

6335 SAYILI KANUN DEĞİŞİKLİĞİ SONRASI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA TİCARİ DEFTERLERİN YENİ DÜZENİ VE FİNANSAL RAPORLAMA



Kafkas Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Cilt 4, Sayı 6, 2013
ISSN : 1309 - 4289

Koray TUAN

Arş. Gör.,

Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi, İşletme
Bölümü

ktuan@cu.edu.tr

ÖZET | 55 yılı aşkın bir zaman yürürlükte kalan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ticari faaliyetlerin belirli bir düzen içerisinde gelişmesini sağlamıştır. Ancak Türkiye’de ve dünyada meydana gelen ekonomik ve ticari yaşamdaki büyük değişimler karşısında mevcut ihtiyaçları gidermek bakımından yetersiz kalmıştır. Bu durum, doğal olarak, çağın gerektirdiği niteliklere sahip yeni bir kanunun hazırlanarak yürürlüğe konulmasını zorunlu kılmıştır. Bu amaçla, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK), 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden, uygulamada yaşanabilecek sorunları engellemek ve mevzuata olan uyumu kolaylaştırmak amacıyla 6335 Sayılı Kanun, 50 maddelik bir değişiklik paketi olarak, 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, Yeni TTK ile birlikte yürürlüğe girmiştir. Bu makalede, şirketlere önemli düzenlemeler getiren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 6335 Sayılı Kanun değişiklikleri de dikkate alınarak, ticari defterlerin kayıt düzenine ve finansal raporlama konularına getirdiği köklü yenilikler ve yaptığı düzenlemeler irdelenerek değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yeni Türk Ticaret Kanunu, Ticari Defter, Finansal Raporlama.

Jel Kodu: M48



Makaleyi çevrimiçi görüntülemek için QR
Kodu okutunuz.

THE NEW ORDER OF COMMERCIAL BOOKS AND FINANCIAL REPORTING IN THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE FOLLOWING CHANGES IN THE LAW NO. 6335



Kafkas University Journal of
Economics and Administrative
Sciences Faculty
Vol. 4, Issue 6, 2013
ISSN : 1309 - 4289

Koray TUAN

Res. Asst.,

Çukurova University, Faculty of
Economics and Administrative
Sciences, Department of Business

ktuan@cu.edu.tr

ABSTRACT | Turkish Commercial Code No. 6762, which remained in force for over 55 years, has provided for the development of commercial activity in a specific order. However, Turkish Commercial Code was insufficient to cover the current needs in the face of major changes occurring in the economic and trade life of Turkey and the rest of the world. This situation certainly gave rise to the need for preparation and implementation of an update commercial code. For this purpose, the New Turkish Commercial Code No. 6102 (New TCC) entered into force on July 1, 2012. Code No. 6335, as a 50 articles revision package, entered into force in conjunction with the New TCC published in Official Gazette No. 28339, dated June 30, 2012 in order to prevent problems that might arise in practice and to facilitate adaptation of legislation before effective date of the New TCC. In this study, the radical innovations and regulations on the order of entry of commercial books and financial reporting issues under the Code No. 6102, which also includes the changes of Code No. 6335, were examined and evaluated.

Keywords: *The New Turkish Commercial Code, Commercial Book, Financial Reporting.*

Jel Code: M48



Scan QR Code to see this article online

Cite this paper | TUAN, K., (2013). "The New Order of Commercial Books and Financial Reporting in the New Turkish Commercial Code Following Changes in the Law No. 6335". KAU IIBF Dergisi, 4(6), 1-14.

1. GİRİŞ

29 Haziran 1956 tarihinde tasarısı Prof. Dr. Hirsch tarafından hazırlanan ve 1 Ocak 1957 tarihinde de yürürlüğe giren 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, o dönemin koşulları içerisinde Türkiye'nin ihtiyaçlarına önemli ölçüde cevap verebilen başarılı bir kanun olarak kabul edilmiştir. Ancak, gerek Türkiye gerekse dünya ekonomi ve ticari hayatında yaşanan büyük değişimler neticesinde, ortaya çıkan ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmış ve bu durum çağdaş nitelikte yeni bir ticaret kanununun hazırlanıp uygulanması ihtiyacını arttırmıştır.

Ticari işlemlerin şeffaflaşmasını ve şirketlerin kurumsallaşmasını hedefleyen Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulama sahasına getirdiği yeniliklere gereksinim duyulmasında ve kanunun çıkarılmasında şu gerekçeler etkili olmuştur: (1) AB (Avrupa Birliği), NAFTA (Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması), GATT (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması), WTO (Dünya Ticaret Örgütü) gibi dünya ticaretini yönlendiren, ekonomik ve bölgesel birliklerin, maddi hukuk kuralları koymaları ve uluslar üstü hukuk rejimleri oluşturmaları. (2) AB tam üyeliği sürecinde ve müzakere eden ülke konumuna gelmesi, buna paralel olarak da, AB müktesebatının Türk hukukuna aktarılması zorunluluğu. (3) Türk piyasalarının uluslararası piyasaların bir parçası haline gelebilmesi, yabancı sermayeyi çekebilmesi, uluslararası pazarda rekabet edebilmesi ve uygulama birliğinin sağlanabilmesi. (4) Teknolojik gelişmeler ve internetin yaygınlaşması ile çağın gereksinimlerine cevap vermede yetersiz kalınmış olması, günün şartlarına uyum sağlanması ve (5) uluslararası piyasalarda Türk işletmelerinin güvenilir aktör olmaları arzusu da gerekçeler arasında gösterilebilir (Karahan, 2011:3; Tuan, 2012:160).

Yukarıda sayılan ihtiyaçları karşılamak üzere çalışmalarına 1999 yılında başlanan; Türk hukukunda kapsamlı yenilikler ve değişiklikler getiren 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK), 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Türkiye'deki ticari yaşamı geliştireceği ümit edilen bu yeni kanunun, gerçek ve tüzel kişi tacirlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın karşılığı olan Türkiye Muhasebe Standartları'na tabi olmalarını öngören finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerinin 01.01.2013, sermaye şirketlerinin internet siteleri kurmalarına ilişkin düzenlemeyi yapan 1524. maddesinin 01.07.2013 ve diğer maddelerinin tamamı 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesi hükme bağlanmıştır.

Son derece kapsamlı olan 6102 sayılı Yeni TTK, 1535 madde ve 6 kitaptan oluşmuştur. Bu yeni kanuna, 5 ana kitaptan oluşan 6762 sayılı TTK'ya ilave olarak "Taşıma İşleri" başlığı altında yeni bir kitap eklenmiştir. Buna göre, Yeni TTK, 10 maddeden oluşan "Başlangıç" hükümlerinden sonra, 1. Kitap "Ticari İşletme (md.11-123)", 2. Kitap "Ticaret Şirketleri (md.124-644)", 3. Kitap "Kıymetli Evrak (md.645-849)", 4. Kitap "Taşıma İşleri (md.850-930)", 5. Kitap "Deniz Ticareti (md.931-1400)", 6.Kitap "Sigorta Hukuku (md.1401-1520)" ve 15 maddelik "Son Hükümler" şeklinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Yeni TTK' da şirketler için, dürüstlük ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde oluşturulacak sistematik bir yapı ve kamuyu aydınlatma ve bilgilendirme yükümlülüğünü benimsemiş bir kurumsal yönetim anlayışı öngörülmüştür. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu ulusal standartlar düzenlenmiştir. Profesyonel meslek mensuplarına yetki ve sorumluluk yükleyen yeni bir uygulama getirilmiştir. Muhasebe kayıt düzeni ve prensipleri ve özellikle finansal tabloların sunumu ve denetimi konularında yeni ve oldukça da önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Türkiye'de ticari yaşama, adeta, reform sayılabilecek köklü değişiklikler getiren 6102 sayılı yasanın, şirketlere ve tacirlere büyük yük getiren bazı maddeleri de uygulamada karşılaşılabilecek sorunları en aza indirebilmek için 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yeniden düzenlenmiştir (Ernst&Young Türkiye, 2012:1). 6335 Sayılı Kanun değişikliği sonrası 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda şirketlerin defter düzenine ve finansal raporlarına yönelik düzenlemeler bu makalenin amacını oluşturmaktadır. Bu kapsamda, bundan sonraki bölümlerde ilk olarak şirketlerin defter düzeni, daha sonra ise finansal raporlama konusu ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA ŞİRKETLERİN DEFTER DÜZENİ

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda; tacirin, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içerisinde elde edilen sonuçlarını belirlemek üzere, işletmesinin nitelik ve durumuna göre tutmak zorunda olduğu ticari defterlere ilişkin yeni ve oldukça da önemli düzenlemeler yer almaktadır (Bilen, 2007:123). Geçici maddeler hariç 1535 maddenin yaklaşık 1200 adedi yenidir ve bunlardan pek azı defter tutma ile ilgili esasları düzenlemiş olmasına rağmen uygulamaya getirilmek istenen yenilikler açısından ticaret hayatında çok güçlü etkiler yaratmıştır (Albayrak, 2012).

Ticari işlemleri kayıt altına alan ve muhafaza eden defter tutma faaliyeti ile ilgili konular irdelenirken, yalnızca Türk Ticaret Kanunu'nu değil Türk Vergi Kanunları'nı da incelemek gereklidir (Albayrak, 2012). Ticari işlemlerle tacirin finansal durumunu şeffaf bir şekilde ortaya koymak, gerek muhasebe gerekse vergilendirme süresinde doğru ve güvenilir bilgilere temel teşkil etmek üzere defterlerin tutulması ile ilgili yükümlülükler, öteden beri Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiş hukuki, kural ve normlara bağlanmıştır (Bilen, 2007:124; Kpmg Türkiye, 2011:25).

Yeni TTK'da ticari defterlere ilişkin düzenlemeler, Kanun'un beşinci kısmında "Ticari Defterler" başlığıyla (madde 64-88) hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 64. maddesinin ilk fıkrası, defterlerin tutulması konusunda gerçek kişi ve tüzel kişi ayırımı ortadan kaldıracak ve de işletmelerin muhasebe sistemlerinde köklü değişiklikler yaratacak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'yla tam uyumlu olan ulusal standartlara uyma zorunluluğunu

getirmiştir. Bu hüküm, 6335 Sayılı Kanun ile değişmeden önce; “her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartları'na ve 88. madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır” şeklinde idi (YTTK md.64/1).

Ancak, bu düzenlemenin ardından 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren muhasebenin Tek Düzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu'na göre mi yoksa Türkiye Muhasebe Standartları'na göre mi tutulacağı, daha Yeni TTK yürürlüğe girmeden, kamuoyunda en çok tartışılan konulardan birisi olmuştur (Öncü, 2012). Uygulamada ortaya çıkabilecek bu tür sorulara cevap vermek amacıyla 6335 Sayılı Kanun'un 8. maddesi bu düzenlemeyi; “her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır” şeklinde yeniden düzenlemiştir. Böylece ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na göre tutulacağına ilişkin yükümlülük kaldırılmıştır.

Teknolojik gelişmelere paralel olarak ve aynı zamanda “belge yoksa kayıt da yoktur” ilkesine de vurgu yapılarak; tacire, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklama yükümlülüğü getirilmiştir (YTTK md.64/2). Bu hüküm, belgelerin saklama ortamını sınırlandırmadan, teknik gelişmelere paralel olarak değiştiğini açık olarak göstermektedir.

6335 Sayılı Kanun'la düzenlenen diğer bir konu da Yeni TTK'nın 64. maddesinin üçüncü fıkrasında yer almaktadır. Yeni TTK madde 64/3'de ticari defterlerin tümünün açılış ve kapanışları noter tarafından onaylanır denilerek; defterlere resmiyet verilmesi, diğer bir ifadeyle de onay gereği vurgulanmakta idi. Aslında bu hükümle uygulanmak istenen gerek hesaplara ilişkin ticari defterlerde gerekse pay, karar ve genel kurul defterlerinde olabilecek çift defter kullanımını engellenmek idi (YTTK md.64 Gerekçe). Çünkü, 6762 Sayılı TTK'nın 69. maddesine göre; defterlerin tasdik işlemi noterce yapılabileceği gibi, ticari işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicil memurları tarafından da yapılabilmekteydi. Kapanış onaylarının ise 6762 Sayılı TTK madde 70 ve 72'ye göre ise yevmiye defterinin yeni senenin en geç Ocak ayı, envanter defterinin ise gelecek iş yılının ilk üç ayı içerisinde (Mart ayı sonuna kadar) kapanış tasdiklerinin yaptırılması gerekmekteydi. Bu süre, uygulamada sıkışıklığa yol açmamak için, Yeni TTK 64/3'de, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar uzatılarak, yeniden düzenlenmiş idi. Aşağıdaki tabloda 6335 Sayılı Kanun değişikliği sonrası Yeni TTK'ya göre tutulacak defterler ve bu defterlerin noterce onay zamanı gösterilmektedir.

Tablo:1 Tutulacak Ticari Defterler ve Noterce Onay Zamanı

Muhasebeyle İlgili Olan Defterler	Kuruluştaki Açılış Onay Zamanı	Gelecek Yıllarda Açılış Onay Zamanı	Kapanış Onay Zamanı
Yevmiye Defteri	Kuruluş sırasında veya kullanılmaya başlamadan önce	Faaliyet döneminden önceki ay sonuna kadar	İzleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar
Defter-i Kebir	Kuruluş sırasında veya kullanılmaya başlamadan önce	Faaliyet döneminden önceki ay sonuna kadar	Yok
Envanter Defteri	Kuruluş sırasında veya kullanılmaya başlamadan önce	Faaliyet döneminden önceki ay sonuna kadar	Yok
Yönetim/Müdürler Kurulu Karar Defteri	Kuruluş sırasında veya kullanılmaya başlamadan önce	Faaliyet döneminden önceki ay sonuna kadar	İzleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar
Ortaklar Pay Defteri	Kuruluş sırasında veya kullanılmaya başlamadan önce	Yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde açılış onayları yaptırılmaksızın kullanılabilir	Yok
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	Kuruluş sırasında veya kullanılmaya başlamadan önce	Yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde açılış onayları yaptırılmaksızın kullanılabilir	Yok

Kaynak: TÜRMOB, 2012:6-7.

Ayrıca Yeni TTK madde 64/3, TMS'ye göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin tutulma düzenini Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın düzenlemesine bırakmıştı. 6335 Sayılı Kanun değişikliğiyle defterlerin TMS'ye göre tutulacağı hükmü metinden çıkarılmış; fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir denilerek yetki mercii de değiştirilmiştir.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesinde; tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç olmak üzere yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defterinin tutulması gerektiği belirtilmiş olmakla birlikte, Yeni TTK'da tutulacak defterler arasında işletme defteri yer almamaktadır (Ulusan, vd., 2012:14). Yeni TTK'da 64/4'e göre tutulacak ticari defterler: (1) Yevmiye Defteri, (2) Defteri Kebir, (3) Envanter Defteri, (4) Ortaklar Pay Defteri, (5) Yönetim Kurulu Karar Defteri (Limited

şirketlerde bu Müdürler Kurulu Defteri) ve (6) Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri olarak belirlenmiştir. İşletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak nitelendirilmiştir.

Bir başka değişiklik ise yine 64. maddenin son fıkrasında karşımıza çıkmaktadır. Beşinci fıkra; yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından bir tebliğ ile belirlenir (YTTK md.64/5) şeklinde idi. Bu hükümlerle kurul, işletme defterinin tutulmasını ancak belli koşullar altında mümkün kılabilirdi. Bu fıkra: “Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanun'un 175. ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez” şeklinde değiştirilmiştir. Burada açıkça belirtmek istenen: TTK uyarınca finansal tablo düzenlemek mecburiyetinde olan tacirler için, VUK uyarınca da finansal tablo düzenlenmesine engel olabilecek her hangi bir kısıtın olmadığıdır (Öncü, 2012).

Defterlerin tutulma şekline ilişkin kuralları içeren 65. madde hükmüne göre, defterler ve gerekli diğer kayıtlar eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak Türkçe tutulur. Eğer kısaltma, rakam, harf ve sembol kullanılıyor ise, bunların anlamları karışıklığa yol açmayacak şekilde, açıkça belirtilmelidir (YTTK md.65/1, 65/2). Eski yazım veya kayıtlar, önceki içeriği okunmayacak şekilde karalanmamalı, kapatılmamalı sadece temiz bir şekilde çizilmelidir (YTTK md.65/3 Gerekeç).

Yeni TTK madde 64/2 ve 65/4'de açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere diğer tüm defter, belge ve kayıtların saklanması iki seçenek sunulmaktadır (Ulusan, vd., 2012:15). Defterler fiziki dosyalamayla saklanabileceği gibi veri taşıyıcıları aracılığıyla elektronik ortamlarda da saklanabilmektedirler. Bu hükümlerle saklama ortamı, teknik gelişmelere paralel bir tarzda sınırlandırmayarak, açık bir şekilde gösterilmiştir.

3. FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Yeni Türk Ticaret Kanunu işletmelerin muhasebe sistemlerini etkileyecek finansal raporlama konusunda da yeni hükümler getirmiş ve büyük ölçüde ticaret hayatında şeffaflaşmayı sağlayacak raporlama yapılması üzerine temellendirilmiştir (Erhan, 2012:157). Açılış bilançosu, yılsonu finansal tabloları başlığı ile düzenlenen 68. maddeye göre; tacir, ticari faaliyetlerinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu çıkarmak zorundadır.

Tacirin hazırlaması gereken yılsonu finansal tabloları, Kanun'un 68. maddenin 3. fıkrasında

bilanço ve gelir tablosu olarak tanımlamıştır. Ayrıca madde, Kanun'un 514. maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın bu konudaki hükümlerine de uyulması gerektiğini vurgulamıştır. 514. madde; bilanço, gelir tablosu, nakit akım ve öz sermaye değişim tabloları ile eklerinin yılsonu finansal tablolar olduğunu açıkça belirtmiştir (YTTK md.68 Gerekçe).

Finansal tablolar, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı ve düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır (YTTK md.69). 6762 Sayılı TTK'da bu konuya ilişkin herhangi bir zorunluluk bulunmamaktaydı (Ulusan, vd., 2012:17). Ayrıca, yılsonu finansal tablolarının dili Türkçe, para birimi Türk Lirası ile düzenlenir ve tacir tarafından tarih atılarak imzalanır (YTTK md.70, 71). Gerekçede ise, Borçlar Kanunu'nun 12. maddesine gönderme yapılarak güvenli elektronik imza da geçerli kılınmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda finansal tablo kalemlerine ilişkin ilkeleri 72 ila 77. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanun'un 72. maddesinin birinci fıkrası tamlik ilkesini açıkça belirtmektedir. Bu fıkra gereği; aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak gösterilmesi zorunludur. Yine aynı maddenin ikinci fıkrası ise açıklık ilkesinin bir gereği olarak aktiflerin pasif kalemlerle, giderlerin gelirlerle, taşınmazlara ilişkin hakların, bunlara ilişkin yüklerle mahsubunu yasaklamıştır.

Bilançoda; TMS'de aksi öngörülmemişse, duran ve dönen varlıkların, özkaynakların, borçlar ve dönem ayırıcı hesapların yeterli derecede ayrıntıya inilerek şemalandırılmasını öngörmüş, işletmeye devamlı olarak tahsis edilmiş varlıkları duran varlık tanımlamıştır (YTTK md.73). Bu hüküm, bilançodaki aktif-pasif ayrımına genel bir biçimde değinmekte ise de, uyulması zorunlu bir bilanço şemasına yer vermemektedir (YTTK md.73 Gerekçe).

Tamlık ilkesinin bir başka uygulaması da 74. maddede düzenlenmiştir. TMS'de aksi öngörülmemişse;

- işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar,
- bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz,
- sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez.

Bilançoda yer alan önemli kalemlerden karşılıklar ve dönem ayırıcı hesaplar, YTTK madde 75 ve 76'da yer almıştır. Kanun, gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar ve bilanço gününden sonraki belirli bir süre içerisinde gidere dönüşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar için TMS'de öngörülen

kuralların uygulanmasını zorunlu kılmaktadır.

Uluslararası sermaye piyasalarında finansal raporlamanın vazgeçilmez ilkelerinden olan şeffaflık ilkesi gereği, pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin bilançonun altında veya ekte TMS'ye göre açıklanması zorunluluğu, Kanun'un 77. maddesinde düzenlenmiştir.

Yeni TTK'nın 64. maddesine paralel olarak 88. maddede de önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan ilki, 26 Eylül 2011 tarihinde 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kaldırılarak, yerine tüm yetki ve görevlerini devredeceği Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasıdır. Dolayısıyla, 6335 Sayılı Kanun'un 9. maddesi Yeni TTK'nın 88/2 maddesini değiştirerek; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nu Türkiye Muhasebe Standartları üzerinde tasarruf yetkisi olan tek kurum olarak görevlendirmiştir (6335 Sayılı Kanun md.9/2). Bu yetkilendirmedeki amaçlar ise kısaca şöyle özetlenebilir (PwC Türkiye, 2011a:20):

- Uluslararası piyasalarda yer alabilmek için bu piyasalara uygun finansal raporlamayı kullanmalarını sağlamak,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın yayımlanmasını sağlamak,
- Uluslararası pazarlarda Türk işletmelerinin sürdürülebilir rekabet gücünü artırmak,
- Ekonomide stratejik derinliği olan çağın gerektirdiği politikalara ulaşmaktır.

88. maddede yapılan önemli düzenlemelerden ikincisi ise, ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca tutulması düzenlemesinden vazgeçilmiş olmasıdır (Öncü, 2012). 6335 Sayılı Kanun değişikliğiyle birlikte, 64 ila 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır (6335 Sayılı Kanun md. 9/1). Bu madde gereği, işletmelerin muhasebe ve defter tutma yükümlülükleri Tek Düzen Hesap Planı ve VUK hükümleri kapsamında olurken; finansal raporlama zorunlulukları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu TMS/TFRS hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

Ayrıca, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca, değişik ölçütteki işletmeler, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için farklı düzenlemelere, özel ve istisnai standartlar konulabilir (6335 Sayılı Kanun md. 9/3). Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar (Ör: BDDK, SPK); Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler. (6335 Sayılı Kanun md.9/4;

Sipahi, 2012:14). Gerek TMS'de gerekse ilgili oldukları alana özgülenerak özel standartlarda da hüküm bulunmadığı takdirde uluslararası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkelerine uyulur (YTTK md.88/5). Burada kast edilen ilkeler Amerika Birleşik Devletleri'nin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (General Accepted Accounting Principles)'dir (YTTK md.88/5 Gerekçe).

Yeni Kanun, KOBİ'ler için de kapsamlı TFRS ile aynı kavramsal çerçeveye sahip, ancak daha sade bir standart seti olan KOBİ TFRS'lerin kullanılabilceğini belirtmektedir (PwC Türkiye, 2011b:4). KOBİ'ler ile ilgili kısımları da dahil olmak üzere, 6335 Sayılı Kanun değişikliği sonrası Yeni Kanun'un TMS ile ilgili hükümleri 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. TİCARİ DEFTERLERİN TUTULMASI VE FİNANSAL RAPORLAMA İLE İLGİLİ CEZAI YAPTIRIMLAR

Gerek ticari defterlerin tutulması gerekse finansal tabloların sunulmasıyla ilgili olarak Yeni TTK'da öngörölmüş olan düzenlemelere hiç uyulmaması ya da eksik veya hatalı bir şekilde uyulması durumunda yönetim kurulu üyelerine, şirket yönetici ve müdürlerine ciddi adli para cezaları hatta hapis cezaları getirmiş idi. 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu, Yeni TTK'nın 562. maddesiyle düzenlenen ve en çok eleştirilen konularından birisi olan suçlar ve cezalar konusunu, suç ve cezalarda orantılılık ilkesine atıfta bulunarak yeniden düzenlemiştir (Ernst&Young Türkiye, 2012:5). Bu değişiklikler çerçevesinde, birçok fiile uygulanması öngörülen hapis cezaları tamamen olmasa da kısmen kaldırılmış; ayrıca, adli para cezaları da yumuşatılarak idari para cezasına çevrilmiştir.

Aşağıdaki tablo, 6102 Sayılı TTK ile düzenlenen daha sonra 6335 Sayılı Kanun ile değiştirilen, ticari defterlerin tutulmasına ve finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin olarak belirlenen suçları ve cezaları toplu bir şekilde göstermektedir:

Tablo:2 Ticari Defterlerin Tutulması ve Finansal Raporlama ile İlgili Cezai Yaptırımlar

Suçlar ve Cezalar		
Ceza Gerektiren Fiiller ve Failler	Eski Ceza (6102 Sayılı TTK)	Yeni Ceza (6335 Sayılı Kanun Değişikliği)
Defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde defter tutma yükümünü yerine getirmeyen yöneticiler, YK ve müdürler	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Belgelerin bir kopyasının sağlanamaması halinde kopyaları saklama yükümünü yerine getirmeyen yöneticiler ve müdürler	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası

Defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmaması halinde gerekli onayları yaptırmayan yöneticiler, YK ve müdürler	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Defterleri 6102 Sayılı TTK'nın belirttiği şekilde tutmayan yöneticiler YK ve müdürler	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Hileli envanter çıkaranlar,	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Elektronik ortamda saklanan belgelerin ibraz edilmemesi halinde bu belgeleri ibraz etmeyenler	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerini ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyulmaması halinde; bu düzenlemelere uyma yükümlülüğünü yerine getirmeyen yöneticiler, YK ve müdürler	Yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezası	Dört bin Türk Lirası idari para cezası
Bağlı şirket yönetim kurulunun şirketin hakim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında rapor düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmeyen YK ve müdürler. Hakim şirket tarafından talep edilmesine karşın bağlı şirketin rapor hazırlama yükümlülüğünü ihlal eden ve şirket hakkında bilgi vermekten kaçınan kişiler	İki yıla kadar hapis ve adli para cezası	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Defter, kayıt, bilgi ve belgelerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca denetime yetkili kişilere verilmemesi veya eksik verilmesi ya da Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanlarının görevini yapmalarının engellenmesi halinde, bu fiilleri gerçekleştirenler	Üç aydan iki yıla kadar hapis cezası	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Ticari defterlerin mevcut olmaması, hiçbir kayıt içermemesi veya Kanuna uygun saklanmaması halinde sorumlular	-	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası
Yönetim kurulunca bilanço gününden itibaren altı ay içinde, finansal tabloların, yıllık faaliyet raporunun, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararının, denetçi görüşünün ve genel kurulun buna ilişkin kararının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan ettirilmemesi	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası	Metinden çıkarılmıştır.

Kaynak: Ernst&Young Türkiye, 2012:6-7; Deloitte Türkiye, 2012:9-10.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi, Yeni TTK'nın 562. maddesinde tanımlanan suçlar ve cezalar, kamuoyundan gelen başta yönetim kurulu üyelerine, şirket yönetici ve müdürlerine

hapis cezaları öngören bazı hükümlere ilişkin eleştiriler neticesinde, 6335 Sayılı Kanun'un 30. maddesi ile değiştirilmiştir. Ayrıca, işlem denetçisinin kanuna aykırı rapor düzenlemesi, sermaye şirketlerinin finansal tablolarını Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ve internet sitelerinde ilan ettirmemeleri gibi suç tanımları ise 6335 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır (Deloitte Türkiye, 2012:9).

5. SONUÇ

Ticari işlemlerin şeffaflaşmasını ve şirketlerin kurumsallaşmasını hedefleyen 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde şirketlerin muhasebe kayıt düzeni ve özellikle de finansal tabloların sunumu konularında yeni ve oldukça da önemli düzenlemeler yapmıştır.

Türkiye'de ticari yaşama, adeta reform sayılabilecek köklü değişiklikler getiren 6102 Sayılı yasanın, şirketlere ve tacirlere büyük yük getiren bazı maddeleri uygulamada karşılaşılabilecek sorunları en aza indirebilmek için 6335 Sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiştir.

Bir ülkenin uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi, ülkesine yabancı sermayeyi çekebilmesi ve aynı zamanda da uluslararası piyasalarda rekabet edebilirliğini arttırabilmesi için gerek ticari defterlerin tutulması gerekse finansal tabloların hazırlanması sırasında tam şeffaflığa dayalı ve daha gerçekçi şirket verilerine ihtiyacı vardır. 6335 Sayılı Kanun sonrası yapılan değişikliklerle birlikte Yeni TTK'da yapılan düzenlemeler bu yönde olup, şirketlerin küresel piyasalarda güven duygusu kazanmasını sağlayarak, uyumlaşmayı kolaylaştıracaktır.

Birçok maddesi 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan 6102 Sayılı TTK ile 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da değişiklikler içeren 6335 Sayılı Kanun'da, tacirlerin defter tutma düzeni ve finansal raporlama konularında meydana gelebilecek olası sorunların önüne geçmek amacıyla yapılan önemli değişiklikler şu şekilde özetlenebilir:

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın özdeşi olan Türkiye Muhasebe Standartları'na göre defter tutma zorunluluğu konusundaki düzenlemeler metinden çıkarılmıştır.

Defter tutma ve kayıt zamanı ile ilgili olarak VUK hükümlerinin uygulanmasının gerekliliği vurgulanmıştır.

Tüm ticari defterler için getirilen kapanış onayı zorunluluğu, yevmiye ve yönetim kurulu karar defterleri ile sınırlandırılmıştır.

Ticari defterlerin kapanış onayı zamanı da yeniden düzenlenerek, sonraki faaliyet döneminin üçüncü ayının sonu olarak belirlenmiştir.

Noterce yapılması gereken açılış ve kapanış onayları, elektronik ortamda tutulan defterler için gerekmemektedir.

Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulacak ticari defterlerin nasıl tutulacağı ile şekil ve esasların Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan alınarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılacak tebliğle belirleneceği belirtilmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nu Türkiye Muhasebe Standartları üzerinde tasarruf yetkisi olan tek kurum olarak görevlendirmiştir.

6102 Sayılı Kanun'un 562. maddesiyle düzenlenen suçlar ve cezalar konusunu, suç ve cezalarda orantılılık ilkesine atıfta bulunarak yeniden düzenlenmiştir.

Ticari hayatı yakından ilgilendiren birçok fiile uygulanması öngörülen hapis cezaları, tamamen olmasa da kısmen kaldırılmış; ayrıca, adli para cezaları da yumuşatılarak idari para cezasına çevrilmiştir.

Yukarıda sayılan bu son değişikliklerle birlikte, Yeni Türk Ticaret Kanunu işletmelerin etkinlik ve verimliliğini arttırmak amacıyla, başta şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik unsurları çerçevesinde kurumsal yönetim anlayışını benimsemektedir. Özellikle de ticari defter tutma yükümlülüğü ve finansal raporlama konularına getirdiği düzenlemelerle işletmelerin, gerek ulusal gerekse uluslararası piyasalarda güven duygusu ve itibar gibi ciddi kazanımlar sağlamasını hedeflemektedir.

6. KAYNAKÇA

- Albayrak, Uğur (2012), "Ticari Defterler Hakkında Bilinmesi Gerekenler", <http://siyamiozkan.org/ticari-defterler-hakkinda-bilinmesi-gerekenler/> (09/02/2013).
- Bilen, Abdulkadir (2007), "Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 34, Nisan, ss. 121-132.
- Deloitte Türkiye (2012), "Yeni TTK ile Ticaret Hayatında Yeni Bir Dönem Başladı Yükümlülüklerinizi Biliyor musunuz?", <http://www.verginet.net/Dokumanlar/2012/haberler/yeni-ttk-degisiklikler.pdf> (09/02/2013).
- Erhan, Deniz Umut (2012), "Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:14, Sayı:3, ss. 157-176.
- Ernst&Young Türkiye (2012), "6335 Sayılı Kanun ile Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/460359/SIRKULER-85-TTKDEGGENELKURUL.pdf> (09/02/2013).
- Karahan, Sami (2011), Ticari İşletme Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya.
- KPMG Türkiye (2011), "Yeni Türk Ticaret Kanunu Dünya Değişiyor.Ya Siz?", <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/Yeni-TTK-Dunya-Degisiyor-Ya-Siz.pdf> (09/02/2013).
- Öncü, Ekrem (2012), "1 Ocak 2013'ten İtibaren Defterler Neye Göre Tutulacaktır?", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/047/> (09/02/2013).

- PWC Türkiye (2011a), “Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme”, <http://www.pwc.com/tr/tr/publications/turkish-commercial-code.jhtml> (09/02/2013).
- PWC Türkiye (2011b), “Yeni Türk Ticaret Kanunu 10 Soru, 10 Cevap”, <http://www.pwc.com/tr/tr/publications/Assets/ttk-10-soru-cevap.pdf> (09/02/2013).
- SİPAHİ, Barış (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanun”, <http://www.baskentosb.org/wp-content/uploads/2012/01/YeniTurkTicaretKanunu.pdf> (09/02/2013).
- T.C. Yasalar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- T.C. Yasalar, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- T.C. Yasalar, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçeleri.
- T.C. Yasalar, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- T.C. Yasalar, 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanun, 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- T.C. Yasalar, 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.06.2012 Tarih ve 28339 Sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- Tuan, Koray (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Denetim Fonksiyonunun Modernizasyonu”, 1. International Symposium on Accounting and Finance, May 31- June 2, Gaziantep/Turkey.
- TÜRMOB (2012), Sirküler Rapor, 13.12.2012/199-1, http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/199_2012.pdf (09/02/2013).
- Uluslan, Hikmet; Eren, Elçin; Köylü, Çağrı (2012), “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz/2012.