

TÜRK TİCARET KANUNUNDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN MUHASEBE VE VERGİLENDİRME YÖNÜYLE DEĞERLENDİRİLMESİ

THE EVALUATION OF THE AMENDMENTS OF THE TURKISH TRADE CODE FROM THE SIDE OF ACCOUNTING AND TAXATION

Dr. Şeref DEMİR*

Öz

Bu makalede 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki değişiklikler muhasebe ve vergilendirme yönüyle değerlendirilmiştir. Yeni Ticaret Kanunu ile getirilen değişikliklerden en önemlisi, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak yürütülmesidir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte uygulamadan kaldırılacaktır. Bu makalede Ticaret Kanunu ile vergi mevzuatı arasındaki amaçsal ve ilkesel farklılıkların yanı sıra, ticari defterler her iki yasa bakımından ayrıntıları ile ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: Türk Ticaret Kanunu, UFRS, Finansal Tablolar, Vergilendirme

Abstract

In this article, the amendments of the Turkish Trade Code number 6102 from the side of accounting and taxation have been evaluated. One of the most important amendments brought by new Turkish Trade Code is that recordings of accounting and submitting of financial statements shall be conducted by the rules of standards depending on International Accounting Standards. Therefore general communiques published by Turkish Ministry of Finance shall not be in practice anymore at the time in which Turkish Trade Code has become effective. In this article, besides the differences

* Bilgi Üniversitesi Öğretim Görevlisi

of aims and principles of Turkish Trade Code and tax legislations, the the books of trading from these two sides have been covered in detail.

Key Words: Turkish Trade Code, IFRS, Financial Statements, Taxation

GİRİŞ

Yürürlük tarihi 01.01.1957 olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ticari yaşamdaki gelişmelere karşılık verebilecek değişikliklerin yapılmamış olması, AB tam üyeliğine aday olma, teknolojik gelişmeler ve Internet, uluslararası piyasaların bir parçası olmak ve Ticaret Kanunu'nu etkileyen yeni kanunların yürürlüğe girmesi gibi zorlayıcı etkenlerden dolayı Ticaret Kanunu'nun yenilenmesi ihtiyacı doğmuş ve yeni yasa için 1999 yılında çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmalar neticesinde Adalet Bakanlığı'nca hazırlanan ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na arzı Bakanlar Kurulu'nca 17.10.2005 tarihinde kararlaştırılan "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı" ve "Gerekçesi" 09.11.2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na gönderilmiştir.

T.B.M.M'ce 15.11.2005 tarihinde tali komisyon olarak Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonuna, esas komisyon olarak da Adalet Komisyonuna havale edilmiş olan, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nı, Adalet Komisyonu 01.12.2005 tarihli toplantısında geneli üzerindeki görüşmelerden sonra, ayrıntılı bir çalışma için beş kişiden oluşan bir Alt Komisyon'a havale etmiştir. Alt Komisyon, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının, ilgili sivil toplum kuruluşlarının ve ticaret hukuku alanında ihtisas sahibi olan akademisyenlerin katılımlarıyla, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın görüşmelerine 06.12.2005 tarihinde başlamış, yaptığı çalışmaları 14.06.2006 tarihinde tamamlayarak raporunu Adalet Komisyon Başkanlığına sunmuştur.

Adalet Komisyonu, Alt Komisyonun kabul ettiği metni esas alarak, Tasarı'yı görüşmüş ve 3.5.2007 tarihli ve 123 sayılı kararıyla düzenlemiş olduğu raporu ve metni Meclis Başkanlığına sunmuş, ancak yasama dönemi sona erdiğinden Tasarı hükümsüz kalmıştır.

Sonrasında Adalet Komisyonu, Hükümeti temsilen Adalet Bakanı ile Adalet Bakanlığı temsilcilerinin katılımıyla 24.10.2007 ve 26.12.2007 tarihli toplantılarında Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 22'nci yasama dönemi

mine ait komisyon raporunu ve metnini görüşmüştür. Görüşme neticesinde bir temel kanun projesinin, bu dönemde yeniden ve sil baştan ele alınması rasyonel çalışma ilkeleriyle bağdaştırılamaz, gerekçesiyle aslolan önceki dönemde gerçekleşen verimi ve bu dönemdeki katkıyı birleştirebilen çözümlü var etmektir, mantığı çerçevesinde Tasarı ile ilgili olarak 22'nci Yasama Dönemi Adalet Komisyon Raporu ve Metni, İhtüzüğün yollama yapılan 77'nci maddesi hükmü uyarınca oyçokluğu ile aynen kabul edilmiştir.

Tasarı; 11.01.2008 tarihinde Adalet Komisyonu'nun kabul ettiği şekliyle 1535 maddeye ilaveten 5 geçici madde ile toplam 1540 madde olarak Genel Kurul'a sunulmak üzere T.B.M.M. Başkanlığı'na sunulmuş; ilk 77 maddesinin yasalasmasından sonra uzun bir süre ara verilen Türk Ticaret Kanunu görüşmeleri, en nihayetinde Meclis Genel Kurulu'nda görüşülüp, kabul edilerek 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak yasalasmıştır. Kanun; genel olarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir. Kanunun Geçici 2 ve Geçici 3'üncü maddeleri ise Kanunun yayımı ile birlikte yürürlüğe girmiştir. Bu maddelerden geçici 2'inci madde kamu tüzel kişiliğine haiz "Türkiye Denetim Standartları Kurulu" kuruluncaya kadar denetim standartlarının TURMOB ile ilişkili bir kurul tarafından hazırlanacağı ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü ile yayınlanacağına dair maddedir. Kanun'un geçici 3'üncü maddesi ise denetçileri denetlemek üzere yine kamu tüzel kişiliği haiz "Denetim Üst Kurulu"nun oluşturulması ve çalışmasına dair usul ve esasların belirlenmesi maddesidir. Söz konusu 2 geçici madde 13.01.2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan maddelerde anılan konularda gerekli çalışmaların ivedilikle yapılması zarureti doğmuştur. Bunların dışında 1534'üncü maddenin 2, 3, ve 4'üncü fıkralarının yürürlük tarihi 01.01.2013 olarak belirlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu altı kitap olarak düzenlenmiştir. Birinci Kitap Ticari İşletme, İkinci Kitap Ticaret Şirketleri, Üçüncü Kitap Kıymetli Evrak, Dördüncü Kitap Taşıma İşleri, Beşinci Kitap Deniz Ticareti ve Altıncı Kitap Sigorta Hukuku kanunlarını düzenlemektedir. Vergilendirme ve muhasebe ile ilgili mevzular ticari işletme ve ticaret şirketleri kitaplarında yer almaktadır. Yazımızın konusunu, 6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu ile öngörülen değişikliklerin muhasebe ve vergilendirme yönüyle değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

1. TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI AYRIMI

1.1. Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatının Amaçsal Farklılıkları

6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu genel olarak muhasebe uygulamaları ile ilgili doğrudan hüküm öngörmemiştir. Ayrıntılı ve teknik nitelikteki muhasebe ilkelerinin belirlenmesi görevi, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Vergi uygulamaları yönünden ise Ticaret Kanunu amaçsal farklılıklar nedeniyle vergiyi dışlayan ve etkilerini önemsemeyen bir mahiyet taşımaktadır. Bu noktada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile öngörülen değişikliklerin vergilendirmeye herhangi bir etkisinin bulunmadığı, tersine vergilendirme etkilerinden tamamen arındırıldığı söylenebilir. Buna karşın “Kanun” değerlemeye ilişkin düzenlemeler konusunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nu otorite olarak tanımlamış olması nedeniyle önümüzdeki süreçte Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanununda düzenlenen hükümlerin ne ölçüde uyumlaşabileceği, ayrılıklar noktasında oluşabilecek sıkıntıların nasıl bir zeminde giderilebileceği hususlarının bilinmesine gereksinim duyulmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu’nun 64’üncü maddesinin gerekçesinde açıklandığı üzere, muhasebe Vergi Usul Kanunu’na ve vergi mevzuatı göre tutulmaz. Defterlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını yansıtır şekilde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, bu standartlarda hüküm bulunmayan hallerde Milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkelerine göre tutulması şarttır. Muhasebenin tutuluşunda Türkiye Muhasebe Standartları ve bu bağlamda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards: IFRS) emredici niteliktedir. Bu sonuç Türk Ticaret Kanunu’nun 88’inci maddesinden doğmaktadır. Vergi, verilerini ve sonuçlarını bu suretle tutulan muhasebeye dayandırmak durumundadır.

Yıl sonu finansal tablolar; Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır (Ticaret Kanunu Madde 69). Hükümün içerik ve anlamı, Türkiye Muhasebe Standartları’na göre belirlenir ve tamamlanır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, IASC/IFRS’nin belirleyeceği kurallar ve bunlara dayalı Türkiye Muhasebe Standartlarıyla

dinamik bir nitelik taşır. Söz konusu düzenleme vergi menfaatinin gözetmeye ve korumaya yönelik vergi ilkelerini kesin olarak kapsam dışında bırakmaktadır. Öte yandan denetleme, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak ve özenle yapılır (TTK Madde 398). Vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması 398'inci maddedeki denetim görevinin sadece dışında olmakla kalmaz, ayrıca ona yabancı ve ayrı bir konumdadır. Anonim şirketin Türk Ticaret Kanunu'nun 398'inci maddesine göre denetlenmesi vergi denetimini içermez, ancak ona yardımcı ve desteklidir.

1.2. Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatının İlkesel Farklılıkları

Değerleme ilkeleri, değerlemede dikkate alınacak taşıyıcı nitelikte evrensel kurallar olarak 6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu Madde 78'de aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

(1) Yıl sonu finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerleme ilkeleri geçerlidir.

a) Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile, faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır,

b) Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir,

c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir,

d) Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün olası riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yıl sonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur. İhtiyat ilkesi, bilanço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır.

Yukarıda a, b ve c bentlerinde yer alan Ticaret Kanunu değerleme hükümlerinin vergi mevzuatı ile uyumlu olduğunu söylemek mümkündür. İlk üç bentte (a, b ve c bentlerinde) yer alan değerleme ilkeleri uyumludur;

ancak ihtiyatlılık ilkesi vergi mevzuatında yer alan bir değerlendirme ilkesi olmaktan uzaktır. Vergisel yaklaşımda, öncelikli ilke vergi matrahlarının aşındırılmaması ilkesidir. İhtiyatlılık ilkesi sadece yasal düzenlemelere harfiyen uyulması durumunda ve belli başlı hallerle sınırlı olarak uygulanabilir. Örneğin gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır (6762 sayılı TTK Madde 75). Karşılıklar bilanço hukukunun en ünlü kalemlerinden biri olup, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir. Oysa vergi mevzuatına göre karşılık ayırabilmek bakımından alacaklar için ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ve dava veya icra safhası şartı aranmakta; stoklarda ise karşılık ayırabilmek için en az %10 değer düşüklüğü ve takdir komisyonu kararı aranmaktadır. Bunun dışında VUK'un 288'inci maddesinde yer alan karşılıklar düzenlemesi çok fazla uygulama alanı bulabilmiş değildir. VUK'un 288'inci maddesine göre; hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.

e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yıl sonu finansal tablolarına alınır. Bu ilke tahakkuk ilkesi diye adlandırılan muhasebenin temel varsayımlarından birini ifade eder. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığı ilkesini de kapsar.

Türk Ticaret Kanunu'nun tahakkuk esas ilkesini düzenleyen yukarıdaki bendine karşılık, GVK nun 39 uncu maddesine göre; "elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tetdiye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." Bu hüküm ticari kazancın tespitinde "gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi" anlamına gelen tahakkuk esasının geçerli olduğuna ilişkin vergisel bir düzenlemedir. Buna göre gider ve gelirlerin ticari kazancın tespitinde dikkate alınmasında tahsil edilmiş olması veya ödenmiş olması önem taşımamaktadır. Kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hükümleri ve buna bağlı olarak tahakkuk

esasý geçerli olduđundan bu anlamda TTK ve vergi mevzuatının uyumlu olduđunu söylemek mümkündür.

f) Önceki yıl finansal tablolarında uygulanmış yöntemler korunur. (f) bendi ile yöntemlerde kararlılık, karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereğidir.

Vergi pratiğinde yöntemlerin korunması ilkesi yaygın bir uygulamadır. Bu uygulama özellikle aktifleştirme veya doğrudan gider yazma konusunda mükelleflerin seçimlik haklarının bulunduğu durumlarda geçerlidir. Seçimlik hakkı kullanıldıktan sonra örneğin aktifleştirilip amorti edilmek suretiyle giderleştirilme veya doğrudan gider kaydedilme tercihinden sonra geriye dönerek aktifleştirmeden vazgeçip bakiyenin gider yazılması veya doğrudan gider kaydedildikten sonra giderlerden çıkarılıp aktifleştirilme yoluna gidilmesi kabul edilmemektedir.

(2) Standartlarda öngörülen hallerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden ayrılabilir. İkinci fıkra uyarınca ilkelerden istisnai durumlarda ayrılmak mümkündür. Ancak istisnai durumun haklı temellere dayanması ve vergi kanunlarından doğmaması gerekir.

Kanun gerekçesinde açıklandığı gibi, TTK'nın 78'inci maddesinin (a) bendi "bilânçoların değersel özdeşliği" veya karşılaştırılabilirlik (comparability) diye anılır. Bilânçoların birbirini izlemelerini bir önceki bilânçonun kapanış değerlerinin bir sonraki bilânçonun açılış değerleriyle özdeş olmasını, böylece finansal durum karşılaştırması yapılmasını ifade eder. (b) bendi, işletmenin sürekliliği (going concern)'dir. Finansal tablolar işletmenin faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanır. (c) bendi, bilânço günü ve teker teker değerlemeyi içermektedir. Deđerlemeler bilânço günü itibarıyla yapılmalı, bu tarihe kadar değerlendirmeyi etkileyen bütün etkenler dikkate alınmalı, anılan tarihten sonrakiler de hesaba katılmamalıdır. Teker teker değerleme ise şeffaflığın vazgeçilmez gereğidir. Aksi halde kalemler toplanır ve mahsuplarla bir değer elde edilirse, finansal durum anlaşmaz. (d) bendi, ihtiyat ilkesi, bilânço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır. (e) bendi, tahakkuk ilkesi diye adlandırılan muhasebenin temel varsayımlarından birini ifade eder. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığı ilkesini de kapsar. (f) bendi, yöntemlerde kararlılık, karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereğidir.

2. DEFTER TUTMA YÜKÜMÜ, ENVANTER, TİCARİ DEFTERLERİN ONAYLANMASI, SAKLANMASI VE CEZAI ŞARTLAR

2.1. TTK' da Defter Tutmaya Dair Yasal Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanunu'nun defter tutma yükümlülüğünü düzenleyen 64'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre:

Her tacir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

Türk Ticaret Kanunu'nun defterlerin tutulmasını düzenleyen 65'inci maddesine göre:

(1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.

2.2. TTK ve VUK’ da Defter Tutma

Tüm tacirler, ticari defterler tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartları gereğince açıkça ortaya koymak zorundadırlar. TTK 64’üncü maddesinin birinci fıkrasında “ticari defter” ibaresi kullanılmış olmasına rağmen gerçekte, muhasebe tutulması yükümü ifade edilmiştir; Tacirin tüzel kişi olması halinde defterleri tutma sorumluluğu yöneticilere ve yönetim kuruluna aittir. Yöneticiler ve yönetim kurulu, ilgili tüzel kişiye ilişkin özel hükümlere göre belirlenir; sorumluluk da aynı hükümler çerçevesinde saptanır. Defter tutulması, yani fiilen kayıtların işlenmesi kişiye bağlı bir görev ve yetki olmadığı için kayıtların bizzat sorumlular tarafından yapılması defterlerin sorumlularca bizzat tutulması anlamına gelmez. Kastedilen fonksiyondur. Anonim şirketlerde bu yükümlülük, yönetim kurulunun devredilemez yetkileri başlığı altında Kanunun 375’inci maddesinde “Muhasebenin İlkelerinin belirlenmesi” şeklinde ifade olunmuştur. Defteri bizzat tutacak kişilerin gerekli bilgiyi haiz uzman kişiler arasından seçilmesi zorunluluğu, yöneticiye ve yönetim organlarına gene bir sorumluluk halinde yüklenmiştir.

Ticaret Kanunundaki defter tutma yükümü, envanter, açılış bilançosu, finansal tablolar, bilanço ilkeleri, aktifleştirme yasağı, karşılıklar, dönem ayırıcı hesaplar, değerlendirme ile saklama ve ibraz hakkındaki hükümler tamamıyla yenidir. Kanun; ayrıca artık modern kanunlarda rastlanılmayan ticari defterlerle ispat usulü hakkındaki hükümlere de yer vermemiştir. Kanun; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nu (TMSK) Türkiye Muhasebe Standartları’nın konulmasında tek ve münhasır yetkili kurul olarak kabul etmiş, TMSK’ya buna uygun tekel yetkileri vermiştir. Kanun; halka açık olsun olmasın, tüm işletmelerin finansal tablolarının TMSK tarafından yayınlanan TMS’ye göre hazırlanmalarını öngörmüştür. TMS, UFRS’nin Türkçe çevirisidir (Tekinalp, 2010, 41).

TTK’nın 61’inci maddesinin birinci fıkrasındaki açıklığın ölçüsü, gerekçede anlatıldığı gibi uzman bir üçüncü kişinin defterlerden edineceği fikirdir. Başka bir deyişle, söz konusu uzman kişi defterlerden işletmenin durumunu anlayabilmelidir. “Üçüncü kişi” ibaresi, tacirden bağımsızlığı ve yansızlığı ifade eder. Bu hüküm, defterlerin aynı zamanda uzmanca, profesyonellik ilkelerine göre, meslek etiği, yöntemi ve terimleri uyarınca

tutulması gereğini de ortaya koymakta, yoksa defterlerin herkesin değil, sadece uzmanların anlayabilecekleri tarzda tutulması anlamına gelmemektedir. “Makul bir süre” ile kastedilen, defteri inceleyen uzmanın bazı kayıtları anlayabilmek amacı ile ayrıca araştırma yapmasına, bilgi toplamasına, açıklama istemesine gerek olmaksızın, o kaydı, sebebini, dayanağını ve gereğinde sonuçlarını değerlendirebilmesidir. Uzmanın “fikir edinmesi” demek tacirin malvarlığı durumunun, borçlarını yerine getirmeye yeterli olup olmadığı yorumunu yapabilmesidir, yoksa bir denetim elemanı gibi denetim sonuçlarını ortaya koyması, döküm yapması, sonuçları belirlemesi aranmaz.

TTK'nın 65'inci maddesinin ikinci fıkrası; bilanço ilkelerinden bazılarına, yani tamlık, doğruluk, zamanında kayıt ve düzen ilkelerine açıkça gönderme yapmakta, ancak bunları tanımlamamaktadır. Gerekçede ifade edildiği gibi uyulması gerekli ilkeler fıkroda yazılı olanlarla sınırlı değildir. Anılan ilkelerin uygulaması, defterlerin tutulmasından itibaren başlar. İlkelerin içerikleri, kapsamaları, 88'inci maddenin birinci fıkrası hükmünde öngörülen kavramsal çerçeveleri, standartlarda, öğretilerde ve mahkeme kararlarında tanımlanıp anlam ve boyut kazanacaktır. İlkeler, defterlerin ve yılsonu finansal tabloların taşıyıcı kolonlarıdır; evrenseldir. Tamlık, kısaca işletme iş ve işlemlerin eksiksiz olarak, yani herhangi bir boşluk yaratmadan muhasebeleştirilmesi, kaydı gereken bir iş ve işlemin kayıt dışı bırakılmaması demektir. Muhasebedeki tamlık ilkesi bilançodaki tamlık ilkesinden farklıdır. İkincisi aktif ve pasiflerin tamlığını, aktif ve pasif listesinin ne eksik ne de fazla olmasını ifade eder. Doğruluk, kaydın gerçeğe uygun ve sadık bir biçimde iş ve işlemin yansıtmasıdır. İşlemin gerçeğe sadık bir şekilde muhasebe kaydı haline gelmesi, inceleyen yanlı yorumlara yöneltmeden aktarılmasıdır.

Vergi mevzuatı ile uyumsuzluk arz eden unsurlardan birisi TTK'nın 65'inci maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen “zamanında kayıt”la alakalıdır. Gerekçede ifade edildiği üzere TTK'ya göre zamanında kayıt, muhasebe kaydının zamanında yapılması, sonraya bırakılmaması gereğini ifade eder. İlke; muhasebe kaydının 5-10 gün gibi belirli süre içinde yapılmasını öngörmemekte, genel kabul gören muhasebe kurallarına uygun olarak “zamanında” ölçüsünü kullanmaktadır. “Zamanında”, hemen veya

derhal anlamına gelmediği gibi, haftalara da izin vermemekte, gerçekçi ancak kısa bir süreye yani, muhasebeleştirilmenin olağan süresine işaret etmektedir.

TTK 65'inci maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemeler uyarınca çizimlerin, saklayıcı, örtücü ve karartıcı değil düzeltici ve gerçeği yansıttıcı olması gerektiğinden, eski kayıt, karalanmamalı, kapatılmamalı, herhangi bir madde veya araçla silinmemeli, görülecek, okunacak, ne olduğu bilinecek tarzda sadece temiz bir biçimde çizilmelidir şeklindeki gerekçe açıklamaları vergi mevzuatı ile uyum taşımaktadır.

TTK'nın 65'inci maddesinin dördüncü fıkrası ve gerekçesinden anlaşılacağı üzere; Kanun; defter tutanlara, kayıtları, olguları ve işlemleri içeren ve aynı zamanda da kanıtlayan belgelerin saklanmasında ikili seçenek sunmaktadır. Birincisi fizikî dosyalama, ikincisi ise veri taşıyıcılarının kullanılmasıdır. "Veri taşıyıcıları" terimi, mikro fişleri, CD'leri, magnetleri ve elektronik ortamı ifade eder. Hüküm teknik gelişmeleri dikkate almakta, elektronik ortam uygulamalarına olanak sağlamaktadır.

VUK'un 172'nci maddesine göre ise; mükellefler Vergi Usul Kanunu esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar. VUK'un 171'inci maddesine göre mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek; vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek; mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek; mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek; makatlarını sağlayacak şekilde tutarlar. Defterlerin yasalarda belirtilen usul ve esaslara uygun tutulmaması, cezai yönden Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrı ayrı sonuçlar doğurur.

TTK'nın aksine VUK, kayıt nizamını belli usul ve esaslara bağlamıştır. VUK'un 215'inci maddesine göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. 217'inci maddeye göre yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe

kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır. 218'inci maddeye göre; defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

Bunların dışında özellikle kayıt zamanı açısından VUK süreleri önemsemektedir. VUK'un 219'uncu maddesi uyarınca; muameleler defterlere zamanında kaydedilir. şöyle ki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

Bilânço esasına göre defterler dışında VUK' da ikinci sınıf tüccar olarak tarif edilen kimseler işletme hesabı defteri tutmaktadırlar (VUK Madde 193). TTK' da işletme defteri tamamen kaldırılmış, yasada belirtilen defterler dışında tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından tebliğ ile belirlenmesi öngörülmüştür. Yeni düzenleme işin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterler kavramını kaldırmıştır (Doyrangöl, 2008, 4).

2.3. TTK ve VUK' da Envanter İşlemleri

2.3.1. TTK' da Envantere Dair Yasal Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanunu'nun envanteri düzenleyen 66'inci maddesine göre:

(1) Her tacir, ticarî işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.

(2) Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanunî terimle hesap yılı on iki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.

(3) Maddî duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.

(4) Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.

Türk Ticaret Kanunu'nun envanteri kolaylaştırıcı yöntemleri düzenleyen 67'inci maddesine göre:

(1) Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin verdiği sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir.

(2) Bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir.

(3) Faaliyet döneminin kapanışında, fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir en-

vanterde gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.

2.3.2. TTK ile VUK'da Envanter

TTK'nın 66'ncı maddesinde 4 ayrı fıkra altında düzenlenen "envanter" maddesi aşağıda yer verilen madde gerekçesindeki açıklamalara bakıldığında çoğunlukla VUK açısından da geçerlidir. Buna göre;

Her tacir işletmesinin açılışında bir envanter çıkarmalıdır (ilk envanter). İstisnaları olmakla birlikte bunu her hesap dönemi sonunda tekrarlamalıdır. Envanter belli bir zamanda, bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri bağlamında "nesi var-nesi yok" anlamına gelen teknik bir terimdir. Envanter kısaca işletmenin aktif ve pasifini değerleriyle gösteren liste demektir. Tamlik ve doğruluk ilkeleri amaç yönünden envanteri tanımlar. Envanter tam ve doğru değilse, işletmenin hesapları ve sonuçları doğru çıkmaz. İlk envanter gerçek/doğru değilse bu düzeltilemez. Gerçeği yansıtmayan bilanço envanterden başlar.

TTK'nın 66'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, her faaliyet yılının sonunda çıkarılacak envanter hükme bağlanmakta ve faaliyet (hesap) dönemi oniki ay ile sınırlandırılmaktadır. İlk faaliyet yılı, işletmenin açılışı ile başlayıp hesap döneminin son günü biteceğine göre, on iki aydan az olabilir; daha doğrusu çoğu kez on iki aydan az olur. Ancak bu istisna dışında on iki aydan kısa faaliyete ve dolayısıyla faaliyet dönemine bağlı envanter dönemi olamaz. Bu oniki ayın başlangıcı ve sonu işletmenin konusunun özelliği sebebiyle değişebilir.

TTK'nın 66'ncı maddesinin ikinci fıkrası, envanterin çıkarılması süresini de kesin bir şekilde belirtmeksizin emredici bir kurala bağlamıştır: Envanter bilançodan önce çıkarılmış olmalıdır. Çünkü, bilanço envantere dayanacaktır. Bu anlamda ikinci fıkradaki "düzenli bir işletme faaliyetine uygun süre" ifadesiyle envanterin, bilanço gününden önce bilançoya esas alınabilecek bir süre içinde çıkarılması kastedilmektedir. Vergi mevzuatı

bakımından dördüncü döneme ait geçici vergi beyannamesi aynı zamanda finansal tabloların tam set olarak hazırlanmasını gerektirmekte olduğundan TTK’da düzenlenen “uygun düşen süreler” ibaresini bu anlamda değerlendirmekte yarar vardır.

TTK’nın 65’inci maddesinin üçüncü fıkrasından ve gerekçesinde açıklandığı üzere, envanterde kural malvarlığı unsurlarının teker teker değerlendirilmesidir. Hüküm bunun iki istisnasını öngörmektedir. Bunlardan birincisi maddî duran malvarlığına dahil varlıklar, ikincisi ise, dönen malvarlığı kategorisi kapsamındaki işletme ihtiyaçları için düzenli bir şekilde ikame edilen ham ve yardımcı maddelerle, akaryakıt gibi işletme malzemeleridir. Her ikisi de daha önceki değerleriyle (sabit değerleriyle) envantere alınabilirler. Ancak, ikinci kategorinin işletmede devamlı ikame edilmesi yanında sabit değerleri ile arasındaki farkın küçük olması gerekir. Bu kural sürekli olarak uygulanamaz. Üç yılda bir fizikî, yani tam ve gerçek değerle varlıkların teker teker değerlendirilmesi suretiyle envanterin çıkarılması gerekir. Maddenin dördüncü fıkrası aynı grup içerisine girebilecek stok malvarlığı, taşınır malvarlığı unsurları ve borçların ayrı ayrı gruplandırılmasına ve ortalama ağırlıklı değerle envantere konulmasına olanak veren bir hükümdür.

Envanterde kolaylaştırıcı yöntemleri düzenleyen 67’inci madde ve gerekçesi genel kabul gören matematiksel-istatistiksel sondaj yöntemine izin vermektedir. Sondaj fizikî envanterin tersidir. Fiziki envanterde, aktif ve pasif kalemlerin envanteri, depolara inilerek, alacak ve borçlulara gidilerek onlarla mutabık kalınan bakiyeler alınarak, varlıkları teker teker sayarak, ölçerek tartarak ve değerlendirilerek yapılır. Sondaj yönteminde ise genel kabul gören matematiksel-istatistiksel örneklerle belirleme yoluna gidilir. 67’inci maddenin birinci fıkranın son iki cümlesi sondaj yönteminin kullanılması halinde yöntemin dikkatli, basiretli ve nesnel olması gereğini ve bu şekilde uygulanmasını hükme bağlamakta, sondaj sisteminin öznel değerlendirmelere, genel kabul görmeyen olasılık ve tahminlere dayandırılmaması gereğini ifade etmektedir. İkinci fıkra, sondaj yöntemine göre envanter çıkarılabilmesinin şartını belirlemektedir. Şart, kısaca şöyle formüle edilebilir: Envanter günündeki duruma göre fizikî yöntem uygulansaydı aynı sonucu vereceği kesin ise genel kabul gören muhasebe

ilkelerine uygun başka bir yöntem uygulanabilir. Üçüncü fıkra, saymaya, tartmaya, ölçmeye dayalı yani nicel olmasına gerek bulunmaksızın, değerleri artırarak, eksilterek envanter çıkarılmasını düzenlemekte ve bunun iki hâlde mümkün olduğunu öngörmektedir. Envantere dair yukarıda yer alan düzenlemelerin vergi uygulamaları bakımından sorun teşkil etmeyeceğini söylemek mümkündür.

Vergi mevzuatı bakımından konuyu değerlendirmek gerekirse VUK'un 186'nci maddesine göre; envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmıyan malların değerleri tahminen tesbit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

VUK 260'ıncı madde de düzenlendiği şekli ile değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir. Büyük Mağazalarda ve eczanelerde envanter VUK'un 190'ıncı maddesine göre üç yılda bir çıkarılabilir. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterlerine kaydederler. Büyük mağazalardan maksat, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir. Maliye Bakanlığı büyük sınai işletmelerin, icabına göre, iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına müsaa-de edebilir. Bu takdirde yukarıdaki hüküm uygulanır.

2.4. TTK ve VUK'da Ticari Defterlerin Onaylanması ve Saklanması

2.4.1. TTK' da Yasal Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanunu'nun defter tutma yükümlülüğünü düzenleyen 64'üncü maddesinin 3, 4 ve 5'inci fıkrasına göre;

64/(3) Ticarî defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esasları Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.

64/(4) Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticarî defterlerdir.

64/(5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.

Türk Ticaret Kanunu'nun saklama yükümlülüğünü düzenleyen 64'üncü maddesinin ikinci fıkrası göre;

64/(2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

Türk Ticaret Kanunu'nun düzenleyen belgelerin saklanması ve saklama süresini düzenleyen 82'inci maddesi aşağıdaki gibidir.

(1) Her tacir;

a) Ticarî defterlerini, envanterleri, açılış bilânçolarını, ara bilânçolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini;

b) Alınan ticarî mektupları;

c) Gönderilen ticarî mektupların suretlerini;

d) 64'üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.

(2) Ticarî mektuplar, bir ticarî işe ilişkin tüm yazışmalardır.

(3) Açılış ve ara bilânçoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkrada sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler; şu şartla ki,

a) Okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticarî mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşsünler;

b) Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebiliyor olsun.

(4) Kayıtlar 65'inci maddenin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesi uyarınca elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.

(5) Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır.

(6) Saklama süresi, ticarî defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticarî yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar.

(7) Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanunî saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticarî işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

(8) Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.

2.4.2. TTK'da Ticari Defterlerin Onaylanması ve Saklanması

6106 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu'nun yukarıda yer verilen 82'nci maddesi defter tutma yükümünü düzenleyen 64'üncü maddeyi tamamlayan bir maddedir. Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca; yevmiye, defteri kebir ve envanter dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir. Buna göre temel defterler dışında hangi defterlerin tutulması gerektiği hükümde belirtilmemiş, konuya ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na tebliğ ile belirleme yetkisi verilmiştir.. Aynı maddenin dördüncü

fıkrası ile, pay defteri, karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterler olarak tanımlanmıştır.

Ticari defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda açılış onayları sicil müdürü tarafından da yapılabilir. Bu onayın noter tarafından yapıldığı durumlarda noter, odalardan getirilecek bir faaliyet onay belgesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esasları Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir (TTK Madde 64 Üçüncü Fıkra). Bu fıkra ile defterlerin tümü açılış ve kapanış onayına tabi tutulmuştur. Uygulamada sıklığa yol açmamak için onay süresi izleyen faaliyet döneminin altıncı ayına kadar uzatılmıştır. Şirketlerin kuruluşunda açılış onay yetkisinin sicil memuruna tanınmasının sebebi, şirketlerin kuruluşunu süratlendirmektir. Kuruluş sırasında oda gerekli belgeyi derhal verebilecek ve doğrudan doğruya sicile gidilerek şirketin tescili gerçekleştirilecektir. Başka bir deyişle noter aradan çıkabilecektir. Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre; açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır.

T.B.M.M. Adalet Komisyonu Raporu'nda yapılan açıklamaya göre; noterin odalardan getirilecek faaliyet onay belgesi yerine ticaret sicili müdürlüklerinden alınacak ticaret sicili tasdiknamesini araması işin özüne daha uygun olacaktır. Gerek 6762 sayılı (Eski) Ticaret Kanunu'na göre, gerek 6102 sayılı (Yeni) Ticaret Kanunu'na göre tacirin kaydı ticaret sicilinde tutulur. Ticaret sicili müdürlükleri, kamusal yanı sıra meslek odalarından daha ağır basan ve kayıtlarının niteliği bakımından meslek odalarına göre tacire ilişkin daha güncel ve daha kapsamlı veriler içeren kurumlardır. Zira tacir ticari işletmesini ve ticaret unvanını, bundan başka, tescil edilmiş hususlarda meydana gelen değişiklikleri ticaret siciline tescil ettirir. Ticaret sicilinde tescilli bilgilerin ilgili meslek odasına intibakı kanunen zorunlu olsa da uygulamada aksaklık doğabilecektir. Kaldı ki, Kanun aynı maddenin birinci fıkrasına göre defter tutma yükümünü tacire getirdiğine göre, defter

onaylarında aranacak belgenin de taciri tanımlaması, dolayısıyla yine Türk Ticaret Kanununda düzenlenen ve tacirin sicilini tutan kurum tarafından verilmesi işin doğası gereğidir. Ayrıca, ticaret siciline kaydı zorunlu olan ancak farklı meslek odalarına kayıtlı kişilerin notere birbirinden farklı belge ibraz etmesinin de böylece önüne geçilmiş olacaktır. Bu defa, yetkisiz kişilerce defter onaylatılmasının önüne geçmek amacıyla ticari işletmeyi ve taciri temsile yetkili kişinin kim ya da kimler olduğunu gösteren sicil tasdiknamesinin sadece kuruluşlarda değil, tüm açılış onaylarında aranması mükerrer defter kullanımının önüne geçilmesi ve ticaret sicili müdürünün tacirin durumunda tescili gerekli değişiklikleri takip edebilmesi bakımından yararlı olacaktır.

Ticaret Kanunu'nda belgelerin saklanması ve saklama süresi 82'nci madde de düzenlenmiştir. Buna göre her tacir; ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, yapılan kayıtların dayandığı belgeleri on yıl süreyle saklamaya mecburdur (Türk Ticaret Kanunu Madde 82 Beşinci Fıkra). Defter ve belgelerin saklama süresi Tasarı'da beş yıl olarak belirlenmiş olmakla birlikte, uygulamada diğer kanunlarda bulunan zamanaşımı sürelerinden dolayı defter ve belgelere dayalı usulsüzlüklerin (zimmet, emniyeti suiistimal vb.) tespit edilebilmesi açısından, saklama süresinin eskiden olduğu gibi on yıl olarak belirlenmesi amacıyla maddenin beşinci ve sekizinci fıkralarında yer alan beş yıllık süreler Adalet Komisyonunca on yıla çıkarılmıştır.

2.4.3. VUK' da Defterler, Tasdiki ve Muhafazası

VUK'un 182'inci maddesinde bilanço esasında tutulacak defterler yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri (Mevcutat ve muazene defteri) olarak sayılmıştır. Aynı Kanun'un 220'nci maddesinde ise, yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri tasdik ettirilmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmıştır. Bilanço esasına göre defter tutanlarca tutulması mecburi defterler arasında sayılan defteri kebir tasdiki mecburi defterler arasında sayılmamıştır.

VUK'un 221'inci maddesi tasdik zamanını düzenlemektedir. Buna göre, bu kanunda yazılı defterleri kullanacak olanlardan, ötedenberi işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda; hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda; yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde; tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce; defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler VUK'un 222'nci maddesinde düzenlendiği üzere Ocak ayında, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde defter tasdikini yeniletmeye mecburdurlar.

Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Tasdik makamı, bu kanuna göre tasdike getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik eder. Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir (VUK Madde 223).

2.3. TTK ve VUK' da Defter Tasdik Ettirmeme Halinde Cezai Hükümler

2.3.1. TTK' da Cezai Hükümler

Türk Ticaret Kanunu'nun 562'nci maddesinin (1) inci fıkrası uyarınca; defter tutma yükümünü yerine getirmeyenler, belgelerin kopyasını sağlamayanlar, gerekli onayı yaptırmayanlar, uygun olarak defterlerini tutmayanlar, hileli envanter çıkaranlar, belgeleri ibraz etmeyenler, İkiyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar. Bu Kanunun 88' inci maddesine aykırı hareket edenler yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.

2.3.2. VUK’ da Cezai Hükümler

VUK Madde 352-I/8 uyarınca; tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması birinci derece usulsüzlük cezası gerektirir. Söz konusu usulsüzlük fiili re’sen takdiri de gerektirdiğinden ceza iki kat olarak kesilir. (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır). VUK Madde 352-II/6’ya göre; tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması ikinci derece usulsüzlük cezası gerektirir. VUK Madde 30/4 uyarınca ise; VUK’a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse, bu durumda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

3. TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA MUHASEBE STANDARTLARI

6762 sayılı (Eski) Türk Ticaret Kanunu’nun 75’inci maddesine göre; “Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar itibari miktarlarına göre hesab edilir. Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleriyle ticaret kurumlarının envanter ve bilançoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur.” Buna göre bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değeri ifade eden “tasarruf değeri” TTK’da temel değerlendirme ölçüsü olarak alınmaktadır. Borsaya kote edilen mallar ve kıymetler için ayrıca “borsa rayici” kullanılabilen bir diğer değerlendirme ölçüsüdür. Alacaklar ve borçlar ise itibari değerleri üzerinden kayıtlara geçirilir.

6762 sayılı (Eski) TTK’da değerlendirme hükümleri sadece yukarıda belirtilen 75’inci madde ile düzenlenmiştir. Maddeden anlaşılacağı üzere TTK değerlendirme hükümleri yeterli bir açıklık ve bütünlük taşımamaktadır.

6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu'nda ise aşağıda yer verildiği üzere değerlendirme ölçüleri Türkiye Muhasebe Standartlarına dayandırılmaktadır. Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır (TTK Madde 79). Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir (TTK Madde 80). Muhasebe Standartları yayınlama yetkisi TTK'nın aşağıda yer alan 88'inci maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesi 5 fıkra ile aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

(1) TTK 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnâ standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

TTK 88'inci madde ve gerekçesinde ifade edildiği üzere;

—Birinci fıkra hükmü gerçek ve tüzel kişilerin ticarî defterlerine, küçük ve orta ölçekli işletmelere, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara, hatta gereğinde, esnafa Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağını hükme bağlamaktadır. 6762 sayılı Kanunun aksine 6106 sayılı Kanun, anonim şirketlerin hesaplarına ilişkin hükümlere yer vermemiş, bunu maddenin ikinci fıkrasından da anlaşılacağı üzere Türkiye Muhasebe Standartlarına bırakmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları ikinci fıkrada belirtildiği üzere - IFRS ile özdeş olacağı için Tasarı IFRS'nin Türkiye'de uygulanmasını sağlamış olmaktadır. Böylece Türk uygulaması artık hem ayrıntılı hem de gelişme halindeki standartların hâkimiyeti altına girerek bu alanda uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmiş olmaktadır.

—İkinci fıkra uyarınca Türkiye Muhasebe Standartlarının IFRS'nin özdeşi olması zorunludur. Bu, kısmen AB'nin 12.07.2002 tarihli Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Tüzüğü'nün gereğidir. Kısmen, çünkü bu Tüzük, Genel Gerekeçde de belirtildiği gibi, pay senetleri bir üye devletin hukukuna tâbi ve teşkilatlanmış bir piyasada işlem gören anonim şirketlerin 1/01/2005 tarihinden itibaren düzenleyecekleri konsolide yılsonu finansal tabloları hakkındadır. Yani IFRS'ye göre düzenlenmesi gerekli olan sadece sözü edilen şirketlerin konsolide tablolarıdır. Diğer ticaret şirketleriyle, pay senetleri teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen anonim şirketlerin yılsonu finansal tabloları (Solo/münferit şirket tabloları) yani konsolide olmayan tablolara uygulanacak hükümler yönünden üye devletler serbesttir. Üye devletler kendilerine serbesti verilen alanda ister ulusal düzenleme yaparlar, ister orada da IFRS'e uyarlar. Kanun, ikinci seçeneği kabul etmiştir. Bunun birinci sebebi; uygulanacak standartlar bakımından tam birliği sağlamak, ikincisi ise; küçük ve orta ölçekli işletmeleri (KOBİ'ler) de aynı standartlara tâbi kılmak ve uluslararası piyasalarla tam beraberlik içinde bulunabilmenin koşullarını yaratmaktır.

—Üçüncü fıkra bir taraftan Türkiye Muhasebe Standartlarının IFRS'den

ayrılabilceği alanları belirlemede, diğer taraftan da bu istisnai standartları uygulayanların bunları dipnotlarında belirtmelerini vurgulayarak açıklığın yerine getirilmesi gereğini belirtmektedir. Ancak, hükmün tanıdığı istisnai düzenleme bazı şartlara, dolayısıyla sınırlamalara bağlıdır. Çünkü Türkiye Muhasebe Standartlarının IFRS'den ayrı bir düzenleme yapabilmesi için doğrudan doğruya ve açık bir şekilde olanak tanınmış olması gerekir. Yani IFRS duraksama yaratmayacak bir şekilde ulusal düzenlemeyi geçerli saymalıdır.

—Dördüncü fıkra Ülkemizde çeşitli bakanlıkların ve kurumların muhasebe standartları yayınlamak yoluyla yol açtıkları karmaşaya son vermek amacıyla öngörölmüştür.

—Beşinci fıkraya göre Türkiye Muhasebe Standartlarında ve ilgili oldukları alana özgülenerak özel standartlarda hüküm bulunmayan halde “dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul gören muhasebe ilkelerine” uyulur. Bu hükümle US-GAAP diye anılan Amerika Birleşik Devletleri'nin genel kabul görmüş ilkeleri kastedilmektedir. Bu göndermenin sebebi şudur: (1) “Genel kabul gören muhasebe ilkeleri” ibaresi, hemen belirlenebilecek bilinen ilkeleri ifade etmemektedir. Bu ilkeler çeşitlidir, hatta denilebilir ki, her ülke bu ibare ile farklı ilkeleri anlamaktadır. Dünyada en yaygın olan ise US-GAAP'tır. US-GAAP'ı uygulamayan şirketler Amerika Birleşik Devletleri menkul kıymetler borsalarına kabul edilmemekte, kote olunmamaktadır. Bu sebeple AB kendi standartlarından vazgeçmiş IFRS'i kabul etmiştir. IFRS ile US-GAAP gittikçe birbirine yaklaşmıştır. Bütün bu sebepler göz önünde tutularak beşinci fıkrada, boşluk olan noktalarda US-GAAP'ın uygulanabilmesi öngörülmektedir.

4. TTK'DA FİNANSAL TABLOLARA DAİR DÜZENLEMELER

Türk Ticaret Kanunu'nun 68'inci maddesine göre; (1) Tacir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilânçosunu ve yıllık bilânçoyu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilânçosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilânçosuna ilişkin hükümleri uygulanır. (2) Tacir, gelir tablosunu hazırlar. (3) Bilânço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514 üncü madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.

TTK'nın 68'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasındaki hüküm, her tacir için açılış bilânçosu ile yıllık bilânço düzenlenmesinin zorunlu olduğunu öngörmekte ve açılış bilânçosuna uygulanacak hükümleri göstermektedir. Hüküm ayrıca “varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini vurgulayarak bilânço kavramının anlamına da bir gönderme yapmaktadır. Üçüncü fıkra hükmü yılsonu “finansal tabloları”nı tanımlamaktadır. Ancak, hüküm yılsonu finansal tabloları bilânço ve gelir tablosu ile sınırlandırılmış gözükse de; bu hüküm asgarîyi göstermektedir. Bu sebeple hem TTK'nın 514'üncü maddesi hem de Türkiye Muhasebe Standartları saklı tutulmuştur.

Nitekim Türkiye Muhasebe Standartlarına bakıldığında tam bir finansal tablolar setinin aşağıdaki unsurları içerdiği anlaşılmaktadır (TMS 1, paragraf 10).

- a) Dönem sonu finansal durum tablosu (*bilanço*);
- b) Döneme ait kapsamlı gelir tablosu;
- c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu;
- d) Döneme ait nakit akış tablosu ve;
- e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmuş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilânço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar (TTK Madde 514). Madde gerekçesinde belirtildiği gibi şirket yönetim kurulunun yılsonu finansal tablolarını, eklerini belirli süre içinde genel kurula sunma görevini hükme bağlamaktadır. Görev yönetim kurulunun tüm üyelerine yönelik bir kurul görevidir. Yönetim hakkının devri bu görevin de devri sonucunu doğuramaz.

Dürüst resim ilkesi gereğince; şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır (TTK Madde 515). Madde gerekçesine göre “dürüst resim ilkesi”, dört emredici ilkeyi içerir:

(1) Yılısonu finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılır.

(2) Finansal tablolardan şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, öz kaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır.

(3) Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olmalıdır.

(4) Şirketin durumunun resmini vermelidir; bu resim gerçeği dürüst ve aslına uygun olarak yansıtmalıdır. Anglo-Sakson hukukunun ünlü üst hukuk kuralı “true and fair view” ilkesi bu suretle “dürüst resim” ilkesi olarak ifade edilmiştir.

TTK'nın 69'uncu maddesine göre, yılısonu finansal tablolar; Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Madde gerekçesinde belirtildiği gibi hükmün içerik ve anlamı, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre belirlenir ve tamamlanır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, IASC/IFRS'nin belirleyeceği kurallar ve bunlara dayalı Türkiye Muhasebe Standartlarıyla dinamik bir nitelik taşır. Madde de finansal tabloların düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılacağı ifade edilmekte ise de TTK'nın 514'üncü maddesi uyarınca yönetim kurulunun finansal tabloları ile eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayıp genel kurula sunması gerekir.

TTK'nın 73'üncü maddesi bilançonun içeriğini “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır. Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.” şeklinde düzenlemiştir. Kanun gerekçesinde ifade edildiği üzere Alman Ticaret Kanunu'nun 247'nci paragrafının kaynaklık yaptığı bu hüküm, 6762 sayılı Kanunun 70'inci maddesiyle içerik itibarıyla aynıdır. Hüküm bilançodaki aktif ve pasif ayırımına çok genel bir ifade ile işaret etmekte, ancak ne ceter vel ne de tablo şekline ilişkin bir tercih belirtmektedir. Genel bir hüküm olduğundan uyulması zorunlu asgarîyi gösteren bir bilanço şemasına da yer vermemiştir. Ancak bilanço kalemlerinin yeterli derecede ayrıntıya inilerek şemalandırılmasını öngörmüştür.

4. SONUÇ

6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu ile Türk hukukunda ticari ve mali bilanço birbirinden tamamen ayrılmış, mali bilanço diye tanımlanan ve matrah bildirimine esas teşkil eden mali tabloların oluşturulması gereği ortadan kalkmıştır. Defterlerin tutulması ve her türlü muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre değil, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Türkiye Muhasebe Standartları olarak türkçeye çevirisi yapılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları / Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre yapılacaktır. Finansal tablolar da yine Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenecek ve muhasebenin ve finansal tabloların denetimi Uluslararası Denetim Standartları ile sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

22 ve 23. Dönem Adalet Komisyonu Raporları

Cömert Doyrangöl, Nuran (2008). "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Muhasebeye Getirilen Yenilikler" **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi** (2008)

T.C. Yasalar (06.01.1961). **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (09.07.1956). **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (9353 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006). **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

T.C. Yasalar. **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi**

T.C. Yasalar. **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete

Tekinalp, Ünal (2010). **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme**. İstanbul : Pricewaterhouse Coopers

TMSK. **Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1)**. Ankara : TMSK

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS

