



Prof. Dr. Barış Sipahi



Dr. İsmail Küçük

Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 yıllık öyküsü

Prof. Dr. Barış Sipahi
Marmara Üni. İİBF

Dr. İsmail Küçük
İstanbul SMMMÜ Üyesi

Özet

Türkiye'de Ticaret Kanunları 160 yıllık bir geçmişe sahiptir. İlk kanun 1850 yılında kabul edilmiştir. Bu yasa, 1807 yılında Napolyon zamanında yürürlüğe giren Code Commerce'in birinci ve üçüncü kitaplarının tercüme edilmesinden oluşuyordu. XIX. Yüzyılda Osmanlı'da ticarete şeriat hükümleri geçerli olduğu için fazla uygulama olanağı bulunamayan bu yasal düzenleme, ilk anonim şirketlerin kurulmasında etkin olmuştur. 1926 Yılında yürürlüğe giren Kanun-ı Ticaret, Cumhuriyet devrimlerinin ilk yasal düzenlemelerinden birisidir. Çağdaş sosyal yapıyı oluşturan Türk Medeni Kanunundan sonra yayınlandığı için uygulama olanağı bulmuştur. Üç muhasebe defteri benimsendiği görülmektedir. Bunlar günlük defter, envanter defteri ve ticari yazışmaların kopya edildiği kopya defteridir. Türkiye'de çağdaş muhasebe anlayışının uygulanmasına da öncülük eden bu yasa, 1957 yılında günün koşullarına göre yenilenmiştir. Kopya defteri zorunlu olmaktan çıkarılmış, büyük defter zorunlu defter olarak, günlük deftere ve envanter defterine eklenmiştir. 1850, 1926 ve 1957 yasaları büyük ölçüde Code de Commerce'in etkisi altında düzenlenmiş yasalardır. Son Türk Ticaret Kanunu, 2011 yılının başında yayınlanmış olup, 2012 yılının ortalarında yürürlüğe girecektir. Bu yasal düzenlemenin muhasebe ile ilgili hükümleri iki önemli çağdaş gelişimin etkisi altında düzenlenmiştir. Bunlardan birisi görüntü araçlı belge düzenlemede olduğu gibi teknolojik gelişmelerdir. Öteki de ekonomik globalleşmedir. Bu gelişmenin etkisi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uygun olarak hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin muhasebeye egemen duruma gelmesidir. Bu amaçla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na geniş yetkiler tanındığı gözlenmektedir.

Anahtar sözcükler: Ticaret kanunları, muhasebe, Türkiye Muhasebe Standartları.

JEL sınıflandırması: B32, M41

Abstract (Effects of Turkish Commercial Laws to the Development of Accounting in their 160 years history)

Turkish Commercial Laws have a history of 160 years. The first law was enacted in 1850. That law was consisted of the translations of the first and the second books of Code de Commerce. In the 19th Century, Islamic rules were applied in the commercial life of the Ottoman Empire. Therefore this law couldn't be applied to the commercial life. But it had a crucial effect in the establishment stock companies. Kanun-ı Ticaret of 1926 is considered as one of the first legal regulations of the Republic. It was

applied to the commercial life because it was issued after Turkish Civil Law. There were three main account books. Those are daily book, stock book and a copy book for the copies of daily commercial transactions. This law led the way for modern accounting concepts and it was renewed in 1957 according to the conditions of the era. Copy book was no longer mandatory. However, keeping a ledger added as a mandatory book. The laws of 1850, 1926 and 1957 were applied under the influence of Code De Commerce. The last Turkish Commercial Law was issued in the first days of 2011 and will be practically applied in July, 2012. The accounting effect of this legal regulation was issued under the influence of two main events. The first one is about the technological events. The second one is about the economic globalization. The effect of economic globalization is the Turkish Accounting Standards (TAS) which were prepared in accordance with the International Financial Reporting Standards (IFRS). With this purpose it is observed that broad authority is given to the Turkish Accounting Standards Board.

Key words: Commercial laws, accounting, Turkish Accounting Standards.

JEL classification: B32, M41

1. Giriş

Türk Ticaret Kanunu'nun 13.1. 2011 tarih ve 6102 sayı ile¹ kabul edilmesinden sonra Türk muhasebe düşüncesine Türk Ticaret Kanunları'nın etkisi yeniden gündeme gelmiştir. Kanun, her ne kadar 31.7.2012 tarihinde yürürlüğe girecekse de, gerek yürürlüğe girdiği tarihte muhasebe ile ilgili bir çok hususun gündeme gelecek olması ve gerekse 1.1.2013 tarihinde yeni muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi kanunun amir hükmü olması dolayısı ile yeni Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunları ile muhasebe düşüncesinin gelişimi ile Türk ticaret kanunlarının ilişkisinin incelenmesini önemli duruma getirmiştir.

Şimdiye kadar Türkiye'de dört Ticaret Kanunu kabul edilmiştir. Bunlardan ilki 1850 yılına ait olup, Napolyon'un 1807 yılında kabul edilen *Code de Commerce*'inden alınmıştır. İkincisi Cumhuriyet devrimleri arasında özel bir yeri olan 1926 yılında kabul edilen *Kanun-ı Ticaret*'tir. Bu kanun 1957 yılında Prof. Hirsch tarafından yeniden düzenlenerek yürürlüğe konulmuştur. Yukarıda sözü edilen 2011 yılında kabul edilen *Türk Ticaret Kanunu* dördüncü kanundur. Bu dört kanundan ilk üçü birbirine benzer ve *Code de Commerce*'in esaslarını benimser, zamanın değişen koşullarına uyum sağlayan değişiklikleri içerir.

Türk ticaret kanunları, Türkiye'de muhasebe düşüncesinin gelişimini etkileyen fevkalade önemli yasalardır. 1949 Yılına kadar muhasebe düşüncesini vergi yasalarından daha fazla etkilemiştir. 1949 Vergi reformundan sonra vergicilik, muhasebe düşüncesine ve uygulamalarına daha fazla etkide bulunmuştur. 2011 Yasası bu açıdan önemlidir ve ticaret kanunlarının muhasebeyi büyük ölçüde etkilediği 1949 yılı öncesini anımsatmaktadır. Ama yeni kanun bunu Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kanalı ile yapmayı yeğlemiştir.

1) 13.1.2011 Tarih ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

Bu incelemede sözü edilen 160 yıllık gelişim kısaca gözden geçirilecektir.

2. Kanunname-i Ticaret (1850) ve Muhasebe

1839 Tanzimat Fermanı'ndan sonra Batılılaşma hareketlerinin arasında 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret de yer alır. 1807 Yılında Napolyon'un ünlü *Code de Commerce*'i yayınlanınca², bu çağdaş yasa-yı Avrupa'da bir çok ülke almıştır. Bu arada Osmanlı İmparatorluğu'nun da yasayı *Kanunname-i Ticaret* adı ile kabul ettiği görülmektedir. Napolyon'un *Code de Commerce*'i dört kitaptan meydana gelmekte (birinci kitap sekiz bölüm ve 189 madde ; ikinci kitap ondört bölüm ve 247 madde; üçüncü kitap beş bölüm ve 178 madde; dördüncü kitap dört bölüm ve 34 maddeden oluşmaktadır) olup, çok uzun süre Avrupa ticaret kurallarını etkilemiştir. *Kanunname-i Ticaret*, bu kanunun 1. ve 3. kitaplarının tercümesinden oluşmuştur. İlk kitap tüccar ve ticaret ile ilgilidir, üçüncü kitap ise İflaslar ve Hileli İflaslar adını taşımaktadır. Anlaşılabacağı üzere muhasebeyi etkileyen hususlar ilk kitapta yer almaktadır.

Kanunname-i Ticaret'in ilk bölümünü oluşturan Code de Commerce'in ilk kitabında muhasebe defterleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır³.

Günlük defter : Ticari işlemlerin günü gününe aktif ve pasif şeklinde yapıldığı, ticaret evinin masraf ve gelir tutarlarının aydan aya beyan edilmesine olanak veren defterdir. Öteki defterlerden ayrı tutulur, ama kayıtları onlarla bağımlı olarak yürütülür.

Envanter defteri : Her yılın sonunda bir envanter çıkarılır, bunda dönen ve duran varlıklar yer alır, aktif ve pasifler yazılır.

Günlük deter ve envanter defteri imzalı olur. Bu imzalar, ticaret mahkemesi hakimi, yoksa belediye başkanı ya da yardımcısı tarafından yapılır ve defterler on yıl süre ile saklanır.

Düzgün tutulan defterler tüccarlar arasında delil olabilir. Şahıs firmalarında da bu defterlerin tutulması zorunludur.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Türkiye'nin ilk ticaret kanununda iki muhasebe defteri benimsenmiş ve zorunlu kılınmıştır: Günlük defter ve envanter defteri. Bir de ticari yazışmaların kopyalandığı, ama zorunlu olmayan kopya defterinin bulunduğunu belirtmek gerekmektedir.

2) - Code de Commerce, Edition Textulle, Novembre 1807, Genes.

- Fehmi Yıldız, Batuhan Güvemli : Commercial Books Under Turkish Commercial Law Concerning Accounting, Paper, 2th Conference of Balkans and Middles East Contries on Auditing Accounting History , 15-18 September, İstanbul.

3) Oktay Güvemli : Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. cilt, Sayfa: 78 vss., 2000, İstanbul.

İlk ticaret kanunda ayrıca üç şirket şekli üzerinde durulduğu görülmektedir. Bunlar, kolektif şirket, komandit şirket ve anonim şirkettir.

Burada belirtilmesi gereken bir başka husus da, yasada satın alma ve satışın doğma koşulları ile ödeme belgeleri üzerinde durulmuş olmasıdır. Bu bilgiler arasında, satın alma ve satışın akitle doğabileceği, faturanın gerekliliği, ödeme belgesi olarak da *Lettre de change* (poliçe, senet) ile ilgili açıklamalarda bulunulduğu dikkati çekmektedir.

Kanunname-i Ticaret'te yer alan ne ticari hükümler ve ne de muhasebe defterleri ile ilgili hükümler uygulanamamıştır. Çünkü Osmanlı'da ticarete şeriat hükümleri geçerli idi. Muhasebede de çift yanlı kayıt yöntemi değil merdiven yöntemi uygulanıyordu. Yani Kanunname-i Ticaret, daha sonraları da sürekli olarak görüleceği üzere, Türklerin batıda iyi olarak gördükleri bir düzenlemeyi uygulanma olanağına fazla dikkat etmeden almalarının ilk örneklerinden birisi olmuştur.

XIX. Yüzyılın ikinci yarısı Osmanlı'nın sanayi ve ticaret şirketlerinin kurulmaya başlandığı dönemdir. *Kanunname-i Ticaret*'in bu konuda yararlı olduğunu ve çok sayıda anonim şirketin, bu yasaya dayanılarak kurulduğunu belirtmek uygun olacaktır. Osmanlı Bankası ve Ziraat Bankası'nın bu kuruluşlar arasında yer aldığını belirtmek gerekmektedir.

Burada ayrıca belirtmek gerekmektedir ki, ilk ticaret kanununun ticari defterlerin tutulma biçimleri ile ilgili önemli hükümleri de vardır. Bu hükümler arasında *yevmiye ve kopya defterinde yazuların bozuk olmaması, daha sonra ekleme yapılmaya elverişli olabilecek derecede satırlar arasında boş yer bırakılmaması, satırlar arasına ve kayıt altlarına kelimeler eklenmemesi, yanlışlıkla yazılan yazı ve rakamların karalanmayarak üzerlerinin çizilmesi ile yetinilmesi ve kaydın yeniden yazılması* dikkati çekmektedir. 1926 Yılında Ticaret Kanunu kabul edilince, bu kanunda sözü edilen bu hükümlere yer verilmediğini gören yazarlar, bu durumu eleştirmişlerdir⁴.

Kanunname-i Ticaret'in hem ticarete ve hem de muhasebede uygulanma şansı fazla olmasa da, Türkiye'de çağdaş ticaret hukukunun doğmasına önemli katkılar sağladığını belirtmek uygun olacaktır. Reha Poroy, 1973 yılında yaptığı değerlendirmede⁵, bu kanundan sonra 1860 yılında ticaret mahkemelerinin kurulmasına dair birinci zeyilin (eklemenin) yapıldığını, 1905 yılında iflas hükümleri hakkında ikinci zeyilin yapıldığını, 1906 yılında sigorta ile il-

4) Ahmed Ziya : Ticaret Kanunu Şerhi , 1928, İstanbul.

5) Reha Poroy : Son Elli Yılda Türkiyede Kara Ticareti Hukuku Alanındaki Kanunlaştırma Hareketinin Genel Teori Açısından Değerlendirilmesi, İÜHF, 50. Yıl Armağanı, 1973, İstanbul.

gili ekleme olduğunu belirtir ve ayrıca Prof. Poroy, 1862 yılında *Muhakeme-i Ticarete Dair Nizamname*'nin kabul edildiğini de eklemektedir.

3. Kanun- ı Ticaret (1926) ve Muhasebe

Cumhuriyet'in devrim yasalarının ilki 1924 *Anayasası*'dır. İkincisi, 1925 yılında kabul edilen *Türk Kanun-ı Medenisi*'dir. Üçüncüsü de *Kanun-ı Ticaret*'tir. Bu kanunu çağdaş vergi yasaları (Muamele Vergisi Kanunu, Kazanç Vergisi Kanunu gibi) izlemiştir. Türk Medeni Kanunu'nun şeriatı kaldırması ve Cumhuriyet ilkelerine uygun medeni esasların benimsenmesinden sonra Kanun-ı Ticaret'in kabul edilmesi, bu kanunun uygulanmasının önünü açmıştır. Bu yasada ticaret hükümleri günün koşullarına uygun duruma getirilirken, muhasebe defterleri ile de önemli maddelere yasada yer verildiği görülmektedir.

29.5.1926 Tarihinde kabul edilerek yürürlüğe giren bu ticaret kanununda ticaret defterleri (Defati-i Ticaret) bölümü çok geniştir (Madde 66- 86). Bu maddelerde yer alan kimi hükümlerin üzerinde kısaca durulacaktır.

Zorunlu defterler, *mevcudat ve muvazene defteri* (daha sonraki adı bilanço ve envanter defteri), *yevmiye defteri* (günlük defter) ve *kopya defteridir* (Madde 66). Yani 1850 yılındaki kanundaki defterler, 1926 yılında da aynen kabul edilmiştir. Kopya defteri, ticari yazışmaların kopyalandığı defter olup, belge yaratma özelliğine sahiptir.

Bu defterleri tüccar bizzat tutmaya mecbur değildir, adamlarından birisine de tutturabilir. Ama bu kayıtlar tacirin tuttuğu kayıt hükmündedir (Madde 68). İsim olarak belirtilmemiş olsa da muhasebeci kavramının Cumhuriyet döneminde ticaret hukukuna bu madde ile girdiği anlaşılmaktadır.

Yukarda belirtilen üç defter ciltli olarak yılın başında *katib-i adle* (daha sonra noter) *götürülür; orada defterlerin her sayfasına sıra numarası konularak ilk ve son sayfası mühürlenir ve imzalanır* (Madde 69).

Mevcudat ve muvazene defterine (envanter ve bilanço defteri):

- *Tacirin ticarete bed ettiği* (işe başladığı) *günde sahip olduğu nakit, menkul ve gayrimenkulleri* (dönen ve duran varlıkları), *tahsili mümkün senetli ve senetsiz alacakları yazılır;*

- ... *kaffe-i duyunu* (bütün borçları);

- *bu mevcudat ve duyunun arasındaki fark olarak ortaya çıkan ve tacirin servet-i asliyesini (özsermaye) oluşturan miktarı kayıt ve işaret edildikten sonra mevcudat ve duyununun içeren bilançosu yazılır. Bilanço senede bir defa tanzim olunur* (Madde 70).

Bu maddedeki açıklamalardan kuruluşta bilançonun düzenlendiği, ayrıca

yıl sonlarında da bu mali tablonun düzenlenmesi gereği üzerinde durulduğu anlaşılmakta ve tahsilat değeri olan alacakların kabul edilebileceği dikkati çekmektedir.

Yevmiye defterine, ilk önce tüccarın ticarete başladığı günde servet-i asliyesi (özsermayesi) kayıt edildikten sonra, bütün muamelatın, ciro edilenler dahil bütün senedatın, muamelat-ı adiyeye ait her nevi makbuzatın (yani tacirin olağan işlerine ait gelirlerinin), muamelat-ı adiyeye ait medfuatın (işle ilgili yaptığı harcamaların) ayrı ayrı ve günü gününe ve tarihi ile kaydı yapılır. İhtiyacı zatiyesi için vuku bulan sarfiyatı (tüccarın kendi ihtiyacı için yaptığı masraflar) ay nihayetinde bir kalem olarak kayıt edilir (Madde 71).

Bu maddedeki ilk husus olan özsermayenin kaydı deyimini, varlıklar ve borçların kayıt edilmesi sonrası ortaya özsermayenin konulması şeklinde anlamak gerekmektedir. Günlük işlemlerin kaydının, 1850 kanunundaki kadar açık olarak ortaya konulmadığı ve ay sonlarında bir günlük maddesi olarak tüccarın kişisel giderlerinin de günlük deftere kayıt edilmesinin söz konusu olduğu dikkati çekmektedir. 1926 Ticaret Kanunu kabul edildiğinde henüz mali tablolar üzerinden vergi alınmadığı için ve hükümlerin sadece ticaretin gerektirdiği çerçevede değerlendirildiği için tacirin kişisel giderlerine de yer verildiği anlaşılmaktadır.

Kopya defteri : Bu deftere tüccarın muamelat-ı ticariyelerine dair irsal ve keşide ettikleri (ticari işlere ait gelen ve giden) mektup ve telgraflarının suretleri harfiyen ve tarih sırası ile kayıt edilir (Madde 72). Bu defter belge yaratma amacına yönelik bir nitelik taşımakta olup, 1957 yılındaki yasada kaldırılmıştır.

Günlük defter ile ilgili bir başka hüküm dikkati çekmektedir. 74. Maddede yer alan bu hükme göre *Yevmiye defteri yılda bir defa sahibi tarafından tabii bulunduğu katib-i tacir tarafından ibraz olunan (günlük defter yıl sonlarında bağlı olunan ticaret odasındaki görevli tarafından konulan) işbu defter görül-müştür ibaresi yazılarak katib-i adl dairesi mühürü ile mühürlenir, imzalanır ve tarih konulur (noter tarafından mühürlenir imzalanır). Katib-i adl defterin hiçbir sahifesini tetkike mezun değildir (noter defterdeki kayıtları inceleyemez).* Bu ifadeler defterdeki kayıtların daha sonra değiştirilmesini ya da defterin yeniden yazılmasını önleyici niteliktedir. Noter sadece bu işlemi yerine getirir.

Defterlerin saklanma süresi onbeş yıl olarak belirlenmiştir (Madde 75). Bu süre 1957 yılında on yıla indirilmiştir.

Kamusal açıdan muhasebe defterleri, tarihi süreçte, önce ticari açıdan delil olma özelliklerini taşır. Sonra özsermaye sahiplerinin haklarının korunması amacına yönelik nitelik gösterir. Bu amaç sermaye piyasasının gelişmesi ile XX. yüzyılda önem kazanmıştır. Daha sonra da vergicilik açısından, devletin vergi alacağına tespiti amacı ile kayıtlar önem taşır duruma gelmiştir. Bugün

için bu son iki husus önem taşımaktadır. Özellikle sonuncu amaç başta gelmekte ve vergi yasaları muhasebe defterlerine bu amaçla müdahalede bulunmaktadır.

1926 Yılında devlet mali tablolar ve kayıtlar üzerinden henüz vergi almaya yeni başladığı için Ticaret Kanunu'nda defterlerin ticari anlaşmazlıklarda delil olma özelliği başta geliyordu.

Bu nedenle kanunun 76-86 maddeleri bu amaca, yani ticaret mahkemele-
rindeki davalara dönük olarak düzenlenmiştir. 1957'deki yenilemede bunlar-
dan bir bölümü kalmış, bir bölümü kalkmıştır. Ama 2011 Ticaret Kanunu'nda
defterlerin delil olma özelliği kaldırılmıştır.

Böylece 1807 *Code de Commerce* ile başlayan ve Türkiye'ye 1850 yılında
Kanunname-i Ticaret ile gelen akım yüz altmış yıl sonra kaldırılmış olmak-
tadır.

4. Türk Ticaret Kanunu (1957) ve Muhasebe

1950 Yılı sonrası izlenmeye başlanan liberal iktisat anlayışı, 1949 vergi
reformundan sonra vergi yasalarının çağdaş anlayışa uygun olarak düzenlen-
mesi karşısında ticaret kanununun da yenilenmek ihtiyacı duyulması, 1926
Ticaret Kanunu'nun dilinin eskiliği ve kimi maddelerinin hükümlerinin de-
ğiştirilmesi gereği gibi gerekçelerle⁶ 1956 yılında Prof. Hirsch'in öncülüğünde
Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlandığı bilinmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 66-83. maddeleri muhasebe defterleri ile ilgili
olup, bu maddelerin kimileri üzerinde kısa bilgiler aşağıda verilmiştir.

*Her tacir, işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkileri-
ni ve her yıl içinde elde edilen sonuçları tespit etmek amacı ile yevmiye defte-
ri, defter-i kebir ve envanter defterini ve karar defterini Türkçe olarak tutmak
zorundadır* (Madde 66). Bu maddedeki kimi hususlar dikkati çekmektedir.
Öncelikle defterlerin Türkçe tutulması söz konusudur. Yabancı kuruluşların
kendi dillerinde defter tutmaları dolayısı ile Cumhuriyet'in ilanından sonra
ilk çıkan yasalardan birisi ticaret işletmelerinde defterlerin Türkçe tutulması
zorunluluğu ile ilgilidir. Bu zorunluluğun 1957 Türk Ticaret Kanunu'nda yer
alması bundandır.

İkinci husus büyük defterin (defter-i kebir) zorunlu hale getirilmiş olma-
sıdır. Bir başka husus 1926 kanununda yer alan kopya defterinin zorunluluk
dışına çıkarılmış olmasıdır. Bunun yerine belgelerin dosyalanması ve korun-
ması zorunluluğu yasanın bu maddesinde gündeme getirilmiştir. XX. Yüzyılın
ikinci yarısında artık muhasebe belgeleri oluşmaya başlamış bulunmaktadır.

1926 Yılı yasasında olduğu gibi *bir tacirin defterlerini başkası da tutsa
kayıtların sorumluluğunun tacire ait olduğu* 1957 yasasında da yer almaktadır
(Madde 67). Aynı maddede *defterlerin saklanması sorumluluğunun da tacire*

6) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9.7.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete.

ait bulunduğu belirtilmektedir. Burada dikkati çeken husus, muhasebeci deyiminin 1926 yasasında olduğu gibi 1957 yasasında da yer almamış olmasıdır. Defterlerin saklanma süresi de on yıl olarak belirtilmiş (Madde 68); tutulması zorunlu olan defterlerin notere tasdik zorunluluğu da 69. Maddede yer almış bulunmaktadır.

1957 Yasasında defterlerin tutulma biçimleri üzerinde geniş olarak durulduğu dikkati çekmektedir.

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muameleleri vesikalardan çıkarılarak tarih sırasıyla madde halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir. Bir yevmiye maddesinde madde sıra numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, tutar, dayandığı vesikanın türü, varsa tarih ve numarası yazılacaktır (Madde 70). Günlük defterin içeriğinin, önceki yasalardan daha ayrıntılı olarak ve açıklıkla bu yasa da yer aldığı anlaşılmaktadır.⁷

Defter-i Kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Bu defterdeki kayıtlar en az, tarih, yevmiye defteri madde numarası, tutar, toplu hesaplarda yardımcı hesapların adlarını içerir (Madde 71).

Büyük defterin doğruluğu, sağlama (mizan) ile ortaya konulur. Ama sağlamadan ticaret kanunlarında söz edilmediği dikkati çekmektedir.

Envanter defterine, işletmenin açılış tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kayıt olunur. Envanter ve bilançonun düzenlendiği tarihe bilanço günü denir (Madde 72); *Envanter çıkarmak, saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kat'î bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir* (Madde 73).

Envanter ile ilgili bu ifadeler, önceki yasalara göre çok daha ileri ve açık anlatımı göstermektedir.

1926 Yasasında mali tablolardan doğrudan değil dolaylı olarak söz edilmiştir. İlk kez bilanço, ticaret kanununa bu yasa ile girmiştir. *Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır. Bilançonun aktif tablosunda mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif yekunu ile borçlar arasındaki fark tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermaye de pasif tablosuna kaydolunur... Yedek akçeler ve kar ayrı gösterilseler dahi ana sermayenin çüzüleri sayılırlar* (Madde 74). Bu bilanço tanımının eksikleri 1990'lı yıllarda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan mali tablolarla giderilmeye çalışılmıştır. Bilançonun eksikleri, aktif ve

7) Oktay Güvemli : Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. Yüzyıl, Sayfa:190, 2001, İstanbul.

pasif taraflarının tasnif edilmemiş olması, zarara varlıklar arasında yer verilmesi gibi hususlarda kendini göstermektedir.

Envanter ve bilançoaya açıklık ve doğruluk esaslarının getirilmesi ve değerlendirme konusu da ilk kez 1957 yasında gündeme gelmiştir. Bunda 1949 vergi reformunun da payı olsa gerektir.

İlgililerin, işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parası ile tanzimi lazımdır. Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kayıt edilir.

Borsada kote edilen emtea ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilmeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari kıymetlerine göre hesap edilir. Pasiflerde bütün borçlar itibari, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir (Madde 75).

Burada Türk Ticaret Kanunu'nda sözü edilen iki defterden daha söz etmek gerekmektedir. Bunlardan birisi küçük işletmelerin tutacakları işletme defteridir. Basit bir muhasebe defteri olarak, vergi yasalarında yer verildiği için Türk ticaret hukukuna girmiştir. Bir başka husus da ticaret kanununda muhasebe, muhasebeci deyimlerine yer verilmeyince ve muhasebe defterleri deyimi yerine sadece defterler sözcüğü kullanılınca, kuruluşun karar defterine de tutulacak defterler arasında yer verilmiş olmasıdır.

1957 Yasası, ticari anlaşmazlıklarda muhasebe defterlerinin delil olma özelliğine yer veren son yasa olmuştur. Yasanın 80-86. maddeleri *Ticari Defterlerin İspat Kuvveti* başlığını taşımaktadır. Bu maddelerde defterlerin kat'i delil niteliğini taşıdığı, defterlerin doğruluğu konusunda yemin verilebileceği gibi hususlara yer verildiği gözlenmektedir.

Türk ticaret kanunlarının buraya kadar muhasebe defterleri açısından gözden geçirilen üçünün bir çok özelliği vardır. Öncelikle her üç yasa da, değişen koşullara göre yenilenmişlerse de genellikle 1807 yılında yayınlanan *Code de Commerce*'in etkisi altında hazırlanmışlardır. İlk ikisi Türk muhasebe kültürüne muhasebe defterleri açısından öncülük yapmışlardır.

XX. Yüzyılın sonlarına doğru ticari koşullarda öyle gelişmeler ortaya çıkmaya başlamıştır ki, 1807 yılında yayınlanan *Code de Commerce*'in izlerini ve etkisini taşıyan ilk üç yasanın değişen gereksemeleri karşılması mümkün olamamıştır. Bu konulardan bazıları iktisadi küreselleşme ile uluslararası piyasaların bir parçası olmak, teknolojik gelişmeler ve internet, Avrupa Birliğine üyelik başvurusu ve bu ülkelerdeki ticaret kanunlarının değişmesi, sermaye piyasası hukukundaki gelişmeler, yeni şirket türleridir⁸. Muhasebe açısından ise, uluslararası Muhasebe Standartları başta gelen etken olmuştur.

8) Türk Ticaret Kanunu'nun (2011) Genel Gerekçesi, 6102 sayı ve 13.1.2011 tarihli Yasa.

5. Türk Ticaret Kanunu (2011) ve Muhasebe

Yeni Ticaret Kanunu'nun 64-88 maddeleri arası Ticari Defterler başlığı altında muhasebe defterleri ile ilgilidir. Bu maddelerde yer alan hükümlerin konu ile ilgili olanlardan önemli görülenleri üzerinde kısaca durulmuştur⁹.

Madde 64 : İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir... İşletme ile ilgili gönderilmiş olan belgeler saklanacaktır... Ticari defterlerin açılış ve kapanışları noter tarafından onaylanacaktır... Yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri zorunlu defterlerdir.... Bu maddedeki hükümler genellikle önceki yasanın benzeridir.

Madde 65 : Defterler Türkçe tutulur... Defterlere kayıtlar eksiksiz, doğru ve zamanında yapılır... Bir kaydın üzeri okunamayacak biçimde çizilemez... Defterlerin tutuluş biçimi Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır... Bu hükümler de önceki yasada yer alan hükümlerin benzeridir. Fark Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile ilgili husustur.

Madde 66 : Ticari işletmenin açılışında taşınmazlar, alacaklar, borçlar, nakit para ve diğer varlıklar doğru bir şekilde envanter olarak çıkarılır... Her dönem sonunda da envanter çıkarılır... Kural olarak üç yılda bir fiziki sayım yapılması zorunludur... Bu madde hükümleri üç yılda bir envanter çıkarma hükmü hariç öncekinin aynıdır.

Madde 67 : Envanter çıkarılırken mal varlığı mevcudu sondaj usulüne göre saptanabilir.. Kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 'na uygun başka bir yöntemden de yararlanılabilir... Türkiye Muhasebe Standartları burada da söz konusu edilmiş olup, bu husus yeni Ticaret Kanunu'nun dikkati çeken ana unsuru olarak görülmektedir.

Madde 68- 77 : Bu maddeler bilanço ve gelir tablosu ile ilgilidir.

Ticari işletme, faaliyetlerinin başında ve dönemin sonunda varlık ve borçlarını gösteren bilançoğu hazırlar, gelir tablosunu da hazırlar... (Madde 68). Bu tablolar açık ve anlaşılır olmalı, işletme akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalı...Türkiye Muhasebe standartlarına uygun olmalı...(Madde 69). Türkçe ve Türk lirası ile hazırlanmalı... (Madde 70). Tacir tarafından tarih atılarak imzalanmalı... (Madde 71). Finansal tablolar, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını kapsar, teminata verilen varlıklar teminata verenin bilançosunda gösterilir... Aktif kalemler pasiflerle, giderler gelirlerle mahsup edilemez... (Madde 72). Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda dönen ve duran varlıkla, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı ayrı gösterilir, duran varlıklardan işletmeye sürekli tahsis edilen duran varlıklar arasında gösterilir...

9) Bumin Doğrusöz, Öznur Önat, Funda T. Töralp : Türk Ticaret Kanunu (Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 2011, İstanbul.

(Madde 73): Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse işletmenin kuruluş masrafları aktife konulamaz, bedelsiz elde edilmiş maddi olmayan duran varlıklar bilançonun aktifine konulamaz, sigorta sözleşmesi yapılması masrafları aktifleştirilemez... (Madde 74). Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülükler için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen koşullara göre karşılık ayrılır... (Madde 75). Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsisatlar için TMS kuralları uygulanır... (Madde 76). Poliçenin kabulünden, kefaletlerden, üçüncü kişilere borçlardan ve taahhütlerden sorumluluklar pasifte gösterilmemişse bilançonun altında veya TMS'ye göre açıklanır... (Madde 77). Bu maddelerdeki hükümlerde, ticari hukuk gereği olsa gerek, bilançoya önem verildiği, gelir tablosu üzerinde fazla durulmadığı, bir çok konunun Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na bırakıldığı ve 1957 yasasına göre farklılıkların aktifleştirmelerde ve kimi pasif hesaplarda kendini gösterdiği dikkati çekmektedir.

Madde 78-81 arası değerlendirme ile ilgilidir.

Önceki dönem bilançosundaki değerlendirme yöntemi açılış bilançosunda da aynı olmalıdır... değerlemede işletme faaliyetinin sürekliliği esas olmalıdır... varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir... Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır... Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yıl sonu finansal tablolarına alınır... (Madde 78).

Duran ve dönen varlıklar ile borçlar Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nda gösterilen değerlendirme ölçülerine göre değerlendirilir... (Madde 79). Uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ndaki esaslara göre belirlenir... (Madde : 80). Türkiye Muhasebe Standartları'nda öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır... (Madde 81).

Bu maddeler, değerlemenin kimi genel uygulama kurallarının yasadaki belirtildiğini, ama değerlendirme yöntemleri gibi kimi esas konuların ise Türkiye Muhasebe Standartları'na bırakıldığını ortaya koymaktadır.¹⁰

Madde 82 : Ticari defterler, finansal tablolar, alınan ve gönderilen ticari mektuplar on yıl süre ile saklanır. Ticari kayıtlar görüntü ya da veri taşıyıcılarda da saklanabilir... Bu hükümlerden teknolojik gelişmeler sonucu olarak ortaya çıkan görüntü ya da veri taşıyıcı kavramları yasal düzenlemeye yeni girmiştir. Ticari mektupların saklanması 1926 yasasındaki kopya defterindeki anlayışın devam ettiğini göstermektedir. Bu durum, ticari hukukun ihtiyacından doğsa gerektir.

10) Vasfi Haftacı, A. Cemkut Badem : Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011.

Madde 83- 87 arası uyumsuzluk, ibraz ve inceleme ile ilgilidir.

Ticari uyumsuzluklarda mahkeme ticari defterlerin ibrazına karar verebilir... (Madde 83). Defterlerin uyumsuzlukla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir, gerekirse suret alınabilir... (Madde 84). Miras, şirket tasfiyesi gibi durumlarda mahkeme tüm içeriklerinin incelenmesine karar verebilir... (Madde 85). Görüntü aracılığı ile ibraz edilebilen belgelerin ibrazında bu belgeleri ibraz edecek kişi yardımcı cihazları temin etmek zorundadır... (Madde 86). Ticarete yeni başlayanlar için bu kısımdaki bütün hükümler ticaret siciline kayıt ile başlar... (Madde 87). Bu maddelerde iki önemli husus vardır. Birincisi ticari defterlerin delil olmaktan çıkarılmış olmasıdır. İkinci husus ise, teknolojik gelişmelerin getirdiği yeniliklere yasanın uygunluğunun sağlanmasıdır.

Madde 88 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yetkisi ile ilgilidir.

Ticari defterler tutulurken, finansal tablolar düzenlenirken Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelere uyulması zorunludur... Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), uygulamada birliği sağlamak, finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik sağlamak amacı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uyumlu olacak şekilde hazırlanır... Bu ifadeler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun geniş yetkilerle donatıldığını ve Türkiye muhasebe uygulamalarının uluslararası standartlara uygun duruma getirilme esasının benimsendiğini göstermektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yukarıda özetlenen ilgili maddeleri, ticari defterlerin türleri, onay, saklanacak belgeler, saklama süresi, gelir tablosu az önemli, iki mali tablo (bilanço önemli görülmüş, gelir tablosuna daha az önem verilmiştir), 1926 yılında ayrı bir kanun ile¹¹ kabul edilen defterlerin Türkçe tutulması gibi konularda önceki yasalarda yer alan hükümlerin konduğu; teknolojik gelişmelere uyum, defterlerin delil olmaktan çıkarılması, değerlendirme yöntemlerinin yasa dışında başka kurumlara (TMS) bırakılması ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS)'na Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kanalı ile uyum gibi konularda yenilikler içerdiği ve uluslararası muhasebe uygulamalarında yaşanan sık değişiklikler nedeni ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na geniş yetkiler verildiği dikkati çekmektedir. Bu konular itibarı ile 1807 yılında başlayan ticari defterler ve muhasebe konusundaki anlayışın bir çok açıdan geride bırakıldığı dikkati çekmektedir.

11) İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun, 10.4.1926 tarih ve 80 sayılı, 22.4.1926 tarih ve 353 sayılı Resmî Gazete.

6. Sonuç

Türkiye'nin 1850 yılından bu yana 160 yıllık bir ticaret yasası deneyimi olduğu görülmektedir. Bu deneyimden 1850-1926 arasında, ticarete şeriat hükümlerinin geçerli olması nedeni ile sadece şirketleşmede yararlanıldığı anlaşılmaktadır. 1926 Yılından bu yana önemli çağdaş uygulamalara uygun yasal düzenlemeler zinciri yaşandığı görülmektedir. 1926 Yasası ile birlikte, öteki Cumhuriyet devrimlerinin de yardımı ile, çağdaş muhasebe anlayışına uygun ticari defterlerin tutulmasına olanak sağlandığı dikkati çekmektedir. Tutulması zorunlu ticari defterler 1926 yasasında üç defter (günlük defter, envanter defteri ve kopya defteri), 1957 yasasında üç defter (günlük defter, büyük defter ve envanter defteri), 2011 yasasında da 1957 yasasındaki defterlerin benimsendiği görülmektedir. Bu yasada başka zorunlu defter tutulacaksa bu kararın Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından verilebileceği açıklanmıştır.

1850 - 1957 Yılları arasındaki üç yasal düzenlemenin 1807 yılında Napolyon zamanında kabul edilen *Code de Commerce*'e uygun olduğu, bu uygunluktaki kimi hususların 2011 yasasında ortadan kaldırıldığı dikkati çekmektedir. Bu gelişmenin iki temel nedeni olduğu görülmektedir. Bunlardan birisi teknolojik gelişmeler, öteki de iktisadi globalleşmenin ortaya çıkardığı koşullardır. Teknolojik gelişmeler görüntülü belgelemelerde kendini göstermekte, globalleşmenin getirdiği yenilikler ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nda ortaya çıkmaktadır. Bu son konuda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na büyük ölçüde yetki devri yapılmış olması özellikle dikkati çekicidir.

Kaynakça

- *Oktay Güvemli : Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, 2000, İstanbul.*
- *Oktay Güvemli : Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, 4. Cilt, 2001, İstanbul.*
- *Ahmet Ziya : Ticaret Kanunu Şerhi, 1928, İstanbul.*
- *Code de Commerce, Edition Textulle, November, 1807, Gene.*
- *Türk Ticaret Kanunu, 9.7.1956 tarih ve 6762 sayılı.*
- *Türk Ticaret Kanunu, 13.1.2011 tarih ve 6102 sayılı.*
- *İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun, 10.4.1926 tarih ve 805 sayılı.*
- *Bumin Doğrusöz, Ö. Onat, Funda T. Töralp : Türk Ticaret Kanunu, İstanbul SMMM Odası Yayını, 2011, İstanbul.*
- *Vasfi Haftacı, A. Cemkut Badem: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler; Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan, 2011.*
- *Fehmi Yıldız, Batuhan Güvemli : Commercial Boks Under Turkish Commercial Law Concerning Accounting, Paper, 2 th Conference Balkans and Middle East Countries Auditing and Accounting History, 15-18 September 2010, İstanbul.*
- *Reha Poroy : Son Elli Yılda Türkiye'de Kara Ticaret Hukuku Alanında Kamulaştırma Hareketinin Genel Teori Açısından Değerlendirilmesi, İÜHF, 50 Yıl Armağanı, 1973, İstanbul.*