

*12 Haziran 2009 Cuma günü yapılan Paydaşlar Toplantısı Müzakere
Dokümanı*

**Konu: 4'üncü ve 7'inci Direktiflerin modernizasyonu ve basitleştirilmesi:
- Daha detaylı analiz için konular üzerine halk konsültasyonu sonuçları ve
personel ön yorumları**

Giriş:

Bu resmi olmayan belgede (nonpaper) sunulan görüşler Komisyon personeli tarafından devamlı olarak paydaş konsültasyonu yapmak amacıyla bir araya getirilmiştir. Nonpaper hazırlanırken personel konsültasyona ilişkin yazılı yorumlar üzerinde dikkatle durmuştur. Nonpaper'ın amacı yayınlanacak tasarılar da vurgulanacak konuların ve unsurların tam ve/veya nihai bir listesini sunmak değildir. Geçici sonuçlar ön sonuç niteliğinde olup Üye Devletler ve paydaşlardan gelen yorumların ardından revizyona tabi tutulabilir.

A. Genel yorumlar

Alınan yorumların analizi Komisyon'un Avrupa'daki mevcut Muhasebe Direktiflerini basitleştirme ve modernleştirme girişiminin genel destek gördüğünü teyit etmektedir. Konsültasyon raporunda sunulan çok sayıda tasarı paydaşlar tarafından desteklenmektedir.

Prensipte projeye geniş bir destek verilmesine rağmen çok sayıda yorum sahibi önerilen değişikliklerin basitleştirme ve idari yükün azaltılması açısından yeterince ileriye gitmediğini vurgulamaktadır. Ayrıca, belli konular daha detaylı bir tartışma gerektirmektedir. Bu yorum sahipleri projenin toplam zamanlamasının Komisyonun bu beklentiyi yerine getirmesine olanak sağlayamadığını kabul etse de "mikro" kuruluşlar için raporlama şartlarıyla ilgili hususları içeren daha geniş çaplı bir revizyon onlar için daha faydalı olacaktır.

Paydaşlar Direktiflerin bir "asgari uyumlaştırma yaklaşımı"na dayandırılmaya devam etmesi gerektiğini savunmaktadır. Direktiflerin ayrıca Avrupa'da muhasebenin dayandırılması gereken kapsayıcı ilkeleri de net bir şekilde vurgulanması gerekmektedir. "Önce küçük düşün" ilkesi çerçevesinde küçük şirketlere net bir şekilde odaklanılması büyük destek görmektedir.

Direktiflerin gelecekteki rolüyle ilgili olarak, yorum sahipleri farklı düşünceler ifade etmiştir. Yorum sahipleri bir taraftan, Direktiflerin sadece yüksek seviyede bir yasal çerçeve oluşturmasını ve Üye Devletlerin tamamlama ilkesiyle uyum içerisinde kendi muhasebe şartlarını belirlediği genel ilkeleri tercih etmektedir. Diğer taraftan ise Avrupa'nın özel ihtiyaçlarına uygun olarak Direktiflerin Avrupa'daki tüm sınırlı sorumlu şirketler için detaylı muhasebe şartları sunmaya devam etmesi gerektiğine inanmaktadır. İkinci görüşün destekçileri AB'deki finansal tabloların sermayenin korunması ve kredi verenlerin korunması gibi yatırım kararlarından daha geniş amaçlar için kullanıldığını iddia etmektedir. Bu konu IFRS'lerin KOBİ'ler için yakında çıkaracağı (Temmuz'da beklenen) yayın göz önüne

alındığında daha da önemli görünmektedir. Bunun ışığında, çok sayıda yorum sahibi Üye Devletlere KOBİ'ler ya da en azından belli şirket kategorileri için IFRS'lerden faydalanma olanağı sunması gerektiğini kabul etmektedir.

Komisyon paydaşların genel yorumlar üzerine görüşlerini dinlemek isteyecektir.

B. Konsültasyon raporundaki ana tasarılar verilen tepkiler – Personel analizi

Komisyon Hizmetleri, paydaşların yorumlarının analizine dayanarak aşağıdaki konuların paydaşların çoğu tarafından destekleneceği ve dolayısıyla daha derinlemesine bir analiz gerektirdikleri sonucuna varmıştır:

1. **Temel ilkelerin** Direktifin ayrı bir bölümüne eklenmesi
2. **Aşağıdan yukarıya bir yaklaşım** izlenerek Direktifin yeniden yapılandırılması
3. Orta ölçekli ve büyük şirketlerin bir **nakit akış tablosu** sunma gerekliliği
4. **Planın gerekliliklerinin** basitleştirilmesi
5. **Açıklama gerekliliklerinin** azaltılması
6. Belli **değerleme yöntemlerinin** netleştirilmesi
7. **Dil ve terminolojinin** düzenlenmesi ve modernize edilmesi

Bu konular belgenin ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak incelenecektir.

Tepkilerin analizi paydaşların farklı şirket kategorilerini tanımlamak için kullanılan mevcut **eşik kriterler ve seviyelerden** genel olarak memnun göründüklerini teyit etmiştir. Ayrıca, paydaşlar **şirket kategorilerinin sayısında bir azalma** olmasını uygun görmemiştir. Dolayısıyla, personel bu konuların üzerinde durmayı planlamamaktadır.

Aşağıdaki tasarılar da personel, paydaşlar arasında net bir destek eksikliği olduğu ve dolayısıyla bunların üzerinde durulmadığı sonucuna varmaktadır:

1. Orta ölçekli şirketlerin **yıllık rapor** sunma zorunluluğunun kaldırılması
2. **Küçük şirketlerin tablolarını ilan etme zorunluluğunun** kaldırılması
3. Finansal tabloların **küçük şirketler için bir kilit finansal göstergeler** sistemiyle değiştirilmesi

C. Daha derinlemesine analizi yapılacak tasarılar üzerine detaylı bir tartışma

Komisyon personeli yasal bir tasarı hazırlamak ve bir etki değerlendirmesi yapmak için paydaşlarla özellikle aşağıdaki hususları tartışmak istemektedir:

1. TEMEL İLKELERİN AYRI BİR BÖLÜME ALINMASI

Paydaş yorumları üzerine yapılan analiz ile Direktifte temel muhasebe ilkeleriyle ilgili ayrı bir bölüm bulunmasının desteklendiği teyit edilmiştir

Bu yeni bölüm aşağıdaki temel ilkelere göre oluşturulacaktır:

- (1) Hükümsüz kılma da dahil olmak üzere gerçek ve doğru görünüm (Madde 2)

- (2) Açıklık ilkesi (Madde 2)
- (3) Süreklilik (Madde 31)
- (4) Tahakkuklar ilkesi (Madde 31)
- (5) İhtiyatlılık ilkesi (Madde 31)
- (6) Değerleme kurallarının istikrarlı bir şekilde uygulanması (Madde 31)
- (7) Alış fiyatı veya üretim maliyeti genel ilkesi (Madde 32)
- (8) Aktif pasif bileşenlerinin ayrı değerlendirilmesi (Madde 31)
- (9) Gayri safi ilkesi (Madde 7)

Aşağıdaki konularda paydaşlardan gelen geri bildirimler değerlendirilecektir:

- Bu ilkelerin uluslararası çerçevelerde yer alan ilkelerle uyumlaştırılması gerekir mi?
- Geçerlilik (ilgililik), önemlilik, maliyet - fayda, özün önceliği kavramları gibi ilkelerin eklenmesi gerektiğini düşünüyor musunuz?
- Personelin paydaşlara yönelmek istediği tek bir özel soru var: üye devletin geçmiş bir olaydan dolayı mevcut bir yükümlülüğün olduğu, yükümlülüğün yerine getirilmesindeki ekonomik çıkarların işletme dışına çıkmasının muhtemel olduğu ve söz konusu yükümlülüğe dair güvenilir bir tahminin yapılabilirdiği bir karşılığın kabul edildiği modern test uygulanarak “*öngörülebilir tüm borçlar ve potansiyel zararların dikkate alınmasına izin vermesi ya da gerekli görmesi*”ne olanak tanıyan 31(1a) Maddesinin kalması gerekmekte midir?

2. AŞAĞIDAN YUKARIYA BİR YAKLAŞIM İZLENEREK DİREKTİFİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Direktifler üzerinde yapılan daha kapsamlı bir inceleme bağlamında paydaşların çoğunluğu başlangıç noktası olarak KOBİ’lerin ihtiyaçlarının kullanıldığı aşağıdan yukarıya bir yaklaşım izlenmesine destek verdiğini ifade etmiştir. Bu tip bir yaklaşım Direktifin okunabilirliğini arttıracak ancak sonuç olarak tüm metnin büyük ölçüde tekrar yazılmasına sebep olacaktır. Bunun da söz konusu uygulama için ayrılan kısa sürede yapılması teknik açıdan zorlayıcı olacaktır. Komisyon bu geri plan karşısında aşağıdan yukarıya doğru yaklaşımı Direktifin sadece açıklama kısmı için geçici olarak kullanmayı planlamaktadır.

Komisyon bu geçici tasarı ile ilgili paydaşların görüşlerini dinlemek isteyecektir.

3. NAKİT AKIŞ TABLOLARI GEREKLİLİĞİ

Büyük şirketlere nakit akış tabloları hazırlama gerekliliğinin getirilmesi için revize edilen Direktife büyük destek verilmiştir. Cevap verenlerin çoğu ayrıca hesapları kullananlara faydalı bilgiler sunduğu için orta ölçekli şirketlerin de bir nakit akış tablosu hazırlaması gerektiğini düşünmüştür (ancak az sayıda “kullanıcı” veya “kullanıcı grubu” konsültasyona gerçek anlamda cevap vermiştir). Ancak, yorum sahiplerinin çoğu bu tip bir ölçümün yükü azaltmak yerine ek yük getireceğine dikkat çekmiştir. Küçük şirketlere nakit akış tablosu hazırlama gerekliliği getirilmesi yönünde küçük bir istek görülmüştür.

Bazı üye devletler zaten şirketlere muhasebe standartları veya mevzuat yoluyla nakit akış tabloları hazırlama gerekliliği uygulamaktadır. Bu kurallar büyük ve orta ölçekli kuruluşları hedef almaktadır.

Cevap verenlerin çoğu aşırı kuralcı bir plana destek vermemiştir. Komisyon personeli yapılan yorumlar ışığında geçici olarak küçük şirketlerin değil ancak büyük ve orta ölçekli şirketlerin

nakit akış tablosu hazırlaması gerektiğini düşünmektedir. Aşağıdaki yapı temelinde bir tablo sunmaları gerekmektedir:

Nakit akış tablosu

İşletme faaliyetlerinden gelen nakit akışı

Yatırım faaliyetlerinden gelen nakit akışı

Finansman faaliyetlerinden gelen nakit akışı

Nakit ve nakit benzerlerindeki net artış

Dönem başlangıcında nakit ve nakit benzerleri

Dönem sonunda nakit ve nakit benzerleri

Nakit akış tablosu oluşturmak için doğrudan ve dolaylı yöntemle izin verilmelidir. Bu durum Üye Devletler, yerel standart belirleyiciler ve şirketlerin paydaşları için faydalı olacak bilgiler üretebilmesine olanak tanımaktadır.

Komisyon bu konu ile ilgili paydaşların görüşlerini dinlemek isteyecektir.

4. BASİTLEŞTİRİLMİŞ PLANLAR

Cevap verenlerin çoğunluğu şirketler arasında karşılaştırılabilirlik açısından önemli olduğu yorumunu yaparak kural koyucu planları savunmuştur. Cevap verenlerin birçoğu planların yine de modernize edilebileceği ve böylece finansla raporlamada tutarlılığın artırılacağını düşünmektedir. Komisyon personeli kar ve zarar hesabı ve bilanço için aşağıdaki minimum planların yapılmasını önermektedir:

Bilanço

Maddi olmayan duran varlıklar;

Yatırım amaçlı gayrimenkul;

Maddi duran varlıklar;

Finansal varlıklar;

Stoklar;

Ticari ve diğer alacaklar;

Nakit ve nakit benzerleri;

Çıkarılmış sermaye ve rezervler;

Karşılıklar;

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları;
Finansal borçlar;
Dönem vergisi için borçlar ve varlıklar
Ticari ve diğer borçlar.

Kar zarar hesabı

Net ciro;
Satış maliyeti;
Brüt kar ve zarar;
Dağıtım maliyeti;
İdari giderler;
İşletme kazancı;
Yatırımlardan sağlanan kazançlar;
Faiz alacağı;
Değer düzeltmeleri;
Ödenecek faizler;
Olağan faaliyet kar ve zararına ilişkin vergi;
Mali yıl kar ve zararı.

Tasarısı sunulan minimum plan belli bir madde veya başlık sırası öngörmemektedir. Bu da yeni maddelerin eklenmesine olanak tanımaktadır. Bilançoda varlıkların mevcut devam eden/etmeyen ayrımı kullanılarak duran ve dönen varlıklar olarak, alacaklılara ödenecek tutarların da bir yıl içerisinde, bir yıl sonra ve bir yıldan daha uzun süre sonra vadesi dolan ve ödenecek tutarlar şeklinde ayrılması gerekecektir.

Personel gerçek ve doğru bir sunum için, gerekiyorsa tablolarda ya da açıklamalarda ek bilgiler de sunulması gerekeceğini vurgulamaktadır.

Komisyon personeli paydaşların yukarıda verilen önerilmiş planlara ilişkin yorumlarını istemektedir.

Gerçek ve doğru bir görünüm sunmak için olağandışı maddenin ayrı açıklanması gerekeceği öngörülerek olağandışı maddeler çıkarılmıştır.

Paydaşlar bu görüşte hemfikir midir?

5. AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNİN AZALTILMASI

Paydaşların çoğu açıklama gerekliliklerinin önemli ölçüde azaltılmasını desteklediklerini ifade etmiştir. Komisyon personeli konsültasyonun ardından gereklilikleri aşağıdan yukarıya doğru bir yaklaşıma dayanarak ortaya koymayı planlamaktadır. Notlar bölümünün yapısı daha çok ilkelere dayalı olmalı ve aşağıdaki maddelerden oluşan kısa bir asgari gereklilikler listesi sunulmalıdır:

- Muhasebe politikaları
- Direktiflerde gerekli olan ancak başka yerde sunulmayan bilgiler ve
- Finansal tabloların anlaşılmasıyla ilgili olan her tür ek bilgi.

Komisyon personeli küçük şirketler için mevcut Direktifte özetlenmiş hesapların (Madde 44) kullanımına izin verilerek zaten çok sayıda muafiyete değinilmiş olduğunu belirtmektedir. Bu da revize edilmiş Direktif için bir başlangıç noktası görevi görmelidir. Personel orta ölçekli ve büyük şirketlerle ilgili olarak mevcut gerekliliklerin aşağı yukarı uygun olduğunu kabul etmektedir. Dolayısıyla, bu bölüm için aşağıdaki gereklilikler önerilmektedir:

Tüm şirketler (küçük, orta ve büyük ölçekli) hesapların not kısmında en az aşağıdaki bilgileri sunacaktır:

1. Değerleme yöntemlerini de içeren muhasebe politikaları
2. Önemli ise en az %20 hissesi olan girişimlerin ve tüm kolektif girişimlerin adları, tescil edilmiş şirket merkezleri
3. Önemli ise bilançoda yer almayan düzenlemelerin özelliği ve ticari amaçları ve finansal etkileri
4. İstihdam edilen ortalama kişi sayısı

Bilgiler sadece önemli olması durumunda ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin anlaşılması için gerekli olduğu sürece eklenecektir.

Orta ölçekli ve büyük şirketler için herhangi önemli bir değişim öngörülmemektedir.

Avrupa'da 4'üncü Direktif uyarınca küçük şirketler için mevcut gerekliliklerle karşılaştırıldığında aşağıdaki açıklama gerekliliklerinin iptalini kapsamaktadır:

- Madde 43 (13) İdari, yönetsel ve denetleyici organların üyelerine verilen avans ve kredilerin miktarı ve onlar lehine girilen taahhütler
- Madde 43 (14b) Madde 42a kapsamına giren, değer düzeltmesi yapma opsiyonu kullanılmadan gerçeğe uygun değerini aşan bir tutara ulaşmış finansal varlıklar için: defter değeri, gerçeğe uygun değer ve defter değerinin düşürülmemesinin sebepleri.
- Madde 44 küçük şirketler için "özetlenmiş notlar"ın kullanımı uygulaması

Komisyon bu geçici tasarıların uygunluğu ile ilgili olarak paydaşların görüşünü almak istemektedir.

5. BELLİ DEĞERLEME KURALLARININ NETLEŞTİRİLMESİ

Bu inceleme temelde mevcut muhasebe ilkelerini değiştirmeyi amaçlamamaktadır, dolayısıyla mevcut değerleme kurallarında sadece birkaç değişiklik önerilecektir. ***Ancak, Komisyon iki olası tadil ile ilgili olarak paydaşların görüşünü almak istemektedir:***

- İzin verilen bir stok değerleme yöntemi olarak “son giren ilk çıkar” yönteminin kaldırılması. Konsültasyonda cevap verenler bunun artık uygulamada kullanılmadığını söylemiştir.
- Daha modern bir anlatım biçimiyle Madde 33’de çağın gerisinde kalmış bazı tadil olasılıklarının ortadan kaldırılması (ikame değeri yönteminin, enflasyonun göz önüne alındığı yöntemlerin kullanımına izin verilmesi gibi).
- “duran varlıklar sadece vergilendirme amacıyla istisnai değer düzeltimi konusu ise, düzeltme tutarları ve düzeltme yapılmasının sebepleri hesaplardaki notlar kısmında belirtilecektir” ifadesinden oluşan 35(1(d)) Maddesinin kaldırılması. Bu tadil yapılırsa, gerçek ve doğru görünüm sunmak için gerekli olan bu ek bilgileri sunma gerekliliği artık bu açıklamanın gerekmediği anlamına mı gelecektir?

6. DİL VE TERMİNOLOJİNİN DÜZENLENMESİ VE MODERNİZE EDİLMESİ

Bu aşamada Komisyon Hizmetleri 4’üncü Direktifte yapılan değişikliklere odaklanacaktır. En azından 7’inci Direktifte, Sigorta hesapları Direktifi ve Banka Hesapları Direktifinde sonuca yönelik değişiklikler yapılması gerekecektir.

Konsültasyonda cevap verenlerin birçoğu Direktiflerde kullanılan terminolojinin IFRS ile olası ve uygulanabilir olduğu durumlarda modernize edilmesi gerektiğini ileri sürmüştür.

Komisyon personeli özellikle aşağıdaki hususlarla ilgili olarak paydaşların görüşlerini değerlendirecektir:

- Direktifte sık sık “değer düzeltmeleri”ne atıfta bulunulmakta ve değer düşüklüğü, amortisman ve defter değerinin düşürülmesi gibi farklı konuları kapsamaktadır. Bunun daha modern bir ifadesi var mıdır?
- Birçok paydaş tarafından ileri sürüldüğü gibi “Yıllık rapor” ifadesi üye devletlerin herhangi birinde soruna sebep olmadan “yönetici raporu” olarak değiştirilebilir mi?
- 20 (1) ve (2) Maddelerinde yer alan karşılıklara ilişkin uzun tanımlama “karşılıklar belirsiz bir miktar veya zamanlamaya ait yükümlülüklerdir” şeklinde daha modern bir ifade ile değiştirilebilir mi?

D. Üzerinde durulacak diğer konular

Önemli katkılarından dolayı tüm paydaşlara teşekkür ederiz!

İletişim: Dora MAJOROS, Paul ROONEY, Reinhard BIEBEL, Piotr BANAS
Birim F3 Telefon:(32-2) 296.51.99