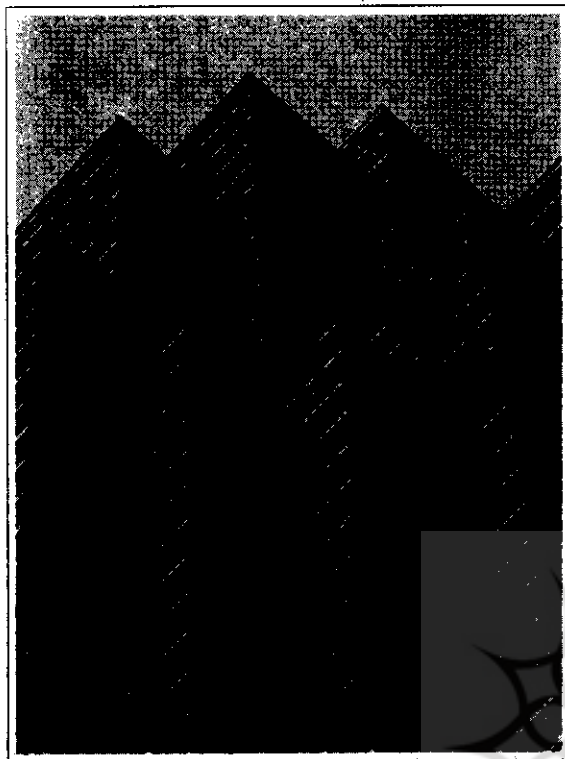


مقررات حسابداری برای شرکتهای حقوقی در ترکیه

Yaman Puersuen & Christine E. Lauer

ترجمه مرتضی شاپورگان



قرار می‌گیرد. برای اجرای قانون بازار سرمایه در امور حسابداری، ۶ دستور عمل اجرایی در سالهای ۱۹۸۹ و ۱۹۹۰ به تصویب رسید. براین اساس حقوق تجارت، تحت تاثیر دو بخش مقررات حسابداری جداگانه که در قانون تجارت و قانون بازار سرمایه بیان شده است، قرار می‌گیرد.

با توجه به نبودن وحدت درونی بین این دو قانون تناقضاتی که به حوزه عمل نیز کشیده شده بروز کرده است. اجرای این آئیننامه‌ها موجب شده است که تاثیر مقررات مالیاتی تا اندازه‌ای محدود شود.

مقررات قانون

قانون تجارت ترکیه

قانون تجارت ترکیه تمام اشکال حقوقی شرکتها را بیان می‌کند. این اشکال از حقوق سوئیس گرفته شده و به میزان زیادی

شرکتهای سهامی آلمان بود. از این رو قانون تجارت ترکیه حاوی سنتهای حقوقی اروپاست، حمایت از حقوق بستانکاران در آن نقش مهمی دارد و حفظ سرمایه اسمی بنگاهها یکی از هدفهای اصلی آن به‌شمار می‌رود.

حقوق مالیاتی ترکیه که برگرفته از همان سنتهای حقوقی است و حاوی موارد تفصیلی بسیاری در زمینه تهیه و تنظیم ترازنامه مالیاتی است، استفاده از قانون تجارت را به‌عنوان پایه و مبنای تهیه و تنظیم صورتهای مالیاتی (اصل ملاک) به میزان معتناهایی محدود کرده است.

با تصویب قانون بازار سرمایه در سال ۱۹۸۱ که قانونی خاص برای شرکتهای سهامی عام به‌شمار می‌رود، قانون تجارت به میزان بسیار زیادی تکمیل شد. به موجب ماده ۱ این قانون حمایت از سرمایه‌گذاران برابر با الگوی حقوقی آمریکا در اولویت

در سالهای اخیر مقررات حسابداری در حقوق تجارت ترکیه تغییرات زیادی کرده است و فرایند آزادسازی امور اقتصادی و سیاسی در اوایل سالهای ۸۰ تحولات عمیقی در این زمینه به‌وجود آورده است. این تغییرات باعث تحولات زیادی در حقوق شرکتها گردید و به موازات آن بازارهای پول و سرمایه رشد و توسعه بیشتری یافت. این روند با تقاضای عضویت ترکیه در جامعه اروپا در سال ۱۹۸۷ و نیز با توافقی که در مورد اتحادیه گمرکی و همچنین ادغام اقتصادی در این جامعه صورت گرفت، سرعت بیشتری پیدا کرد. این امر بخوبی نشان می‌دهد که دائماً کوشش بیشتری برای نزدیکی به حقوق اروپا صورت می‌گیرد.

قانون تجارت ۱۹۵۷ ترکیه فقط برخی قواعد حسابداری را بیان کرده بود. الگوی آن قانون اوراق بهادار سوئیس و قانون ۱۹۳۷

همانند حقوق شرکتهای در آلمان است. شرکتهای سرمایه‌ای عبارتند از شرکت سهامی، شرکت با مسئولیت محدود و شرکت تضامنی سهامی. قوانین خاصی برای شرکت با مسئولیت محدود یا شرکت سهامی وجود ندارد. مقررات دفتری (دفاتر تجاری ماده ۶۶ تا ۸۶) برای کلیه تجار یکسان است و مستقل از اشکال حقوقی بنگاهها می‌باشد. علاوه بر این مواد، برای شرکتهای سهامی مواد ۴۵۵ تا ۴۷۴ (حسابهای شرکت سهامی) در نظر گرفته شده است که طبق ماده ۴۷۶ و ۵۳۴ برای شرکتهای تضامنی سهامی و با مسئولیت محدود نیز معتبرند. اما گفتنی است که در ترکیه قانون آگهی عمومی برای انتشار صورتهای مالی وجود ندارد.

قانون بازار سرمایه

قانون بازار سرمایه قانونی عام با ۵۰ ماده است. قانونگذار با این قانون فقط چارچوب کلی مقررات را تعیین کرده و تفسیر قانون و نظارت بر بازار سرمایه را، همان طور که در آمریکا وظیفه کمیسیون اوراق بهادار و بورس (SEC) است، به عهده شورای بازار سرمایه گذاشته است. البته تنها شرکتهای سهامی عام، یعنی شرکتهای سهامی که اوراق و سهام خود را به مقیاس وسیع در اختیار عموم قرار می‌دهند یا دارای بیش از ۱۰۰ سهامدار هستند، مشمول قانون بازار سرمایه می‌باشند.

از حدود ۶۰,۰۰۰ بنگاهی که در سپتامبر ۱۹۹۳ شکل حقوقی شرکت سهامی داشته‌اند تنها ۱۳۰۲ شرکت مشمول قانون بازار سرمایه بوده‌اند، که از این تعداد تنها ۱۵۱ شرکت در بورس پذیرفته شده بودند. شورای بازار سرمایه به موجب بند ۱

ماده ۱۶ و بند ۵ ماده ۲۲ قانون بازار سرمایه روشهای حسابداری لازم را برای بنگاههایی که مشمول این قانون هستند با کمک دستور عمل ردیف XI تهیه کرده است. این دستور عمل در ۲۹ ژانویه ۱۹۸۹ تصویب و سپس در چند مورد اصلاح گردید. همچنین شورای بازار سرمایه اشکال حقوقی معینی از بنگاهها را موظف به حسابرسی نمود و کوشش کرد حسابداری و حسابرسی گروهها^۱ را با تدوین دو دستورعمل یکنواخت کند. با این حال استفاده از این دو دستورعمل امری اختیاری شناخته شده است. در تدوین استانداردهای دستور عمل بازار سرمایه ردیف XI شماره ۱ که مربوط به تهیه و تنظیم ترازنامه و صورت حساب سود و زیان، گزارش مالی و همچنین تدوین اصول و قواعد بازار سرمایه است، به میزان بسیار زیادی از رهنمودهای کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، کمیسیون اوراق بهادار و بورس (SEC)، هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، و تنها تا اندازه‌ای از دستورعمل چهارم جامعه اروپا استفاده شده است.

مقررات عمومی حسابداری

مقررات عمومی قانون تجارت ترکیه صورتهای مالی اختتامی از ترازنامه و صورت حساب سود و زیان تشکیل شده است. ماده ۷۵ مقرر می‌دارد که "صورت موجودیها و ترازنامه باید براساس اصول تجاری به طور کامل، روشن و واضح تنظیم شوند، به نحوی که استفاده‌کنندگان بتوانند تا حد ممکن تصویری شفاف از وضعیت اقتصادی و مالی بنگاه به دست آورند." ماده ۴۵۷ برای شرکتهای سهامی اضافه می‌نماید

که "سود خالص براساس ترازنامه سالیانه محاسبه و تعیین می‌شود."

مفهوم نامشخص اصول تجاری از قانون اوراق بهادار سوئیس (ماده ۹۵۹) گرفته شده است و در انطباق با اصول حسابداری آلمان قرار دارد. ادبیات حسابداری ترکیه بیشتر از این جهت که این اصطلاح باعث تعارض منافی نشده و موجب تفسیرهای خاصی نگردیده، به آن توجهی نکرده است. ماده ۷۵ در حقیقت - به عنوان قاعده عمومی (Lex Generalis) شناخته شده است. این قاعده در واقع خواستار تصویری منطبق با وضعیت واقعی نیست، بلکه بیشتر خواهان برداشتی مطمئن براساس اصل احتیاط است.

مقررات عمومی قانون بازار سرمایه

استانداردهای شورای بازار سرمایه برای شرکتهای سهامی عام در واقع مقررات قانون تجارت و سایر قوانین را (قانون مالیاتها، دستور عمل XI شماره ۱ ماده ۱۸) تکمیل می‌کند. به موجب ماده ۲ دستور عمل، صورتهای مالی اختتامی از ترازنامه، صورت حساب سود و زیان، پیوست و همچنین سایر ضمایم (صورت جریان وجوه نقد، صورت تولید، صورت تقسیم سود) تشکیل شده است. به علاوه صورتهای مالی اختتامی باید با گزارش مالی - گزارش وضعیت بنگاه و نیز با گزارش نتیجه کنترلهای داخلی - تکمیل گردد. براساس دستور عمل XI:۱ لازم است که در پیوست (شماره ۳ تا ۱۵)، اقلام صورتهای مالی اختتامی به تفکیک شرح داده شود. براساس حداقل نیازهایی که دستور عمل چهارم جامعه اروپا (ماده ۲ بند ۱) مقرر کرده است، این پیوست تقریباً حاوی همان

قانون تجارت ۱۹۵۷ ترکیه فقط برخی قواعد حسابداری را بیان کرده بود. الگوی آن قانون اوراق بهادار سوئیس و قانون ۱۹۳۷ شرکتهای سهامی آلمان بود.

اطلاعات مقرر در کمیسیون اوراق بهادار و بورس می‌باشد. شورای بازار سرمایه اصطلاح اصول تجاری قانون تجارت را به کار نبرده است، بلکه در دستور عمل خود از آن به عنوان اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری نام برده است. این اصول در حقوق اروپا به عنوان قواعد حقوقی پذیرفته شده است. این دستور عمل حاوی ۱۲ اصل است که از آن میان ۳ اصل به عنوان اصول پایه (ماده ۳) شناخته می‌شوند. این اصول تعیین کننده اصول دیگر بوده و زیربنای صورتهای مالی اختتامی و گزارش مالی را تشکیل می‌دهند. اصول پایه عبارتند از: اصل تداوم فعالیت، ارزیابی دوره‌ای نتایج (حسابداری تعهدی) ماده ۷، اصل مقایسه پذیری ماده ۸ که این اصول با اصول زیر تکمیل می‌شوند: اصل احتیاط که اصل نابرابری^۲ را نیز در برمی‌گیرد (ماده ۹ Prudence principle)، اصل افشای کامل به معنای روشنی، وضوح و کاملیت (ماده ۱۰ Full disclosure)، اصل اهمیت (ماده ۱۱ Materiality principle)، اصل مسئولیت اجتماعی به معنای تاجر درستکار و منصف (ماده ۱۲ Social responsibility concept)، اصل استقلال (ماده ۱۳

Reliability concept)، اصل رجحان محتوا بر شکل (ماده ۱۴ Substance over form)، اصل شخصیت اقتصادی بنگاه (ماده ۱۵ Entity Theory)، اصل واحد اندازه‌گیری پول (ماده ۱۶ Monetary measure principle)، اصل قیمت تمام شده (ماده ۱۷ Cost principle) تکمیل می‌شود.

ماده ۴۶۸ بیان می‌دارد که صورتهای مالی اختتامی باید به نحوی تنظیم شوند که تصویری برابر با وضعیت واقعی دارایی، وضعیت مالی، وضعیت درآمد و سود و زیان را منعکس کنند. این حکم در واقع برگردانی از true and fair view بند ۳ ماده ۲ دستور عمل چهارم جامعه اروپا است که دستور عمل XI:۱ ترکیه نیز آن را پذیرفته است. با این حال این عبارت را نباید به عنوان اصل مسلط^۳ تلقی کرد. در این جا مفاد بند ۴^۴ و ۵^۵ ماده ۲ دستور عمل چهارم جامعه اروپا مورد توجه قرار نگرفته است. بیان صریح true and fair view در قانون الزاماً به پذیرش حقیقی و قبول این حکم در ترکیه منجر نشده است.

مقررات ثبت حسابها

دارایی

قانون تجارت ترکیه به جز حکم رعایت اصل کاملیت که در پیش بیان شد، دستور عمومی دیگری را در مورد به حساب دارایی گرفتن ارقام بیان نمی‌کند. با این حال آنچه از ادبیات حسابداری ترکیه برمی‌آید این است که تنها ارقام دارایی و حقیقی قابل ثبت هستند. همچنین دستور عمل به طور کامل از طرح مسایل مربوط به ثبت ارقام صرف نظر کرده است. اقلامی که باید به حساب دارایی گرفته شوند از طبقه‌بندی ارقام ترازنامه برداشت می‌شود. با این حال

در قانون تجارت و دستور عمل، برخی مسائل مربوط به ثبت ارقام ذکر شده است. تفکیک داراییهای ثابت و جاری - از ماده ۴۶۰ قانون تجارت برمی‌آید که داراییهای ثابت اقلامی هستند که در مدت طولانی مورد استفاده بنگاه قرار می‌گیرند. تنها در پیوست ۳ دستور عمل XI:۱ قانون بازار سرمایه به طور مشخص توضیحاتی در مورد ارقام ترازنامه وجود دارد. تفکیک داراییهای ثابت و جاری بر پایه سه معیار مدت استفاده و بهره‌برداری از دارایی دست کم به مدت یک سال، درجه نقدینگی و هدف از تهیه آن صورت می‌گیرد.

هزینه‌های تاسیس و توسعه - ماده ۴۵۹ قانون تجارت مقرر می‌کند که هزینه‌های تاسیس و اداری - تشکیلاتی هزینه‌های دوره هستند. با این حال اساسنامه یا مجمع عمومی می‌تواند هزینه‌های تاسیس و مخارج ثبت و عوارض مالیاتی را جزو دارایی در نظر بگیرد. به موجب ماده ۳۴ دستور عمل XI:۱ بنگاهها اختیار دارند که هزینه‌های تاسیس و توسعه خود را به حساب دارایی منظور کنند. از نظر مالیاتی هزینه‌های تهیه سرمایه نیز جزو این حساب محسوب می‌شوند. در این دو قانون منعی برای تقسیم سود پیشبینی نشده است.

داراییهای ثابت نامشهود - به موجب ماده ۴۶۰ قانون تجارت حق امتیاز، حق اختراع، روشهای خاص و سرنوی تولید، علائم تجاری و صنعتی و دیگر ارزشهایی از این قبیل را که به طور طبیعی در جریان فعالیتهای بنگاه ایجاد شده‌اند داراییهای نامشهود اولیه^۶ و یا تحصیل شده‌اند داراییهای نامشهود مشتق^۷، باید به حساب دارایی منظور کرد. شرطی که برای به حساب دارایی بردن داراییهای نامشهود

اولیه در نظر گرفته شده، وجود هزینه‌های واقعی تولید است و محدودیت دیگری وجود ندارد. همچنین طبق ماده ۳۶ دستور عمل XI:۱ هیچ محدودیت و مانعی برای به دارایی گرفتن داراییهای نامشهودی که توسط خود بنگاه ایجاد شده، در نظر گرفته نشده است.

در ماده ۳۵ دستور عمل XI:۱ به دارایی گرفتن هزینه‌های تحقیق و توسعه به صراحت آمده و شرط آن بیان شده و نوع آنها تفکیک گردیده است. هزینه‌های تحقیق صرف نباید به حساب دارایی گرفته شود. هزینه‌های تحقیق کاربردی به‌طور محدود و هزینه‌های توسعه بدون محدودیت باید به حساب دارایی برده شود.

سرقفلی - در قانون تجارت ترکیه به صراحت از سرقفلی یاد نشده است. با این حال نظر غالب در ادبیات حسابداری حق سرقفلی اولیه را برخلاف حق سرقفلی مشتق، به دلیل نبودن امکان شناسایی درست و مقدور نبودن ارزیابی مشخص و مستقل آن قابل ثبت در حساب دارایی نمی‌داند.

دستورعمل XI:۱ قانون بازار سرمایه، سرقفلی را تفاوتی بین بهای خرید بنگاه و ارزش داراییهای خالص آن به قیمت بازار می‌داند، که با توجه به تعریف قبلی به دارایی گرفتن سرقفلی اولیه منتفی می‌شود. از نظر مالیاتی (ماده ۲۸۲ آئیننامه مالیاتی) ثبت یا عدم ثبت حق سرقفلی مشتق روشن نیست، با این وصف دیوان عالی مالیاتی ترکیه به دارایی گرفتن این نوع سرقفلی را مقرر کرده است. این حکم عملاً برای ترازنامه تجاری نیز اجرا می‌شود.

اجاره‌های بلندمدت^۸ - ثبت اجاره‌های بلندمدت در ترازنامه، در حقوق تجارت و

حقوق مالیاتی بیان نشده است. در ترکیه توجه به حقوق مالیاتی و رعایت آن نقش مسلط را ایفا می‌کند. اجاره‌های بلندمدت به عنوان اجاره صرف در نظر گرفته شده است و دارایی مورد اجاره همواره در حساب دارایی مالک حقوقی ثبت می‌شود.

داراییهای مالی - در پیوست ۳ دستورعمل XI:۱ (در مورد بنگاههای وابسته) فرض می‌شود که در مشارکتهای بیش از ۵۰ درصد و یا در صورت وجود تسلط در ارگانهای مدیریت، مدیریت واحد وجود دارد. فرض برای مشارکت سهمی بیش از ۱۰ درصد است. قانون تجارت ترکیه برای سهمی بیش از ۱۰ درصد حقوق اقلیت را مانند عضویت در هیئت مدیره عالیترین ارگان شرکتیهای سهامی می‌پذیرد. اصل ارزیابی دوره‌ای نتایج (ماده ۷، حسابداری تعهدی) در دستورعمل XI:۱ می‌تواند برابر با استانداردهای کشورهای انگلیسی زبان بیانگر مجاز بودن شناخت سود جزئی به‌عنوان مثال در روش درصد پیشرفت کار باشد. از سال ۱۹۸۰ مراجع مالیاتی درآمدهای فروش را در نتیجه ثبتهای نامنظم در ارتباط با اجرای کامل تعهدات بررسی می‌کنند.

بدهیها

تعهدات - به موجب ماده ۷۵ قانون تجارت ترکیه کلیه بدهیها باید در حسابهای مربوط در ترازنامه ثبت شوند. دستور عمل XI:۱ در مورد بدهیها دستور مکملی ندارد و تفسیر آنها تنها از راه نحوه طبقه‌بندی آنها در ترازنامه امکانپذیر است. در عمل آرای مالیاتی و قانونگذار است که به استناد ماده ۴۰ قانون مالیاتها ثبت بدهیها را منوط به رعایت دقیق معیارهای حقوقی کرده است.

قانون تجارت ترکیه تمام اشکال حقوقی شرکتها را بیان می‌کند. این اشکال از حقوق سوئیس گرفته شده و به میزان زیادی همانند حقوق شرکتها در آلمان است.

حکمی خاص مقرر می‌دارد که سهم بیمه‌های اجتماعی که در آینده پرداخت می‌شوند، تنها در زمان پرداخت باید به حساب هزینه منظور شوند.

ذخیره‌ها - مبنای تشکیل ذخیره‌ها مواد ۴۶۳ و ۴۶۵ قانون تجارت هستند. برابر مفاد این مواد بنگاهها مکلف شده‌اند که برای تعهدات حقوقی نامطمئن و زیانهای احتمالی ناشی از معاملات معلق ذخیره تشکیل دهند. این مسئله که آیا می‌توان برابر ماده ۴۶۳ برای هزینه‌ها و مخاطرات اقتصادی احتمالی صرف ذخیره تشکیل داد، روشن نیست. قانون تشکیل ذخیره پنهان را امکانپذیر می‌داند. اصلاح ارزش داراییها در نتیجه کاهش ارزش آنها (استهلاک غیرمستقیم) نیز باید تحت عنوان ذخیره ثبت شود (ماده ۴۶۳). دستور عمل XI:۱ تشکیل ذخیره را نمونه مشخصی از اجرای اصل احتیاط می‌داند (ماده ۹). جهت تشکیل ذخیره برای تعهدات قابل پیشبینی، هزینه‌ها و زیانهای حسابهایی که حسابداری ترکیه از نظر تاریخی از منابع حقوقی آلمان اخذ کرده حکم روشن و صریحی صادر نشده است. در کنار این اصل عمومی، مواد ۴۱ و ۴۲ و نیز پیوست ۲ در مورد ذخیره‌هاست. ماده ۴۱ و پیوست ۲ از

به موجب قانون تجارت داراییها باید حداکثر به قیمت تمام شده و یا به هزینه تولید در ترازنامه ثبت شوند.

اصطلاح انگلیسی رویدادهای احتمالی^۹ که قابل مقایسه با سه نوع ذخیره پیشگفته نیست، صحبت کرده و برای تشکیل ذخایر و تفکیک آنها معیارهایی را به دست می‌دهد. پیوست ۲ به‌طور مشخص احتمال عینی را مبنا قرار می‌دهد و تنها به‌طور محدود تشکیل ذخیره و آن هم بیشتر تشکیل ذخیره برای تعهدات را مجاز می‌شمرد.

در ترکیه براساس قانون کار، کارفرما موظف به پرداخت حق سنوات، حق اخراج، حق بازنشستگی و در صورت فوت، پرداخت وجوهی به بازماندگان کارگر است. حقوق مالیاتی تشکیل ذخیره برای چنین مواردی را رد می‌کند. دستور عمل XI:۱ در ماده ۴۲ خود برای نخستین بار تشکیل چنین ذخایری را براساس حقوق تجارت برای شرکت‌های سهامی عام مقرر کرده است. اصولاً شرکتها زمانی به تشکیل ذخیره می‌پردازند که هزینه‌های آن از نظر مالیاتی پذیرفتنی باشد. حقوق مالیاتی در این مورد محدودیت بسیار قابل می‌شود و مبتنی ثبت را اصل تعهد خارجی و زمان ایجاد تعهد حقوقی قرار می‌دهد.

سرمایه اختصاصی - برابر ماده ۷۴ قانون تجارت مابه التفاوت مجموع ارزش داراییها و بدهیها سرمایه تاجر را تشکیل می‌دهد. به موجب بند ۲ ماده ۷۴ زیان دوره باید در طرف

دارایی ثبت شود. مقررات خاص برای شرکت‌های سهامی، سرمایه اختصاصی را به سرمایه اصلی (بند ۱ ماده ۴۶۳) که باید به ارزش اسمی در ترازنامه ثبت شود، به اندوخته قانونی (ماده ۴۶۶) و به اندوخته اختیاری (مواد ۴۶۷ و ۴۶۸) طبقه‌بندی می‌کند.

آن بخش از سرمایه اصلی که تعهد شده است، باید تحت عنوان مطالبات در ترازنامه در طرف دارایی ثبت شود (بند ۲ ماده ۴۶۳). تحصیل سهام خود شرکت برابر ماده ۳۲۹ اصولاً مجاز نیست.

ویژگی ماده ۴۵۸ قانون تجارت این است که تشکیل اندوخته پنهان را به صراحت مجاز می‌شناسد. بند ۱ ماده ۴۵۸ مقرر می‌کند: "چنانچه برای تضمین توسعه مستمر شرکت یا برای تقسیم یکسان سود سهام تا جای ممکن، تشکیل اندوخته پنهان مناسب و مفید تشخیص داده شود، تشکیل اندوخته پنهان از راه ارزیابی داراییها به ارزشی کمتر از ارزش تاریخ ترازنامه، یا به نحو دیگری مجاز است."

این امر در واقع تشکیل خودسرانه اندوخته و به بیان دیگر انحراف آگاهانه از اصول حسابداری و مقررات قانونی است. از نظر هیرش (Hirsch) به نحو دیگری در واقع چیزی جز تشکیل بیش از حد ذخیره نیست. ماده ۴۵۸ را باید قبل از هر چیز روش ارزیابی تفسیر کرد. این قاعده در حقیقت حکمی ویژه برای حمایت از بستانکاران است. در این جا منافع سهامداران کوچک که نقشی در مدیریت شرکت ندارند، اهمیتی فرعی می‌یابد.

برعکس شورای بازار سرمایه کوشش می‌کند هدف قانون بازار سرمایه، یعنی حمایت از سرمایه گذار را در صورتهای مالی اختتامی تامین کند. منع تشکیل اندوخته

پنهان در ماده ۹ دستور عمل XI:۱ نتیجه چنین هدفی است.

برخلاف قانون تجارت لازم است که سرمایه تعهد شده و زیان دوره به عنوان اقلامی که باید از سرمایه اختصاصی کسر شوند، مورد توجه قرار گیرد. به‌علاوه به موجب ماده ۱۲ قانون بازار سرمایه برای شرکت‌های سهامی عام تسهیلاتی برای افزایش سرمایه از روش سرمایه معجز^{۱۰} در نظر گرفته شده است.

شرکت‌های سرمایه‌ای مبلغ مابه‌التفاوت حاصل از ارزیابی جدید را بدون تاثیر دادن سود و زیان جزو سرمایه اختصاصی منظور می‌کنند. این اندوخته می‌تواند به‌عنوان افزایش سرمایه از وسایل شرکت به سرمایه اصلی تبدیل شود. با خروج دارایی تجدید ارزیابی شده باید اندوخته‌ای که هنوز به سرمایه اصلی تبدیل نشده است با افزایش سود حل گردد. همچنین تقسیم سود ممکن است، اما این امر منجر به مالیات از این وجوه می‌گردد. شورای بازار سرمایه برای شرکت‌های سهامی عام تهاوت آن را با زیان یا زیان سنواتی ممنوع کرده است.

حسابهای تفکیکی یا هزینه‌ها و درآمدهای
انتقالی

نه قانون تجارت و نه دستور عمل XI:۱

**اموال اقتصادی زمانی
می‌تواند افزایش قیمت
داده شود که از نظر مالیاتی
مشمول استهلاک برنامه‌ای
باشند.**

تعریف دقیقی در مورد حسابهای تفکیکی به دست نداده‌اند. در مورد این حسابها قانون تجارت تنها در ماده ۴۶۴ به صراحت این اختیار را می‌دهد که مابه‌التفاوت حاصل از انتشار اوراق قرضه به حساب دارایی برده شود. توضیحات پیوست ۳ دستور عمل XI:۱ در مورد طبقه‌بندی اقلام ترازنامه، حسابهای تفکیکی را برابر با رویه کشورهای انگلیسی زبان، هم به‌عنوان جزئی از داراییهای کوتاهمدت و هم به‌عنوان جزئی از داراییهای بلندمدت (و یا بدهیهای کوتاهمدت و بلندمدت) می‌داند. برعکس قوانین مالیاتی حسابهای تفکیکی را مال اقتصادی و یا بدهی نمی‌شناسد. مواد ۲۸۳ و ۲۸۷ آن معیارهایی را برای ثبت آنها مقرر می‌کند. از این رو بار دیگر مقررات مالیاتی است که نحوه ثبت حسابها را در ترازنامه تعیین می‌کند، بنابراین برای مالیاتهای پنهان الزاماً مقرراتی وجود ندارد.

کسر و هزینه تخفیف^{۱۱} در ترکیه معمول نیست، چون به‌واسطه نرخ بالای تورم بیشتر اعتبارات کوتاهمدت و میانمدت پرداخت می‌شوند.

مقررات ارزیابی

مقررات عمومی ارزیابی

قانون تجارت مواد ۷۵، ۴۶۰ تا ۴۶۲ و

در مورد وقایعی که بعد از تاریخ ترازنامه موجب تغییر در قیمتها می‌شود، شرح و توضیح آن در پیوست کافی است.

۴۶۴ حاوی مطالب تفصیلی بسیار کمی در مورد روشهای ارزیابی است. برعکس شورای بازار سرمایه نحوه ارزیابی در شرکت‌های سهامی عام را در دستورعمل XI:۱ به طور مشروح و کامل بیان می‌دارد و بنابر سنت کشورهای انگلیسی زبان ضمن بیان اصول اساسی ارزیابی (مواد ۱۹ و ۲۰) نحوه ارزشگذاری هر یک از اقلام ترازنامه را به‌طور مشخص تعیین کرده است. دستورعمل XI:۱، برخلاف قانون تجارت، به‌عنوان ابزاری در حمایت سرمایه‌گذاران اصولاً حوزه مانور کمتری را در سیاستهای مالی برای ارزیابی در نظر گرفته است. با این حال با تفسیر موارد خاص می‌توان گهگاه قواعدی را برای حالت‌های معین به دست آورد. همچنین مقررات ارزیابی مالیاتی به طور مشروح در مواد ۲۵۸ تا ۳۳۰ قانون مالیاتها بیان شده است. اهمیت عملی این مقررات در ملاکهای واقعی و بعضی شروط مالیاتی (مانند استهلاک برنامه‌ای، تجدید ارزیابی) و مقایسه آنها با احکام قانون تجارت است.

به موجب قانون تجارت داراییها باید حداکثر به قیمت تمام شده و یا به هزینه تولید در ترازنامه ثبت شوند (ماده ۷۵، ۴۶۱-۴۶۰). از این رو مبنای نظری قانون تجارت حفظ سرمایه اسمی براساس قیمت تمام شده تاریخی است. دستور عمل XI:۱ قانون بازار سرمایه ارزیابی انفرادی (ماده ۲۰) کلیه داراییها و بدهیها را براساس اصل هزینه تاریخی تجویز می‌کند (ماده ۱۹۸) و حد بالای قیمت را بهای تمام شده و یا هزینه تولید می‌داند. استثنای اساسی در این مورد حق تجدید ارزیابی در مورد برخی داراییهاست. احکام ارزیابی تابع اصول اساسی حسابداری است (ماده ۶ تا ۱۷). به

قانون تجارت عوامل قیمت تمام شده و هزینه تولید را بیان نکرده است. روشهای عملی در تعیین قیمت تمام شده متکی بر مقررات مالیاتی است.

علاوه اصل افشا در روشهای ارزیابی باید حتماً رعایت شود. در مورد وقایعی که بعد از تاریخ ترازنامه موجب تغییر در قیمتها می‌شود، شرح و توضیح آن در پیوست کافی است (ماده ۴۰). اصل ثبات رویه قاعده‌ای الزامی است و انحراف از آن تنها زمانی مجاز است، که بتوان تصویر صحیحتری از مناسبات واقعی بنگاه به دست داد (ماده ۴۴). برعکس در قانون تجارت از اصل ثبات رویه ذکر نشده است. تنها با توجه به مفاد آن انحراف احتیاط آمیز از آن مجاز تصور می‌شود.

هزینه تولید و قیمت تمام شده

قانون تجارت عوامل قیمت تمام شده و هزینه تولید را بیان نکرده است. روشهای عملی در تعیین قیمت تمام شده متکی بر مقررات مالیاتی است. به جز قیمت خرید باید هزینه‌های جنبی و مستقیم خرید و سایر هزینه‌های مربوط در نظر گرفته شود (ماده ۲۷۰ و ۲۷۲ قانون مالیاتها). در مورد هزینه‌های ثبتی و مالیاتهای مربوط تنها حق انتخاب وجود دارد.

برابر ماده ۲۷۵ قانون مالیاتها که برگرفته از قانون مالیاتهای آلمان است، عوامل هزینه تولید که باید به حساب دارایی

گذاشته شود عبارت است از هزینه‌های مواد مستقیم، هزینه‌های دستمزد مستقیم و همچنین هزینه‌های مواد غیرمستقیم و هزینه‌های تولید غیرمستقیم.

منظور کردن هزینه‌های اداری - تشکیلاتی در هزینه تولید اختیاری است. به دارایی گرفتن هزینه‌های مالی تهیه سرمایه مستقیماً نشده است. برعکس هزینه‌های توزیع و فروش جزو هزینه‌های دوره محسوب می‌شود.

برابر دستور عمل XI:۱ قیمت خرید، هزینه‌های خرید و هزینه‌های مربوط بعدی باید به حساب دارایی برده شود (مواد ۳۰ و ۳۱). این اقلام تنها برای داراییهای ثابت روشن و مشخص است و برای سایر داراییها چندان دقیق و روشن نیست. در مورد تعیین قیمت تمام شده داراییهای مالی و اوراق بهادار تنها یک روش ارزیابی ذکر شده است. براساس روش قیمتگذاری در کشورهای انگلیسی زبان ارزیابی هزینه تولید بر پایه هزینه کامل (ماده ۲۳)، که در آن هزینه ظرفیت بدون استفاده نادیده گرفته می‌شود، صورت می‌گیرد. به نحوی که هیچ مانور ارزیابی وجود ندارد.

هزینه‌های تولید که باید به حساب دارایی گرفته شوند عبارت است از

حکمی خاص مقرر می‌دارد که سهم بیمه‌های اجتماعی که در آینده پرداخت می‌شوند، تنها در زمان پرداخت باید به حساب هزینه منظور شوند.

هزینه‌های مواد مستقیم، هزینه‌های دستمزد مستقیم و همین‌طور هزینه‌های مواد و تولید غیرمستقیم و هزینه‌هایی مانند استهلاک که قابل تخصیص به تولید هستند. هزینه‌های اداری - تشکیلاتی و هزینه‌های توزیع و فروش جزو هزینه‌های تولید محسوب نمی‌شوند. هزینه‌یابی کامل براساس این دستور عمل نه در انطباق با حد پایین مالیاتی و نه منطبق با حد بالای هزینه تولید است.

تجدید ارزیابی

اصل قیمت تمام شده تاریخی و محاسبه سود و زیان اسمی، با توجه به تورم بالایی که در ترکیه وجود دارد، از سالهای ۷۰ گویایی صورتهای مالی را سخت مخدوش کرده است. این امر موجب شد که در سال ۱۹۸۲ برای نخستین بار و از سال ۱۹۸۴ هر ساله تجدید ارزیابی داراییها به عنوان امری اختیاری از نظر مالیاتی به رسمیت شناخته شود.

به موجب ماده ۲۹۸ قانون مالیاتها اموال اقتصادی زمانی می‌تواند افزایش قیمت داده شود که از نظر مالیاتی مشمول استهلاک برنامه‌ای باشند. این اقلام عبارتند از: زمینی که از نظر اقتصادی قابل بهره‌برداری است^{۱۲} ساختمانها و داراییهای ثابت منقول و استهلاک‌پذیر و همچنین داراییهای ثابت نامشهود. تجدید ارزیابی سالانه با روشی واحد و با نرخ که از طرف وزارت دارایی اعلام می‌گردد، انجام می‌شود. این نرخ پس از کسر ۱۰ درصد از نرخ شاخص قیمتهای عمده فروشی که از طرف مرکز آمار ترکیه اعلام می‌شود، به دست می‌آید. مثلاً برای سال ۱۹۹۴ نرخ برابر ۱۰۷/۶ درصد محاسبه شد. در برابر افزایش

در سال ۱۹۸۲ برای نخستین بار و از سال ۱۹۸۴ هر ساله تجدید ارزیابی داراییها به عنوان امری اختیاری از نظر مالیاتی به رسمیت شناخته شد.

ارزش دارایی حسابی تحت عنوان اندوخته تجدید ارزیابی که تأثیری در حساب سود و زیان ندارد افتتاح می‌شود.

استهلاک برنامه‌ای اضافه ارزش داراییها از نظر مالیاتی جزو هزینه‌های قابل قبول هستند. اندوخته تجدید ارزیابی نباید حل گردد. چنانچه در بسنگاههای وابسته و مشارکتها سهام جایزه از طریق تبدیل اندوخته تجدید ارزیابی منتشر گردد، شورای بازار سرمایه به دارایی گرفتن سهام جدید را به ارزش اسمی به عنوان دارایی مالی مجاز می‌داند.

در محاسبه اندوخته تجدید ارزیابی افزایش ارزش داراییهای مالی باید جداگانه ثبت شوند، به نحوی که حساب متقابل تأثیری در سود و زیان نداشته باشد. این امر به علت عدم جریان پرداخت به معنای نقض اصل قیمت تمام شده است.

هدف این روش تعدیل واقعی تورم نیست، چون تنها بخشی از داراییهای ثابت و نه تمام اقلام صورتهای مالی، تجدید ارزیابی می‌شوند.

در نتیجه تأثیر کاهنده‌ای که هزینه استهلاک بر سود بنگاه می‌گذارد و تقسیم سود را محدود می‌سازد، تجدید ارزیابی نه تنها محتوای اطلاعاتی بنگاه را بهبود

کسر و هزینه تخفیف در ترکیه معمول نیست، چون به واسطه نرخ بالای تورم بیشتر اعتبارات کوتاهمدت و میانمدت پرداخت می‌شوند.

می‌بخشد، بلکه حفظ سرمایه واقعی را نیز تا اندازه‌ای امکانپذیر می‌کند.

استهلاک

استهلاک برنامه‌ای داراییهای ثابت

ماده ۴۶۰ قانون تجارت مقرر می‌کند که تنها برای داراییهای ثابت گاهشی برابر با استهلاک آنها در نظر گرفته شود. نحوه آن را اصول تجاری مشخص می‌کند. عوامل تعیین‌کننده در ساختار استهلاک ملاحظات اقتصادی است. مواد ۳۸ و ۳۹ دستور عمل XI:۱ به طور مشروح استهلاک برنامه‌ای را بیان می‌کند. به طور کلی ماده ۴ دستور عمل مکمل XI:۴ از نظر مالیاتی این آزادی را به تاجر داده است که مدت و روش استهلاک را خود تعیین کند. در این مورد از نظر احکام مالیاتی خلافی مشاهده نمی‌شود. با توجه به آثار تشویق‌کننده مهمی که این مقررات برای سرمایه‌گذاری دارد، این احکام در عمل نقش بسیار برجسته‌ای را ایفا می‌کنند. به علاوه به طور غیرمستقیم تعدیلی برای تورم محسوب می‌شوند. از نظر مالیاتی روشهای خطی و نزولی استهلاک مجاز شناخته می‌شوند. نرخ نزولی دو برابر نرخ استهلاک خطی است، با این حال نباید از ۴۰ درصد تجاوز کند (ماده ۳۱۵ قانون مالیاتها).

تبدیل روش استهلاک تنها از نزولی به خطی امکانپذیر است. نرخهای استهلاک خطی سالانه برای داراییهای ثابت منقول استهلاک‌پذیر به طور کامل ۲۰ درصد است. در صورتی که عمر مفید از ۴ سال کمتر باشد، حداکثر نرخ در نظر گرفته می‌شود. برای ساختمانها و زمینهایی که مورد بهره‌برداری اقتصادی قرار می‌گیرند، نرخهای استهلاک بین ۲ تا ۱۰ درصد قرار دارد. افزایش هزینه استهلاک و یا استهلاک دارایی در مدت کوتاه به اندوخته پنهان و افزایش هزینه تولید منجر می‌شود.

استهلاک داراییهای نامشهود در قانون تجارت بیان نشده است، بلکه تنها در دستور عمل XI:۱ و ماده ۳۱۳ قانون مالیاتها از آن یاد شده است. داراییهای نامشهود براساس عمر مفید اقتصادی آنها و در صورتی که عمر مفید آنها قابل تعیین نباشد مانند هزینه‌های تحقیق و توسعه و هزینه‌های تاسیس و گسترش، باید در مدت ۵ سال به طور مساوی مستهلک شوند (مواد ۳۴ تا ۳۶ دستور عمل XI:۱). همچنین ارزش تجارتي چه از نظر قانون تجارت و چه از نظر قانون مالیاتها باید ظرف مدت ۵ سال مستهلک گردد. تسهیم آن بر عمر مفید اقتصادی مجاز نمی‌باشد.

استهلاک غیر برنامه‌ای (غیرعادی)

به موجب قانون تجارت برای داراییهای ثابت اصل اقل قیمت خفیف^{۱۳} (ماده ۴۶۰) و برای داراییهای جاری اصل اقل قیمت شدید^{۱۴} (ماده ۴۶۱) معیار ارزیابی قرار می‌گیرد. اما بهای کمتر برای اوراق بهادار، نرخ متوسط بورس در ماه پیش از تاریخ ترازنامه است. در این جا اصل احتیاط به نفع شرایط واقعی و به منظور حذف نوسانات

کوتاهمدت نادیده گرفته شده است.

دستورعمل XI:۱ استهلاک غیرعادی را برای هر یک از اقلام جداگانه تعیین کرده است. استهلاک غیرعادی برای داراییهای ثابت عینی تنها در حالت کاهش کلی و مستمر ارزش امکانپذیر است. کاهش جزئی و موقت (بلااستفاده ماندن محدود و موقت) دارایی نباید مورد توجه قرار گیرد (ماده ۳۳). داراییهای مالی و اوراق بهادار داراییهای ثابت باید هر یک به طور جداگانه ارزیابی شوند و تنها در حالت کاهش ارزش مستمر، حداقل به میزان ۱۰ درصد مستهلک شوند (ماده ۲۹). همچنین اوراق بهادار داراییهای جاری باید تنها در صورت کاهش مداوم ارزش مستهلک گردد. کاهش ارزش گروهی باید حداقل به ۱۰ درصد برسد، که در این مورد برای اوراق بهادار پذیرفته شده در بورس نرخ متوسط بورس در آخرین ماه پیش از تاریخ ترازنامه ملاک عمل خواهد بود (ماده ۲۱). ارزش موجودیها باید در حالتی اصلاح شود که در بلندمدت بهای فروش خالص یا قیمت جایگزینی و یا هزینه تولید آنها در تاریخ ترازنامه کمتر از ۹۰ درصد قیمت تمام شده یا هزینه تولید آنها باشد (ماده ۲۲). برابر با مقررات حسابداری آمریکا لازم است که

اجاره‌های بلندمدت به عنوان اجاره صرف در نظر گرفته شده است و دارایی مورد اجاره همواره در حساب دارایی مالک حقوقی ثبت می‌شود.

اصلاح کلی ارزش مطالبات براساس به اصطلاح روش درصد فروش در نظر گرفته شود. علاوه بر آن اصطلاح ارزش انفرادی مطالبات در صورت رعایت معیارهای محدودکننده مالیاتی (ماده ۳۲۳ قانون مالیاتها) اجباری است (ماده ۲۷).

با توجه به شرایط تورمی حاد محدودکننده در ترکیه، یعنی رعایت اصل اقل قیمت معنای عملی خود را از دست می دهد.

اصل حفظ سرمایه اسمی نمی تواند پاسخ رضایتبخشی برای از دست رفتن ارزش واقعی داراییها و نه از دست رفتن ارزش اسمی آنها باشد.

سایر مقررات ارزیابی

بدهیها

ارزیابی بدهیها تنها به صورت ناقص در قانون تجارت بیان شده است. برابر ماده ۷۵ قانون تجارت باید "بدهیها ... به ارزش اسمی ارزیابی شوند" که در حقیقت از نظر قانون تجارت باید به عنوان حد پایین ارزیابی شناخته شود. این که برای بدهیها به اصطلاح اصل اکثر قیمت اجرا شود، روشن نیست. به علاوه ماده ۴۶۴ قانون تجارت مقرر می کند که اوراق قرضه به مبلغ قابل تسویه به حساب بدهی گرفته شود. دستورعمل XI:۱ برای تمام بدهیها ارزیابی انفرادی را مقرر می کند و شرح بیشتری در این مورد نمی دهد. ذخیره بازخرید خدمت براساس تعهدات ناشی از حقوق کار محاسبه می شود (ماده ۴۲) و متناسب با مدت خدمت تعیین می گردد، تعهدات احتمالی دیگر باید به طور متناسب ثبت شوند (ماده ۴۱). حسابهای ارزی - ارقام ارزی باید به نرخ

روز معامله ارزیابی شوند. ارزیابیهای بعدی به نرخ تاریخ ترانزنامه (ماده ۲۸) انجام می شود. از این رو این امر می تواند به سود ارزی غیرمحقق که ناقض اصل قیمت تمام شده است، منجر شود.

ارزیابی نقدی اسناد تجاری - به موجب ماده ۲۶ دستور عمل XI:۱ اسناد تجاری (اسناد دریافتنی و پرداختنی) باید به نرخ بهره آنها و یا به نرخ تنزیل مجدد که مورد پذیرش وزارت دارایی است، به ارزش نقدی تنزیل و ارزیابی گردند. مطالبات دیگر شامل این حکم الزامی نمی شود. از نظر مالیاتی، با توجه به نرخ بالای تورم، حق انتخاب وجود دارد (مواد ۲۸۱ و ۲۸۸ قانون مالیاتها). این امر در نتیجه نقض اصل قیمت تمام شده و ایجاد سود غیرمحقق با قانون تجارت سازگار نیست.

موجودیها - دستور عمل XI:۱ برای ارزیابی موجودیها روشهای ساده ای را پیشبینی کرده است (ماده ۲۵)، در صورتی که قانون تجارت در این مورد مقرراتی در نظر نگرفته است. روشهای FIFO، LIFO و میانگین موزون به عنوان روشهای انتخابی معتبر بوده و به روشهای ساده ارزیابی معروفند. داراییهای مالی - بنگاههای وابسته و مشارکتها باید براساس قانون تجارت به قیمت تمام شده ارزیابی شوند. دستور عمل XI:۱ نیز که متأثر از استانداردهای حسابداری کشورهای انگلیسی زبان است، اعمال روش ارزیابی ویژه را در مورد بنگاههای انفرادی اجازه نمی دهد.

اوراق بهادار داراییهای جاری، با انحراف از قانون تجارت، باید برابر با ماده ۲۱ دستور عمل XI:۱ به روش میانگین موزون ارزیابی شوند. این روش ارزیابی گروهی به عنوان استثنایی بر روش ارزیابی انفرادی

می تواند در صورت وجود اقل قیمت به تعدیل سود و زیان تحقق نیافته منجر شود. تنها در حالتی که زیان انباشته ناشی از کاهش نرخ اوراق در بلندمدت بیش از ۱۰ درصد باشد، اصلاح ارزش امری الزامی می شود.

1- Concern, Combine, group

2- Imparity principle

اصل نابرابری استثنایی براصل تحقق است. براساس این اصل لازم است که زیانهای احتمالی ثبت و از انکاس درآمدهای احتمالی در دفاتر و صورتهای مالی خودداری شود (م.ت)

3- Overriding principle

۴- بند ۴ ماده ۲ دستورعمل: چنانچه اجرای این دستورعمل برای ارائه تصویری منطبق با شرایط واقعی به معنای بند ۳ کافی نباشد، لازم است اطلاعات زیادتری ارائه شود. (م.ت)

۵- بند ۵ ماده ۲ دستورعمل: اگر در حالتی استثنایی اجرای حکمی از این دستورعمل با وظیفه ای که در بند ۳ پیشبینی شده است ناسازگار باشد، باید از آن حکم برای تضمین این که تصویری برابر با شرایط واقعی به معنای بند ۳ ارائه شود، عدول کرد. این انحراف باید در پیوست بیان و به قدر کافی استدلال گردد، و تاثیر آن بر وضعیت دارایی، مالی و درآمد شرح داده شود. کشورهای عضو می توانند موارد استثنا را مشخص و ضوابط آن را تعیین کنند. (م.ت)

6- Original intangible assets

7- Derivative intangible assets

8- Leasing

9- Contingencies

10- Authorized capital

در این روش هیئت مدیره می تواند براساس اجازه و اختیاراتی که اساسنامه به وی داده است به افزایش سرمایه اقدام کند. (م.ت)

11- Disagio

۱۲- در ترکیه زمینهایی که مورد بهره برداری اقتصادی قرار می گیرد (مانند زمینهای کشاورزی) برابر دستور عمل مالیاتی ۱۵۳ نرخ استهلاک آنها بین ۲ تا ۵ درصد است.

۱۳- براساس اصل اقل قیمت خفیف حسابدار می تواند از میان قیمت تمام شده و قیمت کمتر یکی را انتخاب کند. (م.ت)

۱۴- براساس اصل اقل قیمت شدید حسابدار باید از میان قیمت تمام شده و قیمت کمتر، قیمت کمتر را انتخاب کند. (م.ت)

منبع: