



Sirküler No : 344/2013-4
Sirküler Tarihi : 01.02.2013
Konusu : 6102 Sayılı Kanuna Göre Defter Tutma, Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim Hk.

Bilindiği gibi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011 tarih ve 27814 No.lu Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun, yürürlük tarihinden hemen önce 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6335 sayılı Kanun ile büyük ölçüde değişikliğe uğramıştır.

6335 sayılı Kanun ile sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi hususundaki otorite ve düzenlemeler 660 sayılı KHK ile oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bırakılmıştır. Diğer taraftan Kanun bağımsız denetime tabi tutulacak sermaye şirketlerinin belirlenmesini de Bakanlar Kurulu’na bırakmaktadır.

A- TİCARİ DEFTERLERİN TUTULMASI VE FİNANSAL RAPORLAMA :

6335 sayılı Kanun ile 64. maddenin beşinci fıkrası değiştirilmiş ve 6102 sayılı TTK’ya tabi tacirlerin, ticari defterlerini VUK defter tutma ve kayıt nizamına ilişkin hükümlerine göre tutmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı fıkranın devamında ise 6102 sayılı Kanunda yer alan; defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri, VUK’un ve diğer vergi kanunlarının uygulamasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

6102 sayılı Kanunun birinci kitabının beşinci kısmı ticari defterlere ayrılmıştır. (M.64-88) 6102 sayılı Kanunun; 75. maddesindeki karşılıklar, 78. maddedeki varlık ve borçların değerlendirme ölçüleri, VUK ve diğer vergi kanunlarındaki düzenlemelere aykırılık teşkil etmektedir. SPK’ya tabi şirketlerin TFRS uygulamalarında açılış ve kapanış kayıtlarının uyumluluğundan söz edilmemektedir. Süregelen uygulamalarda VUK’a göre oluşturulan kayıtlar sadece raporlama amacıyla dış ortamda düzeltilmekte ve TFRS’ye uygun finansal tablolar oluşturulmakta idi. SPK düzenlemelerinde finansal raporların muhasebe kayıtlarına dayandırılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak 6102 sayılı Kanunun “Genel Değerleme İlkeleri” başlıklı 78. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, bir önceki kapanış bilançosundaki değerlerin, açılış bilançosundaki değerler ile aynı olması gerektiği şeklindeki hükümden, açılış kaydının TFRS’ye göre oluşturulmuş bilanço’ya uygun şekilde olması gerektiği anlaşılmaktadır. VUK ve TFRS düzenlemelerinde aktifleştirme ve ölçümlemeye (değerlemeye) ilişkin farklılıklar oldukça fazladır. Bu farklılıkların aynı defter kayıtları üzerinde takip edilmesi; hem vergi matrahının tespitine ilişkin raporların, hem de TFRS’ye ilişkin raporların aynı defter kayıtlarına dayandırılarak oluşturulması; aynı işlem için farklı iki kaydın yapılmasına veya VUK’a ilişkin kayıtların ardından dönem sonlarında TFRS’ye ilişkin düzeltme kayıtlarının yapılması ve ardından açılış kaydının buna göre oluşturulması ile mümkün olabilecektir.

Diğer taraftan yasal düzenleme böyle anlaşılacakla birlikte doktrinde bağımsız denetime tabi şirketlerin muhasebe kayıtlarının VUK ve diğer vergisel düzenlemelere göre oluşturulacağı; TFRS’nin sadece finansal raporlamada farklılık göstereceği, farklılıkların dış ortamdaki hesaplama ve tablolarla, muhasebe kaydı yapılmaksızın giderilmesi gerektiği görüşü dile getirilmektedir.



Yukarıda belirttiklerimizi bir örnek üzerinde anlatmak soyut hukuk kuralının anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

Bağımsız denetime tabi işletmenin dönem içinde örneğin 01.07.2013 tarihinde 1.000.000.-TL tutarındaki bir makineyi kredili olarak satın aldığını, bu makinenin faydalı ömrünün sonunda da söküm maliyetinin bulunduğunu varsayalım. Bu makinenin muhasebeleştirilmesinde VUK ve TFRS uyumsuzluğu ne şekilde giderilecektir?

Aktifleştirmeye ilişkin farklar aşağıda olduğu gibidir.

Maliyet Nev'i	VUK Açısından	TFRS Açısından
Alış Tutarı	1.000.000.-TL	1.000.000.-TL
Yerinin Hazırlanması, Montaj Masrafları	100.000.-TL	100.000.-TL
Deneme Üretimine İlişkin Giderler	10.000.-TL	10.000.-TL
Tahmini Söküm Maliyeti	-----	100.000.-TL
Hesaplanan Finansman Maliyeti	112.500.-TL	-----
Aktifleştirme Maliyeti	1.222.500.-TL	1.210.000.-TL

Yukarıda belirtilen makinenin muhasebe kayıtları TTK 64/5'e göre aşağıda belirtildiği gibi yapılabilir veyahut da sadece VUK kayıtları yapılarak dönem sonunda TFRS'ye uygun düzeltme kayıtları yapılabilir. (KDV ihmal edilmiştir.)

	01.07.2013	
254 Makine ve Teç. (VUK + TFRS)	1.110.000.-TL	
254 Makine ve Teç. (TFRS)	100.000.-TL	
329 Diğer Tic. Borçlar (VUK + TFRS)		1.110.000.-TL
481 Gider Tahakkuku (TFRS)		100.000.-TL
..... No.lu fatura ile makine alışı.		
	31.12.2013	
254 Makine ve Teç. (VUK)	112.500.-TL	
400 Banka Kredileri (VUK)		112.500.-TL
..... Nolu kredi sözleşmesi mucibi faiz tahakkuku.		
	31.12.2013	
780 Finansman Giderleri (TFRS)	112.500.-TL	
400 Banka Kredileri (TFRS)		112.500.-TL
..... Nolu kredi sözleşmesi mucibi faiz tahakkuku.		
	./.	



Örnekten de görüleceği üzere VUK ve TFRS'deki muhasebeleştirme ve değerlemedeki anlayış farkı aynı işlem için farklı muhasebe kayıtlarının oluşturulmasını gerekli kılmaktadır.

Örneğimizdeki makinenin finansal durum (bilanço) ve finansal performans (gelir tablosu) tablolarındaki görüntüsü aşağıdaki şekilde olmaktadır. (Amortisman giderinde de farklılık olmasına karşın bu durum örneğimizde ihmal edilmiştir.)

31.12.2013 Tarihli Bilanço (VUK)				31.12.2013 Tarihli Bilanço (TTK/TFRS)			
Aktif		Pasif		Aktif		Pasif	
Dönen Varlıklar	XXX	Kısa Vad. Yab. Kay.	XXX	Dönen Varlıklar	XXX	Kısa Vad. Yab. Kay.	XXX
Duran Varlıklar	XXX	Uzun Vad. Yab. Kay.	XXX	Duran Varlıklar	XXX	Uzun Vad. Yab. Kay.	XXX
Makine Teçhizat	1.222.500	Gider Tahakkuk		Makine Teçhizat	1.210.000	Gider Tahakkuku	100.000
		Öz Kay.	XXX			Öz Kay.	XXX
01.01.2013-31.12.2013 Tarihleri Arası Gelir Tablosu (VUK)				01.01.2013-31.12.2013 Tarihleri Arası Gelir Tablosu (TTK/TFRS)			
Net Satışlar		XXX		Net Satışlar		XXX	
Satışların Maliyeti		XXX		Satışların Maliyeti		XXX	
Faaliyet Karı/Zararı		XXX		Faaliyet Karı/Zararı		XXX	
Finansman Giderleri		0		Finansman Giderleri		112.500	
Dönem Karı/Zararı		XXX		Dönem Karı/Zararı		XXX	

6102 sayılı Kanunun 64/5 ve 78/1-a maddesindeki ifadelerden aynı işlem için farklı muhasebe kayıtlarının oluşturulması, raporlamanın ise bu kayıtlara dayandırılarak ihtiyaç sahiplerine göre oluşturulması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Bu durumda oluşturulacak muhasebe kayıtlarında hesap kalemlerinin yanına, bu kalemlere ilişkin özel kodlarının da yazılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Böylece raporlamada oluşturulacak filtreleme ile her iki duruma uygun rapor elde edilmiş olacaktır.

Diğer taraftan 19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in yevmiye defterinde kayda geçirilmesi gereken işlemler ile ilgili 6. maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendinde; her muhasebe kaydının dayandırıldığı belgenin türü ile varsa tarihleri ve sayılarının yevmiye maddesinde yer alması zorunluluğu ayrıca belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre muhasebe kayıtlarının dayanağı olan belgenin türü; fatura, ücret bordrosu, dekont, karar, müstahsil makbuzu vs. belirtilecek bu belgelerde tarih ve sayının yer alması halinde belge tarihi ve sayısı yevmiye maddesinde gösterilecektir.

6102 sayılı Kanuna dayanarak oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu; (KGK) Kanun ile kendisine tanınan yetkilerin kullanılması sonucunda kurum tarafından yapılan duyuruda; Bakanlar Kurulunca belirlenecek denetime tabi şirketlerin, ticari defterlerini 6102 sayılı Kanunun 64 ve 68. maddelerine göre tutacakları; bağımsız denetime tabi bulunmayan şirketlerin ise ticari defterlerini süregeldiği şekilde VUK hükümlerine göre tutulacağı duyurulmuştur. Buna göre bağımsız denetime tabi bulunmayan şirketler ticari defterlerini eskiden olduğu gibi VUK hükümlerine göre tutmaya



devam edecekler ve burada belirttiğimiz çifte kayıt veya dönem sonu düzeltme kaydı sorunları ile karşılaşmayacaklardır.

-3-

Bağımsız denetime tabi şirketlerin tam set TMS/TFRS'mi yoksa KOBİ-TFRS'yi mi kullanacakları çoğunlukla yanlış yorumlanmaktadır. KOBİ-TFRS'de KOBİ'nin küçük ve orta büyüklükteki işletmeler kavramının kısaltmasının olması bu standardın KOBİ'ler tarafından kullanılacağı şeklinde anlaşılmaktadır.

KOBİ-TFRS'nin birinci bölümünde KOBİ; "kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler" olarak tanımlanmıştır. İşletme yönetiminde yer almayan pay sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları, dış kullanıcılara örnek olarak verilmiştir.

Standartta kamuya hesap verme yükümlülüğü; borçlanma ve öz kaynağa dayalı finansal araçların açık bir piyasada işlem görmesi veya esas faaliyet konularından birinin, varlıkların güvenilir bir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmekte olan bir şirket olması gerektiği belirtilmiştir.

Ana ortaklığı tam set TMS/TFRS kullanan konsolide bir grubun parçası olan bir bağlı ortaklık, kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunmaması koşuluyla, kendi finansal tablolarında KOBİ-TFRS'yi uygulayabilir. Böyle bir durumda bu bağlı işletme KOBİ-TFRS standardını tüm hükümleriyle uygulamak zorundadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere KOBİ-TFRS'nin uygulamasında, BKK ile belirlenen KOBİ ölçütleri değil, kamuya hesap verme yükümlülüğü ve genel amaçlı finansal tablo düzenleme şartlarının göz önünde bulundurulacağı anlaşılmaktadır. Ancak KOBİ-TFRS Standardını kullanma imkanı olduğu halde tam set TMS/TFRS kullanmak arzusunda olan şirketlerin tam set TMS/TFRS'ye göre muhasebeleştirme ve raporlama yapabilecekleri tabiidir.

B- BAĞIMSIZ DENETİM :

Bilindiği gibi bağımsız denetime tabi tutulacak şirketler Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir. (M.397/4) Bakanlar Kurulu 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı kararı ile 01.01.2013 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi tutulacak şirketleri belirlemiştir. Belirlenen bu şirketlerin 31.03.2013 tarihine kadar genel kurul yapmaları ve bu genel kurulda bağımsız denetçi seçmeleri gerekmektedir. (TTK Geç. M.6) ilk yıl denetçisi olarak adlandırabileceğimiz bu denetçinin 398. maddede belirtilen denetim konusu ve kapsamı dışında ek bir görevi daha vardır. Takip eden faaliyet dönemlerinde Nisan ayı sonuna kadar seçilebilecek olan denetçi, şirketin bağımsız denetime zorunlu tutulduğu ilk yılda 31 Mart tarihine kadar seçilmesinin gerekçesi; ilk denetçinin, denetlenecek şirketin 402 maddenin birinci fıkrası uyarınca geçmiş yıla ait finansal tablolar ile gerekli karşılaştırmanın yapılabilmesi için, 6762 sayılı eski TTK'ya ve diğer mevzuata göre hazırlanan tablolara raporunda yer verecek ve karşılaştırma yapılabilmesi için TFRS-1'in doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığından sorumlu tutulmasıdır. Bu nedenle ilk denetçinin normal denetçiden daha erken seçilmesi ve 2013 yılı açılışının TMS/TFRS'ye uygunluğunu denetlemesi gerekmektedir.

Denetçi, şirket genel kurulunca, şirketler topluluğu denetçisi ana şirket genel kurulunca seçilir. Denetçi her faaliyet dönemi için seçilir ve denetçinin faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Denetçinin seçiminden sonra seçilen denetçi yönetim kurulunca Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan edilmek zorundadır.

-4-



AKTİF YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.

Gerek ilk denetçi (2013 yılı için) gerekse sonraki yıllar denetçisi faaliyet döneminin 4. ayına kadar seçilememişse, bu takdirde denetçi veya ilk denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi halinde de uygulanır. Mahkeme kararı kesindir. (M.399/6)

Genel kurulca seçilen denetçinin denetim sözleşmesini red veya feshetmesi halinde yönetim kurulu geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de genel kurulun onayına sunmak zorundadır. (M.399)

Denetime tabi olduğu halde, denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. (M.397/2)

23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar’a göre; aktif toplamı 150.000.000.-TL, yıllık net satışları 200.000.000.-TL ve çalışan sayısı 500 kişi üzerindeki şirket veya şirketler toplulukları bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır. Belirtilen sınırlar şirketin tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte dikkate alınacaktır. Bağımsız denetime tabi olacak şirketin belirlenmesinde 2011 ve 2012 yılları finansal tabloları ve çalışan sayıları dikkate alınacak olup her iki yılda da yukarıda belirtilen sınırlardan en az ikisinin taşınıyor olması gerekmektedir. Ardı ardına iki yıl içinde Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen hadleri karşılamayan şirket veya şirketler topluluğu takip eden hesap döneminde bağımsız denetime tabi olmayacak, daha önceleri şartları sağlamış ve bağımsız denetime tabi ise bağımsız denetim kapsamı dışında kalacaktır.

BKK ile (I) ve (II) sayılı listeler yayımlanmış olup (I) sayılı listede yer alan şirketler herhangi bir sınırlama gözetilmeksizin bağımsız denetime tabi tutulacak; (II) sayılı listede belirlenmiş şirketler ise genel sınırlar düşürülerek bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

Anılan BKK sirküler ekinde yer almaktadır.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,

Ek : 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı