

“Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar Çalıştayı” Tebliğleri

www.tusiad.org

TEBLİĞ - 5

Avrupa ve Diğer Yabancı Ülkelerdeki Kayıt Raporlama ve Beyan Uygulamaları

Prof. Dr. N. Semih ÖZ
Ankara Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxloffice@tusiad.org

WASHINGTON, D.C.
usoffice@tusiad.org

BERLİN
berlinoffice@tusiad.org

PARİS
parisoffice@tusiad.org

LONDRA
londonoffice@tusiad.org

ÇİN AĞI
ŞANGAY

SİLİKON VADİSİ AĞI
SAN FRANCISCO

KÖRFEZ AĞI
DUBAİ

ÖZET

Bu çalışmada ülkelerin muhasebe sistemleri, muhasebe uygulamalarına ilişkin kuralların konulması ile vergi düzenlemeleri ilişkisi araştırılarak, ülke örnekleri incelenmiştir.

1. 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 belirtilmektedir¹. Çift taraflı kayıt sisteminin ilk ortaya çıkmasına ilişkin çok az kesinlik olmasına rağmen birçok teori bulunmaktadır. Bunu Eski Roma ya da Eski Yunan’a

¹ PARIS, Dubravka (2016), **History Of Accounting And Accountancy Profession In Great Britain**, Journal of Accounting and Management, vol: 6; no: 1, 2016; s. 33.

kadar götürülenler 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 yaymışlardır². 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.

2. Muhasebe sistemlerini Etkileyen Unsurlar

Farklı ülkelerden 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 sistemlerine etki etmektedir. Tarihsel perspektif içerisinde ve kültürel farklılıklar çerçevesinde bu unsurlar, ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarını benimseme ve uygulatma konusunda davranış farklılıklarını, dirençlerini ya da uyumlarını etkileyen unsurlardır. Bu unsurlar, aşağıda kısaca belirtilmiştir.

2.1. 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

² PARKER, R. H.(1983), **Some international aspects of accounting**, Edited by S. J. Gray, **International accounting and transnational decisions**, Butterworth & Co.,s. 9.

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 geliştirmişlerdir³. Türk hukuk sistemi de Kara Avrupası sistemine dayanmaktadır.

2.2. 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 korunmaktadır⁴.

2.3. 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.

- 1) Eski İngiliz kolonileri, bağımsızlıklarını kazandıktan sonra “Institutes of Chartered Accountants” lerini kurma eğiliminde olmaktadır. İngiltere’de Institute of

³ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), a.g.e., s. 32.

⁴ 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.

Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 1880 yılında kurulmuştu. 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.

2.4. 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 belirtiliyordu⁵. 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 geçti⁶.

3. 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 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 bulunan IASB; bağımsız, özerk, uluslararası düzeyde m uhasebe standartları hazır-lama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financl Acounting 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.

4. 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.

⁵ 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.

⁶ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), a.g.e., s. 14.

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 kuruludur, 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 kuruluşa bırakılmaktadır⁷.

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,

⁷ 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.

Almanya'ya örnek olmuştur. Muhasebe skandalları, bir çok ülkede, gözetim kurumlarının kurulması sonucunu doğurmuştur.

Bu konularda ayrıca bazı ülke örnekleri aşağıdaki gibidir.

4.1. :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.

4.2. 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.

4.3. Almanya

Almanya'da 1985 yılından önce hem AGs (public companies) hem de GmbHs (private companies)'lerde muhasebe kurallarının uygulatılması 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.

4.4. 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.

4.5. 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 işlem firmaların finansal raporlama yapmaları konusunda düzenleme yapıldı.

5. 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.

5.1. 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) tir. 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 Direktifi*dir. Bu dört Direktifin, muhasebe açısından AB müktesebatının temel alt yapısını ve dört ana direğini (pillar) oluşturduğu belirtilmektedir⁸. 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.

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
Devrallmalar	2005	AB içinde sınır ötesi devrallmalar
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

⁸ 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)

üye ülkenin ulusal muhasebe standartları oluşturmak için kurullar oluşturması nedeniyle yönergelerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması gibi sorunlarla karşılaşmıştır⁹. 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* ¹⁰düzenlemesi, AB’yi de etkilemiştir. 2006 yılında 8. Direktifle yapılan değişiklikte üye ülkelerin gözetim (oversight body) kurumu 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 -EAOB) 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

⁹ ÜSTÜNDAĞ, Saim (2003), “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Active, 28, S.127,

¹⁰ 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 ilsmi tekli veren Paul *Sarbanes* ve Michael G. *Oxley*’den almaktadır. Enron skandalından sonra düzenleme yapılması ihtiyacından doğmuştur.

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 belirtilmektedir¹¹.

5.2. 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.

5.3. 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.

a. 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

¹¹ DEMİR, Volkan, BAHADIR, Oğuzhan (2014), Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 Eu) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar, Mali Çözüm İstanbul SMMMO, Ocak Şubat 2014, s. 28.

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

b. 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

c. 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).

d. 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.

5.4. 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 XBRL¹² formatında etiketlenerek

¹² Genişletilebilir İşletme Programlama Dil (XBRL -Extensible Business Reporting Language)

gönderilmesi gerekmektedir¹³. 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 arttırıldı. ABD İşletmeleri, US GAAP sınıflandırması ve ABD’de faaliyette bulunan yabancı özel yatırımcılar IFRS sınıflandırması ile Raporlarını sunmaktadırlar¹⁴. XBRL Standardının kullanımı bütün Dünyada artmaktadır ¹⁵. SEC dışında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC-International Accounting Standards Committee) de XBRL ile ilgili çalışmalar yapmaktadır.¹⁶ Nitekim AB; 2015 yılında IFRS’lerin sermaye piyasalarına ortak bir muhasebe dili getirdiğini belirtmiştir¹⁷.

6. Bazı ülke örnekleri

Ülkelerin muhasebe sistemleri, IFRS ve vergi düzenlemeleri konusunda bazı ülke örnekleri aşağıdaki gibidir.

6.1. 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

¹³ *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/>

¹⁴ 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)

¹⁵ 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 taksonomine göre oluşturulmasını sağlamakta, 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.

¹⁶ COŞKUN, Mukaddes Burcu (2011), GENİŞLETİLEBİLİR İŞLETME RAPORLAMA Dilinin (XBRL) MUHASEBE – DENETİM Faaliyetlerinde KULLANILMASI VE ÖRNEK UYGULAMA, Yüksek Lisans Tezi, s. 28.

¹⁷ <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>

ve sosyal düzenlemenin bir parçasıdır. Bu hesap planı, Yunanistan, Türkiye, Tunus gibi birçok ülkeyi etkilemiştir. AB 4. Direktifinin de bu Hesap Planından esinlendiği belirtilmektedir¹⁸.

Daha sonra farklı tarihlerde Planda değişiklikler yapılmıştır. 1982 yılında yapılanı, 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 uygulatıcı 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 itibariyle 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.

¹⁸ FORTIN, Anne (1991), **1947 French Accounting Plan: Origins and influences on subsequent practice**, *Accounting Historians Journal*: Vol. 18 : Iss. 2 , Article 1.

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 yasaklanmıştır¹⁹.

6.2. 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 uygulamak zorundadırlar²⁰. 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

¹⁹ 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. .

²⁰ 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.

beyanname Alman Gelir Vergisi Kanununa (*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 bulunmaktadır²¹.

6.3. 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 etkide 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 ölçütlerdedir. Japonya’nın kendine özgü standartları bulunmaktadır. Ancak 1990’lı yıllardan itibaren GAAP ve IFRS’ten farklılıkları önemli ölçüde azaltılmaya çalışılmaktadır ancak halen mevcuttur.

²¹ HOMMEL, Michael and ZICKE ,Julia (2016),a.g.e., s. 292.

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 “Norwalk 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 uygulayabilmektedir²².

6.4. Çin

Çin'de muhasebe sistemi olarak uzun yıllar kendi geliştirdikleri sistem uygulanmıştır. Ancak, bilanço, Çin'e dışarıdan ithal edilmiştir²³. 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 belirtilmektedir²⁴. Halen IFRS'ye yakınsamalı Çin muhasebe sistemi ASBE; Temel Standart, 38 özel standart ve başvuru kılavuzu, Muhasebe Kanunu ve diğer ilgili yasalar ve düzenlemeler oluşmaktadır²⁵.

²² 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.

²³ 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,

²⁴ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), Comparative International Accounting, 13. Baskı, Pearson, s.327.

²⁵ 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

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 vermemektedir²⁶.

6.5. 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 almıyordu²⁷.

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.

6.6. 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

Richard”, Essays in Honor of Professor Jacques Richard IFRS in a Global World, Edi. Didier Bensadon • Nicolas Praquin, s.219.

²⁶ Diğer farklılıklar için Bkz. NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), Comparative International Accounting, 13. Baskı, Pearson, s.324.

²⁷ 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.

Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council) dir. Getirdiği standartlar, IFRS’i kullanmayan bütün işletmeler, tarafından kullanılmak zorundadır.

www.tusiad.org

6.7. 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.

7. 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 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 bulunuyor²⁸. Diğer bir ifade ile ²⁹ Almanya’da muhasebe büyük ölçüde vergi kurallarından etkilenmişken, İngiltere’de muhasebe kuralları vergi kurallarından ayrı olarak geliştirilmiştir. Bu iki ülke grubunun ortasında, orta düzey

²⁸ 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.

²⁹ Llewellyn, N. and Naylor, E., Accounting Practice in Germany and the UK, Touche Ross, London, 1993

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.orgANKARA
ankoffice@tusiad.orgAVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxloffice@tusiad.orgWASHINGTON, D.C.
usoffice@tusiad.orgBERLİN
berlinoffice@tusiad.orgPARİS
parisoffice@tusiad.orgLONDRA
londonoffice@tusiad.orgÇİN AĞI
ŞANGAYSİLİKON VADİSİ AĞI
SAN FRANCISCOKÖRFEZ AĞI
DUBAİ

uyumun olduğu ülkeler bulunmaktadır. Bunlar Kuzey Avrupa ülkeleri ile gelişmiş Latin ve Asya ülkelerinin sistemleri bulunmaktadır³⁰.

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 belirlenmektedir³¹.

Bu konuda bazı ülke örneklerine ilişkin bilgiler, izleyen bölümde belirtilmiştir.

7.1. 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.

³⁰ DACIAN, Cuzdriorean Dan (2010), **The Relationship Between Accounting And Taxation: A Brief International Literature Review**, <https://www.researchgate.net/publication/49614962>

³¹ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), *Comparative International Accounting*, 13. Baskı, Pearson,s.38.

- Bu bağlantı, iyi muhasebe kurallarının uygulanması için bir engel olarak görülüyor. Özellikle kâr payı dağıtımı ile vergi ödeme arasında uzlaşma konusu muhasebe sisteminde sorunlara neden oluyor.
- 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'inci Direktifleri sonucunda, Muhasebe Komitesi, muhasebe-vergi ilişkisinin koparılması gerektiğini belirtmektedir³². Bugün gelinen noktada İsveç 1606/2002 sayılı Tüzük ve 2013/34/EU sayılı Direktif kapsamında IFRS kurallarını uygulatmaktadır.

7.2. 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

³² 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.

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 iXBRL 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 Taxanomisi” eklendi.³³

İngiltere’de bireysel işletmelerin finansal tablolarını IFRS kapsamında hazırlamalarına izin verilmiştir. Vergi idaresi, ana işletme ve bağlı işletmelerin aynı muhasebe politikalarını uygulamalarını beklemektedir³⁴.

7.3. İrlanda

İrlanda’da 2012 yılı vergilendirme sonu itibariyle Büyük Mükellefler Bölümü mükelleflerine kurumlar finansal raporlarını vergisi beyannameleriyle birlikte iXBRL formatında verme zorunluluğu getirildi.

8. 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.

³³ ESMA (2016), Feedback Statement Feedback Statement on the Consultation Paper on the Regulatory Technical Standard on the European Single Electronic Format (ESEF), s.10.

³⁴ NOBES, Christopher, PARKER Roberts (2016), Comparative International Accounting, 13. Baskı, Pearson, s.188.

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 itibarıyla 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.