küçük alacaklara sınır getirilmiştir.
- Yurt dışı alacaklar konusunda düzenleme yapılmıştır.
- Konkordato borçlularından alacaklar da kapsama alınmıştır.
- Kazai hükmün alanı genişletilmiştir.
- Teminatlı alacağın durumu netleştirilmiştir.

VUK TASLAĞI KONUSU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Şüpheli alacaklar	N/A	N/A	N/A

<p>Şüpheli Alacaklar Madde 323- Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;</p> <p>1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;</p> <p>2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;</p> <p>şüpheli alacak sayılır.</p> <p>Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.</p> <p>Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.</p> <p>Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.</p>	<p>Şüpheli alacaklar Madde 323- (1) Ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan;</p> <p>a) Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,</p> <p>b) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan; dava ve icra takibine değmeyecek 2.000 Türk Lirasına kadar olan alacaklar,</p> <p>şüpheli alacak sayılır.</p> <p>(2) Şüpheli alacaklar için birinci fıkranın,</p> <p>a) (a) bendinde sayılan hallerde dava açıldığı veya icra takibine başlanıldığı,</p> <p>b) (b) bendinde sayılan hallerde protesto çekilmek veya yazı ile ödenmesi talep edilmek suretiyle takip edildiği, hesap dönemine ilişkin değerleme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayrılır. Karşılığın hangi alacaklarla ilgili olduğu ayrı ayrı gösterilir. ilgili olduğu dönemde ayrılmayan karşılık izleyen dönemlerde değerlemede dikkate alınmaz.</p> <p>(3) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa tabi finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri şüpheli hale gelen her türlü alacakları için karşılık ayrabilirler.</p> <p>(4) İşletme defteri tutan mükellefler de bu maddedeki koşulların varlığı halinde ayıracakları karşılık tutarını kar veya zarar hesabına intikal ettirirler.</p>
	<p>(5) Teminatlı alacaklarda, (teminatın emsal değerini aşan) teminatsız kalan kısma karşılık ayrılabilir. Borçlu konkordato ilan etmiş ise konkordato projesinin kabul edildiği mahkeme kararına kadar, karşılık tutarı teminat dikkate alınmaksızın, alacağın tamamı için ayrılır. Konkordato projesinin onaylanmasından sonra ise karşılık tutarı projede kabul edilen şartlara göre düzeltilir.</p> <p>(6) Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen tutarları tahsil edildikleri dönemde kar ve zarar hesabına intikal ettirilir.</p> <p>(7) Yurt dışı alacaklar için dava ve icra takibinin yapıldığının 27/11/2007 tarihli ve 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun kapsamında tevsiki gerekir.</p>

Sermayenin İtfası (Madde 325), Girişim Sermayesi Fonu (Madde 325/A)

Bu maddelerle ilgili bir değerlendirme yapılmamıştır.

İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştemallıkların İtfası (Madde 326) Şerefiyenin İtfası Olmuştur.

İtfa süresi 10 yıl olarak (BOBİ FRS’de olduğu gibi) önerilmiştir.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Şerefiyenin itfası	Uyumlu	Uyumlu	N/A

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştemallıkların itfası Madde 326 – Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.	Şerefiyenin itfası Madde 326- (1) Şerefiyeler kayıtlı değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve on yıl içinde itfa olunur.
---	--

47. Özel maliyet bedellerinin itfası (Madde 327)

Madde korunmuştur.

VUK TASLAĞI KONU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TFRS
Özel maliyet bedellerinin itfası	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu

Özel maliyet bedellerinin itfası Madde 327 – Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.	Özel maliyet bedellerinin itfası Madde 327- (1) Kira ile tutulmuş gayrimenkuller veya işletme hakkına ilişkin yapılmış özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Ancak, bu madde kapsamındaki iktisadi kıymetler için Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği ekonomik ömür, kiralama veya işletme hakkı süresinden daha kısa ise özel maliyet bedelleri Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ettiği oranlar üzerinden itfa edilebilir. (2) Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir nedenden sona ermesi halinde; henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır. (3) Kullanım hakkı varlıklarının amortisman ayırma işlemleri ise amortismanla ilişkin genel hükümler doğrultusunda gerçekleştirilir.
--	--

EK-1: ÖZET KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

	MSUGT/ VUK	VERGİ KONSEYİ “VUK DEĞERLEME” ÇALIŞMASI TASLAK	KÜMİ FRS	BOBİ FRS
<i>DEĞERLEME İLKELERİ</i>				
Maliyet Değeri (Madde 262)	Maliyet Değeri (Madde 262)	Maliyet Değeri (Madde 262)	Uygun	Uygun
Borsa Rayıcı (Madde 263) ve Rayiç Bedel (Mük.M.266)	Borsa Rayıcı (Madde 263) ve Rayiç Bedel (Mük.M.266)	Borsa Rayıcı (Madde 263) ve Rayiç Bedel (Mük.M.266)	Kısmen Uygun	Kısmen Uygun
Tasarruf Değeri (Madde 264), Mukayyet Değer (Madde 265), İtibari Değer (Madde 266)	Tasarruf Değeri (Madde 264), Mukayyet Değer (Madde 265), İtibari Değer (Madde 266)	Tasarruf Değeri (Madde 264), Mukayyet Değer (Madde 265), İtibari Değer (Madde 266)	Uygun	Uygun
İtfa Edilmiş Maliyet Değeri (Mükerrer Madde 266)	Yok	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri (Mükerrer Madde 266)	Uygun	Uygun
Emsal Değer(Madde 267)	Emsal Değer(Madde 267)	Emsal Değer(Madde 267)	GUD 3. Sıra ile Uyumludur.	GUD 3. Sıra ile Uyumludur.
Vergi Değeri (Madde 268)	Vergi Değeri (Madde 268)	Vergi Değeri (Madde 268)	N/A	N/A
Alış Bedeli (Yeni madde)	Yok	Alış Bedeli (Yeni madde)	Uygundur	Uygundur
<i>STOKLAR</i>				
Vade Farkı	Vade farkı stok maliyetine dahil edilir.	Vade farkı stok maliyetine dahil edilir.	Vade farkı stok maliyetine dahil edilir.	1 yıldan uzun süreli alımlarda vade farkı ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	Maliyete dahil edilebilir.	Üretimi 1 yıldan uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dahil edilir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	Üretimi 1 yıldan uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dahil edilir.

Dönem Sonu Ölçümü	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür.
Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi	Tam maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi
Stok maliyet kalemleri	Tam maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi (Sabir GÜG Farklı)	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi (Sabit GÜG farklı)
Kıymetli madenlerin emtia sayılması	Yok	Var	Var	Var
Değer Düşüklüğü	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçülebilir.	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	Değerinde %10'dan fazla düşüş olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.	Net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.
Değerin Tekrar Artması	Düzeltilmez	Düzeltilir	Düzeltilir	Düzeltilir
<i>TARIMSAL FAALİYETLER</i>				
Tarımsal ürünler/Canlı varlıklar	Maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
Ölçümü	Maliyet bedeli ile ölçülür.	Maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Ticari ve Diğer Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesi	Senede bağlanmış bütün alacak ve borçlar için reeskont uygulanması ihtiyaridir.	Alacak ve borçların ilk ölçümü itibari değeri üzerinden gerçekleştirilir. Dönem sonlarında senetli ve senetsiz alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulur.	Alacak ve borçların ilk ölçümü itibari değeri üzerinden gerçekleştirilir. Dönem sonlarında senetli ve senetsiz alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulur.	Vadesi bir yıldan kısa olanlar itibari değeri üzerinden vadesi 1 yıl veya daha uzun olanlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.
Ticari Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	Dava ve icra safhasındaki alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.	Dava ve icra safhasındaki alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.	Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğunda, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.	Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğunda, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.
Yabancı paralar	Dönem sonundaki borsa rayici, mevcut olmaması durumunda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur.	Dönem sonundaki TCMB döviz alış kuru.	Dönem sonundaki TCMB döviz alış kuru.	Dönem sonundaki spot kur.
Hisse Senedi Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	Alış bedeliyle değerlendirilir.	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, borsada işlem görmeyenler alış bedelinden ölçülür.	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, borsada işlem görmeyenler maliyet bedelinden ölçülür.	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, borsada işlem görmeyenler maliyet bedelinden ölçülür.
Borçlanma Aracı Niteliğindeki Finansal Varlıkların Ölçümü	Borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	İlk ölçüm bedeline raporlama dönemi sonuna kadar tahakkuk eden faiz tutarının eklenmesi, anapara ve faiz ödemelerinin ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi sonucu ulaşılan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.
Türev ürünler	Muhasebeleştirilmez	Gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilir	Gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilir	Gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilir

<i>MADDİ DURAN VARLIKLAR</i>				
Kapsam	-	Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller.	Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller.	Maddi duran varlıklar.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli - Yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli - Yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli - Yeniden değerlendirilmiş tutar
Vade Farkı	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetleri, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.
Maddi Duran Varlıklarda Normal Bakım - Onarım Maliyetleri ile Yenileme Maliyetleri	Kâr veya zarara yansıtılır.	Uyumlu	Uyumlu	Uyumlu
Amortisman Uygulaması	İhtiyaridir.	Zorunludur.	Zorunludur.	Zorunludur.
Kıst Amortisman	Sadece binek araçlar için kıst amortisman ayrılır.	Tüm MDV'lere kıst amortisman ayrılır.	Tüm MDV'lere kıst amortisman ayrılır.	Tüm MDV'lere kıst amortisman ayrılır.
Amortisman Tabi Tutar	Varlığın defter değeri	Varlığın defter değeri	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur.	Varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunur.

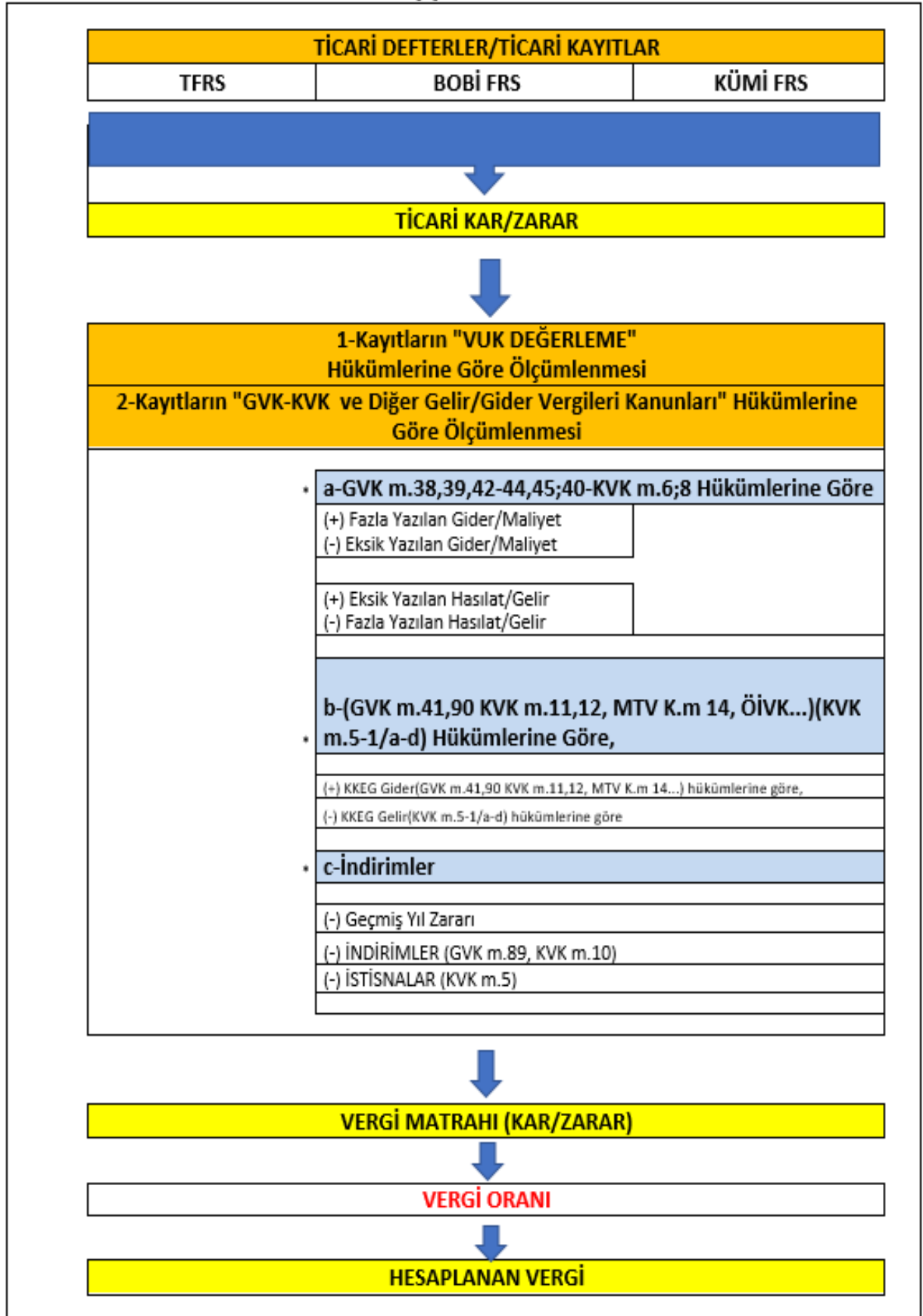
Amortisman yöntemleri	Normal, azalan bakiyeler	Doğrusal, azalan bakiyeler, üretim yöntemi	Doğrusal, azalan bakiyeler, üretim yöntemi	Doğrusal, azalan bakiyeler, üretim yöntemi
<i>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</i>				
Tanım	Yok	Var	Uyumlu	Uyumlu
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli - birikmiş itfa payı - birikmiş değer düşüklüğü	Maliyet bedeli - birikmiş itfa payı - birikmiş değer düşüklüğü
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetleri, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi olmayan varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.	Kâr veya zarara yansıtılır.	İnşası bir yıldan uzun süren maddi olmayan varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma ve geliştirme faaliyeti sonunda bir maddi olmayan duran varlık elde edilmesi halinde bu giderler, varlığın maliyetini oluşturmakta, herhangi bir maddi olmayan duran varlık elde edilememesi halinde ise doğrudan gider kaydedilmektedir.	Araştırma safhasında yapılan giderler kâr veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir.	Araştırma ve geliştirme faaliyeti sonunda bir maddi olmayan duran varlık elde edilmesi halinde bu giderler, varlığın maliyetini oluşturmakta, herhangi bir maddi olmayan duran varlık elde edilememesi halinde ise doğrudan gider kaydedilmektedir.	Araştırma safhasında yapılan giderler kâr veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir.
Şerefiye tanımı	Yok	Var	Uyumlu	Uyumlu
Şerefiye İtfa Uygulaması	5 yıl	10 yıl	10 yıl	10 yıl
MODV Amortisman Uygulaması	İhtiyaridir.	Zorunludur.	Zorunludur.	Zorunludur.

<i>KİRALAMALAR</i>				
Sunum	Hak olarak Maddi Olmayan Duran Varlık kalemi içinde gösterilir.	Varlık türüne göre ilgili hesap kalemi içinde gösterilir.(Maddi Duran Varlık, Maddi Olmayan Duran Varlık vb.)	Varlık türüne göre ilgili hesap kalemi içinde gösterilir.(Maddi Duran Varlık, Maddi Olmayan Duran Varlık vb.)	Varlık türüne göre ilgili hesap kalemi içinde gösterilir.(Maddi Duran Varlık, Maddi Olmayan Duran Varlık vb.)
Finansal Kiralama ve uzun vadeli faaliyet kiralaması ölçümü	Sadece finansal kiralama düzenlenmiştir.	Kullanım hakkı varlığı olarak aktifleştirilir.	Sadece finansal kiralama düzenlenmiştir.	Sadece finansal kiralama düzenlenmiştir.
Amortisman	VUK ve ilgili tebliğlerde belirtilen süreler dikkate alınarak amortisman ayrılır.	VUK ve ilgili tebliğlerde belirtilen süreler dikkate alınarak amortisman ayrılır.	Finansal kiralamada Kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı üzerinden amortisman veya itfaya tabi tutulur.	Finansal kiralamada Kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı üzerinden amortisman veya itfaya tabi tutulur.
<i>DEVLET TEŞVİKLERİ</i>				
Finansal Tablolara Alma	Tahakkuk ettikleri tarihte hasılat olarak kaydedilir.	Tahakkuk ettikleri tarihte emsal bedeliyle dikkate alınır.	Performans şartı yoksa ya da önceden yerine getirilmişse alındıkları anda, gelecekte performans şartları yerine getirilecekse, performans şartları karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır.	Performans şartı yoksa ya da önceden yerine getirilmişse alındıkları anda, gelecekte performans şartları yerine getirilecekse, performans şartları karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır.
Piyasa Faiz Oranından Düşük Bir Faiz Oranıyla Devletten Alınan Krediler	Devlet teşviki olarak değerlendirilmez.	Devlet teşviki olarak değerlendirilmez.	Devlet teşviki olarak değerlendirilmez.	Devlet teşviki olarak değerlendirilir ve bugünkü değeri üzerinden ölçülür.

<u>VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ</u>				
Ölçüm	Fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar kullanılır.	Varlığın emsal değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü mevcuttur.	Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü mevcuttur.	Defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark değer düşüklüğü olarak değerlendirir.
<u>KARŞILIKLAR</u>				
Karşılıkların Finansal Tablolara Alınması	MSUGT uyarınca karşılıklar muhasebeleştirilebilir, VUK karşılıkların kayda alınmasına izin vermemektedir.		Karşılıklar aşağıdaki ölçütleri sağladıklarında finansal tablolara alınır:	Karşılıklar aşağıdaki ölçütleri sağladıklarında finansal tablolara alınır:
		<ul style="list-style-type: none"> İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, 	<ul style="list-style-type: none"> İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması, 	<ul style="list-style-type: none"> İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması,
			<ul style="list-style-type: none"> Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve 	<ul style="list-style-type: none"> Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve
Karşılık tutarının hesaplanması	Kesinleşen tutar	Yapılması beklenen harcama tutarı	Yapılması beklenen harcama tutarı	Bugünkü değer ya da yapılması beklenen harcama tutarı

Kıdem tazminatının hesaplanması	Kıdem tazminatı ödendiğinde finansal tablolara yansıtılır.	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.
<i>GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER</i>				
Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu	Ertelenmiş vergi hesaplanmaz.	Ertelenmiş vergi hesaplanmaz.	Ertelenmiş vergi hesaplanmaz.	Büyük işletmeler için zorunlu.

EK-2: TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞ



4.5. Tebliğ 5: Üniversite-Avrupa ve Diğer Yabancı Ülkelerdeki Kayıt Raporlama ve Beyan Uygulamaları

(Hazırlayan: Prof.Dr. N. Semih Öz, Ankara Üniv. Siyasal Bilgiler Fakültesi)

Özet

Bu çalışmada ülkelerin muhasebe sistemleri, muhasebe uygulamalarına ilişkin kuralların konulması ile vergi düzenlemeleri ilişkisi araştırılarak, ülke örnekleri incelenmiştir.

Giriş

Muhasebe tarihi ile uygarlığın başlangıcı arasında yakın bir bağlantı bulunmaktadır. Muhasebenin tarihi Mezopotamya uygarlıklarına kadar gitmektedir. Yerleşik düzene geçildikten sonra, ilk Sümerler döneminde Devletin vergi alması için tutulan kayıtlarla birlikte, yazının başladığı da kabul edilmektedir.

Muhasebe sistemlerinin gelişmesi sadece bir devlete atıfla yapılmamaktadır. Ancak, muhasebe yöntemlerinin gelişmesi konusunda, ticaretin gelişmesi ve sanayi devriminin etkisi gözardı edilememektedir.

Romalılar, çift giriş olmasa da, defter tutma ve kar hesaplama biçimlerine sahipti. Orta çağda, Müslüman dünyasında, aritmetik ve muhasebe alanındaki gelişmeler vardı. Yine bu dönemde İngiltere’de parasal ekonomiye geçişle birlikte tüccarlar; muhasebe kayıtlarına daha çok gereksinim duymaya başladılar. 1300’li yıllarda, Westminster Tüzüğü’nde, muhasebecilere atıf yapıldığı belirtilmektedir³. Çift taraflı kayıt sisteminin ilk ortaya çıkmasına ilişkin çok az kesinlik olmasına rağmen birçok teori bulunmaktadır. Bunu Eski Roma ya da Eski Yunan’a kadar götürenler olmakla birlikte, daha çok 13’üncü yüzyılda İtalya’da devlet, sanayi ve ticaretin gelişmeye başladığı dönemde ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Ancak İtalyanlar 1300’li yıllardan itibaren iki yüzyıl boyunca muhasebe konusunda liderlik yapmışlar ve *çift taraflı kayıt sistemi* denilen sistemi bu dönemde Avrupa’ya yaymışlardır⁴. On dördüncü ve on beşinci yüzyıllarda İtalyanlar şehir devletleri ticarete ve dolayısıyla muhasebede liderdi.

Muhasebe sistemleri, birçok etmen dikkate alınarak sınıflandırılabilir. Bu konuda yapılan birçok çalışma bulunmaktadır.

Muhasebe sistemlerini Etkileyen Unsurlar

Farklı ülkelere gelen muhasebeciler, aynı işletmenin aynı döneme ilişkin finansal tablolarını farklı olarak hazırlayabileceklerdir. Bunun nedeni, muhasebe işlemlerinin tarihsel süreç içerisinde siyasi, iktisadi ve sosyal boyutları olan bir konu olmasıdır.

Ülkelerin muhasebe sistemlerini etkileyen unsurlar bulunmaktadır. Uluslararası ticaretin gelişmesi, doğrudan yatırımların artması, çok uluslu şirketlerin uluslararası arenada boy göstermeye başlaması, borsaların küreselleşmesi, uluslararası finans sistemlerinin gelişmesi ülkelerin muhasebe

³ PARIS, Dubravka (2016), **History Of Accounting And Accountancy Profession In Great Britain**, Journal of Accounting and Management, vol: 6; no: 1, 2016; s. 33.

⁴ PARKER, R. H.(1983), **Some international aspects of accounting**, Edited by S. J. Gray, **International accounting and transnational decisions**, Butterworth & Co.,s. 9.

sistemlerine etki etmektedir. Tarihsel perspektif içerisinde ve kültürel farklılıklar çerçevesinde bu unsurlar, ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarını benimseme ve uygulama konusunda davranış farklılıklarını, dirençlerini ya da uyumlarını etkileyen unsurlardır. Bu unsurlar, aşağıda kısaca belirtilmiştir.

Yasal sistem farklılıkları

Ülkelerin hukuk sistemi farklılıkları, muhasebe sistemlerine etki eden önemli bir unsurdur. Bu bağlamda Anglo-Sakson hukuku (common law) ile Kara Avrupası hukuku (codified Roman Law) farklılıkları muhasebe sistemlerine etki etmektedir.

İngiltere ve İngiltere'den etkilenmiş olan ya da İngilizce konuşulan İrlanda, ABD, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde *Anglo-Sakson* hukuku geçerlidir. Anglo-Sakson hukukunda, özel bir duruma ilişkin kural yerine genel çerçevesi çizilmiş hukuk kuralları mevcuttur. Bu ülkelere Hindistan'da dahil edilebilir. Kara Avrupası hukuku kuralları ise temellerini, *VI. yy'da Justinian* tarafından ilk ortaya konan ve XII yy'dan itibaren üniversitelerde geliştirilen Roma Hukukundan almaktadır. Daha kural bazlı bir hukuk yapısına dayanmaktadır. Fransa, Almanya, İspanya, Portekiz bu ülkelere örnek olarak gösterilebilir.

Bu iki hukuk sistemi farklılığının ülkelerin muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinde de farklılıklara neden olduğu belirtilmektedir. Çin ve Japonya'da ticaret hukuku sistemlerini XIX yy'de Almanya'dan çeviri yoluyla geliştirmişlerdir⁵. Türk hukuk sistemi de Kara Avrupası sistemine dayanmaktadır.

Finans Kaynakları

İşletmelerin kuruluş ve işletme sermayelerini hangi kaynaklardan sağladıkları, ülkelerin muhasebe sistemlerinin yapısına ve düzenleyici kurumların etkinliğine etki etmektedir. Bu bağlamda, işletmelerin sermayelerini finans piyasaları ya da sermaye piyasalarından sağlamalarına göre muhasebe sistemleri şekillenmektedir. Örneğin Fransa, Almanya, İtalya gibi ülkelerde, sermaye küçük aile işletmelerine bankalarca sağlanır. Buna karşılık ise ABD ve İngiltere gibi ülkelerde ise büyük işletmeler, sermaye piyasaları aracılığıyla hisse senedi sahiplerinde karşılanır. Bu bağlamda Anglo-Sakson hukukuna sahip ülkelerin, büyük sermaye pazarları vardır. Yine bu ülkelerde, yatırımcılar yasalarla daha güçlü olarak korunmaktadır⁶.

Tarihi olayların etkisi

İzleyen bölümlerde yer alan ülke örneklerinde açıkça görüleceği gibi ülkelerin tarihi, bugünkü muhasebe sistemlerini etkileyen önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin İngiltere ile ABD arasındaki tarihsel bağlar, bu ülkelerin muhasebe sistemlerinin birbirlerine yakın olmasını sağlamaktadır.

Bu bağlamda birçok ülkelerde muhasebe sistemleri ülke tarihinin etkisi altındadır. Buna en belirgin örnek koloniel dönem uygulamalarıdır.

⁵ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), a.g.e., s. 32.

⁶ Bu bağlamda Hollanda, istisnai olarak küçük bir borsaya sahip olmasına rağmen büyük uluslararası firmalara sahiptir. Bkz. NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), a.g.e., s. 33.

1. Eski İngiliz kolonileri, bağımsızlıklarını kazandıktan sonra “Institutes of Chartered Accountants” lerini kurma eğiliminde olmaktadır. İngiltere’de Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 1880 yılında kurulmuştur. İngiltere’de muhasebeciler, XIX yy’ın sonlarına kadar, sadece işlemleri defterlere kaydediyorlardı. Ancak tüzel kişilerin yaygınlaşmaya başlaması ve büyük sanayi işletmelerinin ortaya çıkması daha nitelikli profesyonel muhasebecilere olan gereksinimi ortaya çıkardı. Farklı şehirlerde kurulan oluşumların birleşmesiyle 1880 yılında ICAEW kuruldu.
2. Fransa’nın kolonilerinde, muhasebe konusunda devlet düzenlemelerinin daha etkin olduğu gözlenmektedir. Bu çift taraflı kayıt düzenlemelerinden, açıklanacak finansal tablolara ve ulusal muhasebe planlarına kadar belirgin olarak gözlemlenmektedir.
3. Avrupa Birliği’nin genişlemesi, üye ülkelerin muhasebe sistemlerine etki etmektedir.
4. Avrupa’da son dönemlerde Avrupa Birliği’nin etkisi görülmektedir. AB’nin muhasebe konusundaki Direktifleri ve listelenmiş işletmelerin konsolide edilmiş finansal tablolarının IFRS’ye göre düzenlenmesi konusu ön plana çıkmaktadır.
5. Bretton Woods sisteminin yıkılmasıyla birlikte, serbest döviz kuru sistemleri geçerli olmaya başlamıştır. Bu beraberinde döviz kuru farklılıkları sorununu gündeme getirmiştir.
6. Berlin Duvarının yıkılmasından sonra bağımsızlıklarını kazanan eski SSCB ülkeleri de 1990 lardan itibaren yeni muhasebe sistemlerini kurmaya başlamışlardır.

Borsaların küreselleşmesi

Teknolojideki ve elektronik iletişimdeki ilerlemeler finansal piyasalar arasındaki etkileşimi ve bağı, yeni finansal enstrümanlar ise yatırım yapılabilecek alan çeşitliliğini arttırmıştır.

2000’li yıllara kadar New York borsası, Dünyanın en büyük borsasıydı Yabancı şirketler yönünden de en büyük borsa idi. Ancak 2000’li yılların ortasından itibaren *Sarbanes-Oxley Yasası* gibi düzenlemelerle, ağır kurallar getirildi. Ancak bugün en fazla yabancı şirket, Londra Borsasında bulunmaktadır.

1990’lı yılların ortalarında 27 ülkede yapılan çalışmada işletmelerin %30’unun aile işletmesi ve %18’i Devlet işletmesi olduğu tespit edilmişti. Ailelerin etkin olduğu işletmeler, Meksika, Arjantin ve Hong-Kong, devletin sahip olduğu işletmeler ise en çok Avusturya, Singapur, İsrail, İtalya, Finlandiya ve Norveç olarak belirtiliyordu⁷. Ancak, bu eğilim 2000’li yıllarda değişmeye başladı. Şirketlerin borsalarda işlem gören hisseleri artmaya başladı. Özelleştirmeler, devletlerin işletme sahipliği oranlarını ciddi oranda düşürdü. Ancak eski Doğu Bloku ülkelerde özelleştirmeler yoluyla eski devlet işletmeleri, *oligark* diye tanımlanan belirli bir kesimin eline geçti⁸.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK), (IASC), Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’de bulunan meslek örgütlediklerinin imzaladıkları anlaşma sonucunda 1973 yılında kuruldu. 2000 yılı sonuna kadar, bir kısmı yürürlükten kaldırılmış 41 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) yayınlayan Komite

⁷ La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F. and Shleifer, A. (1999) ‘Corporate ownership around the world’, Journal of Finance, Vol. 54, No. 2, s.491.

⁸ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), a.g.e., s. 14.

2001 yılında yeniden yapılanmış ve adı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Boards-IASB) olmuştur.

Komitenin Kurul' a dönüşümünden sonra IAS 'ların yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Report Sandards-IFRSs) yayınlanması kararlaştırılmıştır. Merkezi Londra'da bulu-nan IASB; bağımsız, özerk, uluslararası düzeyde m

uhasebe standartları hazır-lama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financal Accounting Standards Board - FASB) ile **Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu** (IASB) 2002 tarihinde ABD Connecticut Norwalk'da imzaladıkları anlaşma ile Amerikan standartları ile uluslararası standartları **yakınlaştırma taahhütlerini** açık bir şekilde karşılıklı olarak kabul etmişlerdir.

Muhasebe kurallarını hazırlayanlar, uygulatanlar ve uygulayanlar

Kural yapma ile kurallara uymaya zorunlu kılma birbirinden farklı işlevlerdir. Muhasebe kurallarının hazırlanması bilgi birikimi gerektirmektedir. Bu kurallar daha çok uzmanlardan oluşan kurullar tarafından hazırlanmaktadır. Kuralların hazırlanmasından sonra bunların uygulanması konusunda yetki sahibi olanlar, birçok ülkede hazırlayanlardan farklı kişilerdir.

Ayrıca kuralları hazırlayanların kurumsal yapıları da ülkelerin muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Bu yapılar, kamu kurumu olabileceği gibi özel kişilerden oluşan kurullarda olabilmektedir.

Sonuçta bir uçta, kendilerini kural koymakla sınırlayan yapılar, diğer uçta ise bu kuralları uygulamak zorunda olanlar bulunmaktadır. **Örneğin, International Accounting Standards Board (IASB)**, IFRS'in kural getirici kuruluştur, bir özel sektör kuruluşudur, ancak uygulama zorunluluğu getirmeyi başkalarına bırakmaktadır.

Finansal raporlama kurallarının uygulanması farklı kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir. Bunlar şunları içermektedir.

Borsalar;

Borsa düzenleyicileri (regulators of stock exchanges)

Kamu kurumları

Özel sektör kuruluşları.

Borsalar ile borsa düzenleyicileri arasında bir fark bulunmaktadır. Borsalar çoğunlukla, kar amaçlı kurumlardır. Buna karşılık, borsa düzenleyicileri ise yatırımcıları korumayı amaçlayan kurumlardır.

Raporlama rejimleri, özel kuruluşlar, kamu düzenleme kurumları ya da yasalarla düzenlenmektedir. Ülke sistemleri, bu üçlü gruplara göre sınıflandırılmakla birlikte bazı durumlarda kesin sınırlar koymak güç olmaktadır. Örneğin ABD'de kurumsal raporlama konusu yasa ile düzenlenmekte, kuralların uygulanması zorunluluğu getirilmesi ve gözetimi konusunda kamu düzenleyici kurumu yetkili olmakta, buna karşılık raporlama standartlarının belirlenmesi konusu özel bir kuruluşla bırakılmaktadır⁹.

⁹ LEUZ, Christian (2010) 'Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why', Accounting and Business Research, Vol. 40, No. 3, pp. 229–56.

Bu konuda ülkelerde tek standart bir yapı bulunmamaktadır. ABD’de SEC ve İngiltere’de Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council -FRC) yapısı içerisinde bulunan Finansal Raporlama İnceleme Paneli (Financial Reporting Review Panel -FRRP), bazı ülkelere model olarak alındılar. SEC Modeli, Avustralya, Çin, Japonya ve Fransa örnek olurken, FRRP, Almanya’ya örnek olmuştur. Muhasebe skandalları, bir çok ülkede, gözetim kurumlarının kurulması sonucunu doğurmuştur.

Bu konularda ayrıca bazı ülke örnekleri aşağıdaki gibidir.

ABD

Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission SEC) ABD’de 1929 İktisat Buhranından sonra 1934 yılında Kongrenin çıkardığı bir düzenleme ile Federal Devlete bağlı özerk bir kurul olarak kuruldu. SEC’in katı kuralları bulunmaktadır.

Hisseleri ABD Borsalarında işlem görecektir olan kurumlar, finansal tablolarını GAAP ya da IFRS’e göre sunmak durumundadırlar.

İngiltere

1969 yılında Institute of Chartered Account in England and Wales (ICAEW), İngiltere’de ilk kez Muhasebe Standartları Yönlendirme Komitesi (the Accounting Standards Steering Committee - ASSC) oluşturdu. Komite, 1976 yılında Muhasebe Standart Komitesine dönüştü.

1990 yılından önce, standart düzenlemeleri herhangi bir yasal dayanak olmadan gerçekleştiriliyordu. 1988 yılında, Dearing Report ve 1989 yılında Kurumlar Yasası (Companies Act) ile standartların pozisyonları güçlendirildi. Düzenleme ile kamuya açık şirketler (Public limited company-PLS) ile diğer büyük şirketlerin yöneticilerinin yıllık raporlarında muhasebe standartlarından farklı durumları açıklamaları istendi.

1990 yılında *Muhasebe Standartları Komitesinin* (Accounting Standards Committee-ASC) yerine, 1990 yılında bir *Muhasebe Standartları Kurulu* (Accounting Standards Board-ASB) kuruldu. Daha sonra daha az güçlü olan FRC’ye tavsiye niteliğinde kararlar alan profesyonellerden ve Devlettten bağımsız bir *Muhasebe Konseyi* (the Accounting Council) kuruldu.

ASB’ye izleme veya yaptırım rolü verilmemiştir. Bunun yerine FRC’ye bağlı olan FRRP, PLS ve büyük şirketlerin finansal tablolarını izlemektedir.

2000 yılında kurulan Finansal Hizmetler Kurumu (Financial Services Authority -FSA)’nın muhasebe standartlarına uyum konusunda düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Yerine 2013 yılında kurulan Finansal Düzenleme Kurumu (Financial Conduct Authority -FCA) içinde aynı durum söz konusudur.

2006 yılında çıkarılan Kurumlar Yasası ile bütün denetim raporlarının denetim firmalarının başdenetçileri (senior statutory auditors) tarafından imzalanması zorunluluğu getirildi. Daha sonra yapılan düzenlemelerle, bir çok özel sektör firması denetim kapsamından çıkarıldı.

Almanya

Almanya’da 1985 yılından önce hem AGs (public companies) hem de GmbHs (private companies)’lerde muhasebe kurallarının uygulanması konusu zayıftı.

Ancak AB'nin 4 No'lu Direktifinin sonucunda 1985 yılında yapılan değişiklikle Muhasebe Direktifi Kanunu ile bu işletmelere, muhasebe kurallarını uygulama zorunluluğu getirildi Ancak Alman işletmeleri, başlangıçta bu konuda başarılı değillerdi. Bu nedenle AB Komisyonu, Almanya'yı uygulama yapması konusunda zorladı.

1998-2005 yılları arasında borsada işlem gören AGs'ler, konsolide finansal tabloları için GAAP ya da IAS'ı uygulayabilirlerdi

Ancak yaşanan bazı sorunlardan sonra Almanya'da ABD SEC ya da İngiltere FRRP'nin daha başarılı bir model olup olmadığı sorgulandı. Daha sonra finansal raporlama için bu iki yapı arasında uzlaşma sağlayan bir yapıyı *The Bilanzkontrollgesetz* (BilKoG), Financial Reporting Control Act) and the *Bilanzrechtsreformgesetz* (BilReG, Accounting Law Reform Act) kuruldu.

Bu sistemde, ikili bir yapı kurularak birisi özel diğeri de kamu olmak üzere iki ayrı kural uygulatıcı kurum getirildi. Özel yapı 2005 yılında kuruldu. Bu kurum, Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) (Financial Reporting Enforcement Panel, FREP). Bu kurum Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin, Federal Institute for the Oversight of Financial Services), raporlama yapmaktadır. BaFin, borsa düzenleyici kurum özelliğindedir. DPR'nin üzerinde, onun işlemlerini denetleyen kurum özelliğindedir.

Avustralya

Borsada işlem gören işletmeler için muhasebe standartlarının uyum zorunluluğu getirme ve bunu gözetleme konusunda 1998 yılında, Australian Securities Commission'un yerine ASIC kurulmuştur.

ASIC'in insiyatifinde 2006 yılında, ihtilafları çözmek için Avustralya Finansal Raporlama Paneli, kurulmuştur.

2004 yılında yapılan düzenlemeyle Kurumlar Yasası Ekonomik Reform Program çerçevesinde bazı yeni düzenlemeler yapıldı. Bunlar arasında denetçilerin bağımsızlığı, beş yılda bir rotasyonları örnek verilebilir.

Çin

Çin'de 1992 yılında, Bakanlık düzeyinde bir devlet kuruluşu olarak Çin Menkul Kıymetler Düzenleme Komisyonu (The China Securities Regulatory Commission - CSRC) kuruldu. 1998 yılında çıkarılan Hisse Senetleri Kanunu ile borsada işlem göre işletmelerin finansal raporlama yapmaları konusunda düzenleme yapıldı.

Avrupa Birliği

Muhasebe kuralları konusunda kurallar temelde *Roma Anlaşmasından* gelmektedir. Bu kapsamda, serbest pazarın sağlanması için şirketler hukuku ve vergi kurallarının uyumlaştırılması gerekmektedir. AB'de muhasebe uyumlaştırması, şirketler hukuku uyumlaştırma programları içerisinde yer almaktadır.

Muhasebe kuralları açısından başlangıçta belirleyici olan Fransa olmuş, ancak 1973 yılında İngiltere ve İrlanda'nın katılımı ile Anglo-Saxon anlayışında etkileri görülmeye başlanmıştır. AB'nin 2002 yılında Avro'ya geçmiş olması da sistemlerine farklı etkilerde bulunmuştur.

Genel çerçeve

Muhasebe açısından, temeli olarak değerlendirilebilecek iki temel Direktif bulunmaktadır: Bunlardan biri şirketlerin yıllık hesaplarına ilişkin 1978 tarihli 4. Direktif (AB Yönergesi: 78/660/EEC), diğeri de şirketlerin konsolide finansal tablolarının hazırlamasına ilişkin 1983 tarihli 7.Direktif (AB Yönergesi: 83/349/EEC) tır. Bu Direktiflerin bankacılık ve sigorta sektörlerini kapsamaması nedeniyle, bu iki sektörün yıllık hesaplarına yönelik olmak üzere daha sonra bunlara ilave olarak iki Direktif daha çıkarılmıştır. Bu iki Direktiften birisi 1986 tarihli Bankacılık Hesapları Direktifi, diğeri de 1991 tarihli Sigorta Hesapları Direktifidir. Bu dört Direktifin, muhasebe açısından AB müktesebatının temel alt yapısını ve dört ana direğini (pillar) oluşturduğu belirtilmektedir¹⁰. Bu yönergelerin temel amacı, şirketler tarafından hazırlanan finansal raporlarda yer alan bilgilerin eş değer ve karşılaştırılabilir olmasıdır.

Daha sonraki düzenlemelerde dikkate alındığında Avrupa Birliği'nde muhasebe kurallarına ilişkin düzenlemeler Tablo 1'de aşağıdaki gibi özetlenebilir.

¹⁰ AKSOY, Tamer (2005), Müzakere Süreci Işığında Ab Muhasebe Hukukundaki Düzenlemeler, Mevzuat Dergisi, Yıl: 8, Sayı : 93, Eylül 2005. <https://www.mevzuatdergisi.com/2005/09a/02.htm> (Erişim : 25 Kasım 2020)

Tablo 1 : Avrupa Birliği’nde muhasebe kurallarına ilişkin düzenlemeler

Direktifler	Kabul Tarihi	Konusu
1	1968	Ultra Vires kuralının kaldırılması
2	1976	Kamuya açık işletmelerin ayrılması, minimum sermaye, kâr payı dağıtımı
3	1978	Birleşme
4	1978	Muhasebe kural ve formatları
5		Yapı, yönetim ve denetim firmaları
6	1982	De-mergers
7	1983	Birleştirilmiş muhasebe
81983,2006		Yasal denetim
10		Kamuya açık işletmelerin uluslararası birleşmesi
11	1989	Şubeler hakkında açıklamalar
12	1989	Tek üye işletme
Hesapların modernizasyonu	2003	4 ve 7 No’lu Direktiflerin Modernizasyonu
Saydamlık	2004	AB Sermaye Piyasalarının saydamlığı
Devralmalar	2005	AB içinde sınır ötesi devralmalar
Tüzükler		
Uluslararası standartlar	2002	IFRS’lerin kullanım ve bunların onayları

Kaynak: NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), s. 354.

Ancak, yönergelerin teknik eksiklikler taşıması, ulusal mevzuata zamanında aktarılamaması nedeniyle üye ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, yayınlandıkları tarihten sonra güncelleme çalışmalarının yapılmaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması ve bir çok üye ülkenin ulusal muhasebe standartları oluşturmak için kurullar oluşturması nedeniyle yönergelerin içerdiği hükümlerin

yumuşatılması gibi sorunlarla karşılaşmıştır¹¹. Örneğin 4. ve 7. Direktiflerinin üye ülkelerde uygulanmasına ilişkin bilgiler Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2 : Muhasebe Direktiflerinin Yasa olarak uygulanması

	4. Direktif	7. Direktif
Danimarka	1981	1990
İngiltere	1981	1989
Fransa	1983	1985
Hollanda	1983	1988
Lüksemburg	1984	1988
Belçika	1985	1990
Almanya	1985	1985
İrlanda	1986	1992
Yunanistan	1986	1987
İspanya	1989	1989
Portekiz	1989	1991
Avusturya	1990	1990
İtalya	1991	1991
Finlandiya	1992	1992
İsveç	1995	1995
Norveç	1998	1998

Kaynak: NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), s. 356.

Bu kapsamda ABD’de uygulamaya giren *Sarbanes-Oxley Act* ¹²düzenlemesi, AB’yi de etkilemiştir. 2006 yılında 8. Direktifle yapılan değişiklikte üye ülkelerin gözetim (oversight body) kurumu

¹¹ ÜSTÜNDAĞ, Saim (2003), “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Active, 28, S.127,

¹² Bu düzenleme “Halka Açık Şirket Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Yasası” ya da “Kurumsal ve Denetim Sorumluluk, Sorumluluk ve Saydamlık Yasası” olarak da bilinmektedir. Kamuoyunda bilinen iismini teklifi veren Paul *Sarbanes* ve Michael G. *Oxley*’den almaktadır. Enron skandalından sonra düzenleme yapılması ihtiyacından doğmuştur.

kurmaları zorunluluğu getirildi, ancak Birlik genelinde tek bir yapı öngörülmemiştir. 2005 yılında sınır ötesi iş birliği için Avrupa Denetçilerinin Gözetim Kurumları Grubu (European Group of Auditors' Oversight Bodies -EGAOB) oluşturulmuştur.

Daha sonra Avrupa Parlamentosu tarafından Nisan 2011'de kabul edilen "Tek Pazar Kanunu" çerçevesinde 4. Yönerge (AB Yönergesi: 78/660/EEC) ve 7. Yönerge (AB Yönergesi: 83/349/EEC), "birleştirilerek tek bir muhasebe yönergesine dönüştürülmüş ve 26 Haziran 2013 tarihinde AB Yönergesi: 2013/34/EU- "Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri" Avrupa Birliği Resmî Gazetesi'nde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

4.No'lu Direktif sadece tek bir işletmeye göre hazırlanmışken, bu yeni Direktif konsolide tablo anlayışını benimsemiştir. Yeni yönergede, finansal raporlama ilkeleri ve ölçüm esaslarının IFRS'yle uyumluluğu artırılırken küçük ve orta ölçekli işletmelerin karmaşık finansal raporlama işlemlerinden muaf tutularak bunların yönetim maliyetlerini azaltmalarının da amaçlandığı belirtilmektedir¹³.

IFRS Uygulama Zorunluluğu

2002 yılında Avrupa Birliği, 1606/2002 sayılı Tüzük ile üye devletlerin menkul değerler borsalarında listelenen şirketlerin Ocak 2005'ten itibaren raporlamalarında IFRS kullanmalarının zorunlu olduğu kararını aldı.

AB Direktifi (2013/34/EU)

Avrupa Komisyonu, yönetim maliyetlerini azaltmayacağı ve finansal raporlama uygulamalarını basitleştirmeyeceği gerekçesiyle KOBİ'ler için IFRS'yi Birlik seviyesinde kabul etmemiş ve bu konuda ayrı bir AB Direktifi (2013/34/EU) yayınlamıştır. Direktifte küçük ve orta ölçekli işletmelerin muhasebe sistemlerine yönelik yanında büyük ölçekli işletmelere ilişkin düzenlemelerde yer almıştır. Direktifte, küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeleri, birbirinden ayırt etmeyi sağlayıcı ölçütlere yer verilmiştir. Bu Direktifte yer alan bazı düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

İşletme büyüklüğü ölçütü

Bir işletmenin ait olduğu sınıf belirlenirken Tablo 1'de yer alan üç kriterden en az ikisini karşılaması yeterli görülmektedir. 2013/34/EU sayılı Yönergenin 3'üncü Maddesine göre işletme büyüklüklerinin belirlenmesinde kullanılan ölçütler Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 3: İşletme büyüklüklerinin belirlenmesinde kullanılan ölçütler

İşletme Sınıfı	Bilanço Büyüklüğü	Net Hasılat	Ortalama Çalışan Sayısı
Mikro işletmeler	<EUR 350 000	<EUR 700 000	<10
Küçük işletmeler	< EUR 4 000 000	<EUR 8 000 000	<50
Orta Ölçekli İşletmeler	<EUR 20 000 000	<EUR 40 000 000	<250
Büyük İşletmeler	>EUR 20 000 000	>EUR 40 000 000	> 250

¹³ DEMİR, Volkan, BAHADIR, Oğuzhan (2014), Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 Eu) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar, Mali Çözüm İstanbul SMMMÖ, Ocak Şubat 2014, s. 28.

Kamu yararını ilgilendiren işletmeler

Direktifte bu işletmelerden bilanço büyüklüğü, net hasılatı ve çalışan sayısına bakılmaksızın aşağıdaki koşulları sağlayanlar, kamu yararını ilgilendiren işletmeler olarak belirlenmiştir. (2013/34/EU, Madde 2, paragraf 1): •

- Menkul kıymetleri teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören işletmeler,
- Kredi kuruluşları,
- Sigorta şirketleri,
- Faaliyetlerinin kamusal etkileri dolayısıyla Üye Ülkeler tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar olarak belirlenenler

Düzenlenmek Zorunda Olan Finansal Tablolar

Yönerge işletmelerin düzenlemek zorunda oldukları yıllık finansal tabloları; bilanço, kar/zarar tablosu ve finansal tablo dipnotları olarak belirlemiştir. Bu finansal tabloların yanında işletmelerin yönetim raporu düzenlemeleri de zorunludur. Ancak, üye ülkeler, mikro işletmeler ile küçük işletmeler haricindeki diğer işletmelere bu finansal tablolara ek olarak başka finansal tablo düzenleme yükümlülüğü de getirebilirler (2013/34/EU, Madde 4, paragraf 1) ya da mikro işletmeler ile küçük işletmeleri kar/zarar tablosunun ve yönetim raporunun düzenlenmesinden muaf tutabilirler (2013/34/EU, Madde 34, paragraf 1).

Yıllık finansal tablolar işletmenin varlıklarının, borçlarının, finansal durumunun ve kar veya zararının doğru ve gerçeğe uygun sunumunu içermelidir (2013/34/EU, Madde 4, paragraf 3).

Finansal Tabloların Yapısı Yönerge; bilanço ve kar/zarar tablosunda yer alacak kalemler için sıralı bir düzen önerisi getirmiş ve işletmelerin bu düzene uygun olarak finansal tabloları hazırlamalarını zorunlu kılmıştır (2013/34/EU, Madde 9, paragraf 1).

Ancak üye ülkeler; varlıkların, borçların, finansal durumun ve kar/zararın doğru ve gerçeğe uygun şekilde sunumunu sağlamak amacıyla işletmelerin önemsiz kalemlerini bir araya getirerek yönergede önerilen düzenin dışına çıkılmasına izin verebilirler (2013/34/EU, Madde 9, paragraf 3).

Ayrıca, üye ülkeler gerekli gördükleri takdirde Yönerge 'de önerilen sıralı düzendeki kalemlerin detaylandırılmasını, yeni kalemlerin ilave edilmesini ya da önemsiz kalemlerin bir araya getirilerek sunulmasını işletmelerden talep edebilirler (2013/34/EU, Madde 9, paragraf 2).

Finansal tabloların vergi kurallarına göre düzenlenebilmesi

Direktifin 4'üncü maddesinde genel kurallar düzenlenmiş olup, maddenin 5'inci paragrafında üye devletlerin kapsamındaki işletmelerden direktifte belirtilen tablolar dışında ayrıca bilgi isteyecekleri belirtilmiş, 6'ncı fıkrasında küçük işletmelerin bu Direktif kapsamında finansal tablo isteme zorunluluklarının olmadığı, bu işletmelerden vergi amaçlı olarak tek bildirim talebinde bulunabilecekleri belirtmiştir. Bu istisna, sadece küçük işletmeler için geçerlidir.

Avrupa Tek Elektronik Formatı (ESEF)

2013 yılı Saydamlık Direktifi çerçevesinde, finansal tabloların Avrupa Tek Elektronik Formatı (European Single Electronic Format -ESEF) nda gönderilmesi zorunluluğu getirildi. 2011 yılında Avrupa Denetleme Kurulunun yerine kurulan Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu (The European Securities and Markets Authority -ESMA) gönderimlerin teknik alt yapısını hazırlama

sorumluluğu ile görevlendirildi. Gönderilmesi gereken bilgiler, yıllık finansal raporlar (annual financial reports -AFRs) olarak belirlendi. Bu finansal tablolar, IFRS formatında hazırlanmaktadır.

ESMA, kapsamında, finansal tablolarını göndermek zorunda olan işletmeler listenen işletmelerdir.

Uygulama 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren başladı. Bu kapsamda 2020 yılına ilişkin bildirimlerin verilmesi ilk olarak 2021 yılında gerçekleştirilecektir.

Kapsamda olan finansal tabloların, *XHTML* formatında hazırlanması IFRS kapsamında hazırlanmış finansal raporların bulunduğu bölümün XBRL¹⁴ formatında etiketlenerek gönderilmesi gerekmektedir¹⁵. Bu formatın kullanıldığı dosyaların; PDF formatındaki dosyalardan farklı olarak daha sonra “*excel*” ortamında açılabilme özelliği bulunmaktadır.

Bu format aslında, ABD’de *Financial Accounting Standards Board (FASB)* tarafından GAAP taksonomisi formatında geliştirilmişti. 2009 yılından bu yana Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (Securities and Exchange Commission-SEC) bu formatın finansal tablolarda önce gönüllü daha sonra zorunlu olarak kullanılması zorunluluğu getirdi. Bugün, istenen bilgilerin kapsamı genişletildi ve özellikle dipnotlarda istenen bilgiler artırıldı. ABD İşletmeleri, US GAAP sınıflandırması ve ABD’de faaliyette bulunan yabancı özel yatırımcılar IFRS sınıflandırması ile Raporlarını sunmaktadırlar¹⁶. XBRL Standardının kullanımı bütün Dünyada artmaktadır ¹⁷.SEC dışında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC-International Accounting Standards Committee) de XBRL ile ilgili çalışmalar yapmaktadır.¹⁸ Nitekim AB; 2015 yılında IFRS’lerin sermaye piyasalarına ortak bir muhasebe dili getirdiğini belirtmiştir¹⁹.

Bazı ülke örnekleri

Ülkelerin muhasebe sistemleri, IFRS ve vergi düzenlemeleri konusunda bazı ülke örnekleri aşağıdaki gibidir.

Fransa

Muhasebe kuralları, Ticaret Kanununda (code commerce) düzenlenmiştir. 1947 yılında hazırlanmış bir Ulusal Hesap Planı ((Plan Comptable Ge’ne’ral -PCG) bulunmaktadır. Bu hesap planı, De Gaulle Yönetiminin Lonra’dan Paris’e dönmesinden sonra yapılan bir dizi ekonomik ve sosyal düzenlemenin bir parçasıdır. Bu hesap planı, Yunanistan, Türkiye, Tunus gibi birçok ülkeyi

¹⁴ Genişletilebilir İşletme Programlama Dil (XBRL -Extensible Business Reporting Language)

¹⁵ *XHTML* formatı ile dosyalar, insan okuyabilir hale getiriliyor ve herhangi bir tarayıcıda bu dosyalar açılıyor. XBRL formatı ise bu bölümde yer alan bilgilerin makine tarafından okunabilir hale gelmesi sağlanıyor. XBRL, formatı için için Bkz. <https://www.xbrl.org/>

¹⁶ IFRS, Speech: Digital reporting—questions for practitioners, standard-setters and researchers <https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/07/digital-reporting-questions/> (Erişim : 28 Kasım 2020)

¹⁷ Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığıda bu format kullanılmaktadır. Küresel Muhasebe Spesifikasyonları (XBRL-GL), muhasebe defterleri ile ilgilidir. E-defter uygulaması kapsamında oluşturulacak Günlük Defter ve Büyük Defter’in XBRL-GL taksonimine göre oluşturulmasını sağlamak, bu yönüyle XBRLGL muhasebe işlemlerini tanımlayarak muhasebe kayıtlarının tek bir standarda göre hazırlanmasına ve veri aktarımının kolaylığına imkân sağlamaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2015). KAP’ta 2016 yılında KAP4.0 versiyonunda, XBRL alt yapısını kullandığını belirtmiştir.

¹⁸ COŞKUN, Mukaddes Burcu (2011), GENİŞLETİLEBİLİR İŞLETME RAPORLAMA Dilinin (XBRL) MUHASEBE – DENETİM Faaliyetlerinde KULLANILMASI VE ÖRNEK UYGULAMA, Yüksek Lisans Tezi, s. 28.

¹⁹ <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>

etkilemiştir. AB 4. Direktifinin de bu Hesap Planından esinlendiği belirtilmektedir²⁰. Daha sonra farklı tarihlerde Planda değişiklikler yapılmıştır. 1982 yılında yapılan, bunlar arasında önemlidir. Ulusal Hesap Planı, AB Direktifleriyle yapılan değişiklikleri de dikkate almaktadır. Ulusal Hesap Planı, Fransız Muhasebe Standartları Kurumu (Autorité des Normes Comptables -ANC) tarafından yönetilmektedir. Bu kurum, kamu-özel ortak bir yapıya sahiptir. Kuralların uygulanması, Bütçe Bakanlığı tarafından sağlanmaktadır.

2003 yılında, kural uygulayıcı yapı özelliğinde olan Autorité des Marchés Financiers (AMF, Financial Markets Authority) kuruldu. AMF, standart getirici kurum özelliğinde değildir. Ancak, borsada işlem göre işletmelere IFRS uygulaması getirme özelliğine sahiptir.

Fransa muhasebe kuralları esas itibarıyla uluslararası konulardan ziyade, Devlet etkisi altındadır. Bu bağlamda, vergi düzenlemeleri ile *Ulusal Hesap Planı* arasında uyum vardır ve bireysel işletmelerin finansal tablolarını önemli ölçüde etkilemektedir.

IFRS, bireysel işletmelerde kullanılmamaktadır. Fransa’da seçili işletmelerin konsolide finansal raporları, IFRS ile uyumlu olmak zorundadır.

1998 yılında Muhasebe Düzenlemelerinde Reform Yasası adı altında bir düzenleme yapıldı. Yasa, standart belirleme süreci ve Fransız işletmelerinin uluslararası standartları kuralları kullanmalarıyla ilgiliydi. Düzenlemeye göre, Fransa temelli uluslararası şirketler grubu, eğer uluslararası kuralları uyguluyor ise Fransa kurallarından istisna olacaktı. Ancak bu konuda iki sorunla karşılaşıldı. Bir tanesi Uluslararası Standartların AB düzenlemeleri uyumu, diğeri ise düzenlemenin uygulanması için zamana ihtiyaç duyulmasıydı. Ancak daha sonra 2005 yılında AB, listelenmiş işletmelerin uluslararası standartları uygulamaları konusunda Direktif yayınlaması ile sorununun bir bölümü çözümlenmiş oldu.

Halen Fransa’daki durum aşağıdaki gibidir.

1. Listelenmiş İşletmeler, konsolide finansal tablolarını IFRS’e göre düzenlemek zorundadır.
2. Diğer işletmelerin (listede yer almayan), konsolide finansal tablolarını IFRS’e göre düzenlemelerine izin verilmiştir.
3. Bireysel ya da tek işletmelerin finansal tablolarını IFRS’e göre düzenlemeleri yasaklanmıştır²¹.

Almanya

Almanya’da İngiltere’de olduğu gibi Fransa’dan farklı olarak bir ulusal hesap planı bulunmamaktadır. Alman muhasebe kuralları, büyük ölçüde Ticaret Kanunu ve vergi düzenlemelerinden etkilenmektedir. Buna karşılık Alman Ticaret Kanunu, (Handelsgesetzbuch—HGB), IFRS düzenlemelerinden önemli farklılıklar içermektedir. Diğer taraftan, AB düzenlemelerine paralel olarak 2005 yılından bu yana, listede yer alan işletmeler IFRS kurallarını

²⁰ FORTIN, Anne (1991), **1947 French Accounting Plan: Origins and influences on subsequent practice**, *Accounting Historians Journal*. Vol. 18 : Iss. 2 , Article 1.

²¹ STOLOWY, Herve, “France. IFRS and France: A Marriage of Convenience”, *Essays in Honor of Professor Jacques Richard IFRS in a Global World*, Edi. Didier Bensadon • Nicolas Praquin, s. 247-261.

uygulamak zorundadırlar²². Ancak Alman Parlamentosunca bu farklılıkların azaltılması amaçlanarak 2009 yılında Alman Muhasebe Modernizasyonu Yasasını (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz—BilMoG) çıkararak IFRS’in etkisini artıran bir düzenleme yapıldı. Bu düzenlemenin amacı, Alman Ticaret Kanununda uluslararası muhasebe standartları ile eşit kurallara yer vermektir. Alman Ticaret Kanunu Ancak bu düzenlemelerde, finansal tabloların temel amacının kar dağıtımının belirlenmesi olduğu yaklaşımında değişiklik yapılmadı.

Standartlar, Alman Muhasebe Standartları Komitesi (the German Accounting Standards Committee-GASC) tarafından belirlenir. Bireysel işletmelere uygulanmamaktadır. Alman Ticaret Kanununda belirtilmediği sürece, IFRS bireysel işletmelerde uygulanmaz.

IFRS’lerin temel uygulandığı temel alan, ana işletmeler tarafından hazırlanan konsolide tablolardır. Bunun yanında her bir işletme, Ticaret Kanununa göre kendi finansal raporlarını hazırlamak zorundadır. Buna ilave olarak, bütün bu işletmeler Alman Vergi Usul Kanununa göre (Abgabenordnung—AO), tek bir vergi beyannamesi vermek zorundadırlar. Bu beyanname Alman Gelir Vergisi Kanunu’na (*Einkommensteuergesetz—EStG*) göre belirlenmektedir.

Almanya’da yıllık ticari tablolar ile yıllık gelir vergisi beyanları arasındaki bağlantıyı sağlayan düzenlemeler bulunmaktadır. Alman Gelir Vergisi Kanunu’nun 5.1 Bölümünde, bilançonun aktif ve pasiflerinin, Ticaret Kanununda belirtilen muhasebe ilkeleri çerçevesinde muhasebe tanımlarının dikkate alınarak hazırlanacağını belirtmektedir.

2009 yılında Alman Muhasebe Modernizasyonu Yasası düzenlemeler çerçevesinde, eğer ticari hesap ve vergi hesaplarıyla ilgili iki farklı kural ya da ilke arasında yorum gerektiren farklılık olması durumunda, yorumun daha az vergi yükü getiren yönünde olması benimsendi.

Diğer taraftan 2009 yılında yapılan değişikliklerin mevcut muhasebe sistemi ilkelerini zayıflattığı yönünde görüşler de bulunmaktadır²³.

Japonya

Meiji Dönemindeki restorasyon çalışmalarından bu yana Japonya’da muhasebe kuralları ülke dışından ithal edilmiş, bu kapsamda 1890 yılında Alman Ticaret Kanunu ve 1948 yılında Amerikan Finansal Araçlar ve Borsa Yasası (FIEA) düzenlemeleri belirleyici olmuştur. Bu aynı zamanda muhasebe kurallarının belirlenmesinde başlangıçta Kara Avrupası, II. Dünya Savaşından sonra ise Amerikan Yönetimi altında Anglo Sakson hukuk sistemi belirleyici olmuştur.

Japonya Finansal Hizmetler Ajansı (The Financial Services Agency of Japan) 1998 yılında kuruldu. ABD’de SEC ile benzer özellikler göstermektedir. Ajans, 2004 yılında kurulan Yeminli Mali Müşavirler ve Denetim Gözetim Kurulu’nu da bünyesinde barındırmaktadır.

Japonya’da Devlet, finansal raporlamaya etkiye bulunmaktadır. Bu konuda üç temel belirleyici bulunmaktadır. Bunlar, Kurumlar Yasası, Hisse Senetleri Yasası ve vergi düzenlemeleridir. Muhasebe mesleği, Japonya’da ABD ve İngiltere’ye göre daha küçük ölçütlerde dir. Japonya’nın

²² HOMMEL, Michael and ZICKE, Julia (2016), Germany. The Influence of IFRS on the German Accounting System: The Half-Hearted Reforms of the German Accounting Law Modernization Act, Essays in Honor of Professor Jacques Richard IFRS in a Global World, Edi. Didier Bensadon • Nicolas Praquin, s. 282.

²³ HOMMEL, Michael and ZICKE, Julia (2016), a.g.e., s. 292.

kendine özgü standartları bulunmaktadır. Ancak 1990'lı yıllardan itibaren GAAP ve IFRS'ten farklılıkları önemli ölçüde azaltılmaya çalışılmaktadır ancak halen mevcuttur.

2001 yılında BAC'ın yerine kurulan Japonya Muhasebe Standartları Kurulu, özele dayalı bir kuruluştur.

2000 yıllarda ise muhasebe kuralları, AB'nin IFRS uyumlaştırması ilanından ve 2002 yılında IASB ve FASB arasında “*Normalk Anlaşması*”ndan sonra, 2004 yılında Japonya Muhasebe Standartları Kurulu, IASB ile yakınsama anlaşması imzalamış ve sonra IFRS kurallarının zorunlu uyumu aşaması gelmiştir. Ancak 2009 yılında, Ticari Muhasebe Konseyi, IFRS'in isteğe bağlı kullanımı konusunda düzenleme yapmıştır. Bu kapsamda, 2010 yılından bu yana belirli firmalar için IFRS uygulayabilmektedir²⁴.

Çin

Çin'de muhasebe sistemi olarak uzun yıllar kendi geliştirdikleri sistem uygulanmıştır. Ancak, bilanço, Çin'e dışarıdan ithal edilmiştir²⁵. Çin ekonomisinin sosyalist özelliğine rağmen, eski sosyalist ülkelere göre uluslararası piyasalarla buluşmasının daha yumuşak bir geçişle gerçekleştiği söylenebilir. Çin, sosyalist ekonomiden, sosyalist Pazar ekonomisine geçiş yapmıştır. Bu durum, devlet kapitalizmi olarak da tanımlanmaktadır. Ekonomiye paralel olarak, sosyalist dönemde, Sovyet muhasebe sistemi uygulanmıştır. 1992 yılından itibaren Çin Ekonomisindeki değişime paralel olarak muhasebe sistemi de değişime uğramıştır. Dünya Bankası, 1992 yılında muhasebe sistemini değiştirmesi için Çin'e 2,6 milyon dolar kredi vermiştir. 1993 yılında Ticari İşletmeler için Muhasebe Standartları (ASBE) uygulamaya girmiştir. Çin'de, Anglo-Sakson sisteminin daha etkin olduğu, bu etkinin de Hong-Kong üzerinden geldiği belirtilmektedir.²⁶ Halen IFRS'ye yakınsamalı Çin muhasebe sistemi ASBE; Temel Standart, 38 özel standart ve başvuru kılavuzu, Muhasebe Kanunu ve diğer ilgili yasalar ve düzenlemeler oluşmaktadır²⁷.

Çin'de iktisadi dönüşüm çalışmalarının sonucu olarak finansal raporlama sistemi de değişmiştir. Ancak eski sistemlerinden gelen bazı kuralları hala uygulamayı sürdürmektedirler. Listelenmiş işletmeler için, IFRS uygulaması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak IFRS ile Çin Standartları arasında farklılıklar vardır. Örneğin; ASBE 4 ve 6, US GAAP düzenlemelerine benzer şekilde ancak IASs16, 38 ve 40'tan farklı olarak benzer varlıklar için gerçeğe uygun değerlendirme seçimini vermemektedir²⁸.

²⁴ GARCIA, Clemence (2016), BAKER, Charles Richard (2016), “Accounting and Economic Systems: A Tribute to the Work of Jacques Richard”, Essays in Honor of Professor Jacques Richard IFRS in a Global World, Edi. Didier Bensadon • Nicolas Praquin, s.319-320.

²⁵ YANG, Shizhong , YANG, Ruining , LIN, Z. Jun (2014), Historical Evolution Of The Balance Sheet In The People's Republic Of China, Accounting Historians Journal, Volume 41, Number 1, June 2014,s.1,

²⁶ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), Comparative International Accounting, 13. Baskı, Pearson, s.327.

²⁷ WANG, Xiaorui (2016), China. The Role of the Government and Academics in the IFRS Convergence Process of Chinese Accounting Standards, “Accounting and Economic Systems: A Tribute to the Work of Jacques Richard”, Essays in Honor of Professor Jacques Richard IFRS in a Global World, Edi. Didier Bensadon • Nicolas Praquin, s.219.

²⁸ Diğer farklılıklar için Bkz. NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), Comparative International Accounting, 13. Baskı, Pearson, s.324.

Rusya ve Doğu Avrupa Geçiş Ekonomileri

Sosyalist dönem muhasebesi farklıydı. Sovyet Tarzı Ulusal Hesap Planı kullanılıyordu. Planlı ekonomi modeli vardı. Defter tutma, finansal raporlamadan daha öncelikliydi. Bu sistemde “kar konsepti” yer almıyordu²⁹.

1989 yılında Berlin Duvarının yıkılmasından sonra Rusya, Ukrayna, Beyaz Rusya, Moldova, Estonya, Letonya ve Litvanya, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Macaristan, Romanya, Bulgaristan, Arnavutluk, Sırbistan, Hırvatistan, Bosna, Slovenya ve Makedonya bağımsız Devletler olarak ortaya çıkmışlardır. Bu ülkelerin önemli bir bölümü daha sonra AB üyesi olmuştur. Bu ülkelerin sayısı 11’dir. Bu ülkelerin borsada işlem gören şirketleri, IFRS uygulamaktadırlar. Rusya’da finansal raporlama ile mali raporlama arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır.

Rusya’da da borsada işlem gören şirketler için, IFRS uygulanmaktadır.

İngiltere

Kurumlar Yasası, kurumların finansal raporlamalarına doğrudan etki eder. Muhasebe standartları önemlidir. Yasa ve standartlar, profesyonellerden, ABD GAAP’tan ve özellikle 2005’ten bu yana IFRS’lerden etkilenmektedir. Standart belirleyici kurum, Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council) dir. Getirdiği standartlar, IFRS’I kullanmayan bütün işletmeler, tarafından kullanılmak zorundadır.

ABD

ABD’de muhasebe kuralları, Amerikan CPA Enstitüsü (American Institute of CPAs) ile Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (the Governmental Accounting Standards Board) tarafından belirlenmektedir.

GASB, 1984 yılında kurulmuştur. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GAAP) izleyen ABD eyaleti ve yerel hükümetler için muhasebe ve finansal raporlama standartlarını belirleyen, bağımsız, özel sektör kuruluşudur.

Finansal Muhasebe Vakfı (FAF), ise GASB’yi destekleyen ve denetleyen konumundadır. 1972’de kurulan FAF, Connecticut, Norwalk merkezli bağımsız, özel sektör, kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur ve GASB ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’nun (FASB) gözetiminden, idaresinden ve finansmanından sorumludur. US GAAP, muhasebe uygulamalarını ayrıntılı şekilde düzenlemektedir.

Muhasebe Sistemleri, Finansal Tablolar ve Vergi Beyannameleri İlişkisi

Muhasebe sistemleri ile vergi yasalarının birbirleriyle uyumu konusu, bu çalışmanın muhasebe sistemlerini belirleyen unsurlar bölümünde yer alan unsurlara dayalı olarak ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir.

Bu konuda AB’de iki uç ülke örneği verilmektedir. Bu ülkeler İngiltere ve Almanya’dır. İngiltere Anglo Sakson sisteminin temsilcisi olarak kabul edilmekte ve adil, hissedar yönelimli, açık, ayrı vergi

²⁹ BAKER, Charles Richard (2016), “Accounting and Economic Systems: A Tribute to the Work of Jacques

Richard”, Essays in Honor of Professor Jacques Richard IFRS in a Global World, Edi. Didier Bensadon • Nicolas Praquin, s.23.

kuralları, özün önceliği ve profesyonel standartların bulunduğu bir sisteme sahiptir. Buna karşılık Almanya’da ise yasal, kredi veren merkezli, gizli, vergi egemen, şekilsel ve devlet kurallarının olduğu bir sistem bulunuyor³⁰. Diğer bir ifade ile ³¹ Almanya’da muhasebe büyük ölçüde vergi kurallarından etkilenmişken, İngiltere’de muhasebe kuralları vergi kurallarından ayrı olarak geliştirilmiştir. Bu iki ülke grubunun ortasında, orta düzey uyumun olduğu ülkeler bulunmaktadır. Bunlar Kuzey Avrupa ülkeleri ile gelişmiş Latin ve Asya ülkelerinin sistemleri bulunmaktadır³².

İngiltere, ABD; Avustralya ve Hollanda’da finansal tablolar, yatırımcıların kararları performans göstergelerine ve ticari kurallara göre düzenlenmektedir.

Bu kapsamda örneğin İngiltere’de amortisman oranları, daha çok muhasebe standartlarına göre belirlenmektedir. Buna karşılık Almanya’da ise bu oranlar, amortisman oranları vergi yasaları ile belirlenmektedir³³.

Bu konuda bazı ülke örneklerine ilişkin bilgiler, izleyen bölümde belirtilmiştir.

İsveç

İsveç örneğinde 1990’lı yılların sonlarında, vergilendirme kuralları ile muhasebe kuralları ilişkisinin nasıl olması gerektiğine ilişkin yaşanan tartışmalarda, farklı görüşler ortaya konuluyor.

Bu bağlamda, finansal tablolar ile vergiler arasında bağlantı olmasını savunanlar şu argümanları ortaya koymaktadırlar.

- Vergi ve finansal tabloların ayrılması, uyum maliyetlerini artıracaktır.
- Vergi idareleri açısından, finansal tablolar ile vergi kuralları arasındaki bağlantı koparılsa vergi idaresi ayrıca ekstra bilgi istemek durumunda kalacaktır.
- Muhasebe ile vergi kurallarının bağlantısının koparılması, vergi yasalarının etkilerinin daha az tahmin edilebilir olması sonucunu doğuracaktır.
- Veri muhasebe bağlantısı olmaksızın koparılması, ertelenmiş vergi gibi kompleks kuralların uygulanması sonucunu doğuracaktır.
- Bu bağlantının koparılması durumunda, özel gruplar kendi ihtiyaçlarına göre uyarlanmış raporlar talep edebilirler.

Buna karşılık lehinde olanlarsa şu argümanları savunuyorlar.

- Bu bağlantı, iyi muhasebe kurallarının uygulanması için bir engel olarak görülüyor. Özellikle kâr payı dağıtımı ile vergi ödeme arasında uzlaşma sağlama konusu muhasebe sisteminde sorunlara neden oluyor.

³⁰ BLAKE John, AKERFELDT, Katarina, FORTES, Hilary J., GOWTHORPE, Catherine (1997), The relationship between tax and accounting rules – the Swedish case, **European Business Review** Volume 97 · Number 2 · 1997, s.85.

³¹ Llewellyn, N. and Naylor, E., Accounting Practice in Germany and the UK, Touche Ross, London, 1993

³² DACIAN, Cuzdriorean Dan (2010), **The Relationship Between Accounting And Taxation: A Brief International Literature Review**, <https://www.researchgate.net/publication/49614962>

³³ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), Comparative International Accounting, 13. Baskı, Pearson,s.38.

- Vergi-muhasebe kuralları arasındaki bağlantı, uluslararası muhasebe kurallarının uygulanmasını engelliyor. Özellikle vergi uygulamaları, ülke düzeyinde kaldığından, uluslararası muhasebe kurallarına uyum zorlaşıyor.
- Kendi ülkelerinin muhasebe sistemlerini, başka ülkelere anlatmanın zor olduğu belirtiliyor.
- Özel devlet teşvikleri, finansal raporların bütünlüğüne olumsuz etkide bulunuyor.

Ancak AB 4 ve 7'nci Direktifleri sonucunda, Muhasebe Komitesi, muhasebe-vergi ilişkisinin koparılması gerektiğini belirtmektedir³⁴. Bugün gelinen noktada İsveç 1606/2002 sayılı Tüzük ve 2013/34/EU sayılı Direktif kapsamında IFRS kurallarını uygulatmaktadır.

İngiltere

İngiltere'de Companies House idaresinin (İngiltere'de faaliyette bulunan bütün şirketlerin kayıtlarının tutulduğu idare) 2007 yılından bu yana, dijital raporlarını 2007 yılından bu yana bu formatta istiyor. 2010 yılında, Companies House ve İngiltere Vergi İdaresi (Her Majesty of Revenue and Customs-HMRC), ortak yaklaşım geliştirdiler. HMRC hem vergi beyannamelerini hem finansal tabloları ve hesaplamalarını XBRL formatında alarak, ortaklaşa beyan sistemi başlatıldı. Hatırlanacağı gibi XBRL formatı konusunda daha önce ESEF bölümünde bilgi verilmişti. Companies House'e yapılan raporlamalar, isteğe bağlı olarak dijital formatta yapılabilir. Ancak şirketlerin % 75'inin bu yöntemle göndermeyi tercih ettiği belirtiliyor.

2014 yılında, İngiltere Taksonomisinde yapılan değişikliklerle, HMRC'ye raporlama yapanların hepsini GAAP ve IFRS'e göre düzenlenen finansal raporların tamamının "etiketlenmesi" yönünde düzenleme yapıldı.

2011 yılından itibaren kurumlar vergisi beyanında zorunlu format düzenlemesi yapıldı. Bu uygulama, biri firmaların büyük çoğunluğu tarafından düzenlenen UK GAAP ve diğeri halka açık kuruluşlar tarafından düzenlenen UK IFRS olmak üzere iki temel taksonomi ile başladı. Daha sonra 2013 yılında, bu uygulamalarla ilgili yetki, standart düzenleme özelliğinde olan Financial Reporting Council (FRC) e devredildi. 2014 yılında FRC yeni taksonomi setini yayınladı.

Mevcut durumda İngiltere'de üç ayrı taksonomi bulunuyor.

Tam set IFRS, halka açık işletmeler tarafından AB Düzenlemeleri çerçevesinde

FRS- 101: Bağlı işletmeler ve ana işletmeler tarafından verilen

FRS-102- Diğer işletmeler (Aralık 2015'te Mikro işletmelerin beyanı içinde güncellendi)

Bu bağlamda İngiltere'de, İngiltere'de işletmeler vergi beyannamelerini İXBRL formatında ya da vergi idaresinin sunmuş olduğu ücretsiz alt yapı üzerinden gönderiyorlar. İngiltere'de beyannamelerin sunumu konusunda, özel firmalar tarafından sunulan yazılımlar da bulunuyor. Daha sonra 2016 yılında FRS 102 düzenlemelerine "Yardım Kuruluşları Taxonomisi" eklendi.³⁵

³⁴ BLAKE John, AKERFELDT, Katarina, FORTES, Hilary J. , GOWTHORPE, Catherine The relationship between tax and accounting rules – the Swedish case, European Business Review Volume 97 · Number 2 · 1997, s.89.

³⁵ ESMA (2016), Feedback Statement Feedback Statement on the Consultation Paper on the Regulatory Technical Standard on the European Single Electronic Format (ESEF), s.10.

İngiltere’de bireysel işletmelerin finansal tablolarını IFRS kapsamında hazırlamalarına izin verilmiştir. Vergi idaresi, ana işletme ve bağlı işletmelerin aynı muhasebe politikalarını uygulamalarını beklemektedir³⁶.

İrlanda

İrlanda’da 2012 yılı vergilendirme sonu itibariyle Büyük Mükellefler Bölümü mükelleflerine kurumlar finansal raporlarını vergisi beyannameleriyle birlikte iXBRL formatında verme zorunluluğu getirildi.

Sonuç ve değerlendirme

Bu çalışmadan muhasebe sistemleri ile vergi kuralları ilişkisi incelenmiştir. Ülke örnekleri üzerinde yapılan çalışmalarda, ülkelerin hukuk sistemleri, tarihleri, kültürel alt yapıları, finans ve sermaye pazarı alt yapıları gibi etmenlerin bu ilişkiyi belirlediği görülmüştür.

Temel olarak *Anglo Sakson Hukuk Sistemi* ile *Kara Avrupası Hukuk Sisteminin* uygulandığı farklı ülkelerde, hukuki yapının farklı muhasebe kurallarının genel çerçevesini belirlediği görülmüştür. Bu kapsamda İngiltere, ABD; Avustralya, Kanada gibi Anglo Sakson Hukuk Sisteminin uygulandığı ülkelerde, finansal tablolar daha piyasa yaklaşımıyla belirlenirken, Kara Avrupası Hukuk Sisteminin uygulandığı ülkelerde muhasebe sistemleri vergi kurallarından etkilenmektedir. Ayrıca Fransa, Yunanistan, Türkiye gibi ülkelerde *Ulusal Muhasebe Hesap Planları* uygulanırken, Almanya ve İngiltere gibi ülkelerde ulusal hesap planı bulunmamaktadır. Bu ülkelerde, finansal raporlama standartları daha ön plana çıkmaktadır.

Diğer taraftan küreselleşmenin etkisiyle finansal tabloların ortak bir lisanı kullanmasına yönelik gereksinim artmıştır. 2020 yılı itibariyle Dünya üzerinde yaklaşık 160’tan fazla ülkede farklı formatlarda IFRS kullanılmaktadır. Bu ülkelerin GSYH toplamı, Dünya GSYH’nin yaklaşık %98’ini karşılık gelmektedir. Ancak bazı ülke örnekleri incelemesinde görüldüğü gibi IFRS’lerin uygulanmasında Devletler, çoğunlukla listelemiş işletmelere, finansal tablolarını konsolide olarak hazırlayan işletmelere zorunluluk getirmektedirler. Maliyeti ve iş yükü dolayısıyla küçük işletmeler, bu zorunlulukların dışında bırakılmaktadırlar.

Diğer taraftan IFRS’lerin uluslararası düzeyde uygulanmasının beraberinde bazı sorunları getirdiği de göz önünde bulundurulması gereken diğer bir unsurdur. Bunlar, IFRS’lerin farklı versiyonları, çeviri farklılıkları, IFRS’lerdeki boşluklar, açık seçenekler (*overt options*), gizli seçenekler, ölçüm seçenekleri, geçiş dönemleri ve yasal zorunluluk farklılıkları olarak belirtilebilir.

³⁶ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), Comparative International Accounting, 13. Baskı, Pearson, s.188.



