

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

www.tusiad.org

TEBLİĞ -1

ÜLKEMİZDEKİ KAYIT SİSTEMİNİN DÜNÜ, BUGÜNÜ VE BİRDEN FAZLA KAYIT SİSTEMİNİN YARATTIĞI SORUNLAR

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**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 düzenlenmeler 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 sağlarken, devletin de vergi matrahının tespitine esas teşkil etmiştir. Geline nokta da 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 ortak olan aile şirketleri

şeklinde yapılanma) ve sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olması bu durumda etkili olmuştur.

www.tusiad.org

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

Zaman içerisinde yerleşen uygulamalar kapsamında vergi mevzuatı çerçevesinde vergi matrahı tespitinin hesabına verilen öncelik, VUK'da yer alan ayrıntılı değerlendirme yöntemleri, VUK'ta 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 Resmi 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.

www.tusiad.org

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

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 hakim 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 hen 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 Dağıtımına 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 gelirin 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 sübjektif 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 sübjektif 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 muaflığı 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 Daimi 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 tablolarıdır. 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 TMSK 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.

TMSK, 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 TMSK'nın yaptırım gücünün olmamasıdır. TMSK, 2002 yılında TMSK'nın faaliyete geçmesi ile birlikte çalışmalarına son vermiştir. TMSK'nın 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. Maddesine eklenme ve hukuken varlık kazanma tarihi esasen 1999'dur. TMSK, daha önce

TMUDESK 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 TMS'leri yayımlamaya başlayan TMSK, 2007 yılından itibaren de bu standartların yorumlarını yayımlamaya başlamış, 2011 yılında ise TMSK'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 ulaştırırken 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 TMUDESK'in 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 Resmi 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 yayımlamış 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

www.tusiad.org

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

TFRS'ler esas alınacaktır. TMSK AB tarafından kabul edilen standartlardaki farklılıkları açıklayacak, söz konusu açıklama yapılınca 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) İhraççı, 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 ihraççı ile kusurlarına ve durumun gereklerine göre ihraççının 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*”i 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 Resmi 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 Resmi 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 Tebliğleri 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 usûl 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 usûl 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 Kanunun 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. Fasıllar '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

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxoffice@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

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. Gerektiğinde bu konuda

uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla işbirliği 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 tanınmalıdır. 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

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxoffice@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

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 tutulabilmektedir.

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 envanterde 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 yapılıyorsa, 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. Nakdî tevdilerin 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 bilançoya 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 nci 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 değerlendirme ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- 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 alınır.
- 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 değerlendirme 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 oluştuğu takvim yılının bitişiyle 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 düzenlemede 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 yansıtır yansıtmadığı da

www.tusiad.orgİSTANBUL
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

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, malvarlıksal 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 karmaşıklaşan 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 Kanunun 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 dağıtım 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 çerçevesine² uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır.” hükümleri ile çelişeceği düşünülmektedir.

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.

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

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 Ülkelere 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 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 imkan 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*

www.tusiad.org

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

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 değerlendirme ölçüleri geliştirilmesi ihtiyacının altında da esasen bu kaygılar yer alır. Farklı değerlendirme ölçülerinin ve esaslarının kullanımı ise bilanço ve gelir tablosunda sunulan bilgilerin farklılaşmasına sebep olur. Bu durum da dönem kârına etki eder. Vergi mevzuatının değerlendirme hükümlerine detaylı şekilde yer vermesinin nedeni budur. Ancak vergi mevzuatı değerlendirme konusuna vergi matrahının belirlenmesi yönüyle yaklaştığı için pek çok durumda vergi mevzuatının değerlendirme hükümleri ile muhasebe sisteminin değerlendirme 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 ulaşılırken 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 artıracı 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, amortismanına 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 düzeltilmesi 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 gözükenen 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 dağıtılabilir kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği sürece 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 Kanununun 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'nın 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 kar payı dağıtım sınırlaması getirmek üzere Nisan 2020'de TTK'ya geçici madde eklemesi yapılmıştır. Sonrasında ise bu maddeye ilişkin usul ve esaslar Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanmıştır. İlgili düzenlemede kar 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 kar 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 Kanununun 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 dağıtımı karar ve hesaplamalarında dikkate alacakları, ancak bu tutarın hiçbir şekilde vergi mevzuatına göre oluşan kar tutarını aşamayacağı anlaşılmaktadır. Hal böyle olmakla birlikte, TTK’nun 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 değişiklik ile eski TTK’nun 455 inci maddesinden alındığı, yapılan değişikliğin ise “**safi 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 dağıtmasında 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 (muhasebe büroları dahil) muhtelif BT yazılımları üzerinde yürüdüğü gözlenen bir durumdur. Çoğu yazılımın

www.tusiad.org

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

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 çalışacağının 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. Oysa ki 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 imkan vermekle birlikte, bunlar ana deftere atılan kayıtların ay sonlarında diğer deftere alınarak atılacak ilave düzeltme kayıtlarıyla söz konusu defterlerin alınmasına imkan 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.

www.tusiad.orgİSTANBUL
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

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 durumdadır. 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 ayrılamazken, 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 Resmi 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 ess alınacak finansal tabloların TTK'nun Kanunun 88 inci maddesine göre hazırlanacak finansal tablolar olduğu belirtilmiş 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

muhasabe kayıt tutma ve raporlama şekillerine göre farklılık arz etmesi konu kanun maddesinin konuluş amacına uygun uygulanamaması anlamına gelmektedir.

www.tusiad.org

Geçiş Düzeltmeleri ve Kolaylıkla Yakınsama Sağlanacak Alanlar

6102 sayılı TTK'nın kayıt ve raporlama yönünün TMS/TFRS'ye dayanması, Kanunun bağımsız denetimi, geçerli tek denetim şeklinde düzenlemesi ve bağımsız denetimin de finansal raporlama çevresi olarak denetim alanını TMS/TFRS uygulamaları olarak belirlemesi, uygulayıcılarda TMS/TFRS 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/TFRS düzenlemeleri ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme hükümleri güncellenirken TMS/TFRS hükümlerinden de yararlanılabilir. Vergi düzenlemelerinde artık objektifliği ve gerçekliği kavramadan uzaklaşmış maddeleri bu sayede TMS/TFRS'lerden yararlanılarak benzer değerlendirme hükümlerine kavuşturulmuş olacaktır. Bu kapsamda, farklılıkların kolaylıkla giderileceği ve aslında TFRS 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 imkan verebilecek, bu durum vergiye gönüllü uyuma

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

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 imkan 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 excell 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 uyumsuzluklarda yaşanan bir kısım olaylarda kanuni defter olarak hangi defterlerin delil niteliği taşıyacağı hususunda taraflar arasında anlaşmazlık olduğu, mahkema 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 sisteminin 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 kiralamarları 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 imkanı 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 önemsendiği 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 itibariyle 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. Oysa ki 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 itibariyle 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	İstenen Verilerden Örnekler (VUK veya TMS esaslı istendiği belirtilmiyor)
--------------------	--------	---------------	--

TÜSİAD
BUSINESSEUROPE ve
GLOBAL BUSINESS
COALITION ÜYESİDİR.

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxoffice@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

1	İSO	ISO 500 - Şirketler Anketi	Yıllık	<p>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.)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 500 Büyük Sanayi Kuruluşu çalışmasında sıralamanın 1-b soru yapılacağını anladım, kabul ediyorum.</p> <p>2-) 2019 yılında ihracat yaptığınız 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 ihracat kayıtlı satışlar eklenmeli, hizmet ticareti ve transit ticaret dahil edilmemelidir.)</p> <p>3-) 2019 yılı vergi öncesi dönem karı veya zararı (Gelir tablonuzdaki vergi öncesi dönem kârına veya dönem zararına eşit olmalıdır. Zarar eksi (-) olarak belirtilmelidir.)</p> <p>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.</p> <p>5-) Aktif Toplamı (Bilançonuzdaki aktif toplamına (dönen varlıklar+duran varlıklar) eşit olmalıdır.)</p> <p>6-) Borçlar Toplamı (Bilançonuzdaki kısa vadeli borçlar ve uzun vadeli borçlar toplamına eşit olmalıdır.)</p> <p>7-) Özkaynaklar (Bilançonuzdaki özkaynaklar toplamına eşit olmalıdır.)</p>																						
2	EBSO	100 Büyük Sanayi Kuruluşu Anketi																								
3	Fortune	Fortune 500 - Şirketler Anketi	Yıllık	<p>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 belirtmektedir.)</p>																						
4	T.C. Ekonomi Bak.	Yurt Dışı Yatırım Anketi	Yıllık	<p>YURTDIŞI YATIRIMLA İLGİLİ MALİ BİLGİLER (S) (31 Aralık 2019 itibarıyla)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Yıl</th> <th>Ödenmiş Sermaye</th> <th>Rezervler Toplamı</th> <th>Geçmiş Yıllar Kar/Zarar</th> <th>Dönem Net Kar/Zarar</th> <th>Piyasa Değeri</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table> <p>YURTDIŞI YATIRIMIN GRUP ŞİRKETLERİYLE BORÇ/ALACAK BİLGİLERİ (S) (31 Aralık 2019 itibarıyla)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Yıl</th> <th>Borçlu/Alacaklı Şirket Vergi No</th> <th>Ticari Borç/Alacak</th> <th>Nakit Borç/Alacak</th> <th>Cari Borç/Alacak</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>	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	<table border="1"> <tbody> <tr><td>A. Cari Ar-Ge harcamaları</td></tr> <tr><td>A.1 Ar-Ge personel harcaması</td></tr> <tr><td>A.2 Personel dışı diğer cari Ar-Ge harcaması</td></tr> <tr><td>A.2.1 Ar-Ge faaliyetleri için dışarıdan sağlanan insan kaynağı harcaması</td></tr> <tr><td>A.2.2 Hizmet alımı harcaması</td></tr> <tr><td>A.2.3 Malzeme alımı harcaması</td></tr> <tr><td>A.2.4 Ar-Ge faaliyetleri için yapılan diğer ödemeler</td></tr> <tr><td>B. Ar-Ge yatırım harcamaları</td></tr> <tr><td>B.1 Ar-Ge Makine teçhizat harcamaları</td></tr> <tr><td>B.1.1 Bilgi ve iletişim araçları</td></tr> <tr><td>B.1.2 Ulaşım araçları ve ekipmanları</td></tr> <tr><td>B.1.3 Diğer makine teçhizat</td></tr> <tr><td>B.2 Ar-Ge sabit tesis harcamaları</td></tr> <tr><td>B.2.1 Arsa ve arazi</td></tr> <tr><td>B.2.2 Bina ve bina dışı inşaat yapıları</td></tr> <tr><td>B.3 Aktifleştirilen bilgisayar yazılımları</td></tr> <tr><td>B.4 Fikri mülkiyet hakları</td></tr> <tr><td>GENEL TOPLAM</td></tr> </tbody> </table>	A. Cari Ar-Ge harcamaları	A.1 Ar-Ge personel harcaması	A.2 Personel dışı diğer cari Ar-Ge harcaması	A.2.1 Ar-Ge faaliyetleri için dışarıdan sağlanan insan kaynağı harcaması	A.2.2 Hizmet alımı harcaması	A.2.3 Malzeme alımı harcaması	A.2.4 Ar-Ge faaliyetleri için yapılan diğer ödemeler	B. Ar-Ge yatırım harcamaları	B.1 Ar-Ge Makine teçhizat harcamaları	B.1.1 Bilgi ve iletişim araçları	B.1.2 Ulaşım araçları ve ekipmanları	B.1.3 Diğer makine teçhizat	B.2 Ar-Ge sabit tesis harcamaları	B.2.1 Arsa ve arazi	B.2.2 Bina ve bina dışı inşaat yapıları	B.3 Aktifleştirilen bilgisayar yazılımları	B.4 Fikri mülkiyet hakları	GENEL TOPLAM				
A. Cari Ar-Ge harcamaları																										
A.1 Ar-Ge personel harcaması																										
A.2 Personel dışı diğer cari Ar-Ge harcaması																										
A.2.1 Ar-Ge faaliyetleri için dışarıdan sağlanan insan kaynağı harcaması																										
A.2.2 Hizmet alımı harcaması																										
A.2.3 Malzeme alımı harcaması																										
A.2.4 Ar-Ge faaliyetleri için yapılan diğer ödemeler																										
B. Ar-Ge yatırım harcamaları																										
B.1 Ar-Ge Makine teçhizat harcamaları																										
B.1.1 Bilgi ve iletişim araçları																										
B.1.2 Ulaşım araçları ve ekipmanları																										
B.1.3 Diğer makine teçhizat																										
B.2 Ar-Ge sabit tesis harcamaları																										
B.2.1 Arsa ve arazi																										
B.2.2 Bina ve bina dışı inşaat yapıları																										
B.3 Aktifleştirilen bilgisayar yazılımları																										
B.4 Fikri mülkiyet hakları																										
GENEL TOPLAM																										
6	TÜİK	Yurt Dışı Üretici Fiyat İstatistikleri	Aylık																							

TÜSİAD
BUSINESSEUROPE ve
GLOBAL BUSINESS
COALITION ÜYESİDİR.

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxoffice@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

7	TÜİK	Yurt İçi Üretici Fiyat İstatistikleri	Aylık	<table border="1"> <tr> <th>Madde No</th> <th>Faaliyete Göre Ürün Kodu (CPA)</th> <th>Ürün Kodu</th> <th>Ürünün Adı ve Detaylı Tanımı</th> <th>Ölçü Birimi</th> <th>Para Birimi</th> <th>5. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)</th> <th>15. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)</th> <th>25. Gün Fiyatı (KDV, ÖTV vb. vergiler hariç)</th> <th>Ortalama Fiyat</th> </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 border="1"> <tr> <th>Sıra No</th> <th>Prodcom</th> <th>Ürün Tanımı</th> <th>Ölçü Kodu</th> <th>Mamul Kodu</th> <th>Üretim var mı?</th> <th>Üretim Miktarı</th> </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 colspan="2">Açıklama</td> </tr> <tr> <td colspan="7">99.393.424</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 border="1"> <tr> <th>6) 2019 Yılı Üretim Miktarı Girişim</th> <th>7) 2019 Yılı Satış Miktarı</th> <th>8.1) 2019 Yılı Yurtiçi Satış Değeri (TL)</th> <th>8.2) 2019 Yılı Yurtdışı Satış Değeri (TL)</th> <th>8) 2019 Yılı Satış Değeri (TL)</th> <th>9) Hesaplanan birim fiyat</th> <th>10) 2019 Yılı Sonu Stok Miktarı</th> <th>11) İç Tüketim % (Aramamul Oranı)</th> </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 Yılı Sonu 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 Yılı Sonu 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 Arastırması	Yıllık	<p>4-Toptan Ticaret Faaliyete İlişkin her bir ürün için yurt içi ve yurt dışı ciro değerini giriniz. (Değerleri tamsayı olarak giriniz, kuruş girmeyiniz.)</p> <table border="1"> <tr> <th>Sıra No</th> <th>Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)</th> <th>Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı</th> <th>Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖTV vb. vergiler hariç) (CİRO)</th> <th>Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming - İhracat Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taahhüt - Yolcu Beraber Eşya vb.</th> <th>Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)</th> </tr> </table> <p>5-Perakende Ticaret Faaliyete İlişkin her bir ürün için yurt içi ve yurt dışı ciro değerini giriniz. (Değerleri tamsayı olarak giriniz, kuruş girmeyiniz.)</p> <table border="1"> <tr> <th>Sıra No</th> <th>Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)</th> <th>Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı</th> <th>Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖTV vb. vergiler hariç) (CİRO)</th> <th>Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming - İhracat Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taahhüt - Yolcu Beraber Eşya vb.</th> <th>Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)</th> </tr> </table>	Sıra No	Ürün/Hizmet Kodu (CPA 2.1)	Ürün/Hizmetin Detaylı Tanımı	Yurt İçi Satış Değeri (TL) (KDV, ÖTV, ÖTV vb. vergiler hariç) (CİRO)	Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming - İhracat Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taahhüt - Yolcu Beraber 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, ÖTV vb. vergiler hariç) (CİRO)	Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming - İhracat Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taahhüt - Yolcu Beraber 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, ÖTV vb. vergiler hariç) (CİRO)	Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming - İhracat Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taahhüt - Yolcu Beraber 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, ÖTV vb. vergiler hariç) (CİRO)	Yurt Dışı Satış Değeri (TL) (CİRO) - Mal İhracatı - Hizmet İhracatı - Roaming - İhracat Kayıtlı Teslimler - Uluslararası Taahhüt - Yolcu Beraber Eşya vb.	Toplam Satış Değeri (TL) (CİRO)																											
16	T.Eximbank	Hesap Durumu Belgesi		<table border="1"> <tr> <th>IV-Mali Bilgiler (Son Üç Yıla Ait)</th> </tr> <tr> <td>Toplam aktifler</td> </tr> <tr> <td>Hazır (BİGİ) değerler</td> </tr> <tr> <td>Toplam dönen değerler</td> </tr> </table>	IV-Mali Bilgiler (Son Üç Yıla Ait)	Toplam aktifler	Hazır (BİGİ) değerler	Toplam dönen değerler																								
IV-Mali Bilgiler (Son Üç Yıla Ait)																																
Toplam aktifler																																
Hazır (BİGİ) değerler																																
Toplam dönen değerler																																

TÜSİAD
BUSINESSEUROPE ve
GLOBAL BUSINESS
COALITION ÜYESİDİR.

www.tusiad.org

İSTANBUL
Genel Merkez
tusiad@tusiad.org

ANKARA
ankoffice@tusiad.org

AVRUPA BİRLİĞİ
BRÜKSEL
bxoffice@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

				Uzun vadeli ve duran değerler Vadesiz ve vadesi geçmiş yabancı kaynaklar Kısa vadeli yabancı kaynaklar (*) Uzun vadeli yabancı kaynaklar (*) Özkaynaklar İhracat Tutarı (ABD Doları) İthalat Tutarı (ABD Doları) Üretimden satışları Katma Değer Bilgileri Ödenen Maaş ve Ücretler Ödenen Kiralar Dolaylı Vergiler
17	TİM	Türkiye İhracatçılar Meclisi 2019 Yılı Türkiye'nin İlk 1000 İhracatçı Araştırması		İÇ VE DIŞ TİCARET 2019 ihracatınız 2019 yurtiçi satış tutarı 2019 vergi öncesi kar 2019 ithalatınız
18	Rekabet Kurumu			
19	TCMB	Sistemik Veri Formu	3 ayda bir	
20	TCMB	Haftalık Rapor	Anlık	
21	TCMB	Yatırım Anketi	3 ayda bir	
22	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 muhabe 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 beyannamalarının 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 imkanın 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 açısından 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,

www.tusiad.org

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

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.