

## KAMU GÖZETİM KURUMU

### Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığı'na

Söğütözü Mahallesi 2177 Sokak No:4

Çankaya/ANKARA

**Konu:** Kamu Gözetimi Kurumu internet sitesinde yayınlanan “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamının Belirlenmesine Yönelik Görüş Alınmasına İlişkin Duyuru”

Kurulunuz tarafından, 6102 sayılı Kanunu’nun 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 660 sayılı KHK’nın 9 uncu ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ilişkin **münferit ve konsolide finansal tabloların** hazırlanmasında esas alınacak düzenlemelerin belirlenmesine yönelik alınan 14/11/2012 tarihli toplantısında alınan “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Karar” (“KGK Kararı”) ile ilgili olarak ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi amacıyla KGK Kararı’nda yapılması planlanan değişikliklere yönelik görüş almak amacıyla yayınlanan duyuruya ilişkin değerlendirme ve önerilerimizi aşağıda görüşlerinize arz ederiz.

### 1. Bireysel Finansal Tablo Hazırlanması Hususu:

Kurumunuz tarafından ilan edilen duyuruda belirtildiği üzere; 6102 sayılı Kanunun 88 inci maddesinde **münferit ve konsolide finansal tabloların uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde** Kurumunuz tarafından yayımlanan TMS’ye uygun olarak hazırlanacağı hüküm altına alınmaktadır. Kanunun 399’uncu maddesinin üçüncü fıkrasının gerekçesinden ise, ana şirketlerin anonim şirket olmalarından kaynaklanan yükümlülüklerinin devam ettiği ve bu itibarla topluluk finansal tablolarının yanı sıra **kendi finansal tablolarını da** hazırlamakla yükümlü oldukları anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda, KGK Kararı’nın konsolide finansal tablolar ile birlikte bireysel finansal tabloların da sunulması gerekliliği konusuna açıklık getirecek şekilde revize edilmesinin düşünüldüğü anlaşılmaktadır. Ancak bu durumda konsolide finansal tabloların yanında TMS/TFRS uyumlu bireysel finansal tabloların hazırlanarak genel kurula sunulması halinde uygulamada zorluklar yaşanabilecektir. Dipnotları ile birlikte bilanço ve gelir tablosunun detaylı bir şekilde hazırlanması gerek şirketlerin, gerekse bağımsız denetim şirketlerinin iş yükünde ciddi artış meydana getirecek, finansal tablo kullanıcıları açısından da karışıklık doğabilecektir. Bu kapsamda, hazırlanacak bireysel finansal tabloların, dipnotlarla birlikte ayrı bir finansal rapor olarak sunulması yerine, konsolide finansal raporun bir parçası olarak sadece bireysel bilanço ve gelir tablosunu içerecek şekilde sunulmasına imkan verilmesi önerilmektedir.

**İstanbul**  
Meşrutiyet Caddesi,  
No:46 Tepebaşı 34420  
İstanbul - Türkiye  
T +90 (212) 249 19 29  
F +90 (212) 249 13 50  
E tusiad@tusiad.org

**Ankara**  
İran Caddesi No: 39/4  
Gaziosmanpaşa 06700  
Ankara - Türkiye  
T +90 (312) 468 10 11  
F +90 (312) 428 86 76  
E ankoffice@tusiad.org

**Brüksel**  
Avenue des Gaulois, 13  
B - 1040 Brussels  
T +32 (2) 736 40 47  
F +32 (2) 736 39 93  
E bxloffice@tusiad.org

**Washington, D.C.**  
2101 L Street NW, Suite 800  
Washington, DC 20037 - USA  
T +1 (202) 776 77 70  
F +1 (202) 776 77 71  
E usoffice@tusiad.org

**Berlin**  
Märkisches Ufer, 28  
Berlin 10179 Germany  
T +49 (30) 28 878 6300  
F +49 (30) 28 878 6399  
E berlinoffice@tusiad.org

**Paris**  
33, rue Galilée 75116  
Paris - France  
T +33 (1) 44 43 55 35  
F +33 (1) 44 43 55 46  
E parisoffice@tusiad.org

**Pekin**  
European Union Chamber of  
Commerce in China  
Beijing Lufthansa Centre  
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road  
Chaoyang District Beijing 10025 P.F  
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51  
F +86 (10) 6462 320  
E tusiad.china@europeancommerce.org

[www.tusiad.org](http://www.tusiad.org)

## **2. Bağlı Ortaklık, İş Ortaklığı ve İştirak Durumunda Bulunan Şirketlerin Finansal Tablolarını Hazırlaması:**

Duyuru içerisinde belirtildiği üzere; ana ortaklığın TMS 10 uyarınca konsolide finansal tablo hazırlayabilmesi için, konsolidasyon kapsamındaki tüm bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımı niteliğindeki şirketlerin TMS'ye göre finansal tablolarını hazırlamaları ve ana ortaklığa sunmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 6102 sayılı Kanun'un 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketler "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı (Bakanlar Kurulu Kararı)" ile belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararı ve KGK Kararı birlikte değerlendirildiğinde; Bakanlar Kurulu kararında belirlenen kriterlerin altındaki büyüklükte olan şirketlerin finansal tablolarının münferiden TMS uyumlu hazırlanmasına, bağımsız denetime tabi tutulmasına ve genel kurula sunulmasına gerek görülmediği anlaşılmıştır.

Şirketlerin kendi başlarına bu yükümlülüğe tabi tutulmadıkları dikkate alındığında sırf ana ortaklık bünyesinde oldukları için konsolidasyon amacı ile TMS uyumlu finansal tablo hazırlayıp ana ortaklığa sunmanın ötesinde ilave yükümlülük getirilmesinin, yukarıdaki düzenlemelerin amacı ile örtüşmeyeceği düşünülmektedir.

Daha açık ifade etmek gerekirse, KGK Kararı'nın kapsamda bulunan şirketlerin konsolidasyonuna tabi bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak yatırımı niteliğindeki şirketlerinin de finansal tablolarını TMS'ye göre hazırlamalarını zorunlu hale getirilmesinin, ilgili şirketlerin finansal tablolarının da bağımsız denetime tabi tutularak genel kurul onayına sunulması gibi bir sonuç doğurmasından endişe edilmektedir.

Oysa bu finansal tablolar sadece konsolidasyon amaçlı hazırlanmakta olup, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları, ana ortaklığın konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi için konsolidasyona giren tüm şirketlerin ayrı ayrı bağımsız denetime tabi tutulmalarını gerektirmemektedir. Ana ortaklığın finansal tablolarına etkilerine göre konsolidasyon kapsamındaki şirketlerde uygulanacak denetim teknikleri farklı olabilmekte her birisi için münferiden "bağımsız denetim" gerekli görülmemektedir. Nitekim gerek ülkemizde gerek uluslararası alanda uygulama bu yöndedir. Grubun bağımsız denetçisi, Uluslararası Denetim Standartlarına göre hazırladığı bağımsız denetim strateji ve planı kapsamında; ana ortaklığa etkisi önemli olmayan bağlı ortaklık, iş ortaklık ve iştiraklerin finansal tablolarını belirleyeceği önemlilik seviyesi çerçevesinde, münferit olarak bağımsız denetime tabi tutmamaktadır. Bunula birlikte, ana ortaklık finansal tablolarında önemli etki yaratanları ise -düzenlemelere göre münferiden bağımsız denetim yükümlülüğü olmasa dahi- tam kapsamlı denetim tekniklerini kullanarak denetlemekte ve elde ettiği bulguları ana ortaklığın denetim çalışma kağıtları ile birlikte saklamakta ve raporlamaktadır.

Özetle, TMS uyarınca konsolide finansal tablo hazırlanabilmesi için bağlı ortaklık, iş ortaklıkları ve iştiraklerin finansal tabloları mutlaka TMS'ye uygun olarak hazırlanması görüşüne iştirak edilmekle birlikte; hazırlanan konsolide finansal tabloların denetimi için ana ortaklıktan ayrı olarak konsolidasyon kapsamındaki

### **İstanbul**

Mehruriyet Caddesi,  
No:46 Tepebaşı 34420  
İstanbul - Türkiye  
T +90 (212) 249 19 29  
F +90 (212) 249 13 50  
E tusiad@tusiad.org

### **Ankara**

İran Caddesi No: 39/4  
Gaziosmanpaşa 06700  
Ankara - Türkiye  
T +90 (312) 468 10 11  
F +90 (312) 428 86 76  
E ankoffice@tusiad.org

### **Brüksel**

Avenue des Gaulois, 13  
B - 1040 Brussels  
T +32 (2) 736 40 47  
F +32 (2) 736 39 93  
E bxloffice@tusiad.org

### **Washington, D.C.**

2101 L Street NW, Suite 800  
Washington, DC 20037 - USA  
T +1 (202) 776 77 70  
F +1 (202) 776 77 71  
E usoffice@tusiad.org

### **Berlin**

Märkisches Ufer, 28  
Berlin 10179 Germany  
T +49 (30) 28 878 6300  
F +49 (30) 28 878 6399  
E berlinoffice@tusiad.org

### **Paris**

33, rue Galilée 75116  
Paris - France  
T +33 (1) 44 43 55 35  
F +33 (1) 44 43 55 46  
E parisoffice@tusiad.org

### **Pekin**

European Union Chamber of  
Commerce in China  
Beijing Lufthansa Centre  
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road  
Chaoyang District Beijing 10025 P.F  
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51  
F +86 (10) 6462 320  
E tusiad.china@europeanchamber.c

**her bir şirket için münferiden bağımsız denetime tabi tutulması şartının aranmaması gerektiği düşünülmektedir.**

Aksi takdirde, her ne kadar ilgili şirket Bakanlar Kurulu Kararınca kendi başına bağımsız denetime tabi olacak büyüklüklere sahip olmasa da, konsolidasyon amacıyla TMS kapsamında finansal tablo hazırlama zorunluluğu, beraberinde, münferiden bağımsız denetimi ve genel kurullara da TMS kapsamında hazırlanan ilgili finansal tabloların sunulmasını ve 6102 sayılı TTK’da denetime tabi şirketler için getirilen internet sitesi gibi diğer pek çok yükümlülüğü zorunlu hale getireceği şeklinde yorumlar oluşabilecektir.

### 3. Genel Değerlendirme:

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde;

- 1- Gerek şirketler gerekse bağımsız denetim şirketlerinde oluşturacağı ilave iş yükü ve birden fazla finansal rapor düzenlenmesinin yaratabileceği karmaşıklık, dikkate alınarak; bireysel finansal tabloların, ayrı bir finansal rapor yerine, konsolide finansal raporun bir parçası olarak sadece bireysel bilanço ve gelir tablosunu içerecek şekilde sunulmasının yeterli görülmesi;
- 2- TMS 10 gereğince, ana ortaklığın konsolide finansal tablolarının düzenlenebilmesi için konsolidasyon kapsamında yer alan tüm bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları ve iştiraklerin TMS’ye göre düzenlenen finansal tablolarını hazırlamaları ve ana ortaklıklarına sunmaları gerektiği hususunun ilgili Karar içerisinde açıkça belirtilmesi;
- 3- Konsolidasyon kapsamında yer alan bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları ve iştiraklerin Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde münferiden bağımsız denetime tabi olmaması durumunda, gereksiz iş yükü ve maliyet yaratacak olması ve ilgili şirketlerin rekabet gücünü azaltacak olması dolayısıyla, Dünya uygulamaları ve Uluslararası Denetim Standartlarının de dikkate alınarak; ana ortaklığın konsolidasyon çalışmalarında kullanılmak üzere hazırladıkları TMS uyumlu finansal tabloların (i) ana ortaklığın konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi kapsamında gerekli görülen denetim tekniklerine tabi tutulmasının ötesinde münferiden bağımsız denetime tabi tutulmaması (ii) yavru şirket genel kuruluna sunulmaması (iii) yürürlükteki TTK ve Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloların ise ilgili şirketlerin genel kurullarına sunulması gerektiği hususlarının, KGK Kararı’nda açıkça belirtilmesi önerilmektedir.

Bilgi ve görüşlerinize arz ederiz.

Saygılarımızla,

#### İstanbul

Meşrutiyet Caddesi,  
No:46 Tepebaşı 34420  
İstanbul - Türkiye  
T +90 (212) 249 19 29  
F +90 (212) 249 13 50  
E tusiad@tusiad.org

#### Ankara

İran Caddesi No: 39/4  
Gaziosmanpaşa 06700  
Ankara - Türkiye  
T +90 (312) 468 10 11  
F +90 (312) 428 86 76  
E ankoffice@tusiad.org

#### Brüksel

Avenue des Gaulois, 13  
B - 1040 Brussels  
T +32 (2) 736 40 47  
F +32 (2) 736 39 93  
E bxloffice@tusiad.org

#### Washington, D.C.

2101 L Street NW, Suite 800  
Washington, DC 20037 - USA  
T +1 (202) 776 77 70  
F +1 (202) 776 77 71  
E usoffice@tusiad.org

#### Berlin

Märkisches Ufer, 28  
Berlin 10179 Germany  
T +49 (30) 28 878 6300  
F +49 (30) 28 878 6399  
E berlinoffice@tusiad.org

#### Paris

33, rue Galilée 75116  
Paris - France  
T +33 (1) 44 43 55 35  
F +33 (1) 44 43 55 46  
E parisoffice@tusiad.org

#### Pekin

European Union Chamber of  
Commerce in China  
Beijing Lufthansa Centre  
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road  
Chaoyang District Beijing 10025 P.F  
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51  
F +86 (10) 6462 320  
E tusiad.china@europeananchamber.org