

pISSN 2073-5081  
eISSN 2311-9381

*Международные стандарты  
учета и отчетности*

## ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ И СБЛИЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТУРЦИИ

Юлия Валерьевна ЖИЛЬЦОВА

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры судебной экспертизы,  
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет  
имени Н.И. Лобачевского (ННГУ),  
Нижний Новгород, Российская Федерация  
Gilcova\_Julya@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-1747-0389>  
SPIN-код: 3385-1978

### История статьи:

Рег. № 301/2023  
Получена 04.07.2023  
Получена в  
доработанном виде  
20.07.2023  
Одобрена 25.07.2023  
Доступна онлайн  
15.08.2023

**Специальность:** 5.2.5

**УДК** 332.14

**JEL:** M48

### Аннотация

**Предмет.** Организация налогового и бухгалтерского учета в Турции на современном этапе, анализ этапов развития национальных институтов данных видов учета.

**Цели.** Определение места Турции в мире по ряду макроэкономических показателей и установление тренда, выявление особенностей системы налогообложения в Турции; систематизация различных этапов налогообложения; ретроспективный анализ развития национального бухгалтерского учета до настоящего времени и определение различия между аудитом и уникальным институтом присяжных налоговых консультантов на основе действующей нормативной базы Турецкой Республики.

**Методология.** Использовались общенаучные и частные методы познания. Применение ретроспективного анализа позволило систематизировать этапы генезиса национальных институтов налогообложения и бухгалтерского учета в Турции, а также показать место турецкой экономики в мире, выявить отдельные сходства и различия с другими странами.

**Результаты.** Исследование международного опыта показало, что история развития институтов налогообложения и бухгалтерского учета в Турции насчитывает много веков, имеет уникальную историю построения централизованной системы на основе поглощения и адаптации европейских методов и инструментов. Установлены особенности турецкой налоговой системы, выделены значимые вехи развития налогообложения вплоть до настоящего времени. Кроме того, проведен ретроспективный анализ развития методов бухгалтерского учета и описано его современное состояние. Установлен устойчивый тренд ориентации на европейские модели, что не исключает наличия отдельных элементов исламской модели преимущественно в банковском секторе экономики.

**Область применения.** Разработанные выводы и предложения могут найти применение как в научной, так и в практической деятельности в области экономики и финансового права, а также в образовательной среде учреждений высшей школы.

**Ключевые слова:** динамика, тренды, турецкая экономика, развитие налогообложения и бухгалтерского учета, особенности и этапы, аудит и внешний налоговый аудит, сходства с европейской и исламской моделями

**Выводы.** Турция прошла многовековой своеобразный путь развития и построения централизованной системы налогообложения, бухгалтерского учета и аудита. Система налогообложения всегда отличалась высокой чувствительностью к передовым европейским налоговым методам и способам, что вплоть до нового времени сочеталось с преобладанием исламского мировоззрения, основанного на законах шариата. В настоящее время налоговая система Турции ориентирована на европейские нормы, прежде всего, немецкие, а налоговая нагрузка определяется как низкая согласно представленному мировому рейтингу.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

**Для цитирования:** Жильцова Ю.В. Этапы развития и сближения налогового и бухгалтерского учета в Турции // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 8. – С. 855 – 881.

<https://doi.org/10.24891/ia.26.8.855>

Турецкая Республика – это аграрно-промышленное государство, выгодно расположенное на двух континентах: азиатском и европейском. Современная Турция располагает второй по численности армией в мире и является членом НАТО более 70-ти лет. Межгосударственные отношения между Турцией и Россией имеют 500-летнюю историю, начиная с послания государя всея Руси Ивана III Васильевича по вопросам морской торговли, направленного 30 августа 1492 г. турецкому султану Баязиду II [1].

В настоящее время российско-турецкие отношения отличаются высокой динамичностью и результативностью.

Турция является важным экономическим партнером России. Так, в 2021 г. товарооборот России с Турцией составил 33 024 776 900 долл. США, увеличившись на 58,46% по сравнению с 2020 г. (12 183 509 450 долл. США), при этом доля Турции во внешнеторговом обороте России в 2021 г. составила 4,2070% против 3,6704% в 2020 г. По доле в российском товарообороте в 2021 г. Турция заняла 6-е место (в 2020 г. – 7-е место)<sup>1</sup>.

Генеральный консул РФ в Турции А. Буравов в своем интервью информационному агентству «РИА Новости» сообщил, что «...за прошлый год (2022), по сути, можно говорить об удвоении нашего торгового оборота с Турцией, который приблизился к отметке 70 миллиардов долларов. В этой связи значительно более реальной представляется определенная

<sup>1</sup> Отчет о внешней торговле между Россией и Турцией в 2021 году: товарооборот, экспорт, импорт, структура, товары, динамика / Подготовлен сайтом «Внешняя Торговля России» на основе данных Федеральной таможенной службы России. 12 февраля 2022 г. URL: <https://russian-trade.com/reports-and-reviews/2022-02/torgovlya-mezhdu-rossiey-i-turtsiey-v-2021-g/>

руководителями наших стран перспективная цель вывода наших торгово-экономических отношений на уровень 100 миллиардов долларов»<sup>2</sup>.

Россия и Турция ведут переговоры о расширении бартерной торговли и торговли в национальных валютах, что будет способствовать укреплению финансово-экономического суверенитета обеих стран. Кроме того, планируются совместные инвестиционные проекты, а также решение сложных логистических проблем.

В 2023 г. Турция заняла 23-е место в мире по объему (номинальному) ВВП. На *рис. 1* представлены темпы роста ВВП Турции по данным Института Статистики Турции (TÜİK), являющегося органом правительства.

Как видно из *рис. 1*, экономика Турции пусть неравномерно, но стабильно растет в последние годы:

- за 2020 г. ВВП вырос на 1,8%;
- за 2021 г. ВВП вырос на 11%;
- за 2022 г. ВВП вырос на 5,6%;
- в первом квартале 2023 г. ВВП вырос на 4%, что выше планового показателя.

Рост ВВП в первом квартале текущего года связан с финансированием государством всенародных выборов президента Республики, а также с увеличением потребления турецкими домохозяйствами. Вместе с этим на темпы роста экономики Турции оказывают отрицательное влияние внешние процессы, происходящие и в РФ, и в ЕС. Например, российская специальная военная операция на Украине (СВО) и замедление европейского экономического роста ожидаемо привели к снижению турецкого экспорта в 2022–2023 гг.

Далее представим динамику ВВП на душу населения Турции за последние годы.

Как видно из *рис. 2*, динамика ВВП на душу населения Турции последних лет также выглядит благополучно, и в 2022 г. достигнуто максимальное абсолютное значение \$14 999 за период наблюдения с 1960 г. В 2022 г. в мировом рейтинге по ВВП (ППС) Турция заняла 50-е место.

Согласно данным Министерства казначейства и финансов Турции, доходы бюджета в 2022 г. увеличились в номинальном выражении в два раза и

<sup>2</sup> Оленькова А. Торговый оборот России с Турцией в 2022 году приблизился к \$70 миллиардам / Профиль. Новости. Экономика. 10.02.2023. URL: <https://profile.ru/news/economy/torgovyy-oborot-rossii-s-turciej-v-2022-godu-priblizilsya-k-70-milliardam-1261349/>

составили 2 802,4 млрд турецких лир (\$169,2 млрд). Доля налоговых поступлений в структуре доходов бюджета увеличилась с 83,1% в 2021 г. до 84,0% в 2022 г.<sup>3</sup> (табл. 1).

Бюджетные расходы также выросли в 2022 г. почти в два раза (на 180%), прежде всего, за счет погашения процентов по государственному долгу.

В целом за 2022 г. бюджетные показатели Республики улучшились – Турция имела бюджетный дефицит в размере 139,1 млрд турецких лир (\$8,4 млрд), что меньше показателя предыдущего года практически на треть (31%)<sup>4</sup>.

Здесь нельзя не отметить, что общий валовой государственный долг Турции имеет одно из минимальных значений в Европе. Кроме того, в 2022 г. выросли золотовалютные резервы Центрального Банка Турции и объемы международных резервов. Но 2023 г. уже стал сложным для Республики, когда правительство должно реагировать на внутренние и внешние вызовы. Мощное землетрясение, финансирование кампании по выборам президента Турции (2023 г.), замедление темпов экономического роста в Европе ожидаемо приведут к росту бюджетных расходов, увеличению размеров дефицита бюджета и внешнего долга. При этом повышение налоговых ставок, прежде всего для налога на прибыль, принято считать рискованным, так как национальная экономика ориентирована на сферу услуг (туризм), а поток туристов в настоящее время существенно сократился после пандемии COVID-19 и в условиях общеевропейской кризисной ситуации.

Налоговая система Турции имеет длительное своеобразное прошлое, основанное на освобождении высшего сословия от обязательных платежей и многочисленных налогах для податного населения, а также на изучении и ассимилировании налоговых правил местностей, завоеванных Османской империей.

Историю Турции отсчитывают с XI в., когда в Малую Азию на территорию Византийской империи проникли тюркские племена и образовали там Румский султанат. В конце XIII в. была образована Османская империя, контролирующая к XVII в. обширные земли от Балкан до Ближнего Востока и Северной Африки. Наличие огромного количества территорий не могло не повлиять на формирование особой налоговой системы, способной обслуживать все части империи и пополнять казну.

В Османской империи утвердилось подчинение экономики политическим и социальным приоритетам и поддерживалась «командно-административная система экономики»<sup>5</sup>, в которой главной обязанностью правящей элиты

<sup>3</sup> Турция – итоги 2022 г. / Halyk Research, 19 апреля 2023 г.  
URL: [https://halykfinance.kz/download/files/analytics/tr\\_2022.pdf](https://halykfinance.kz/download/files/analytics/tr_2022.pdf)

<sup>4</sup> Там же.

<sup>5</sup> Финкель К. История Османской империи: Видение Османа. М.: АСТ, 2010. 829 с.

было постоянное изыскание средств и способов умножения богатства придворных, населения столицы и удовлетворения запросов своего возрастающего войска, чем обуславливалось направление его усилий на внешнюю экспансию [2, с. 111]. При этом население четко делилось на три группы: придворные и военные, чиновники, простые поданные (мусульмане и немусульмане). Такое деление, кроме прочего, имело значение для определения статуса налогоплательщика или податного населения. Так, например, правящий класс (османы) был освобожден от уплаты налогов.

Для каждой территории (района) османские чиновники создавали налоговую книгу – «*тахрир дефтерлери*» (от араб. книга, редакция, редактирование), которая начиналась с сообщения о местных налоговых актах, укоренившихся до прихода осман. Известно, что в XVI в. в период захвата Белграда, находившегося под контролем Венгрии, султан Сулейман дал поручение собрать информацию о действующей системе налогообложения на данной территории [3]. В дальнейшем национальные налоговые системы побежденных стран претерпевали процесс поглощения и адаптации в целях формирования неоднородной, разветвленной, но при этом централизованной налоговой системы Османской империи.

На Ближнем Востоке (на территориях современных независимых государств Ирака, Сирии, Палестины, Израиля, Иордании и Египта) османы унаследовали от мамелюков «*мукасаму*» – пропорциональный налог на сельскохозяйственную продукцию. Крестьяне (*реайа*) перечисленных земель были вынуждены подстраиваться под местные налоговые нормы и производили только определенные культуры с целью возможности продать урожай без убытка, что, в конечном итоге, могло полностью изменить сельскохозяйственную специализацию района. При этом в других новых регионах применялись единые (твердые) налоговые ставки. Кроме того, высокие налоговые ставки тормозили развитие сельскохозяйственного производства на определенных территориях и способствовали миграции населения.

Одна из первых и важнейших дифференциаций государственных налогов в Османской империи была основана на делении податного населения на мусульман и иноверцев (*кафиров*). Например, *джизья*, или подушная подать, был налогом, предусмотренным законами шариата, для граждан-немусульман «за их защиту», осуществляемую вооруженными силами исламского государства. Также налогоплательщиков разделяли на определенные категории в зависимости от размера их собственности и платежеспособности<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Акимушкин О.Ф., Боголюбов А.С., Бойко К.А., Большаков О.Г. и др. Ислам. Энциклопедический словарь / Отв. ред. С.М. Прозоров. М.: Наука, ГРВЛ, 1991. 315 с.

В огромной Османской империи система централизованного сбора множества налогов с их дальнейшим распределением со временем показала себя неэффективной и крайне сложной. Для решения этой проблемы в первой половине XIV в. в Османской империи вводится система *тимаров*, когда земельные участки закрепляются за военачальниками (*сипахами*) и другими представителями высшего класса. Сипахи облагали налогами крестьян на этой земле от своего имени и для удовлетворения собственных потребностей. Существовала прогрессивная шкала налога, прямо связанная с размером выделенного земельного участка, – чем выше статус лица, его установившего, тем больше размер тимара. Таким образом, доходы, получаемые сипахами, были платой за несение ежегодной воинской повинности, кроме того, сипах был обязан привести с собой вооруженный конный отряд. Сипах мог быть вознагражден за рациональное использование земельного участка, который оставался в собственности султана, или наказан за нерадивое ведение хозяйства. Османы унаследовали институт тимаров у феодальной Византии, которая использовала *пронию*<sup>7</sup>, как важный элемент военной и административной организации феодального государства. Османский институт тимаров просуществовал до конца XVII в. и прекратил свое существование в период упадка империи.

Земледельцы крестьяне официально разделялись на зажиточных и малозажиточных (арендаторов). Для тех, кто сознательно уклонялся от платежей, предусматривалось взимание всех налогов на принудительной основе. Правитель местности – сипах имел право возвращать беглых крестьян, в целях, говоря современным языком, обеспечения продовольственной и бюджетной безопасности империи. В свою очередь, сипах был обязан обеспечивать крестьянство землей и следить за состоянием наделов – *чифтов* (*чифтликов*), то есть за посевами и урожаями. Существовала система различных штрафов для того, кто не засеивал землю, забирал себе часть урожая, не сохранял урожай и т.д., вплоть до лишения надела. Продажа и заклад земли не приветствовались османами, такие действия имели ряд существенных ограничений, дабы избежать дробления участков и дальнейших сложностей во взимании налогов. За право пользования землей крестьяне платили большое число налогов в денежном и натуральном выражении в государственную казну, в пользу сипаха, а также различным провинциальным чиновникам [4, с. 52].

Для мусульманского населения существовали такие налоги, как *закят* (солидарный налог в пользу бедных, на выкуп рабов и мусульман-пленников, на дела во имя Аллаха и т.п.) и *ресм-и чифт*, который взимался с мусульманских землевладельцев<sup>8</sup>. Как уже упоминалось, в разных регионах Османской империи размер налогов был различным, а основной

<sup>7</sup> Прония (*греч.* попечение) – феодальный институт в Византии XI–XV вв. – пожизненное (иногда наследственное) императорское пожалование светскому лицу в награду за службу с правом управления определенной территорией и сбором с нее налогов.

земельный налог еще и прямо зависел от размера участка и качества пахотной земли. Для малоземельных крестьян был предусмотрен *беннак ресм-и* (налог с малоземельного крестьянина) [5, с. 491]. С безземельных крестьян взимали *мюджеррет ресм-и* (налог с холостяков) [6, с. 636].

Для немусульманского населения империи существовал такой налог как *ресм-и испендже (испенче)*, который уплачивался мужчинами вне зависимости от их имущественного и семейного положения. После принятия ислама *испенче* заменяли на *ресм-и чифт*, размер которого был меньше.

*Харадж* (поземельный налог) изначально собирали только с немусульман-землевладельцев. Этот налог был двух типов: *харадж-и мукасеми* и *харадж-и мувазаф*. Первый из них определялся плодородностью земли, собирали его после сбора урожая; второй рассчитывался в зависимости от размеров земельного участка<sup>9</sup>.

Уже в конце XVI в. большое число налогов поступало в казну в денежной форме, кроме того, и городское, и сельское население стало уплачивать налоги на регулярной основе один, два раза в год или даже чаще по решению султана и его правительства. Кроме налогов, определенных *Канун-наме* (Книга законов Османской династии), с крестьян собирались дополнительные сборы, которые не попадали в государственную казну, а оседали в руках местных чиновников<sup>10</sup> и тратились на содержание в провинциях необходимых вооруженных формирований.

Также следует выделить следующую дифференциацию налогов в Османской империи:

- налоги, предусмотренные шариатом – *хукук-и шарийе*;
- налоги, установленные султаном – *рюсум-иурфийе*.

К первой группе относились *ушр* (десятина от урожая), *закят* и *джизья*. Во вторую группу входили следующие разнообразные налоги:

- *авариз-и диванийе* – вид пошлыны, взимаемой в экстренных случаях (катастроф, войн и т.д.), мог принимать не только денежную форму, но и форму повинности;

<sup>8</sup> Халиева Р.Э. Исламские налоги / Актуальные вопросы экономических наук: сборник материалов XXXVIII Международной научно-практической конференции. Новосибирск, 13 июня 2014 г. Новосибирск: ЦРНС, 2014. С. 180.

URL: <http://zms.nichost.ru/upload/iblock/55f/%D0%AD%D0%9D-38.pdf>

<sup>9</sup> Али-заде А. Харадж / Исламский энциклопедический словарь. М.: Ансар, 2007. С. 312.

<sup>10</sup> Гасратян М.А., Орешкова С.Ф., Петросян Ю.А. Очерки истории Турции. М.: Наука, 1983. С. 63.

- *адегн-и агуам* – налог на баранов, включавший в себя налоги на других домашних животных;
- *мадепресми* – налог на рудники;
- *ресм-и бад-и хава*, который включал в себя брачный налог, выплаты за право на наследство, за передачу собственности;
- *ресм-и кован* (сбор за занятие пчеловодством) и т.д.<sup>11</sup>.

Кроме перечисленных налогов, султан устанавливал торговые налоги и сборы на территории империи, например, сборы за въезд в города, за место на рынке, за товары, продаваемые на базарах (*баджили тамга*), налоги, взимаемые с купцов за продажу на караванных путях, то есть экспортные и импортные пошлины, при этом сумма платежа зависела от статуса импортера или экспортера (мусульманин, иноверец) и вида товара.

Крестьяне, которые не могли себя прокормить на земле, переселялись в города, осваивая новые виды трудовой деятельности. Крестьянин, который оставлял земельный надел и обратно не возвращался, занявшись торговлей или ремеслом, платил *чифт бозан* (налог за брошенный земельный участок)<sup>12</sup>. Сумма данного налога зависела от покинутой территории, а также от вероисповедания налогоплательщика, кроме того, предусматривалась уплата других налогов, например, *ушра*.

До позднего средневековья в Османской империи существовала барщина, а также выплата сипаху дани в натуральном выражении: зерном, пирогами, утками и т.д. или деньгами. В Османской империи была отдельная категория населения, которая выполняла определенные государственные повинности вместо уплаты налогов<sup>13</sup>, такие как воинская служба, охрана дорог и мостов, работа на рудниках и на стройках империи.

Многочисленные политические и экономические кризисы, преследовавшие Османскую империю в период XVI–XVII вв., привели к необходимости создания новой армии и ликвидации института тимаров, а также к проведению финансовой реформы и монетизации экономики. Земли, когда-то переданные сипахам, изымались правительством султана для использования уже с другими намерениями.

<sup>11</sup> История Турции // Коллас. Турецкая империя / А. де Бессе. Турецкая хроника / Шумов С., Андреев А. Константинополь / Эссад Д. Двор цесаря турецкого / Старовольский С. М.: Киев: Евролинц, 2003 (Калуга: ГУП Облиздат). 330 с.

<sup>12</sup> История Османского государства, общества и цивилизации: В 2 т. Т. 1: История Османского государства и общества / под ред. Э. Ихсаноглу; Исследоват. центр Исламской истории, искусства и культуры / пер. В.Б. Феоновой; под ред. М.С. Мейера. М.: Вост. лит., 2006. С. 438.

<sup>13</sup> Мейер М.С. Новые явления в социально-политической жизни Османской империи во второй половине XVII–XVIII вв. // Османская империя: система государственного управления, социальные и этнорелигиозные проблемы / Отв. ред. С.Ф. Орешкова. М.: Наука, 1986. С. 165.

В 1695 г. были введены *маликане мукатаа* или фермы с пожизненным налогом, предоставляющие покупателям право на получение доходов от участка до смерти владельца и освобождающие их от местного надзора в обмен на стимулирование долгосрочного роста<sup>14</sup>. Государство стало продавать на аукционах право на сбор налогов с населения сборщикам налогов: чиновникам и частным лицам, которые считались государственными служащими и действовали на основании доверенности. Чиновники и частные лица получали от империи плату за сбор налогов. На руках у сборщиков налогов могли накапливаться огромные богатства, в разы превышающие суммы, переданные в казну. Таким способом сформировался новый слой бюрократии и знати. Если в какой-либо местности взималось пять налогов (с мелкого рогатого скота, подушный с немусульман, базарный сбор и др.), то в районе числилось пять мукатаа<sup>15</sup>. Как правило, мукатаа собирался в слитках и в денежной форме.

Такая система взимания налогов в казну через откупщиков аналогична европейской системе, а в России она начала применяться с XV в. Еще в XVI в. первые попытки введения справедливого налогообложения были предприняты в средневековой Европе [7, с. 685].

Тяжесть налогового гнета для податного населения на протяжении нескольких веков была непосильной, что приводило к многочисленным восстаниям в Османской империи.

Финансовая система Османской империи включала в себя подобие современных внебюджетных фондов – *вакфов*, которые формировались за счет имущества и денег, переданных богатыми мусульманами исключительно для благотворительных целей. Использовать вакфы можно было только с разрешения высшего духовного лица империи Шейх-уль-Ислама согласно нормам шариата. Проблему дефицита бюджета, а также государственного долга с помощью вакфов решить было невозможно, в этом случае существующие светские нормы османов не работали.

Таким образом, можно выделить основные специфические черты, присущие фискальной системе Османской империи:

- заимствование европейских фискальных систем и фискальных инструментов;
- деление налогоплательщиков на мусульман и немусульман;

<sup>14</sup> *Бернард Л.* Османское землевладение и налогообложение в Сирии. *Studia Islamica*, 1979. С. 109–124.

<sup>15</sup> *Румянцев В.* Османская империя в конце XVIII века: экономический кризис // Историческая география. 27.03.2022. URL: <http://geohyst.hrono.info/node/9007>

- значительные региональные особенности в установлении налогов на новых территориях;
- применение прогрессивной шкалы;
- установление налогов согласно правилам шариата и лично султаном;
- наличие целевых фондов за пределами казны – вакфов.

В XIV в. при первом султана Османской империи «было возобновлено согласно наследию Халифата разделение казны на личную казну султана и государственное казначейство... и было сформировано финансовое ведомство, которое в дальнейшем получило название *баб-и дефтер* или *дефтерхане* (финансовая палата)» [8, с. 47].

Палата дефтерхане исполняла функции органа финансового контроля империи. Возглавлял государственный орган *баишдефтердар* (главный или первый казначей). Кроме первого, существовали еще второй и третий казначеи, выделенные по территориальному признаку (по азиатской части империи и по крупнейшим прибрежным городам-портам), а также четвертый казначей, надзиравший за казной регулярной армии на местах.

В задачи палаты дефтерхане входила разработка нормативной базы, подготовка докладов султану, рассмотрение поступивших жалоб от налогоплательщиков и разработка решений по ним, а также выдача финансовых документов. Налоговые (платежные) ордера выдавались лицам (откупщикам, управляющим рудниками, таможней и т.д.), получившим от государства право собирать налоги на местах, с указанием самого лица, территории сбора и суммы, причитающейся к уплате в казну.

Кроме того, дефтерхане выдавала расписки о получении налогов в казну и отсутствии задолженности частным лицам империи. Аппарат дефтерхане составляли также главный финансовый инспектор, ведавший вопросами налоговых поступлений, главный счетовод, осуществлявший контроль за доходами и расходами, главный контролер государственной казны и служащие канцелярий<sup>16</sup>.

Ведущее место среди подразделений дефтерхане занимала канцелярия главного счетовода, которая осуществляла контроль за государственными средствами на основе ведения книги регистрации доходов и расходов.

---

<sup>16</sup> Шенгелия Н.Н. Финансовое ведомство Османской империи и его документация (на примере анализа финансовых документов «себеб-и тахрир-и хюкюм») // Османская империя: система государственного управления, социальные и этнорелигиозные проблемы / Отв. ред. С.Ф. Орешкова. М.: Наука, 1986. 256 с.

Объектами строгого государственного контроля выступали:

- 1) фискальные поступления, собиравшиеся посредством краткосрочных откупов налогов с определенной территории (*мукаатаа*);
- 2) ежегодные поступления в казну в виде дани (*сальяне*);
- 3) выплаты от пожизненных откупов (*маликяне*)<sup>17</sup>.

Городские чиновники – представители канцелярии вели специальные учетные регистры (земельные кадастры и налоговые переписи) под общим названием *дефтер* (*перс.* книга, реестр). В дефтеры записывалась вся необходимая информация для организации учета недвижимости и налогообложения: имена собственников – глав домохозяйств, объекты, которые им принадлежали, сведения о браках и наследовании, а также указание на вероисповедание членов домохозяйств и целых поселений, сведения о доходах казны, о воинских частях империи и т.д. Информация, содержащаяся в дефтерах, регулярно обновлялась, но при этом достаточно редко (раз в 30 лет).

Аппарат дефтерхане в провинциях был независим от местных властей и подчинялся только главному казначею. Таким образом, все финансовые дела Османской империи, кроме дел султанской казны, решались в дефтерхане.

В 1835 г. дефтерхане было преобразовано в Министерство финансов Османской империи, а в 1923 г. на его основе создано Министерство казначейства и финансов Турецкой Республики, действующее по сей день. Завоевание Республикой политического суверенитета потребовало преобразования национальной финансовой системы, в этих условиях основным источником финансирования экономики становится государственный бюджет.

В 1936 г. Отдел дани (налогообложения) Министерства финансов был преобразован в Главное управление по доходам, а затем в 1942 г. – в Управление по прямым и косвенным налогам. В 1946 г. его преобразовывают в Главный директорат налогов, который просуществовал до 2005 г. и согласно Закону № 5345 «Об организации и обязанностях налогового управления»<sup>18</sup> был преобразован в Генеральное управление государственных доходов.

Сегодня Министерство казначейства и финансов Турции включает 13 департаментов, такие как: Департамент долга, Департамент налоговой

<sup>17</sup> Там же.

<sup>18</sup> Об организации и обязанностях налогового управления: Закон № 5345.  
URL: <https://www.gib.gov.tr/>

инспекции, Главное управление бюджетного и фискального контроля, Главное управление государственных счетов, Центр высшего профессионального образования Министерства финансов, Департамент по административным и финансовым вопросам и т.д.<sup>19</sup>.

Турецкая система налогообложения претерпевала коренные изменения на протяжении двух веков. Так, джизья, или подушная подать, как и многие другие налоги, предусмотренные шариатом, были отменены еще в XIX в. в рамках процесса формирования юридического равенства в империи, а также в связи с появлением первого османского парламента. А в XX в. стали активно внедряться и преобладать налоги, аналогичные установленным в развитых европейских странах.

Турецкая налоговая система основана на европейском принципе резидентства (гражданства) или проживания. В рейтинге легкости уплаты налогов, составленном Всемирным банком, Турция занимает 26-е место среди 190 стран мира (табл. 2), что является хорошим показателем для ведения бизнеса. Налоговая нагрузка на бизнес в Турции традиционно считается одной из самых низких среди стран ОЭСР.

Для сравнения: Россия в мировом рейтинге легкости уплаты налогов занимает 58-е место, а в тройку стран-лидеров вошли Бахрейн, САР Гонконг в Китае и Катар.

В современной Турции налоговая система аналогична действующим системам ЕС, и национальное налогообложение регулируется двумя законами.

1. «Закон о порядке сбора налогов» устанавливает правила расчета и начисления налогов федерального и местного уровней.
2. Таможенный закон № 4458<sup>20</sup> регулирует правовые отношения при ввозе и вывозе товаров, услуг за пределы таможенной территории Турции.

В Турции установлена сложная система налогов и сборов, связанных с приобретением, продажей и владением недвижимостью, а налоговой базой является кадастровая стоимость объектов. При приобретении недвижимости в казну уплачиваются:

- налог на передачу собственности: для продавца и покупателя ставка составляет 2%, итого 4%;

<sup>19</sup> Турецкая Республика: Министерство казначейства и финансов // Официальный сайт.  
URL: <https://en.hmb.gov.tr/>

<sup>20</sup> О таможене: Закон № 4458 от 28.10.1999.  
URL: <https://www.wipo.int/wipolex/ru/legislation/details/11104>

- НДС, ставка зависит от типа недвижимости и ее площади, например, для жилых помещений ставка варьируется от 1 до 18%, для коммерческих объектов ставка – 18%;
- гербовый сбор в процентах от стоимости недвижимости по ставке от 0,1% до 0,6% (табл. 3);
- государственная пошлина за выдачу свидетельства о праве собственности (ТАПУ) устанавливается в твердой сумме Государственной кадастровой палатой Турции на основании принципа резидентства (гражданства).

Налог для владельцев недвижимости имеет прогрессивную шкалу в зависимости от типа недвижимости, в том числе земли, а также ее географического положения в Турции: ставка – от 0,1 до 0,6%.

Также налогообложению подлежат сделки по продаже недвижимости. Физические лица платят налог с продажи объектов, если они владеют недвижимостью менее пяти лет: ставка – от 15 до 35%. Юридические лица уплачивают налог по ставке 23%<sup>21</sup>.

На наш взгляд, в историческом процессе формирования и развития турецкой системы налогообложения, начиная с образования Османской империи, можно выделить пять основных этапов.

1. XIII в. – до начала XIV в.
2. Начало XIV в. – XVII в.
3. XVIII в. – до проведения модернизационных реформ (Танзимата) в период с 1839 по 1876 г.
4. Вторая половина XIX в. – до образования Турецкой Республики в 1923 г.
5. С 1923 г. – до наших дней.

В настоящее время важной характеристикой последнего этапа является не только ориентация на европейские системы налогообложения, прежде всего на немецкую, но и установление доминирующей роли налогового учета среди других видов учета в Турции.

Османская империя также унаследовала не только различные системы налогообложения, но и метод бухгалтерского учета.

Так, метод *мердибан* (перс. лестница) еще в VIII в. использовался в халифате Аббасидов для учета налоговых платежей и обязательств.

---

<sup>21</sup> Турецкая Республика: Министерство казначейства и финансов // Официальный сайт.  
URL: <https://en.hmb.gov.tr/>

Суть данного уникального метода учета заключалась в убывающей последовательности записей: итог указывали сверху, а ниже шли отдельные пункты (суммы) прихода и расхода. Записи ежедневно вносились в бухгалтерские книги. Трактат «Рисале-и Фелекийе», написанный в 1363 г. Абдуллой бин Мухаммадом бин Кия Аль-Мазандарани, был руководством для ведения бухгалтерского учета<sup>22</sup>. Мердибан, или как его называли османы *мухасебе усулу* (метод учета), использовали несколько веков вплоть до реформ XIX в., когда на смену ему пришел европейский метод двойной записи (диграфизм). Данный метод также претерпел изменения, прежде чем стать официальным методом бухгалтерского учета, используемым в современной Турции.

Современная Турция пошла по пути совмещения двух экономических систем – западной и исламской, причем прослеживается ярко выраженная доминанта западной модели.

В то же время в Турции работают банки с «исламскими окнами», что предполагает оказание услуг мусульманам в соответствии с требованиями шариата. Особенность банковской системы мусульманской Турции – это развитый рынок исламских продуктов. По сути, это аналоги стандартных предложений, но сконструированы они таким образом, чтобы избежать прямого начисления процента, запрещенного законами шариата [9, с. 79].

Что касается различий в моделях бухгалтерского учета, «то в целом состав и структура исламской финансовой отчетности не отличаются от финансовой отчетности, публикуемой западными компаниями, в большинстве случаев используются идентичные методы оценки пассивов и активов, в то же время расхождения существуют в вопросах раскрытия учетной информации» [10, с. 277].

На формирование института бухгалтерского учета современной Турции оказали влияние не только национальные учетные традиции, но и такие страны, как Германия и Франция, и в целом европейская система международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Турецкие учетные стандарты (TFRS) частично отражают требования национальной нормативной базы и ориентированы не только на менеджмент и собственников компаний, но и на государственные органы. Национальные учетные стандарты (TFRS) были разработаны Советом по стандартам бухгалтерской отчетности Турции (TASB) и опубликованы на турецком языке в 2005 г. Сегодня TFRS обязательны для применения компаниями, акции которых котируются на бирже, а также компаниями, работающими в банковском и страховом секторах экономики.

<sup>22</sup> *Darling L.T. Ottoman Accounting Prehistory. Proceedings of the 12th World Congress of Accounting Historians. Association of Accounting and Finance Academicians (AAFA), Istanbul, 2008, July 20–24, vol. 3, pp. 2421–2433.*

В настоящее время организация и ведение бухгалтерского учета в Турции основывается на следующих национальных нормативных актах:

- Торговом кодексе, определяющем необходимость ведения компаниями бухгалтерских книг и индивидуальной или консолидированной финансовой отчетности на основе Турецких стандартов бухгалтерского учета и Турецких стандартов финансовой отчетности (TAS/TFRS), которые являются прямым переводом Международных стандартов финансовой отчетности (IAS/IFRS);
- Коммерческом кодексе;
- Законах фондового рынка.

Бухгалтерская документация для Акционерного общества (АО) и Общества с ограниченной ответственностью (ООО) в Турции отличается только по типу книг, которые обязательно должны быть заверены государственным нотариусом в конце отчетного периода и перед началом нового. Бухгалтерская отчетность АО в Турции: учетный регистр, основная книга, книга учета товарно-материальных ценностей, книга решений совета директоров (отчет директоров), книга собрания акционеров, гербовая книга. Для ООО требования к бухгалтерской отчетности идентичны, за исключением гербовой книги и ежегодника общего собрания акционеров компании<sup>23</sup>.

Состав внешней финансовой отчетности турецких компаний соответствует рекомендациям МСФО, то есть юридические лица составляют баланс, отчеты о финансовых результатах, о движении денежных средств и об изменениях капитала, примечания к ним. Финансовая отчетность в отличие от налоговой не сдается в государственные органы и должна храниться в архиве компании не менее пяти лет.

Работа бухгалтера в Турции регламентирована Законом № 3568 от 01.06.1989, который определил, что лица, уполномоченные представлять данную профессию, именуется «Сертифицированными государственными бухгалтерами (SMMM)» и «Приведенными к присяге сертифицированными государственными бухгалтерами (YMM)»<sup>24</sup>, то есть бухгалтерская профессия является сертифицируемым (лицензируемым) видом деятельности.

---

<sup>23</sup> Орлова О. Бухгалтерский учет в Турции // *International Wealth: Портал о международной защите и диверсификации активов*. 19.05.2023.  
URL: <https://internationalwealth.info/best-offshore-services/accounting-for-companies-in-turkey-sa/>

<sup>24</sup> О независимых бухгалтерях, независимых консультантах по бухгалтерским и налоговым вопросам и присяжных налоговых консультантах: Закон Турецкой Республики № 3568 от 01.06.1989.

Налоговые и таможенные декларации компаний, предоставляемые в государственные органы, как и все бухгалтерские документы, могут быть подписаны только сертифицированными бухгалтерами, причем числящимися в штате компании-декларанта.

Коммерческий кодекс Турции предусматривает процедуру проведения обязательного аудита для ряда организаций, также базирующуюся на европейских принципах. Обязательному аудиту подлежат крупные компании на основе значений достигнутых показателей: выручки, активов, среднесписочной численности работников, а также компании, занимающиеся определенными видами экономической деятельности:

- компании, находящиеся под контролем Совета по рынкам капитала Турции;
- компании, находящиеся под контролем Агентства по банковскому регулированию и надзору;
- страховые, перестраховочные и пенсионные компании;
- учреждения, уполномоченные Стамбульской биржей золота, посреднические учреждения по драгоценным металлам;
- акционерные общества, занимающиеся производством или торговлей драгоценными металлами;
- компании, имеющие лицензию на складирование сельскохозяйственной продукции, созданные в форме акционерного общества в соответствии с законодательством о лицензированном складировании сельскохозяйственной продукции;
- компании, созданные как акционерные общества в соответствии с положениями Закона об общественных торговых центрах;
- медиакомпании, являющиеся собственниками национального эфирного, спутникового и кабельного телевидения<sup>25</sup>.

Аудиторы должны иметь статус сертифицированного финансового советника (СФС) или независимого бухгалтера финансового советника (НБФС). Аудит включает в себя проверку соответствия финансовой отчетности турецким стандартам бухгалтерского учета (ТСБУ), Коммерческому кодексу Турции и учредительному договору<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> Аудит турецкой компании. Финансовая отчетность, бухгалтерский учет, консалтинг для фирмы в Турции // GSL Law & Consulting. URL: <https://gsl.org/ru/audit-foreign/audit-tureczkoy-kompanii/>

<sup>26</sup> Новый Турецкий Коммерческий кодекс и ответственность, возложенная на предприятия. KPMG. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2012/05/2012-05-07-Yeni-TTK-Russian-2012.pdf>

Аудит проводится в соответствии с положениями турецких стандартов аудита (ТСА), основанных на международных стандартах аудита (МСА). Аудит проводится внешними независимыми аудиторскими компаниями, по результатам аудиторской проверки компания-заказчик получает письменное заключение. Финансовые отчеты и годовой отчет о деятельности компании, не подтвержденные аудитом, официально считаются неподготовленными, за что предусмотрена административная ответственность.

В целом организация и ведение бухгалтерского учета, а также аудиторской деятельности в Турции соответствуют европейским международным стандартам (МСФО и МСА), с которыми хорошо знакомы российские специалисты [11, 12].

Но здесь нельзя не отметить специфическую услугу полной сертификации, предоставляемую присяжными налоговыми консультантами, начиная с 1995 г., в соответствии с Законом Турецкой Республики № 3568, который специалисты коротко называют Законом о сертифицированном бухгалтерском учете.

Требования к лицу, желающему получить лицензию присяжного налогового консультанта, аналогичны требованиям, предъявляемым к кандидатам на получение лицензии государственного сертифицированного бухгалтера (табл. 4), но стаж работы по специальности требуется больший – не менее 10 лет. Присяжный налоговый консультант, действующий на основании лицензии, обладает правом проводить налоговый аудит и вести рабочую документацию. Введение института присяжных налоговых консультантов позволило передать часть функций министерства специалистам на местах и «разгрузить» многопрофильный республиканский исполнительный орган власти.

Декларации, проверенные присяжным налоговым консультантом, официально считаются проверенными налоговым органом в текущем периоде, но при этом процедура заверения не гарантирует компаниям отсутствие проверок со стороны налоговых органов Республики в дальнейшем.

В настоящее время Департамент налоговой инспекции Министерства казначейства и финансов Турции рекомендует, но не обязывает турецкие компании заверять (проверять) налоговую и финансовую отчетность у присяжного налогового консультанта.

На практике в условиях быстрых изменений налогового законодательства и сложности решения налоговых вопросов большинство турецких компаний, как и большинство международных фирм, привлекают присяжных налоговых консультантов не только для заверения деклараций по налогам и сборам, но и для снижения налоговых рисков, получения консультаций по

организации и ведению налогового учета, оптимизации налогообложения, налоговому планированию и т.д. Услуга полной сертификации, которая направлена на налоговый аудит и удостоверение декларации по налогу на прибыль компаний, является наиболее востребованной.

Законодатель Турции устанавливает перечень услуг налоговой сертификации, проводимых присяжными налоговыми консультантами:

- налоговый аудит компании в целях установления соответствия отчетности и обязательных документов налогоплательщика требованиям налогового законодательства;
- удостоверение декларации по корпоративному налогу на прибыль;
- представление в налоговый орган полного сертификационного отчета, в котором содержатся результаты налогового аудита и подтверждение соответствия внутрикорпоративного расчета суммы налога на прибыль законодательству;
- удостоверение возмещаемой суммы НДС, специального налога на потребление и других косвенных налогов;
- удостоверение причитающейся суммы налоговых льгот;
- удостоверение суммы расходов на НИОКР в целях получения налогового стимулирования;
- сертификация размеров оплаченного собственниками компании капитала и (или) увеличения капитала за счет внутренних фондов.

Налоговые присяжные по результатам налогового аудита, проведенного на основании аудиторской выборки, предоставляют компании-заказчику рекомендации по устранению выявленных ошибок, а также заключение. Компания на основе аудиторских документов, полученных от налоговых присяжных консультантов, устраняет выявленные ошибки и формирует налоговые декларации, прежде всего, по налогу на прибыль. Специалисты несут личную и солидарную ответственность за штрафные санкции, примененные к компании после прохождения налоговой сертификации, вплоть до выплат за счет самих консультантов. Правительство Турции регулярно публикует бюллетень, в котором закрепляется минимальный размер оплаты услуг присяжного налогового консультанта в текущем году, как процент от выручки (оборота) налогоплательщика.

Подача налоговой и другой обязательной отчетности предусмотрена в электронном виде через веб-сайт Департамента налогового управления.

Таким образом, Министерство казначейства и финансов Турции объединяет функциональные обязанности трех исполнительных органов власти, представленных в системе российского государственного финансового контроля раздельно:

- Министерства финансов;
- Федеральной налоговой службы;
- Федерального казначейства.

Данный турецкий феномен можно объяснить тем, что в отличие от Российской Федерации Турецкая Республика является унитарным государством, разделенным на 76 провинций. Вместе с тем и в России, и в Турции действует высший орган государственного аудита – Счетная палата.

Налогообложение в Турецкой Республике оказывает существенное влияние на систему национального бухгалтерского учета, что в очередной раз демонстрирует устойчивый тренд на унификацию с европейскими нормами и усиление централизации финансовой системы Турции, начиная с реформ Танзимата в XIX в.

Турецкие финансовая и налоговая системы, как и экономика страны в целом, прошли сложный многовековой путь развития в целях превращения одной из самых отсталых экономик (на начало XX в.) в одну из наиболее развивающихся экономик мира в XXI в.

**Таблица 1**

**Структура налоговых доходов бюджета Турции в 2022 г.**

**Table 1**

**The structure of tax revenues of the budget of Turkey in 2022**

| Вид доходов                                                | Абсолютное значение, млрд турецких лир | Темп роста за год, % |
|------------------------------------------------------------|----------------------------------------|----------------------|
| Доходы от прямого налогообложения в целом за год           | 2 353,3                                | 102                  |
| Подоходный налог                                           | 863,9                                  | 117,3                |
| Имущественный налог                                        | 26,5                                   | 25,7                 |
| Налог на международную торговлю                            | 658                                    | 121,2                |
| Поступления от внутреннего налогообложения товаров и услуг | 678,6                                  | 79,8                 |

*Источник:* авторская разработка на основе «Турция – итоги 2022 г.» // Halyk Research, 19.04.2023. URL: [https://halykfinance.kz/download/files/analytics/tr\\_2022.pdf](https://halykfinance.kz/download/files/analytics/tr_2022.pdf)

*Source:* Authoring, based on Turkey – The Results of 2022. Halyk Research, April 19, 2023. URL: [https://halykfinance.kz/download/files/analytics/tr\\_2022.pdf](https://halykfinance.kz/download/files/analytics/tr_2022.pdf)

**Таблица 2**

**Рейтинг легкости уплаты налогов и результаты по четырем субиндикаторам для экономики Турецкой Республики в 2020 г.**

**Table 2**

**Ease of Paying Tax ranking and results on four sub-indicators for the economy of the Republic of Turkey in 2020**

| Экономика | Общий рейтинг | Оценка легкости уплаты налогов | Общая ставка налогов и взносов, % | Время выполнения требований (часы) | Количество платежей | Индекс после подачи документов |
|-----------|---------------|--------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|---------------------|--------------------------------|
| Турция    | 26            | 86,6                           | 42,3                              | 170                                | 10                  | 100                            |

*Источник:* Рейтинг 2020. Общий рейтинг и таблица данных. Всемирный банк. Ведение бизнеса. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>

*Source:* Ranking 2020. Overall Ranking and Data Tables. World Bank. Doing Business. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>

**Таблица 3**

**Виды налогов в современной Турции**

**Table 3**

**Types of taxes in modern-day Turkey**

| Налог на доходы                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| для физических лиц                                                                                                                                      | для юридических лиц                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Персональный налог на доходы физического лица (подходный налог) имеет прогрессивную шкалу от 15 до 40%, установлен необлагаемый минимум и система льгот | Корпоративный (подходный) налог – налог на прибыль, базовая ставка 20%. Предусмотрена система льгот для компаний                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Взносы на социальное страхование, ставка 14%                                                                                                            | Взносы на социальное страхование, ставка 20,5%                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Страховые взносы по безработице, ставка 1%                                                                                                              | Страховые взносы по безработице, ставка 2%                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Налог на дивиденды, ставка 10%                                                                                                                          | Налог на дивиденды, ставка 10%                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Косвенные налоги                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| НДС, ставка 18%, 8%, 1%                                                                                                                                 | НДС, ставка 18%, 8%, 1%                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| –                                                                                                                                                       | Специальный налог на потребление взимается только один раз на одном этапе процесса потребления четырех товарных групп:<br>– нефтепродукты, природный газ, смазочные масла, растворители и производные растворителей;<br>– наземный, воздушный и морской транспорт;<br>– алкогольные и газированные напитки, табак и табачные изделия;<br>– предметы роскоши.<br>Сумма налога определяется килограммами, литрами, кубическими метрами или другими натуральными товарными единицами |
| –                                                                                                                                                       | Налог на цифровые услуги, ставка 7,5%                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| –                                                                                                                                                       | Налог на банковские и страховые операции, ставка от 5% до 0%                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

|                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Гербовый сбор прямо связан с официальным оформлением долговых расписок, акций, гарантийных писем и т.д. Процентная ставка – вариативна. Гербовый сбор должны уплатить стороны, подписывающие документ | Гербовый сбор прямо связан с официальным оформлением долговых расписок, акций, гарантийных писем и т.д. Процентная ставка – вариативна. Гербовый сбор должны уплатить стороны, подписывающие документ |
| <i>Налоги на благосостояние</i>                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                       |
| Налоги на недвижимость                                                                                                                                                                                | Налоги на недвижимость                                                                                                                                                                                |
| Налог на доход от сдачи в аренду, ставка от 15% до 40%                                                                                                                                                | Налог на доход от сдачи в аренду, ставка 23%                                                                                                                                                          |
| Налог на проживание с высокой стоимостью, ставка от 0,3% до 1%                                                                                                                                        | –                                                                                                                                                                                                     |
| Налог на наследство и дарение, ставки от 1 до 30% на наследство и от 1 до 10% – на дарение                                                                                                            | –                                                                                                                                                                                                     |
| Налог на охрану окружающей среды. Взимается по фиксированной шкале в зависимости от месторасположения дома и уплачивается теми, кто проживает в этом доме                                             | Налог на охрану окружающей среды. Взимается по фиксированной шкале в зависимости от месторасположения офиса и уплачивается теми, кто занимает этот офис                                               |

*Источник:* авторская разработка на основе справки «Налоговая система в Турции».

Посольство Российской Федерации в Турецкой Республике.

URL: [https://turkey.mid.ru/ru/press-centre/news/spravka\\_nalogovaya\\_sistema\\_v\\_turtsii/](https://turkey.mid.ru/ru/press-centre/news/spravka_nalogovaya_sistema_v_turtsii/)

*Source:* Authoring, based on Reference Note *Tax System in Turkey*. Embassy of the Russian Federation in the Republic of Türkiye.

URL: [https://turkey.mid.ru/ru/press-centre/news/spravka\\_nalogovaya\\_sistema\\_v\\_turtsii/](https://turkey.mid.ru/ru/press-centre/news/spravka_nalogovaya_sistema_v_turtsii/)

#### **Таблица 4**

#### **Условия для получения лицензии государственного бухгалтера в Турции**

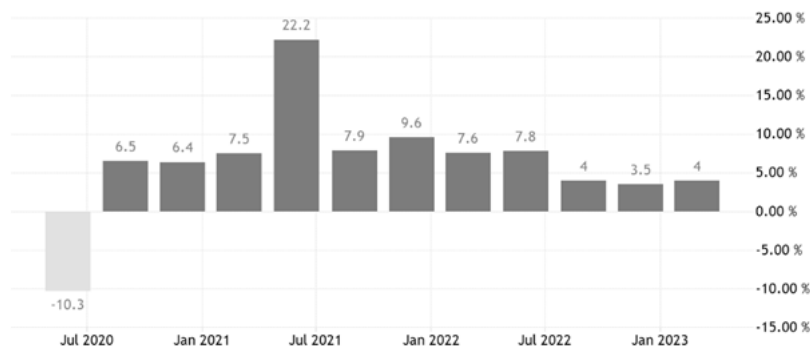
**Table 4**

#### **Conditions for obtaining a Public Accountant License in Turkey**

| <b>Критерий</b>                                                             | <b>Содержание</b>                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Гражданство                                                              | Гражданство Турецкой Республики                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 2. Образование                                                              | Высшее:<br>– степень бакалавра по праву, экономике, управлению организацией, бухгалтерскому учету, банковскому делу, государственному управлению и политологии после обучения в турецком вузе;<br>– степень магистра по перечисленным направлениям после обучения в турецком вузе |
| 3. Стаж работы                                                              | Не менее 3-х лет по специальности                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 4. Судимость и служебные расследования                                      | Отсутствие судимости за разглашение информации, экономические и коррупционные преступления. Отсутствие увольнений с госслужбы по результатам служебных расследований и проверок                                                                                                   |
| 5. Звание сертифицированного государственного бухгалтера и наличие лицензии | Успешная сдача экзамена для сертифицированных государственных бухгалтеров и получение лицензии                                                                                                                                                                                    |

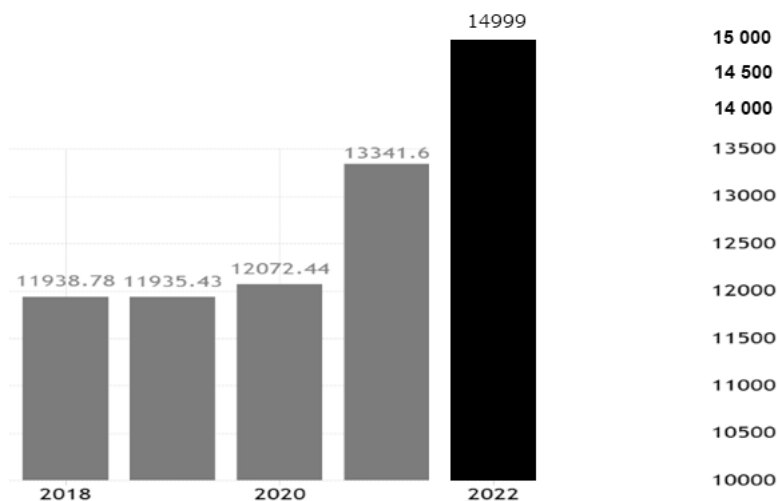
*Источник:* авторская разработка на основе: Закон Турецкой Республики от 01.06.1989 № 3568 «О независимых бухгалтерях, независимых консультантах по бухгалтерским и налоговым вопросам и присяжных налоговых консультантах»

*Source:* Authoring, based on Law of the Republic of Turkey of June 1, 1989 No. 3568, *On Independent Accountants, Independent Accounting and Tax Consultants, and Sworn Fiscal Advisors*

**Рисунок 1****Темпы роста ВВП Турции****Figure 1****Turkey's GDP growth rate**

*Источник:* авторская разработка на основе данных Института Статистики Турции (TÜİK), Турция – Темпы роста ВВП (г/г). Turkish Statistical Institute. TradingEconomics.com. URL: <https://ru.tradingeconomics.com/turkey/gdp-growth-annual>

*Source:* Authoring, based on Turkey – GDP Growth Rate (y/y). Turkish Statistical Institute. TradingEconomics.com. URL: <https://ru.tradingeconomics.com/turkey/gdp-growth-annual>

**Рисунок 2****ВВП на душу населения Турции****Figure 2****GDP per capita of Turkey**

*Источник:* авторская разработка на основе информации Всемирного банка: Турция – ВВП на душу населения. World Bank. TradingEconomics.com. URL: <https://ru.tradingeconomics.com/turkey/gdp-per-capita>; и ВВП Турции в 2022–2023 гг. VisaSam.ru. 10.06.2023. URL: <https://visasam.ru/emigration/economy/vvp-turcii.html>

*Source:* Authoring, based on information from the World Bank: Turkey – GDP per Capita. World Bank. TradingEconomics.com. URL: <https://ru.tradingeconomics.com/turkey/gdp-per-capita>; and Turkey's GDP in 2022–2023: GDP of Turkey in 2022–2023. VisaSam.ru. June 10, 2023. URL: <https://visasam.ru/emigration/economy/vvp-turcii.html>

## Список литературы

1. Баранов Д.И. 95 лет российско-турецким дипломатическим отношениям: исторические факты и перспективы // *Международная жизнь*. 2015. № 6. С. 30–40. URL: <https://interaffairs.ru/jauthor/material/1314>
2. Шишков В.В. Османская империя: от завоевания и интеграции периферий к попыткам модернизации // *Социум и власть*. 2012. № 6. С. 111–115. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osmanskaya-imperiya-ot-zavoevaniya-i-integratsii-periferiy-k-popytkam-modernizatsii>
3. Coşgel M.M. Ottoman Tax Registers (Tahrir Defterleri). *Historical Methods. A Journal of Quantitative and Interdisciplinary History*, 2004, vol. 37, no. 2, pp. 87–99.  
URL: [https://www.researchgate.net/publication/289966243\\_Ottoman\\_tax\\_registers\\_tahrir\\_defterleri](https://www.researchgate.net/publication/289966243_Ottoman_tax_registers_tahrir_defterleri)
4. Ковальчук М.В. Социальное положение реайи в Османской империи XVI в. // *Вестник Московского университета. Серия 13. Востоковедение*. 2016. № 3. С. 46–61. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sotsialnoe-polozhenie-reayi-v-osmanskoy-imperii-xvi-v>
5. Çağatay N. Osmanlı İmparatorluğunda Reayadan Alınan Vergi Ve Resimler. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi – DTCTF Dergisi*, Cilt: 5. Sayı: 5. Ankara, 1947, pp. 483–511.  
URL: [https://doi.org/10.1501/Dtcfder\\_0000000309](https://doi.org/10.1501/Dtcfder_0000000309)
6. Taşkın Ü. 1540 (H. 947) Tarihli Kanunnamelere Göre Musul, Amid Ve Erzurum Sancaklarında Ziraî Gelirlerin Mukayeseli Tahlilii. *Turkish Studies*, 2007, vol. 2, iss. 2, pp. 632–653.  
URL: <http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.97>
7. Жильцова Ю.В., Иванова Д.В. Принцип справедливого налогообложения и его практическая реализация // *Международный бухгалтерский учет*. 2022. Т. 25. Вып. 6. С. 679–700. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.6.679>
8. Рыжкова Е.А. Становление и развитие института финансового контроля в странах Арабского Востока // *Финансовое право и управление*. 2017. № 2. С. 44–56. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stanovlenie-i-razvitie-instituta-finansovogo-kontrolya-v-stranah-arabskogo-vostoka>
9. Левченко А. Турция: созвездие лиры // *Прямые инвестиции*. 2012. № 12 (128). С. 76–79. URL: [http://www.mirkin.ru/\\_docs/articles03-112.pdf](http://www.mirkin.ru/_docs/articles03-112.pdf)

10. Клеблеева Р.Ш. Исламская модель бухгалтерского учета: предпосылки возникновения и история развития // Проблемы современной экономики. 2014. № 1. С. 272–278.  
URL: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=4924>
11. Жильцова Ю.В., Кемаева С.А., Козменкова С.В., Маслова Т.С. Формирование современной парадигмы аудита как прикладной науки // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 9. С. 1037–1049.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1037>
12. Краснов В.Д., Кемаева С.А., Жильцова Ю.В., Козменкова С.В. Формирование институциональной среды аудита: характеристика и применение // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 13. С. 13–26.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-institutsionalnoy-sredy-audita-harakteristika-i-primenenie>

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081  
eISSN 2311-9381

*International Standards of Accounting  
and Reporting*

## STAGES OF DEVELOPMENT AND CONVERGENCE OF BOOKKEEPING AND TAX ACCOUNTING IN TURKEY

Yuliya V. ZHIL'TSOVA

National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
Gilcova\_Julya@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-1747-0389>

### Article history:

Article No. 301/2023  
Received 4 July 2023  
Received in revised  
form 20 July 2023  
Accepted 25 July 2023  
Available online  
15 August 2023

**JEL classification:**  
M48

**Keywords:** dynamics,  
trends, Turkish  
economy, development  
of taxation and  
accounting, features  
and stages, audit and  
external tax audit,  
similarities with  
European and Islamic  
models

### Abstract

**Subject.** This article examines the organization of bookkeeping and tax accounting in Turkey at the present stage and analyzes the stages of development of national institutions for these types of accounting.

**Objectives.** The article aims to determine Turkey's position in the world according to a number of macroeconomic indicators and establish a development trend, identify the peculiarities of the taxation system in Turkey, systematize the various stages of taxation, conduct a retrospective analysis of the development of national accounting to date, and determine the differences between audit and the unique institution of sworn tax consultants based on the current regulatory framework of the Republic of Turkey.

**Methods.** For the study, I used a post-hoc analysis, and general scientific and particular cognition methods.

**Results.** The article describes the peculiarities of the Turkish tax system, highlights significant milestones in the development of taxation up to the present time, analyzes the development of accounting methods and the current state. The article also defines a stable trend of orientation towards European models, which does not exclude the presence of certain elements of the Islamic model mainly in the banking sector of the economy.

**Conclusions and Relevance.** Turkey's tax system is highly sensitive to advanced European tax methods, which is still combined with the predominance of an Islamic world view based on Sharia law. Currently, the Turkish tax system is focused on European norms, primarily German ones, and the tax burden is defined as low according to the presented world ranking. The developed conclusions and proposals can be applied both in scientific and practical activities in the field of economics and financial law, as well as by educational institutions of higher education.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

**Please cite this article as:** Zhil'tsova Yu.V. Stages of Development and Convergence of Bookkeeping and Tax Accounting in Turkey. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 8, pp. 855–881.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.8.855>

## References

1. Baranov D.I. [95 years of Russian-Turkish diplomatic relations: Historical facts and prospects]. *Mezhdunarodnaya zhizn' = The International Affairs*, 2015, no. 6, pp. 30–40. URL: <https://interaffairs.ru/jauthor/material/1314> (In Russ.)
2. Shishkov V.V. [The Ottoman Empire: From the conquest and integration of the periphery to modernization attempts]. *Sotsium i vlast' = Society and Power*, 2012, no. 6, pp. 111–115.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osmanskaya-imperiya-ot-zavoevaniya-i-integratsii-periferiy-k-popytkam-modernizatsii> (In Russ.)
3. Coşgel M.M. Ottoman Tax Registers (Tahrir Defterleri). *Historical Methods. A Journal of Quantitative and Interdisciplinary History*, 2004, vol. 37, no. 2, pp. 87–99.  
URL: [https://www.researchgate.net/publication/289966243\\_Ottoman\\_tax\\_registers\\_tahrir\\_defterleri](https://www.researchgate.net/publication/289966243_Ottoman_tax_registers_tahrir_defterleri)
4. Koval'chuk M.V. [The social status of the reaya in the Ottoman Empire in the XVIth century]. *Vestnik moskovskogo universiteta. Seriya 13. Vostokovedenie = Moscow University Oriental Studies Bulletin*, 2016, no. 3, pp. 46–61.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sotsialnoe-polozhenie-reayi-v-osmanskoy-imperii-xvi-v> (In Russ.)
5. Çağatay N. Osmanlı İmparatorluğunda Reayadan Alınan Vergi Ve Resimler. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi – DTCTF Dergisi*, Cilt: 5. Sayı: 5. Ankara, 1947, pp. 483–511.  
URL: [https://doi.org/10.1501/Dtcfder\\_0000000309](https://doi.org/10.1501/Dtcfder_0000000309)
6. Taşkın Ü. 1540 (H. 947) Tarihli Kanunnamelere Göre Musul, Amid Ve Erzurum Sancaklarında Ziraî Gelirlerin Mukayeseli Tahlilii. *Turkish Studies*, 2007, vol. 2, iss. 2, pp. 632–653.  
URL: <http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.97>
7. Zhil'tsova Yu.V., Ivanova D.V. [The tax equity concept and its translation into action]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 6, pp. 679–700. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.6.679>
8. Ryzhkova E.A. [Formation and development of the financial control institution in the Arab East countries]. *Finansovoe pravo i upravlenie*, 2017, no. 2, pp. 44–56. (In Russ.)

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stanovlenie-i-razvitie-instituta-finansovogo-kontrolya-v-stranah-arabskogo-vostoka>

9. Levchenko A. [Turkey: The Lyra Constellation]. *Pryamye investitsii*, 2012, no. 12 (128), pp. 76–79. (In Russ.)  
URL: [http://www.mirkin.ru/\\_docs/articles03-112.pdf](http://www.mirkin.ru/_docs/articles03-112.pdf)
10. Klebleeva R.Sh. [Islamic model of bookkeeper accounting: preconditions of its emergence and the history of its development (Russia, Kazan)]. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economics*, 2014, no. 1, pp. 272–278. URL: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=4924>  
(In Russ.)
11. Zhil'tsova Yu.V., Kemaeva S.A., Kozmenkova S.V., Maslova T.S. [Formation of the up-to-date paradigm of audit as applied science]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 9, pp. 1037–1049. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1037>
12. Krasnov V.D., Kemaeva S.A., Zhil'tsova Yu.V., Kozmenkova S.V. [Formation of the institutional environment of audit: Characteristics and application]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2017, no. 13, pp. 13–26. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-institutsionalnoy-sredy-audita-harakteristika-i-primenenie> (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.