

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA MUHASEBE VE FİNANSAL TABLOLARDA OLUŞAN DEĞİŞİKLİKLER

CHANGES IN ACCOUNTING AND FINANCE TABLES UNDER NEW TURKISH COMMERCIAL LAW

Abdulkadir BİLEN¹
Hasan SOLMAZ²
Said ÇEVİK³

Öz

Elli yılı aşkın süredir ticari ilişkilerimizi şekillendiren eski Türk Ticaret Kanunu, Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinde hazırlanan ve 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde T.C. Resmi Gazete’de yayımlanan yeni Türk Ticaret Kanunu ile yürürlükten kalkmıştır.

Muhasebe ilkeleri ve kayıt düzeni ile finansal raporlama ve bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemelere yer verilen Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte, muhasebe mesleği ve işlemlerinde yeni bir dönem başlamıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiştir. Kanun ile Türkiye’de finansal raporlamada, muhasebe uygulamalarında ve bunlarla ilgili standartlar yayınlamada Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir. Bu çalışmada Muhasebe mesleğine dair Yeni Türk Ticaret Kanununda yapılan düzenlemeler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yeni TTK, Finansal Tablolar, Muhasebe Standartları, Denetim

Abstract

The old Turkish Commercial Law that shape trade relations over the past fifty years was abolished by new Turkish Commercial Law which accepted on 13 January 2011 and published in Official Gazette on 14 February 2011 to be compliant with the laws of the European Union.

A new time would start on accounting profession and transactions with new Turkish Commercial Law including new regulations on accounting policies, financial reporting record layout and auditing.

New Turkish Commercial Law has been determined to be effective on 1 January 2013. By law, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority has been authorized for financial reporting, accounting practices and related standards in Turkey. The regulations of the accounting profession by new Turkish Commercial Law are examined in this study.

Key words: New Turkish Commercial Code, Financial Tables, Accounting Standarts, Audit.

¹Dicle Üniversitesi. İİBF. Doç. Dr. e-mail: abilen@dicle.edu.tr

²Dicle Üniversitesi. İİBF. Yüksek Lisans Öğrencisi. e-mail: hasan_solmaz@hotmail.com

³Dicle Üniversitesi. İİBF. Yüksek Lisans Öğrencisi. e-mail: saidcevik@yahoo.com

GİRİŞ

1956 yılından beri yürürlükte bulunan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu” ile sürdürdüğümüz ticaret hayatımız, küreselleşme ile birlikte ilişkilerimizin yoğunlaştığı gelişmiş ülkelerin ekonomisinde yaşanan değişimler sonucunda karmaşık hale gelmiştir. Bu açıdan daha kullanılabilir ve küresel ekonomi düzeni ile uyumlu yeni bir ticaret kanununun oluşturulması önem kazanmıştır. Türkiye’nin uluslararası düzeyde ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarında söz sahibi olabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde güncel ve genel kabul görmüş kavramları içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması zorunluluk olarak görülmüştür. 6 yıllık çalışmalar neticesinde 2005 yılında tasarısı hazırlanan yeni kanun “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” adıyla nihayet 13 Ocak 2011 tarihinde birçok düzenlemeden geçirilmiş haliyle TBMM Genel Kurulu’nda görüşülüp kabul edilmiş, 14 Şubat 2011’de 27846 Sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun genel olarak yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiş olup, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Sistemine geçiş işlemlerine ilişkin hükümlerin yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiştir.

Kanunla birlikte muhasebe mesleğini birebir ilgilendiren yeni ilkeler oluşturulmuş veya ithal edilmiş olmasının yanında bu ilkeler doğrultusunda muhasebe kayıt düzeni, bağımsız denetim ve finansal raporlama konularında da yeni düzenlemeler çerçeve olarak kabul edilmiştir. Söz konusu kanunla halka açık olan veya açık olmayan tüm şirketler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile (UFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) muhasebe ve finansal raporlama konularında uygulamak ile mükellef kılınmıştır. Çalışmamızda yeni TTK’nın muhasebe mesleğini ilgilendiren maddelerindeki önem arz eden hükümlerinden yola çıkılarak; muhasebeleştirme sürecinde izlenen ticari defterlerle ilgili yapılan düzenlemeler, şirket hakkında fikir sahibi olmak üzere dönem araları veya sonlarında çıkarılan finansal raporlar ile finansal raporlara doğruluk kazandıran düzenlemeler ve denetleme görevini yürüten bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler ele alınmıştır.

1. Finansal Tablolar Neye Göre Hazırlanacaktır?

1.1. Yeni TTK'da Finansal Tablolara Dair Düzenlemeler

TTK 68-71 maddeleri arasında tacirlerin açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloları düzenlenmiştir. Bu maddeler aşağıda ele alınmıştır.

68. Maddeye göre “Tacir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilânçosunu ve yıllık bilânçoynu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilânçosunda, yılsonu finansal tablolarının yılsonu bilânçosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Bunun yanında işletme, gelir tablosunu hazırlar. Bilânço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514. madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.” Böylece her tacire açılış bilançosu ile yıllık bilanço ve yıllık gelir tablosunu kapsayan yılsonu finansal tabloların düzenlenmesi yükümlülüğü getirilmektedir. Burada yılsonu finansal tablolardan sadece bilanço ve gelir tablosunun anlaşılması gerekir. Dolayısıyla hüküm, asgarîyi göstermektedir. Tasarının 514 üncü maddesi, nakit akım ve öz sermaye tablolarıyla eklerini de anılan tabloları içine almıştır. Bu açıdan görülebilir ki standartlarda yapılabilecek bir değişim, söz konusu maddeyi de ilgilendirmekte olup bu tabloların sayılarını artırmak yönünde bir eğilim sezilmektedir. Bu nedenle ilgili madde hükümleri ve standartları saklı tutulmuştur.

69. maddeye göre “Yılsonu finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı ve düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.” Bu maddede finansal tabloların çıkarılma süresi ile ilgili kesin bir zaman aralığı belirlenmemiştir. Bu durum envanter zamanında olduğu gibi finansal tabloların düzenlenmesinde de subjektif uygulamalar oluşturabilir. (Doyrangöl, 2008: 13). Buna rağmen finansal tabloların oluşturulmasında düzenli bir işletme faaliyeti akışı için gerekli sürenin 3 ay olarak belirlenmesi subjektif etkiyi azaltma yönündedir.

Finansal tablo kalemlerine ilişkin ilkeler genel olarak yeni TTK'nin 72 ila 78. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

72. maddede tamlık ve mahsup yasağı düzenlenmiştir. Buna göre; “Aksine kanunî hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticarî 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 göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin

kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehn olunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdi tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır. Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez denmektedir.”

73. maddede bilançonun içeriği ile aktif ve pasif ayırımına çok genel bir ifade ile işaret edilmektedir. Buna göre; “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse; duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar bilançoda ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır. Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.”

74. maddede aktifleştirme yasağı düzenlenmiştir. Bu yasak, şirketlerin kuruluş aşamasında yaptığı giderler sonucunda işletmeye herhangi bir varlık girmediği durumları ilgilendirmekle birlikte finansman giderlerini kapsamaz. Buna göre; “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun. Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.” denilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar bedel ödenerek başkalarından devralınmışsa yasak söz konusu değildir. Ayrıca dönen varlıklar arasında yer alan elektronik veri tabanları da, duran varlıklara ilişkin olan hükmün dışında kaldığından yasağın kapsamında değildir.

75. maddede karşılıklar konusu düzenlenmiştir. Buna göre; “Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.” Karşılıklar, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir. Karşılıkların ayrılmasına, şeklen ve esasen Türkiye Muhasebe Standartlarına göre karar verilir.

76. maddede dönem ayırıcı hesaplar konusu ve geçici hesapların genel olarak tanımı düzenlenmiştir. Buna göre; “Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilâtlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.”

77. madde, şeffaflık ilkesinin gereği olarak pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir. Kısacası tüm sorumlulukların kayıt altına alınması ve kayıt dışı sorumluluk bırakmayarak şirketin yüz yüze kalabileceği tüm tehlikelerden haberdar olunması sağlanmaktadır. Buna göre kanun maddesinde; “Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.” denmektedir.

Yukarıda görüldüğü gibi TTK, dönem sonu finansal tabloların nasıl düzenleneceğini ve bu tablolarda nelerin bulunacağını belirlemiştir. Ayrıca, şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için karşılık ayrılmasında olduğu gibi değerlendirme hükümleri konusunda da mevcut vergi düzenlemelerinden ayrılmaktadır.

1.2. Değerleme İlkeleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 78'inci maddesine göre; “Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere, şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

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

b) Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilmelidir.

c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar birer birer değerlendirilmelidir.

d) Değerleme ihtiyatla yapılmalı; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınmalı; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılmalıdır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.”

Kanunun gerekçesinde de açıklandığı şekliyle ihtiyat ilkesi, bilanço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır.

Yukarıda a, b ve c bentlerinde yer alan Ticaret Kanunu değerlendirme hükümlerinin vergi mevzuatı ile uyumlu olduğunu söylemek mümkündür. Karşılaştırılabilirlik, süreklilik, süreğenlik, şeffaflık ve mahsup yasağı başlıkları altında uyumlu olan ifadeler içeren ilk üç bentte yer alan değerlendirme ilkeleri birbirleriyle de uyumludur. Fakat ihtiyatlılık ilkesi, vergi mevzuatı aleyhine bir uygulama doğurabilmektedir. Vergisel yaklaşımın başta gelen ilkesi vergi matrahlarının aşındırılmaması ilkesidir. İhtiyatlılık ilkesi yalnızca yasalara tamamıyla uyulması durumunda ve belli başlı hallerle sınırlı olarak uygulanabilir. Örneğin; TTK Madde 75'te "Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır." hükmü bulunmaktadır. Oysa vergi mevzuatında, karşılık ayırabilmek için alacaklarda 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 çok fazla uygulama alanı bulamasa da VUK'un 288. maddesine göre; hâsıl 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 tahsilât tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınmalıdır." Bu ilkede tahakkuk ilkesi vurgulanmaktadır. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığı ilkesini de kapsar.

Tahakkuk esas ilkesinin düzenlendiği Türk Ticaret Kanunu'nun yukarıdaki bendi, GVK'nin 39. maddesinde de ifade edildiği haliyle tahakkuk esasının geçerli olduğunu, yani ticari kazancın tespitinde "gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi" anlamını içeren vergisel bir düzenleme olduğunu belirtmektedir. Buna göre ticari kazancın tespitinde, gider ve gelirlerin tahsil edilmiş olması veya ödenmiş olması dikkate alınmamaktadır. Kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hükümleri ve buna bağlı olarak tahakkuk esas geçerli olduğundan bu anlamda TTK ve vergi mevzuatının uyumlu olduğunu söylemek mümkündür.

f) "Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler aynen korunmalıdır."

Kanun gerekçesinde açıklandığı gibi, TTK'nın 78. maddesinin (a) bendi "bilâncoların değersel özdeşliği" veya "karşılaştırılabilirlik (comparability)" diye anılır. Bilâncoların birbirini izlemelerini bir önceki bilâncunun kapanış değerlerinin bir sonraki bilâncunun 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, bilâncio günü ve teker teker değerlemeyi içermektedir. Değerlemeler bilâncio günü itibarıyla yapılmalı, bu tarihe kadar değerlemeyi etkileyen bütün etkenler dikkate alınmalı, anılan tarihten sonrakiler de hesaba katılmamalıdır. Teker teker değerlendirme ise şeffaflığın vazgeçilmez gereğidir. Aksi halde kalemler toplanır ve mahsuplarla bir değer elde edilmek istenirse finansal durum anlaşılabilir. (d) bendi, ihtiyat ilkesi, bilâncio 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.

79. maddede varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri de düzenlenmiş olup buna göre, duran ve dönen varlıklar ile borçlar ve diğer kalemler Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir.

80. maddede iktisap ve üretim değerleri, şekil ve esas itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarına tâbi kılınmakla birlikte, 81. maddede şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanacağı ifade edilmektedir.

Vergi uygulamasında yöntemlerin korunması ilkesi yaygın bir durumdur. Özellikle aktifleştirme veya doğrudan gider yazma konusunda mükelleflerin tercih haklarının bulunduğu durumlarda geçerlidir. Tercih hakkı kullanıldıktan sonra geri dönülerek diğer tercihin kullanılması kabul görmemektedir. Mesela aktifleştirilip amorti edilmek suretiyle giderleştirilme tercihindense sonra geriye dönülerek aktifleştirmeden vazgeçilip bakiyenin gider yazılması veya doğrudan gider kaydedilme sonrası giderlerden çıkarılıp aktifleştirilme yoluna gidilmesi kabul edilmemektedir.

2. Yeni TTK Kapsamında Muhasebe Standartları

Eski Türk Ticaret Kanunu'nun 75. 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 hesap 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." Bu maddeye göre TTK'da temel değerlendirme ölçüsü olarak alınan tasarruf değeri, ekonomik bir kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeri ifade etmektedir. Bir diğer değerlendirme ölçüsü olan borsa rayici ise borsaya kote edilen mallar ve kıymetler için ayrıca kullanılabilir. Alacaklar ve borçlar ise itibari değerleri üzerinden kayıtlara geçirilir. Eski TTK'da değerlendirme hükümleri sadece bu madde ile düzenlenmiştir. Anlaşılacağı üzere TTK değerlendirme hükümleri günümüz şartlarına göre yeterli kapsayıcı ve kolay anlaşılır değildir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ise aşağıda yer verildiği üzere değerlendirme ölçüleri Türkiye Muhasebe Standartlarına dayandırılmakta olup standartların sürekli düzenleme konusunda daha dinamik olacağı düşünülmektedir. 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, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir (TTK Madde 80). Muhasebe standartlarının yayınlaması Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiş olup yetkinin kazandırıldığı TTK'nın 88'inci maddesi şöyledir:

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, 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 aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ila 528. maddeler ile kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına

tam uyumlu olacak şekilde, sadece Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnaî standartlar konulabilir. Bu standartları 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 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 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 uluslararası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

Bu fıkralarda anlaşıldığı üzere, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnaî standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklar.

Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar (ör: BDDK, SPK); Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, yukarıdaki paragrafta belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde uluslararası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

3. Tutulması Zorunlu Defterlerde Oluşacak Değişiklikler

Tüm işletmelere TMS'ye göre ticari defter tutma zorunluluğu getirilmiştir.

Tablo 1: Eski ve Yeni TTK'ya Göre Defter Tutma Yükümlülüğünün Karşılaştırılması

	Eski TTK (6762 Sayılı)	Yeni TTK (6102 Sayılı)
Ticari Defterler	<p>Gerçek Kişiler</p> <ul style="list-style-type: none"> — İşletme Defteri veya — Yevmiye Defteri — Defteri Kebir — Envanter Defteri <p>Tüzel Kişiler</p> <ul style="list-style-type: none"> — Yevmiye Defteri — Defteri Kebir — Envanter Defteri — Karar Defteri 	<ul style="list-style-type: none"> — Yevmiye Defteri — Defteri Kebir — Envanter Defteri — Pay Defteri — Yönetim Kurulu Karar Defteri — Genel Kurul Toplantı Defteri — Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenecek diğer defterler
Defter Tasdikleri		
Açılış Onay Makamı	— Noter tarafından veya	— Noter tarafından veya
Açılış Onay Zamanı	— Şirket kuruluşunda Ticaret Sicili Müdürlükleri tarafından onaylanabilir.	— Şirket kuruluşunda Ticaret Sicili Müdürlükleri tarafından onaylanabilir.
Kapanış Onay Makamı	— Kullanılmaya başlamadan önce — Noter tarafından	— Kullanılmaya başlamadan önce — Noter tarafından
Kapanış Onay Zamanı	— Yevmiye Defteri izleyen dönemin Ocak ayı sonuna kadar — Envanter Defteri izleyen dönemin Mart ayı sonuna kadar	— İzleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar

Yeni TTK ile birlikte gerçek kişi tacirlerin tutabileceği İşletme Defteri kaldırılarak ticari işlemlere detay ve şeffaflık kazandıran önemli bir adım atılmıştır. Bu işletmelerin varlık ve kaynak durumu konusunda ayrıntılı bilgi sağlamayan işletme hesabı esasına göre tutulan defter, bilanço esasına göre tutulan deftere tedavül ederek işletme ile ilgili üçüncü taraflara anlamlı finansal tabloların sunulması sağlanacaktır. Gerçek kişi tacirlerin yabancı kaynak kullanımında ayrıntılı finansal tabloların sunulması hem kaynak sağlayıcı ve hem de kullanıcı taraflar açısından da faydalar sağlayacaktır.

Bir diğer önemli değişiklik de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya ilişkin konularda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na önemli yetkiler tanınmış olmasıdır. Aynı konulara ilişkin olan, ancak kanunlarda yer alan veya kurumlar tarafından yapılmış olan farklı düzenlemeler uygulamada karmaşa ve çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Bu nedenle yeni TTK' da Türkiye Muhasebe Standartlarının aynen benimsenmiş olması ve birçok konuda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yetkili kılınmış olması uygulamada birliğin sağlanması açısından önemli bir gelişmedir. 6102 sayılı TTK' nın 64-88. madde hükümlerine tabi olan gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek 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 aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

6102 sayılı TTK'nın yasalaşmasına kadarki süreçte Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarında aynı konulara ait farklı düzenlemeler bulunmaktaydı. TTK ile TMS arasında tam bir uyum sağlanmasından sonra farklılık VUK ile TTK arasında kalmıştır. Bundan sonra beklenen bu iki kanun arasındaki uyumun nasıl sağlanacağıdır (Pamukçu, 2011).

3.1. Tutulması Zorunlu Defterler

Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler KGK tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi defterler de ticari defterlerdir.

• Ticari defterlerin açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanması hükmü bulunmaktadır. TMS'ye göre tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekil ve esasları ve bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir.

Defterler ve gerekli kayıtlar;

- Türkçe tutulur.
- TMS'ye uygun olmak kaydıyla “fiziki dosyalama” ya da “veri taşıyıcıları” (elektronik ortam) aracılığıyla tutulabilir.
- Ticari defter ve belgelerin saklanma süresi 10 yıldır.
- Ticari faaliyetin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, TMS'ye uygun olarak varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini gösteren açılış ve yılsonu bilançosu çıkarmak zorunludur.
- Bilanço ve gelir tablosu yılsonu finansal tabloları oluşturur. Yılsonu finansal tablolar Türkçe ve TL olarak hazırlanır. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır.

Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri tutulması zorunlu defterler olup bunlara yapılacak ilaveler KGK tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi defterler de ticari defterler olup kanun gerekçesinde de belirtildiği şekliyle bu defterlere de ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kuralları uygulanmak istenmiştir.

TMS'ye göre tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının noter tarafından yapılması hükmedilmiş olup onay şekil ve esasları ve bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Defterler ve gerekli kayıtlar; Türkçe ve TMS'ye uygun olmak kaydıyla, elektronik ortam aracılığıyla tutulabilir. Ticari defter ve belgelerin saklanma süresi 10 yıl olarak belirlenmiş olup, ticari faaliyetin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, TMS'ye uygun olarak varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini gösteren açılış ve yılsonu bilançosu çıkarmak zorunludur.

3.2. Ticari Defterler

İlgili yasaya ve yasanın atıf yaptığı Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak ticari defterlerin tutulması, öncelikle kendi yararları açısından tacirlere, tüzel kişi tacirlerde alınacak finansal ve yönetsel kararlarda ortaklara ve yöneticilere, vergi alacağının belirlenmesinde devlete, ticari alacakla ilgili uyuşmazlıklarda alacaklılara, çeşitli hukuk dalları açısından ortaya çıkan uyuşmazlıklarda delil olarak mahkemelere önemli faydalar sağlamaktadır (Bahtiyar, 2009: 120). Eski TTK’ da gerçek ve tüzel kişilerce tutulması zorunlu ticari defter türleri, defterlere kayıt süresi, saklama müddeti, tasdik ve beyanname verme sorumluluğu, teslim ve ibrazı ile ispat kuvveti ayrıntılı olarak açıkça ifade edilmiş iken yeni TTK’da bu konulara öz olarak değinilmiştir (Moroğlu,1999: 68-86). Yeni TTK’nın 64 ila 88. maddeleri arasında ticari defterlerle ilgili kısım defter tutma ve envanter, açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloları, saklama ve ibraz şeklinde üç alt başlık altında düzenlenmiştir.

3.3. Defter Tutma ve Envanter

Yeni kanunun “Defter Tutma Yükümlülüğünü” açıklayan 64.maddesinde “Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartları’na ve 88. madde hükümleri basta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir" şeklinde ifade edilmektedir. Burada asıl kasıt, ticari defter tutma yükümlülüğünden bir sistem içerisinde muhasebenin tutulmasının anlaşılmasıdır. Bu ifade muhasebenin tutulmasında TMS’ye uyulma zorunluluğunu ortaya koyan söylemden de anlaşılmaktadır. Defter tutma yükümlüğü; gerçek kişi tacirler ile tüzel kişiler açısından yönetici ve Yönetim Kuruluna aittir (ey.com, 2011).

Ayrıca kanunun ilgili maddesine ilişkin gerekçeli tasarısında muhasebenin sadece Vergi Usul Kanunu’na göre tutulmayacağı, vergi verilerinin TMS’ye göre tutulmuş muhasebe raporlarından çıkarılması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

Kanun maddesinde geçen üçüncü kişi uzmanlar ifadesinden, işletmenin mali durumundan haberdar olması gerekli ve faydalı olan işletme içinden ast ve üst yöneticiler anlaşılmalıdır. İfade, ayrıca özel bir çalışma yapmadan basit düzeyde muhasebe bilgisi ile işletmenin mali durumu hakkında fikir edinebilmek çerçevesinde akılcılık ve sadeliği vurgular.

Yeni TTK'nın 64.maddesinde "ticari defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarda noter tarafından onaylanır" şeklinde ifade edilen hüküm, iki onay makamı ve iki defter kullanımını kaldırmaya yöneliktir.

Yeni kanunun 65.maddesinde "Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir." denmektedir. Yine aynı maddede "...defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır..." ifadesi ile zaman, kronolojik sıra, tarih ve belge numarası gibi ayrıntıları ile birlikte kayıt işleminin gerçeğe uygun ve düzenli olarak yapılmasının önemi vurgulanmaktadır.

Aynı maddede yer alan bir diğer hüküm "...defterler ve gerekli diğer kayıtlar, biçim ve yöntemleri TMS'ye aykırı olmadıkça olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığı ile tutulabilir..." ifadesidir. Muhasebeleştirme sürecinin sonunda yevmiye ve defteri kebir'e yapılan yazımların çıktılarının işlemlerin özelliklerine göre çok geniş kapsamlı olmakta ve yer kaplamaktadır. Bugünkü düzenlemelere göre bu çıktılarının kâğıt kullanılarak alınması, bu kâğıtların pek çoğunun kullanılmadan önce yetkili notere onaylatılması bir dizi külfet ve çaba gerektirmektedir. Çıktılar alındıktan sonra da arşivlere kaldırılmaktadır (Selek, 2000). Gereğesinden de anlaşılacağı üzere yeni kanun, teknolojik gelişmeleri de dikkate almakta ve eski sistemle birlikte teknolojik imkânların da kullanımını teşvik etmektedir.

Yeni kanunun "Envanter" başlığı ile açıklanan 66. maddesinde "Her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda 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" hükmüyle envanterin tam ve doğru olarak çıkarılması gerektiği ifade edilmiş ve söz konusu hükümden, başlangıçta envanterin tam ve doğru hesaplanmaması halinde izleyen bilançoların hatalı olacağı anlaşılmaktadır.

Varlıkların ve borçların değerlerini teker teker belirtmeyle kastedilen kullanıcıları yanıltmak amacıyla bilançonun örtülmesi, bilançonun değiştirilmesi, bilançonun süslenmesi gibi bilançonun temel ilkelerine aykırı davranılmamasıdır (Yazıcı, 1976: 24-25).

Yeni kanunun dikkat çeken bir başka maddesi "Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler" başlığı ile açıklanan 67. maddedir. Bu maddede "Envanter çıkarılırken malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel, istatistiksel yöntemler yardımı ile

çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem TMS'ye uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin varlığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanter sonuçlarına eş düşmelidir.” ifadesi ile işletmelere güvenle tespit edilmek ve fiziki sayım sonuçları gibi sonuç almak şartıyla TMS'ye uygun kolaylaştırıcı envanter imkanı tanınmış olmakta, işletmeler fiziki envanter yapma külfetinden kurtulmaktadır. Yine ilgili madde içinde bir fıkrada işletme, faaliyet döneminin kapanışından önceki 3 ay ile faaliyet döneminin kapanışından sonraki 2 aylık zaman dilimi aralığında özel bir envanter çıkardı ise ve bu envantere bulunan varlıklar faaliyet dönemi sonundaki sonucu yansıtarak TMS' ye uygun değerlendirilirse faaliyet dönemi sonunda ayrıca başka bir envanter yapmaya gerek olmadığı ifade edilmiştir.

3.4. Saklama ve İbraz

Eski TTK'nın 68. maddesinde düzenlenmiş olan ticari defter ve belgelerin saklama süresi ile ilgili hüküm yeni kanunla biraz daha genişletilerek düzenlenmiştir. Yeni TTK' nın “Belgelerin Saklanması ve Saklama Süresi” başlıklı 82. maddesinin 1. fıkrasında, her tacirin ticarî defterlerini, envanterleri, açılış ve 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, alınan ticarî mektupları, gönderilen ticarî mektupların suretlerini ve sayılan tüm bu belgelerin dayanağı olabilecek fatura ve makbuz gibi belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde ve 10 yıl süreyle saklamakla yükümlüdür.

Maddenin sonraki fıkra ve bentlerinde saklama işlemi kolaylaştırılarak, saklama süresi boyunca her an ulaşılabilmesi ve okunur hale getirildiklerinde defter dayanaklarıyla görsel ve içerik olarak örtüşmeleri şartı ile “açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, yukarıda sayılan belgeler TMS' ye uygun olmak kaydı ile görüntü ve veri taşıyıcılarında” saklanabileceği belirtilmiştir.

Yeni TTK artık modern kanunlarda rastlanılmayan ticari defterlerle ispat usulü hakkındaki hükümlere yer vermemiştir (pwc.com, 2011). Yeni TTK' da ticari defterlerin ispat aracı olarak kullanılması konusunda köklü bir değişikliğe gidildiği görülmektedir. Buna göre; eski TTK'nın 82 ila 86.maddelerinde düzenlenmiş ticari defterlerin kesin delil olarak sahibinin lehine, aleyhine veya diğer tarafın aleyhine kullanılması durumu ortadan kaldırılmıştır. Bunun yerine “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticarî işlerde de uygulanır” hükmü getirilmiştir. Hükme göre; ticari uyuşmazlıkların

varlığı halinde hâkim tarafından resen ya da taraflardan birinin istemi üzerine incelenen defterler takdiri delil olarak nitelendirilecektir (ey.com, 2011). Yeni TTK'nın saklanması zorunlu olan belgelerin ibrazını düzenleyen 86. maddesi, görüntü ve veri taşıyıcılarda özellikle elektronik ortamda saklanan kayıtların dayanağını oluşturan ve kanıtlayan muhasebe belgelerinin ibrazı gerektiğinde bunların okunabilirliğini sağlama sorumluluğunu ibraz edene yüklemiştir.

Yeni TTK'nın Ticari Defterler başlıklı 5.kısımının son maddesi olan 88. maddede KGK'nın yetkisi düzenlenmiştir. Bu düzenlemede; 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. Bu anlamda ülke ve dünya genelinde kabul görmüş ilkeler çerçevesinde muhasebe kayıt düzeni ve defterler konularında standartlar geliştirilecektir.

Standartlar çerçevesinde yapılacak muhasebe uygulamalarında birlik sağlamak, özellikle uluslararası piyasalarda Türk işletmelerinin finansal tablolarının yorumlanabilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak düzenlemeleri yayınlamada tek yetkili kurum KGK'dır. KGK çeşitli büyüklükteki işletmeler ve bazı sektörler için özel ve istisnai standartlar koyabilecektir. Nitekim tam set TMS/TFRS'ler KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılamada biraz karmaşık ve zor gelmiştir. Bu nedenle KOBİ'ler için gereksinmelerine uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan onlara özgün daha basit bir standart yayımlanması gündeme gelmiştir. 01.11.2010 tarihinde KGK tarafından yayımlanan KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardıyla Türkiye'deki KOBİ'lere uluslararası piyasalarda kendilerini gösterme imkânı tanınmış, aynı zamanda büyüyen ve sınıf atlayan KOBİ'lere de tam set TMS/TFRS' ye geçişte kolaylıklar sağlanmıştır (Akdogan, 2010: 2).

4. Denetim

Denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma sürecidir (Haftacı, 2011:3). Muhasebe ile denetleme, hangi açıdan ele alınırsa alınsın bunların tanımlarının örtüştüğü, belirli dayanaklara göre oluşturulan somut kanıtların her ikisi için de aynı, özdeş olduğu görülür. Muhasebe ile denetim birbiri ile çok yakından ilişkilidir; dahası

muhasebe ile denetleme iç içedir; bunlardan biri öbürünün bütünleyicisi ve devamıdır. Muhasebe denetlemenin temel dayanağı; denetleme, muhasebenin, dayanaklara göre kanıtlara uygunluğunun sağlamasıdır. Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe sağlamasızdır (Yazıcı, 2003: 105).

Yeni TTK'nın muhasebe mesleğini ilgilendiren en önemli yeniliklerinden birisi de bağımsız denetim konusunda olmuştur. Yeni düzenleme ile tüm anonim şirketler bağımsız denetleme kuruluşu veya yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir tarafından uluslararası denetim standartlarına göre yapılacak bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Yeni TTK'ya göre ayrıca AET ve AT yönergelerinde bir sermaye şirketi olarak sayılan limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de A.Ş.'lerin denetimi ile ilgili düzenlemeler uygulanacaktır (Köksal, 2009: 250). Böylece eski TTK'nın ilgili hükümleri uyarınca tüm A.Ş.'ler için Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca yapılan genel dış denetim ile kamuoyunu yakından ilgilendiren bazı A.Ş.'ler için Sermaye Piyasası Kanunu gibi özel kanun ve yönetmeliklere dayanılarak yapılan özel dış denetim faaliyetleri saklı kalmak kaydıyla şirket içindeki bir takım kişilerce yapılan eski TTK'nın ilgili maddelerinde şirketin üç kanuni organından biri olan uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplar eliyle yapılan iç denetim tarihe karışmıştır (Bahtiyar, 2005: 146). Sermaye şirketlerinde bağımsız denetleme konusu yeni TTK'daki incelemeler sonucunda sermaye şirketlerinde işlem denetimi ve özel denetim başlıklarında incelenmiştir.

4.1. Yeni TTK ve Bağımsız Denetimin Kapsamı

Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında KGK tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. Artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır. Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da (risk denetimi) kapsayacaktır.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır, yani bu finansal tablolar üzerinden kar

dağıtımını yapılamayacaktır. Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak Türk işletmelerine uluslararası ve yabancı piyasalarda rekabet gücü sağlayacak ve Türk piyasasına uluslararası nitelik kazandıracaktır.

4.2. Yeni TTK' da Tanımlanan Denetçiler

❖ İşlem Denetçisi

Yeni TTK'nın 554. maddesinde yer alan düzenlemede, işlem denetçileri; şirketin kuruluşu, sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesi konusunda görev alacaklardır. İşlem denetçisi olabilmek için denetçi olma şartlarını taşımak gerekmektedir. Dolayısıyla ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bağımsız bir denetleme kuruluşu olma koşulu işlem denetçileri için de geçerli olacaktır (<http://vergidegundem.com/>, 2013).

İşlem denetçisinin görevleri;

- 1- Sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
- 2- Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi,
- 3- Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının denetlenmesi,
- 4- Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi,
- 5- Sermaye artırımının ve azaltılmasının denetlenmesi,
- 6- Diğer işlemlerin denetimi.

❖ Bağımsız Denetçi

Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesinden itibaren, bugün denetçi olarak bilinen kişilerin artık YMM, SMMM ve bağımsız denetim kurumları adı altında denetim görevlerini icra edecekleri söylenebilir. Belirli bir meslek grubuna kanun tarafından böyle bir görevin verilmesi bağımsız denetçilerin sorumluluk alanını daha da genişletmiştir. Ayrıca, bağımsız denetimin uzman kuruluşlara bırakılması sır saklamadan doğan sorumluluğu arttırmaktadır. Yeni TTK ile beraber denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu konusunda para cezaları öngörüldüğü, sır saklama konusunda öngörülen yükümlülüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına

kadar tazminata hükmedilebileceği düzenlenmiştir. Denetçinin bağımsız bir denetleme kuruluşu olması halinde ise sır saklama yükümlülüğünün Yönetim Kurulu üyelerini ve çalışanlarını da kapsayacağından bahsedilebilir. Dolayısıyla sorumluluk alanı genişlemektedir. Bununla birlikte, bağımsız denetim firmalarının sorumluluk alanlarını sınırlandırmak ya da ortadan kaldırmak için önceden konulacak sorumsuzluk kayıtlarının geçersiz olacağı da yeni TTK'da öngörülmüştür. Bu durum işlemlerin daha kusursuz ve profesyonelce yürütülmesi imkânı getirecektir (<http://vergidegundem.com/>, 2013).

Bağımsız denetçinin görevleri;

1- Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standart'larına, TTK'ya ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,

2- Yönetim Kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,

3- Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na rapor edilmesi,

❖ Özel Denetçi

Özel denetçi atanması, hâkim şirket yavru şirket ilişkileri açısından uygulama alanı bulan bir yöntem olup, gerekli görüldüğü hallerde; herhangi bir pay sahibinin şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurması sonucu mahkemenin tayin edeceği bir kişinin şirketler topluluğu ile ilgili inceleme yapmasıdır. Her pay sahibi pay sahipliği haklarını kullanabilmek ve belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile Genel Kurul'dan isteyebilir. Genel Kurulun istemi onaylaması halinde, her pay sahibinin otuz gün içinde mahkemeye başvurma hakkı vardır.

Aşağıdaki hallerde özel denetçi atanmasına karar verilebilir;

- Şirketi denetleyen denetçi şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa,
- Yönetim Kurulunun aldığı kararların şirketi zarara uğratması ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığı açıklanmışsa,

özel denetçi atanması için Mahkemeye başvuru yapılabilir (<http://vergidegundem.com/>, 2013).

Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılacaktır. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verecektir. Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir.

Denetçinin, İşlem Denetçilerinin ve Özel Denetçilerin Sorumlulukları (Madde 554)

• Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi ve bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.

• Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

• Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler

1. Anonim şirketler
2. Limited şirketler
3. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler

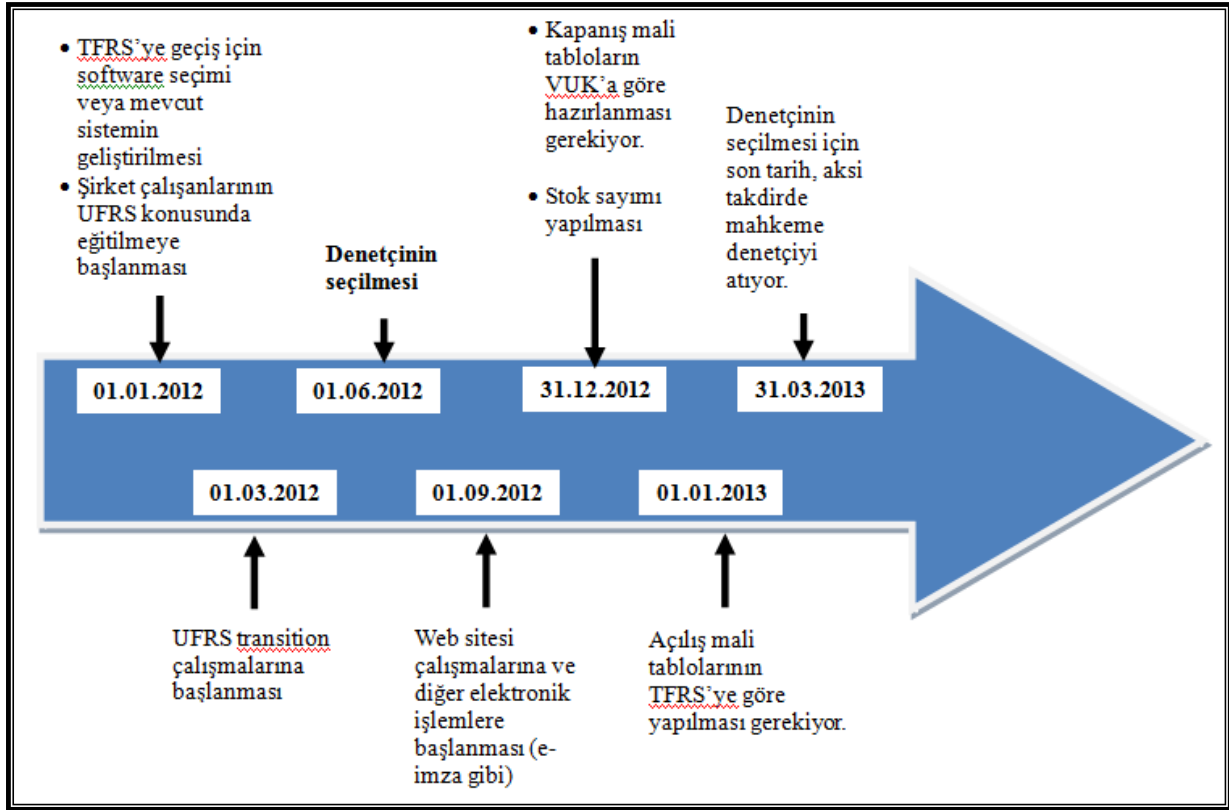
Bağımsız denetime tabi olacak finansal tablolar;

1. Finansal durum tablosu (bilanço)
2. Kapsamlı gelir tablosu
3. Nakit akış tablosu
4. Öz kaynak değişim tablosu
5. Dipnotlar

4.3. Yeni TTK Zaman Çizelgesi

Yeni TTK'ya göre 31.12.2012 itibariyle finansal tablolar eski kanuna göre hazırlanacak olup, 1.1.2013 tarihli açılış finansal tabloları ise TFRS'ye göre hazırlanmış olacaktır.

Şekil 1: Yeni TTK Zaman Çizelgesi



Kaynak: <https://www.deloitte.com>, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim, 2010.

4.4. Sermaye Şirketlerinde Denetim

Yeni TTK'nın ticari defterle ilgili 64 ila 88 ve Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları ile ilgili düzenlemeleri içeren 514 ila 528. maddeleri hükümleri ile getirilen ilkeleri ve TMS'yi tamamlayan ve gerek içerik gerekse amaç yönünden onlarla uyumlu olan nitelikteki sermaye şirketlerinde denetim hükümlerinin Türkiye'deki şirketlerin finansal sonuçlarını uluslararası pazarlarda ve borsalarda güvenilir konuma getireceği düşünülmüştür. (TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 131).

Yeni TTK' da denetimle ilgili düzenlemeler A.Ş'ler ilgili 397 ila 406. maddelerde düzenlenmiştir. Ayrıca limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de A.Ş'ler ile ilgili 397 ila 406. madde hükümlerine göre denetleneceklerdir. Bu maddelerle ilgili olarak genel değerlendirmeler aşağıda özetlenmiştir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu da kapsamak kaydı ile A.Ş'nin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı 397. maddede hükme bağlanmıştır. 397. maddenin gerekçesinde denetime büyük, küçük ve orta ölçekli; halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen özel ve kamu sektörüne dâhil tüm A.Ş'lerin dâhil olacağı ifade edilmiştir (TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 131).

Denetleme faaliyetinin, denetçilik mesleğinin gerekleriyle meslek etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirileceği, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının, yansıtılmamışsa sebeplerinin, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağı ve denetim raporunun bu ilkelere göre hazırlanacağı 398. maddede belirtilmiştir. Bu denetlemenin vergi denetimini içermediği ancak vergi denetimine yardımcı ve destekçi olacağı madde gerekçesinde belirtilmiştir. Yeni TTK'nın 399. maddesine göre denetçi, faaliyet dönemi bitmeden ve her faaliyet dönemi için yeniden A.Ş'nin genel kurulunca seçilecektir. Denetimle aslında şirketin yönetim kurulunun faaliyetleri denetlenmekte olup denetçinin seçim görevi de doğal olarak genel kurulun yetkisine bırakılmıştır. 399. maddesindeki istisna hükümler saklı olmak üzere yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden alma yetkisi yoktur. Yani kural olarak denetçi ile yapılan sözleşme ilgili istisna hükümler saklı kalmak kaydı ile feshedilemez. Ancak istisna hükümlerde belirtildiği şekilde haklı sebeplerin olması halinde bir mahkeme kararı ile görevden alınabilir. Denetçi ise denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz.

Yeni TTK'da işlem denetçileri de dâhil olmak üzere denetçi olabileceklerle ilgili düzenleme 400. maddede yapılmıştır. Buna göre denetçi ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir.

Küçük ve orta ölçekli A.Ş'ler için bir veya birden fazla yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir olabilir.

Bağımsız denetleme kuruluşu ve yukarıdaki unvanlara sahip olanların denetçi olamayacakları durumlar 400. maddede ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme

kapsamında serbest muhasebeci ve mali müşavirlik mesleğini icra edenler de denetçi olabileceklerdir. Bu kapsamda denetçilik mesleğini icra edeceklerin “bağımsız denetim lisans eğitimini başarmış olmaları gerekecektir. Bunun için TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi'nin kurulması, bu merkez tarafından “Bağımsız Denetim Lisans Eğitimi” verilmesine yönelik olarak düzenleme yapılmış ve 01.11.2010 tarihinde Resmi Gazete’de “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. Odalardan gelen görüş ve öneriler doğrultusunda yeni düzenleme yapılacağı gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmış olan bu tebliğ, yeni düzenlemeden sonra tekrar yayınlanacaktır.

Yeni TTK’da denetim raporunun şekli ve içeriği ile ilgili düzenleme 402. maddede yapılmıştır. “Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler” hükmü ile raporun ifade şekli için açıklık ilkesine vurgu yapılmış, raporun geçmiş yıl finansal tablolarıyla karşılaştırılarak ele alınması şart koşulmuştur. Bu rapor dışında ayrıca denetçi, şirketin yıllık faaliyet raporunun içeriğini gerçeğe uygunluk ve finansal tablolarla tutarlı olma açısından incelediğini gösteren ayrı bir rapor da düzenleyecektir.

Yeni TTK’nın 404. maddesindeki sır saklama ile ilgili ihlaller saklı olmak üzere 554. maddesine göre “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi: işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru iddia eden ispatlar.” Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete de uygulanır.

4.5. Şeffaflık ve Mali Bilgilerin Açıklanması

Kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan şeffaflık ilkesi yeni TTK’nın dikkate aldığı ilkelerden biridir. Bu ilke ile, kamunun aydınlatılması, menfaat ve pay sahiplerine düzenli olarak bilgi verilmesi amacıyla şirketlerin bilgilendirme politikaları oluşturmaları, mali rapor ve tablolarla aldıkları kararları ve bunların şirket is sonuçlarına olabilecek muhtemel etkilerini açıklamaları hedeflenmektedir.

Yeni TTK madde 1524 kapsamında; her sermaye şirketi bir web sitesi açmaya ve bu sitenin açıkça belirlenmiş bir bölümünü şeffaflık ilkesi kapsamında gerekli ilan, davet ve açıklamaları yapmaya tahsis etmek zorundadır. Bunlarla sınırlı olmamak üzere, web sitesinde yayınlanacak başlıca bildirimler; finansal tablolar ve dipnotları, denetçi raporları, yönetim kurulu faaliyet raporları, kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporudur. Finansal tablolar ile her türlü raporlar en az 3 yıl web sitesinde yayınlanmak zorundadır. Diğer bildirimlerin de en az 6 ay sitede kalması gerekmekte olup, aksi takdirde yayınlanmamış hükmünde olacağı belirtilmektedir. Şirket verilerine kolaylıkla ve ucuz yoldan ulaşılması şeffaflığın etkin bir yönetim ilkesi olarak kullanılması açısından önem arz etmektedir.

5. Sonuç, Değerlendirme ve Öneriler

Yeni TTK yasalaşana kadar Türkiye’de muhasebe uygulamaları Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu gibi kanun ve diğer yönetmeliklerin gölgesinde kalmıştır. Bu çok başlı yapı akademik dünyada ve muhasebecilik mesleğinde öğretici ve uygulayıcılar açısından çeşitli zorlukların yaşanmasına neden olmuştur. Yeni TTK ile birlikte Türkiye’de finansal raporlamada, muhasebe uygulamalarında ve bunlarla ilgili standartlar yayınlamada tek söz sahibi kurum olarak KGK yetkilendirilmiştir. Yeni TTK’nın KGK’yı tek yetkili kılma amacı, TMS’ye göre hazırlanmış finansal tabloların UFRS’ye göre hazırlanmış finansal tablolarla karşılaştırılabilmesini ve TMS’ye göre hazırlanmış finansal bilgilerin uluslar arası pazarlarda kabulünü sağlamaktır. Bu amaçla kanunda muhasebe mesleği açısından muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama ile birlikte bağımsız denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Kanunla halka açık olsun veya olmasın tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nı (TMS) uygulama zorunluluğu getirilmiş, özellikle Türkiye’deki sermaye şirketlerinin finansal tablolarının uluslararası alanda güvenilir olarak karşılaştırılabilmesi için uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi hükümlerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak, yasalaşan yeni TTK’nın muhasebe alanındaki düzenlemeleri ile öğretici ve uygulayıcılar açısından muhasebe mesleği uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak yürütülecek, Türkiye’nin kendi muhasebe mevzuatı UFRS’ye uyumlu hale getirilmiş olacak, Türk işletmelerinin finansal sonuçları TMS’ye göre yayımlanacak ve Türkiye’deki

işletmeler açısından bunun yararları ile birlikte söz konusu olabilecek sakıncaları orta ve uzun vadede ortaya çıkacaktır.

Kanun finansal tabloların düzenlenmesi konusunda Türkiye Muhasebe Standartları'na uyulması gerektiğini belirtmekte olup, finansal tablo düzenleyicilerinin finansal tablo düzenlemesinde uyacakları esasları ilkesel bazda ortaya koymaktadır. Kanun, içerdiği ilkesel bazlı düzenlemelerin önemli bir bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları'nın ayrı bir düzenleme yapma hakkını saklı tutmakta, bu yönüyle finansal tabloların düzenlenmesindeki ana normun Türkiye Muhasebe Standartları olduğunu defaatle belirtmektedir.

Ayrıca, Yeni TTK'da aşağıdaki önemli konular yer almaktadır;

(1) TMS setinin bir diğer parçası olan ve KOBİ'ler tarafından kullanılması öngörülen KOBİ-TFRS seti kanunda yer almıştır.

(2) Kanunun Geçici 1. maddesinde de belirtildiği üzere, Türkiye Muhasebe Standartları'ndan anlaşılması gereken Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yorumları ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerdir (KOBİ-TFRS gibi). Bu konuda diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır.

(3) Borçlar Kanunu'nun 12. maddesi dolayısıyla kural olarak güvenli elektronik imza da geçerlidir.

(4) Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır. Bu konuda ayrıntılı düzenlemelere "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" standardında yer verilmektedir.

(5) Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

(6) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 516. maddesinin son fıkrasında yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriğinin ayrıntılı olarak düzenlenmesi yetkisi bu konuda bir yönetmelik yayımlamak üzere Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na verilmiştir. Bu hüküm aracılığıyla bankaların, diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama, factoring gibi şirketlerin tablolarına ilişkin özel hükümler saklı tutulmaktadır.

Şu anki TTK 65. maddesindeki (26 Haziran 2012 değişikliği) yasal defterlerin vergi yasalarına göre tutulacağı hükmü ile TTK'nın birçok maddesi çelişmektedir. TTK'ya göre TMS/TFRS'ye göre ara dönem ve dönem sonu finansal tablo tutulması ve envanter

çıkarılması zorunludur. Yukarıda sıralanan çerçevede mevcut duruma ait çözüm alternatifleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1-Sadece dönem sonu finansal tabloları TMS/TFRS'ye göre düzenlenir ve dönüşüm ve çevirim farkları vergi kanunlarına göre çıkarılan kesin mizandan sonra mevcut defterler üzerinde yapılarak TMS/TFRS'ye uygun finansal tablolar düzenlenir. Vergi yasalarına göre düzenlenen finansal tablolar vergi idaresine, TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolar şirket genel kurullarına sunulur.

2-TMS/TFRS'ye göre kayıtlar ikinci bir yevmiye defterinde yasal defterlere paralel olarak tutularak TMS/TFRS'ye ait finansal tablo buradan üretilir.

3-Bir düzenle yapılarak mevcut defterlerde kayıtlar yapılır ve TMS/TFRS' ye göre ara dönem ve dönem sonu finansal tablolar ayrı bir yerde düzenlenir. Bu durumda dönüşüm ve çevirim farklarının bir envanter dosyasında saklanması gerekir.

4-TTK değiştirilerek TMS/TFRS tam olarak uygulanır; dönem içinde vergi yasaları TMS/TFRS değerlendirme farkları nazım hesaplarda izlenir ve TMS/TFRS vergi yasaları farkları beyannameye ek bir dönüşüm tablosunda gösterilir. Yani muhasebe karından vergi matrahına geçilir.

5-Yasal değişiklik yapılarak 2013 yılında bağımsız denetime tabi şirketler TMS/TFRS'ye göre finansal raporlar düzenlerler, geri kalanlar bilanço usulüne tabi işletmeler için 2017 yılına kadar kademeli bir geçiş yapılabilir.

6-Son olarak; TTK değiştirilerek TMS/TFRS uygulaması kaldırılır ve eski düzene dönülür.

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, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 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, muhasebenin ve finansal tabloların denetimi Uluslararası Denetim Standartları ile sağlanacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan**, Nalân (2010), “*KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 30, s.1-26.
- Alsan**, Murat (2012), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar*”, KPMG, <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/YTTK/Documents/Yeni-TTK-ve-Isletmelere-Getirdigi-Sorumluluklar.pdf>, 18.02.2013.
- Badem**, A.Cemkut ve H.VASFİ (2011), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/491/1.pdf>, 13.02.2013.
- Bahtiyar**, Mehmet (2009), *Ticari İşletme Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Çil R. Gökhan** (2012), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler*”, <http://www.makalemarketi.com/tag/yeni-ticaret-kanunu.html>, 29.02.2012.
- Demir**, Şerif (2011), “*Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi*”, Mali Çözüm, Mart, Nisan 2011, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/3%20seref%20demir.pdf>, 01.03.2013.
- Doyrangöl**, Nuran Cömert (2008), “*Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla Muhasebeye Getirilen Yenilikler*”, Ankara SMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, s.1-21.
- Gürsoy**, Öztürk Belma (2011), “*Yeni Türk Ticaret Kanununa Finansal Bakış*”, Mazars, 16 Mart 2011, <http://www.mazarsdenge.com.tr/publishDocument.php?id=3419>, 22.02.2013.
- Haftacı**, Vasfi (2011), Muhasebe Denetimi, Umuttepe Yayınları 2. Baskı, Kocaeli.
- Köksal**, Aytaç (2009), Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Moroğlu**, Erdoğan (1999), Notlu İçtihatlı TTK ve İlgili Mevzuat, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Netek**, Okan, Vergi Müfettişi (2013), “*6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları*”, <http://www.siyamiozkan.org/tag/anonim-sirketlerin-finansal-tablolar/>, 22.02.2013.
- Pamukçu**, Fatma (2011), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler*”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2011, Sayı 220.
- Sağlam**, Necdet (2012), “*Yeni TTK’ya Göre Kayıt Düzeni Ve Düzenlenmesi Zorunlu Bulunan Ara Ve Dönem Sonu Finansal Tablolar*”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/necdetsaglam/002/>, 18.02.2013
- Selek**, Seha (2000), “*Son Teknolojik Gelişmeler Işığında Türk Muhasebe ve Kayıt Sisteminin Değerlemesi*”, İzmir YMM Odası Bülteni, Sayı 8.
- Uzelli**, Cem (2012), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defterler*”, Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Müşavirlik A.Ş., http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/yeni%20turk%20ticaret%20kanunu%20acisindan%20defterler_cenk%20uzelli.pdf.
- Yazıcı**, Mehmet (1976), Bilanço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İİTA. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:263, İstanbul.

<https://www.deloitte.com> (2010), “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim”, (15.02.2013).

<http://www.ey.com> (2011), 100 Soruda Yeni TTK, Ernst&Young, (14.01.2013).

<http://www.pwc.com> (2011), TTK Tasarısı Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme, PwC Türkiye (16.01.2013).