

# Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü<sup>1\*</sup>

Hakemli Makale

**Mehmet Ali AKSOY**

Dr. Gazi Üniversitesi TKYO Ticaret Hukuku Bilim Dalı

Dr. Gazi University College of Lend Registry Department of Commercial Law

---

## İÇİNDEKİLER

---

1. Defter Tutma Yükümlülüğü . . . . .	137
1.1. Tanımı . . . . .	137
1.2. Amacı . . . . .	137
1.3. Tarihi Gelişimi . . . . .	137
1.4. Mevzuat . . . . .	138
1.5. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar . . . . .	138
2. Ticari Defterlerin Tutulmasında Sistemler . . . . .	140
2.1. Serbesti Sistemi . . . . .	140
2.2. Karma Sistem . . . . .	140
2.3. Mecburi Defter Tutma Sistemi. . . . .	141
3. Tutulması Zorunlu Ticari Defterler . . . . .	141
3.1. Şirketin Muhasebesi İle İlgili Tutulması Zorunlu Defterler ve Bilanço Düzenleme Zorunluluğu . . . . .	141
3.1.1. Yevmiye Defteri. . . . .	142
3.1.2. Defteri Kebir (Büyük Defter) . . . . .	142
3.1.3. Envanter Defteri . . . . .	142
3.1.4. Bilanço Düzenleme . . . . .	142
3.2. Şirketin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Defterler . . . . .	142
3.2.1. Pay Defteri . . . . .	143
3.2.2. Yönetim Kurulu Karar Defteri . . . . .	144
3.2.3. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri. . . . .	145
3.2.4. Özel Mevzuatlar Gereği Tutulması Gerekli Ticari Defterler . . . . .	146
3.3. Cezai Müeyyideler. . . . .	146
4. Defterlerin Tutulmasıyla İlgili İlkeler . . . . .	147
4.1. Bütün Zorunlu Defterlerin Tutulması . . . . .	147
4.2. Defterlerin ve Dayanağını Oluşturan Belgelerin Saklanması . . . . .	147
4.3. Açılış ve Kapanış Tasdikinin Yapılması ve Onay Yenileme . . . . .	147
4.4. Defterlerin Türk Lirası Üzerinden ve Türkçe Tutulması . . . . .	148

---

1 \* İlgili çalışma 13 Mayıs 2016 tarihinde Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumunda sunulan "Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü" konulu sunumun genişletilmiş halidir.

4.5. Kanuna Uygun Tutulma ve İşletmenin Gerçek Finansal Durumunu Gösterme . . . . .	149
5. Defterlerin İbrazı Ve Teslimi . . . . .	151
5.1. Defterlerin İbrazı. . . . .	151
5.1.1 Hukuki Uyuşmazlıklarda İbraz. . . . .	151
5.1.2. Defterlerin İlgililer Tarafından İncelenmesi . . . . .	152
5.2. Defterlerin Teslimi . . . . .	153
6. Belgelerin Saklanması . . . . .	153
7. Defter Ve Belgelerin Ziyası . . . . .	154
8. Defterlerin İspat Fonksiyonu . . . . .	156
8.1. Defterlerin Ticari Uyuşmazlıklarda Delil Olması. . . . .	157
8.1.1. Ticari Defterlerin Lehe Delil Olması . . . . .	159
8.1.2. Aleyhe Delil Olması . . . . .	162
8.2. Karşı Tarafın Ticari Defterlerinin İçeriğinin Kabul Edileceğinin Belirtilmesi . . . . .	162
8.3. Defterlerin HMK Kapsamında Delil Olarak Değerlendirilmesi. . . . .	163
9. Defter Tutma Yükümlülüğünün Sermaye Şirketlerinde Denetime Dair Hükümler Açısından Değerlendirilmesi . . . . .	164
Sonuç . . . . .	166

---

## ÖZET

---

**T**icari defterler tacirin işlerini takip etmesi açısından büyük öneme sahiptir. Ayrıca ticari defterler belirli şartlar altında tacir lehine veya aleyhine delil olarak kullanılabilir. Bu açıdan defter tutma yükümlülüğü tacir ve alacaklıları açısından büyük öneme sahiptir. Ayrıca ticari defterler, vergi hukuku, sermaye piyasası hukuku, şirketler hukuku açısından da önem arz etmektedir. 6102 sayılı TTK ile defter tutma sistemine ilişkin köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunla sermaye şirketleri içerden denetim yerine dışarıdan denetime tabi tutulmuştur. Böylece şirketlerin denetimi muhasebe denetimine dönüşmüştür. Defterlerle ispata ilişkin olarak da HMK'da 6762 sayılı TTK'den önemli ölçüde farklılaşan bir düzenleme kabul edilmiştir.

### **Anahtar Kelimeler**

ticari defter, 6102 sayılı TTK'nin defter tutma sistemi, defter tutma yükümlülüğü, ticari defterlerin ispat kuvveti, tacir lehine veya aleyhine delil olması

---

## ABSTRACT

---

**C**ommercial books have a great importance to follow merchant's business. However, commercial books can be used as evidence in favor of or against the merchant under certain conditions. In this respect, the obligation to keep commercial books has a great importance for merchants and their creditors. In addition, trade books are important in terms of the tax law, the Capital market law, the company law. Radical changes were made concerning the bookkeeping system with 6102 numbered Turkish Commercial Code (6102 TCC). Capital companies subjected to external audit instead of insider audit with this law. Thus, audit of company has turned into accounting control. As regards proof of the book, a regulation has been approved the Code of Civil Procedure significantly differing from 6762 TCC

### **Keywords**

commercial book, bookkeeping system of 6102 TCC, book keeping obligation, proof force of the commercial book, evidence in favor of or against the merchant

## 1. Defter Tutma Yükümlülüğü

Defter tutma yükümlülüğü, tacirin işlerini takip etmesi ve ticari defterlerin belirli şartlar altında tacir lehine veya aleyhine delil olması açısından tacir ve alacaklıları açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle defter tutma yükümlülüğü öncelikle ticari işletme hukuku açısından önem arz etmektedir. Ayrıca vergi mevzuatı açısından taşıdığı önem nedeniyle vergi hukuku, yatırımcının korunması açısından taşıdığı önem nedeniyle sermaye piyasası hukuku; ortakların haklarını elde edebilmesi ve ortaklığın denetimi açısından taşıdığı önem nedeniyle şirketler hukuku açısından büyük önem arz etmektedir. Görüldüğü üzere, defterlerin tutulması tacir yanında kamu ve yatırımcılar (veya ortaklar) gibi diğer kişilerin korunması açısından da önem arz etmektedir. Bu nedenle tacirin defter tutması ve ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koyması TTK'de bir zorunluluk olarak düzenlenmiştir (TTK m. 64).

6102 sayılı TTK ile bir taraftan defter tutma sistemine ilişkin köklü değişiklikler yapılmış diğer taraftan sermaye şirketleri özden denetim yerine dışarıdan denetime tabi tutularak şirketlerin denetimi muhasebe denetimine özgülenmiştir. HMK ile ise defterlerle ispata ilişkin 6762 sayılı TTK'den önemli ölçüde farklılaşan bir düzenleme kabul edilmiştir.

### 1.1. Tanımı

Yevmiye defteri, defteri kebir gibi ticari işletmenin hesaplarıyla ilgili olarak kanunda tutulacağı belirtilen defterlerle yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmamakla birlikte kanunda öngörülen diğer işlemlerin kaydedildiği defterlere ticari defterler denir (TTK m. 64/4). İşletmenin hesaplarına ilişkin defterler açısından işletmedeki mali hareketlerin kaydedilmesi ve bölümlenmesi defter tutma olarak tanımlanmakta ve defter tutma yükümlülüğü ile aslında işletme hesabına ilişkin defterlerin fiilen tutulması değil işletmenin muhasebe kaydının tutulması kastedilmektedir.

### 1.2. Amacı

Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari defterlerin tutulmasının amacı tacirin, ticari işlemlerini ve ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini; her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, açıkça görülebilir bir şekilde ortaya konması olarak belirtilmektedir (TTK m. 64).

### 1.3. Tarihi Gelişimi

Hukukumuzda defter tutulmasına ilişkin ilk düzenleme Fransız TK'nin bir tercümesi olan 1850 Tarihli Kanunname-i Ticarete yer almıştır. 1926 Tarihli TTK'nin ticari defterlere ilişkin hükümleri ise Kanunname-i Ticaret'in ticari defterlere ilişkin hükümlerinin söz konusu kanuna aktarılmasıyla oluşturulmuştur. 1956 Tarihli TTK'de ise söz konusu husus yeniden düzenlenmiştir. 6102 sayılı TTK'nin düzenlemelerinde esasen Alman Ticaret

Kanununun 238-339. Maddelerinde 1985 tarihinde Bilanço Esasları Kanun'u ile yapılan değişikliklerden yararlanılmıştır<sup>1</sup>.

#### 1.4. Mevzuat

Türk hukukunda ticari defterlere ilişkin mevzuatı TTK, HMK ve VUK oluşturmaktadır.

- Türk Hukukunda defter tutma yükümlülüğüne ilişkin ana mevzuatı TTK oluşturmaktadır.

Tacirin defter tutma yükümlülüğü TTK'nin 64-88. maddeleri arasında düzenlenmiş ve bu kapsamda defter tutmakla yükümlü olanlar, defter tutma usulü, envanter çıkarılması, açılış bilançosu ve yıllık finansal tablolar, defterlerin saklanması ve ibrazı gibi konulara yer verilmiştir. Bu kapsamda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ (TDİT)<sup>2</sup> ve Elektronik Defter Genel Tebliği çıkarılmıştır<sup>3</sup>. Ayrıca TTK m. 88 ve TDİT m. 4/3 gereğince muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri de defter tutmaya ilişkin yükümlülüklerin kaynağını oluşturmaktadır.

- 6102 Sayılı TTK'de yer verilmeyen defterlerin ispat kuvveti HMK kapsamında düzenlenmiştir.

Tacirin ticari defterleri tutarken VUK'de yer alan yükümlülükleri de dikkate almak zorunda olduğu TTK m 64/5'de 6335 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kabul edilmiş ve TDİT m 1'de düzenlenmiştir. 6335 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile TTK'nin ön plana çıkarmayı amaçladığı TMS hesaplı muhasebe ağırlıklı defter tutma sisteminden vergi ağırlıklı defter tutma sistemine dönülmüştür<sup>4</sup>.

#### 1.5. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar

Tacirler yanında tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanlar da defter tutmakla yükümlüdür<sup>5</sup>. Esnafın ise böyle bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Adi şirket en geniş anlamda kazanç paylaşma amacıyla kurulur ve ortada bir ticari işletme bulunmadığı sürece adi şirket ortakları tacir sıfatı taşımadığı için ticari defterleri tutmakla da yükümlü değildir. Ancak ortada bir ticari işletme bulunması durumunda adi şirket ortaklarının her biri tacir sıfatını taşıyacağı için her biri defter tutmakla yükümlüdür<sup>6</sup>. Bu durumda her bir ortak defter tutmakla yükümlü olmakla birlikte ilgili

1 ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, 22. Basım, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2016, s. 342; ÜLGEN, Hüseyin (HELVACI, Mehmet/KENDIGELEN, Abuzer/KAYA, Arslan/NOMER Ertan, N.Fusun), **Ticari İşletme Hukuku**, 4. Basım, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 586; POROY, Reha/YASAMAN, Hamdi, **Ticari İşletme Hukuku**, 8. Bası, Beta, İstanbul, 1998, s. 154.

2 19 Aralık 2012 Çarşamba Sayı : 28502 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 28141 Sayılı Resmi Gazete, Tarihi:13/12/2011.

4 ÖZKORKUT, Korkut, "Ticari Defterler Yönünden Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çatışması" Ticaret Hukukuna Hukukun İlgili Diğer Alanlarıyla Birlikte Bakış Sempozyumu (15-16 Mayıs 2014), Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Gazimağusa, KKTC, 2014, (s. 121-139), s. 122, 123.

5 TDİT'de ise tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanlara yönelik bir düzenleme yer almamaktadır.

6 Her bir ortağın ticari defterleri ayrı ayrı tutması özellikle konsorsiyum sözleşmeleri gibi ortakların müşterek ve müteselsil sorumluluğunun bulunmadığı ve işin belirli bir bölümünü diğerlerinden bağımsız olarak yüklediği ve kendi işletmesi adına yerine getirdiği durumlarda mümkün olabilir. Bu durumda her bir ortağın

defterlerin tüm ortaklar adına ve birlikte tutulabilir<sup>7</sup>. Zira yönetim yetkisine sahip olmasa dahi her ortağın şirket defter ve belgelerini inceleme hakkını düzenleyen TBK m. 631 düzenlemesi<sup>8</sup> de söz konusu duruma işaret etmektedir<sup>9</sup>.

Defter tutma yükümlülüğü tacirin ticari işletmesine bağlı bir yükümlülüktür<sup>10</sup>. Tacirin birden fazla işletmesi olması durumunda her biri için ayrı ayrı defter tutmakla yükümlüdür. Şubeler için ise ayrı defter tutulması tacirin inisiyatifindedir. Şubenin ayrı bir muhasebesinin bulunmasına bağlı olarak tacir, ayrı defter tutabileceği gibi tutmayabilir de. Ayrıca ticari işletmenin devrinde defter tutma yükümlülüğü devralana geçer. Sermaye şirketlerinin ise tacir sıfatı ticari işletmelerinden bağımsızdır. Zira söz konusu şirketler ticari işletme işletmek zorunda değildir ve her türlü iktisadi amaç için kurulabilir. Bu durum sermaye şirketinin hiç işletmesi olmaması, birden fazla işletmesi olması ve işletmenin devrinde önem arz eder. Ticaret siciline tescille tacir sıfatını kazanan sermaye şirketleri ticari işletme işletsin işletmesin defter tutmakla yükümlüdürler<sup>11</sup>. Tacirlerin defter tutma yükümlülüğü tacir sıfatının kazanılmasıyla (işletmeyi ticaret siciline tescil ettirme zorunluluğunun doğmasıyla) başlar (TTK m. 87). Bu nedenle sermaye şirketlerinde defter tutma yükümlülüğü şirketin ticaret siciline tescili ile doğacaktır<sup>12</sup>. Sermaye

---

işlemleri kendi işletmesine ait defterine geçireceği açıktır.

7 ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), **2015**, s. 590; BOZER / GÖLE, her bir ortağın ayrı ayrı defter tutmakla yükümlü olduğu için bu durumda defterlerin müştereken tutulmasının mümkün olmadığı görüşündedir. BOZER, Ali / GÖLE, Celal, **Ticari İşletme Hukuku**, 3. Basım, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2015, s. 225; Arkan'a göre de adi şirket defterlerinden bahsetmeye olanak yoktur. ARKAN, **2016**, s. 355.

8 VUK m 177/1'de de adi şirketten bahsedilmiştir.

9 Arkan'a göre adi şirket defterlerinden bahsedilemeyeceği için söz konusu hüküm yönetim yetkisine sahip ortağın defterlerinin diğer ortaklar tarafından incelenmesini ifade etmektedir. ARKAN, **2016**, s 355.

10 Tacirlere ilişkin hükümler donatma iştirakine de uygulanacağından (TTK m. 17) donatma iştiraki de defter tutmak zorundadır. Devlet il özel idaresi, belediye köy gibi kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirlerinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıfların amaçlarına ulaşmak için ticari işletme işletmesi durumunda kendileri tacir sayılmaz. Tacir sıfatı tüzel kişiliği bulunmasa da ilgili ticari işletmeye aittir. İlgili işletmeler tacir sayıldığı için defter tutma yükümlülüğü de söz konusu işletmelerin yöneticilerine aittir. Söz konusu işletmelerin ve bu işletmelere benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküllerin defter tutmakla yükümlü olduğu TDİT'de düzenlenmiştir (TDİT m. 5/4).

11 Ayrıca hakim teşebbüsler de ticari işletme işletsin işletmesin tacir sayılır ve defter tutmakla yükümlüdür. Şirketler topluluğu kural olarak topluluk üyesi sermaye şirketlerinden oluşur. Bunun istisnaları ise TTK m. 195/5 ve m 198/1'de yer almaktadır. Bir şirketler topluluğunun tepesinde sermaye şirketli olmayan herhangi bir özel veya kamu tüzel kişisi veya gerçek kişinin bulunması durumunda hâkim teşebbüs tacir sayılır (TTK m. 195/5 ve Madde Gereğesi).

12 İşletmesini ticaret siciline tescil ettirmekle yükümlü olan işletme sahipleri için defter tutma yükümlülüğü tescil ettirme yükümlülüğünün doğmasıyla başlar (TTK m. 87). Tacir sayılan veya tacir gibi sorumlu olanlar açısından ise defter tutma yükümlülüğü tacir gibi sorumlu olma veya tacir sayılma anından başlar (TTK 64. madde Gereğesi); BOZER / GÖLE, söz konusu kişilerin defter tutma yükümlülüğünün bulunmadığı kanısındadır. Bakınız BOZER/ GÖLE, **2015**, s. 226. Defter tutmanın işletmeye ilişkin bir yükümlülük olması ve tacir sayılma durumunda ortada bir işletme bulunmaması ve bu nedenle söz konusu kişiler tarafından arzi işlemlerde bulunulması belirtilen görüşü haklı kılacak niteliktedir. Ancak defter tutmanın başlı başına bir külfet olması yanında ticari defterlerle ispat gibi defter tutmanın sonuçlarına ilişkin külfetler de bulunmaktadır. TDİT ile defterlerin açılış onayının noter tarafından yapılması durumunda ticaret sicil tasdiknamesi aranması (Ticaret Sicili Yönetmeliği m. 16) karşısında söz konusu kişilerin fiilen defter tutmalarının istenmediği ancak sonuçlarından

şirketlerinin birden fazla ticari işletmesi olması durumunda gerçek kişi tacirlerden farklı olarak her bir işletmesi için ayrı ayrı defter tutulması değil şirket için defter tutma yükümlülüğü söz konusudur. Bu nedenle sermaye şirketleri için her bir işletme için ayrı ayrı defter tutma zorunluluğu aranmamakta, şubelerde olduğu gibi söz konusu husus tacirin inisiyatifine bırakılmaktadır. Uygulama da bu yöndedir. Ayrıca işletmenin devri veya şirketlerin bölünmesi durumunda defter tutma yükümlülüğü de yeni şirkete geçer.

Ticari defterlerin tutulması, anonim şirketlerde yönetim kurulunun vazgeçilmez yetkilerindedir (TTK m. 375/1). Kolektif şirketlerde ise yönetici ortaklar tarafından tutulur. Yönetici ortaklar tarafından hazırlanıp imzalanan finansal tablolar ortaklar kurulunun onayına sunulur ve ortakların çoğunluğunun onayı ile kesinleşir (TTK m. 227). Tasfiye sırasında şirketin tacir sıfatı devam ettiği için defter tutma yükümlülüğü de tasfiyenin sonlanmasına ve şirketin ticaret sicilinden terkinine kadar devam eder. Tasfiye sırasında defterler tasfiye memurları tarafından tutulur<sup>13</sup>.

## 2. Ticari Defterlerin Tutulmasında Sistemler

### 2.1. Serbesti Sistemi

Tacirin iflas gibi bazı hallerde uygulanan yaptırımlar haricinde defter tutmakta serbest olduğu sistem (tam serbesti sistemi -İngiltere) veya defter tutma yükümlülüğüne yer verilmesine rağmen hangi defterlerin tutulacağına belirtilmediği; tutulacak defterlere ticari işletmenin nitelik ve önemine göre tacirin serbestçe karar verdiği sistem (yarı serbesti sistemi; -İsviçre ve Almanya-) serbesti sistemi olarak adlandırılmaktadır<sup>14</sup>.

### 2.2. Karma Sistem

Tacirin ismen gösterilen zorunlu defterler yanında işletmenin nitelik ve öneminin gerektirdiği defterleri tutmakla da yükümlü olduğu sistemdir (İtalya Sistemi). 6762 sayılı TTK'de de karma sistem kabul edilmişti.

---

sorumlu tutulmaları gerektiğinin kabulü gerekecektir (TDİT m. 13). Bu nedenle bu kişilerle işlem yapan iyi niyetli tacirlerin ticari defterlerle ispat hükümlerinden yararlanması için teorik olarak söz konusu kişilerin defter tutma yükümlülüğünün bulunduğu kabul edilmeli fiilen tutup tutmadıklarının ise üzerinde durulmamalıdır. Ülgen, Hüseyin, (TEOMAN, Ömer / HELVACI, Mehmet/KENDIGELEN, Abuzer/KAYA, Arslan/NOMER Ertan, N.Fusun), **Ticari İşletme Hukuku**, 3. Basım, Vedat kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 485.

13 Ticaret şirketlerinin tasfiyesi sırasında tasfiye memurları şirketin malvarlığına ilişkin durumu ile finansal durumunu gösteren bir envanter ile bilanço düzenler. Kolektif ve komandit şirketlerde söz konusu envanter ve bilanço şirket işlerini yönetenler tarafından imzalanır. (TTK m. 287). Anonim şirketlerde ise genel kurulun onayına sunulur. (TTK m. 540/1). Daha sonra şirketin mallarına ve defterlerine tasfiye memurlarınca el konulur (TTK m. 288; 540/2). Kolektif ve komandit şirketlerde tasfiye ile ortakların şirketi yönetim hakkı sonra erer. Tasfiye gereklerinden olmayan işer, ortakların oy birliğiyle veya mahkeme onayıyla gerçekleştirilir (TTK m. 293). Anonim şirketlerde ise şirket tasfiye ile ilgili konularda tasfiye memurlarınca temsil edilir (TTK m. 539). Organların görev ve yetkileri ise tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan ancak niteliği gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir (TTK m. 535).

14 ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 19. Basım, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 2014, s. 338; KARAHAN, Sami, **Ticari İşletme Hukuku**, 27 Basım, Mimoza Basım Yayım, Kon-ya, 2015, s. 285; ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), 2015, s. 588; MİMAROĞLU, Sait, K., **Ticaret Hukuku, C. I., İşletme Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970, s. 330.

### 2.3. Mecburi Defter Tutma Sistemi

Bu sistemde defter tutma yükümlülüğü yanında tacirin tutması zorunlu defterler de kanunla açıkça belirlenmektedir (Fransız Sistemi). 6102 Sayılı TTK'nin ilk halinde işletmenin nitelik ve önemi ölçüsünden vazgeçilmiş ve ismen belirtilen zorunlu defterler dışında tutulması gereken defterleri belirleme yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna (TMSK) verilmişti. Ancak TMSK kaldırılmış ve yerine kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGGK) söz konusu yetki verilmemiştir<sup>15</sup>. Sonuç olarak 6102 Sayılı TTK'de tutulması zorunlu defterler kanunla belirlenmiş ve zorunlu defter tutma sistemi kabul edilmiştir.

### 3. Tutulması Zorunlu Ticari Defterler

TTK sisteminde işletmenin muhasebesiyle ilgili defterlerle kanunda belirtilen diğer hususların kaydedildiği bazı defterler ismen belirtilerek tutulması zorunlu kılınmıştır. E TTK m. 82'de yer alan ihtiyari defterlere ilişkin düzenlemelere TTK sisteminde ve söz konusu defterlerin diğer defterlerle birlikte delil niteliği tanınmasına ilişkin hükme HMK'de yer verilmemiştir. Bu nedenle alacak defteri, stok defteri, hammadde defteri gibi tacirin kendi ihtiyarında tuttuğu defterlerin kanunda belirtilen şartları taşısa dahi ticari defterlere ilişkin işlevi bulunmadığı gibi ispat kuvveti de bulunmamaktadır. Ancak TDİT m. 21/4'e göre bazı durumlarda işlemlerin mazbut vesikalara kaydedilmesini defterlere geçirilmesi hükmünde kabul edilmektedir<sup>16</sup>.

### 3.1. Şirketin Muhasebesi İle İlgili Tutulması Zorunlu Defterler ve Bilanço Düzenleme Zorunluluğu

Gerçek kişi tüzel kişi ayrımı yapılmaksızın her tacir şirket muhasebesiyle ilgili yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterlerini tutmakla yükümlüdür. Ayrıca TTK m. 64/5 ve TDİT m. 4/3 hükmünde tutulacak defterlerde VUK hükümlerine yollama yapıldığı için tacirin ismen sayılan defterler dışında tutmakla yükümlü olduğu defterler vergi mevzuatı ile belirlenecektir<sup>17</sup>. Bu nedenle gerçek kişi tacirlerin söz konusu defterleri tutması zorunlu kılınmışken TDİT ile (bir düzenleme yapıncaya kadar) ikinci sınıf tacir sayılan gerçek kişi tacirlerin söz konusu defterler yerine işletme hesabı defteri tutmakla yetinmesine izin verilmiştir (TDİT geçici madde 1)<sup>18</sup>.

15 KGGK'ye TMSK'yi oluşturma, ve yayımlama yetkisinin yanı sıra bağımsız denetim standartlarını belirleme ve bağımsız denetim alanında yetkilendirmenin yanında denetim ve kamu gözetimi yapma yetki ve görevi verilmiştir. ÖZKORKUT, 2014, s. 129.

16 Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez (TDİT m. 21/4).

17 KENDİGELEN, Abuzer, **Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler**, 2. Basım, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 89.

18 6335 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce ise VUK'nundaki işletme hesabı defterine ilişkin düzenlemeler korunmakla birlikte işletme hesabı defteri TTK'nin konusu olmaktan çıkarılmıştı. ÖZKORKUT, 2014, s. 122.

### 3.1.1. Yevmiye Defteri

Kayda geçirilmesi gereken günlük ticari işlemlerin belge veya ispata dayanarak evrak-tan çıkarılarak tarih sırası ile ve "madde" halinde düzenli olarak kaydedildiği deftere yevmiye defteri (Günlük Defter) denir (TDİT m. 6)<sup>19</sup>

### 3.1.2. Defteri Kebir (Büyük Defter)

Yevmiye defterlerine kaydedilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara dağıtan ve düzenli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir (TDİT m. 7)<sup>20</sup>.

### 3.1.3. Envanter Defteri

TTK m. 66'da tacirin envanter çıkartma yükümlülüğü düzenlenmiş; TDİT m. 8 ile ise söz konusu envanterin belirtilen nitelikteki deftere kaydedilerek söz konusu yükümlülüğün yerine getirilebileceği belirterek envanter defteri tutma yükümlülüğüne yer verilmiştir.

Öncelikle her tacir, ticari işletmesinin açılışında envanterini çıkartmak zorundadır. Envanter işletmenin taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru şekilde göstermeli ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirtmelidir (TTK m. 66/1). Açılışta çıkartılan envanter her faaliyet dönemi sonunda yenilenir<sup>21</sup>. Söz konusu envanterin ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı deftere kaydedilmesi gerekir ki söz konusu defter envanter defteri olarak adlandırılır(TDİT m. 8/1)<sup>22</sup>.

### 3.1.4. Bilanço Düzenleme

Tacirin varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloya bilanço denir. Her tacir faaliyetinin başında açılış bilançosu her faaliyet dönemi sonunda ise yıllık bilanço düzenlemek zorundadır. Ayrıca tacir gelir tablosunu hazırlar (TTK m. 68). Bilanço ile gelir tablosu yılsonu finansal tablolarını oluşturur. Söz konusu tablolar ticari defterler içerisinde değerlendirilmez<sup>23</sup>.

## 3.2. Şirketin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Defterler

TTK düzenlemesinde, teoriye uymamakla birlikte ticaret şirketleri tarafından tutulması

19 Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur; vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir. Yevmiye maddelerinin en az madde sıra numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, tutar, her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları bilgilerini içermesi şarttır (TDİT m. 6).

20 Defter-i kebir ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur; vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir. Defteri kebirdaki kayıtların en az tarih, yevmiye defteri madde sıra numarası, tutar, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri bilgilerini içermesi gerekir (TDİT m. 7).

21 Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez (TTK m. 66/2). Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde ve her halükarda hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde çıkarılır ve deftere kaydedilir (TDİT m. 8/2).

22 Vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir(TDİT m. 8 /3)

23 ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), 2015, s. 602.



zorunlu olarak düzenlenen pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlere de -söz konusu defterlere ticari defterlere uygulanan güven ve disiplinin uygulanması amacıyla<sup>24</sup>- ticari defterler kapsamında yer verilmiştir (TTK m. 64/4). Düzenlemede yer alan "gibi" ibaresinden de anlaşıldığı üzere şirketin muhasebesi ile ilgili olmayan defterler tahdidi olarak belirtilmemiştir. Bu nedenle bankalar ve sigorta şirketlerinin özel kanunları gereğince<sup>25</sup> tutmak zorunda oldukları defterlerin de ilgili düzenleme kapsamında ticari defter olarak kabulü gerekecektir<sup>26</sup>.

TTK m. 64/4 düzenlemesi ile ispat vasıtası olarak kullanılan söz konusu defterler ticari defterler olarak açılış ve kapanış onayına tabi tutulmuş ve belirtilen defterlere cidiyet kazandırılmıştır<sup>27</sup>. Söz konusu defterleri tutma yükümlülüğü yalnızca ticaret şirketleri açısından getirilmiştir. Bu nedenle diğer tüzel kişi tacirlerin şirketin muhasebesiyle ilgili defterler dışında söz konusu defterleri tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır<sup>28</sup>.

Bu kapsamda şahıs şirketleri, genel kurul<sup>29</sup> toplantı ve müzakere defteri tutmak zorundadır (TDİT m. 5/2) sermaye şirketlerinden AŞ'ler ve Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri; limited şirketler ise pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutmakla yükümlüdürler. TDİT m. 5/3). Limited şirketlerin anonim şirketlerdeki yönetim kurulu defteri gibi bir müdürler kurulu defteri tutulma yükümlülüğü TTK'de yer almamaktadır. Ancak müdürlerin aldıkları kararları deftere geçirme zorunluluğu TDİT m. 11'de düzenlenmektedir. Söz konusu düzenlemeye göre limited şirketlerde müdürün veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir.

### 3.2.1. Pay Defteri

Pay defteri; sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra

24 TTK m 64/4 Madde Gerekçesi

25 Bakınız 6.2.4. Özel Mevzuatlar Gereği Tutulması Gerekli Ticari Defterler.

26 BOZER/ GÖLE, **2015**, s. 229.

27 ARKAN, **2016**, s. 346.

28 Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküller yalnızca şirketin muhasebesiyle ilgili defterleri tutmakla yükümlüdürler (TDİT m. 5/4). Amaçlarına ulaşmak için ticari işletme işleten dernek veya vakıfların tutması gereken diğer defterlere ilişkin bir düzenleme TDİT'de yer almamaktadır. İlgili düzenlemenin amacı şirketlerin ispat gücüne sahip söz konusu defterlerine disiplin kazandırmaktır. Bu nedenle ticaret şirketleri dışında belirtilen tüzel kişilerin de ticari işletme işletmesi durumunda yalnızca işletmenin muhasebesi ile ilgili defterleri tutmakla yükümlüdürler.

29 Yönetim kurulu, ilgili tebliğ açısından şahıs şirketlerinde ortaklar kurulunu ifade etmektedir (TDİT m. 3/1/b)

numaralı defterdir (TTK m. 499/1; TDİT m. 9/1)<sup>30</sup>. Her pay sahibi defterde ayrı bir sayfada izlenir. Payın veya pay senedinin devri durumunda devralan yeni ortak veya pay sahibi de ayrı bir sayfada izlenir(TDİT m. 9/7)<sup>31</sup>.

Anonim<sup>32</sup> ve paylı komandit şirketlerde pay defterine, senede bağlanmamış nama veya hamiline yazılı paylar<sup>33</sup> ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahipleri kaydedilir (TDİT m. 9/2). Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, hamiline yazılı pay senedi sahibi olduğunu ispat edenler ile sadece pay defterinde kayıtlı bulunan kişiler pay sahibi ve intifa hakkı sahibi olarak kabul edilir(TDİT m. 9/4)<sup>34</sup>. Anonim şirketlerde pay defterinin tutulması, yönetim kurulunun devredilemez yetkileri içerisindedir(TTK m. 375/1/f). Limited şirketlerde ise şirket, esas sermaye paylarını içeren bir pay defteri tutar (TTK m. 594/1)<sup>35</sup>. Ortaklar pay defterini inceleyebilir (TTK m. 594/2).

### 3.2.2. Yönetim Kurulu Karar Defteri

Yönetim kurulu karar defteri, anonim şirketlerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir (TDİT m. 10/1)<sup>36</sup>.

Kararın, sirküler<sup>37</sup> olarak veya bazı üyelerin elektronik ortamda katılması suretiyle

30 Pay defterine yapılacak kayıtların asgari olarak pay sahibinin adı soyadını veya unvanını, pay sahibinin iletişim bilgilerini, varsa pay üzerindeki intifa hakkı sahiplerinin adı soyadı veya unvanını ve intifa hakkı sahibi oldukları payları, varsa intifa hakkı sahiplerinin iletişim bilgilerini, payın nominal değerini, sahip olunan pay sayısını ve toplam tutarı, payın tertibini, payın edinme tarihini, deftere kayıt tarihini, payın senede bağlanıp bağlanmadığını ve türünü, payın edinimi ve devrine ilişkin gerekli açıklamaları içermesi şarttır (TDİT m 9/2).

31 Payın usulüne uygun olarak devredildiği veya üzerinde intifa hakkı kurulduğu ispat edilmediği sürece, devralan ve intifa hakkı sahibi pay defterine yazılamaz(TTK m. 499/2; TDİT m. 9/3).

32 Merkezî Kayıt Kuruluşu tarafından kayden takibi yapılan nama yazılı paylara ilişkin Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ile ilgili diğer düzenlemeler saklıdır(TTK m. 499/5).

33 Senede bağlanmamış hamiline yazılı paylarda deftere kaydedilmekle birlikte senede bağlanıp, senetlerin pay sahiplerine teslim edildikleri tarihten itibaren 10 gün içerisinde defterde açıklanmak suretiyle pay defterinden silinir(TDİT m. 9/5).

34 Şirketle ilişkilerde, sadece pay defterinde kayıtlı bulunan kimse pay sahibi ve intifa hakkı sahibi olarak kabul edilir (TTK m. 499/4). Yönetim kurulu, kayden izlenmeyen paylar ile ilgili olarak genel kurula katılabilecekler listesini düzenlerken, senede bağlanmamış bulunan veya nama yazılı olan paylar ile ilmühaber sahipleri için pay defteri kayıtlarını, hamiline yazılı pay senedi sahipleri bakımından da giriş kartı alanları dikkate alır (TTK m. 407/2). Şirket, kaydın yapıldığını pay senedine işaret eder (TTK m. 499/3).

35 Pay defterine ortakların, adları, adresleri, her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibarı değerleri, grupları ve esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları sahiplerinin adları ve adresleri yazılır (TTK m. 594/1; TDİT m. 9/6).

36 Karar defterindeki kayıtların en azından karar tarihi, karar sayısı, toplantıda hazır bulunanlar, kararın içeriği, üyelerin imzaları bilgilerini içermesi şarttır(TDİT m. 10/2). Ayrıca muhalefet şerhleri de karar defterine geçirilir. Her yönetim kurulu üyesi alınan karara ilişkin muhalefetinin bir şerh ile karar metnine geçirilmesini isteyebilir. Üyelerin şerh yazma talebi hiçbir sebeple reddedilemez; şerh yazılmasına engel olunamaz. Şerh, sahibi dışında hiç kimse tarafından değiştirilemez(TDİT m. 10/9).

37 Yönetim kurulu kararları, kurul üyelerinden birinin belirli bir konuda yaptığı, karar şeklinde yazılmış önerisine diğer yönetim kurulu üyelerinin onayının alınması suretiyle de alınabilir. Uygulamada sirküler karar alma

alındığı durumlarda bu hususun ilgili kayıta ayrıca belirtilmesi gerekir. Ayrıca sirküler kararlarda onayların aynı kâğıtta bulunması şart değildir; ancak söz konusu kâğıtların tümünün karar defterine yapıştırılması veya kabul edenlerin imzalarını içeren bir karara dönüştürülüp karar defterine geçirilmesi geçerlilik şartıdır ve söz konusu işlem yapılmadığı sürece karar geçerlilik kazanmaz (TTK m. 3904; TDİT m. 10/8). Bu durumda imzaların bulunduğu kâğıt veya kâğıtlar karar defterine yapıştırılır (TDİT m. 10/3,4). Ayrıca üyelerin tümünün toplantıya elektronik ortamda katılması halinde kararın güvenli elektronik imza ile imzalandığını belirten ifadenin karar metninde yer alması gerekir<sup>38</sup>.

Limited şirketler açısından müdürler kurulu karar defteri tutulmasına ilişkin bir hüküm TTK'de yer almamaktadır. Ancak limited şirketlerin müdürler kurulu kararlarını deftere geçirme zorunluluğu TDİT m. 11'de yer almaktadır. Söz konusu hükme göre limited şirketlerde söz konusu yükümlülük müdürler kurulu kararlarının müdürler kurulu karar defterine veya genel kurul toplantı ve müzakere defterine geçirilmesi süratiyle yerine getirilecektir. Limited şirketlerde müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dahil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler müdürler kurulu karar defterine de uygulanır (TDİT m. 11/4). Ayrıca ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulmaması halinde müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez (TDİT m. 11/4).

Anonim şirketlerde ve limited şirketlerde yönetim<sup>39</sup> bir kişiye de bırakılabilir (TTK m. 359; 623/1) bu durumda da söz konusu kişi yönetim kurulu karar defteri tutmak (limited şirketler açısından veya kararlarını toplantı ve müzakere defterine yazmak) zorundadır.

### 3.2.3. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, ticaret şirketlerinin<sup>40</sup> genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları

---

olarak adlandırılan bu usulde karar alınabilmesi için oy birliği gerekmemekle birlikte daha ağır bir nisap aranmıştır. Öncelikle üyelerden hiçbirinin toplantı yapılması isteminde bulunmaması, aynı önerinin tüm yönetim kurulu üyelerine yapılmış olması gerekmektedir. Karar nisabı olarak ise en az üye tam sayısının çoğunluğunun yazılı onayının alınması gerekmektedir (TTK m. 390/4).

38 Kararların bütün üyelerin toplantıya elektronik ortamda katılması ve güvenli elektronik imza ile alınması halinde kararın güvenli elektronik imza ile imzalandığını belirten ifadenin karar metninde yer alması ve alınacak fiziki kararın deftere yapıştırılması şarttır. Kararın bazı üyelerin fiziki ortamda bazı üyelerin ise elektronik ortamda toplantıya katılması suretiyle alınması halinde ise karar metninde fiziki ortamda katılanların imzaları ile elektronik ortamda katılanların güvenli elektronik imza ile kararı imzaladıkları belirtilir ve fiziki karar metni karar defterine yapıştırılır (TDİT m. 10/5,6). Yönetim kurulu toplantılarına elektronik ortamda katılım sağlanması halinde elektronik kayıtlar Kanununun 65 inci maddesi uyarınca güvenli bir şekilde saklanır (TDİT m. 10/7).

39 6102 sayılı TTK ile birlikte, anonim şirketlerde gerçek kişinin yanında tüzel kişinin de doğrudan yönetim kurulu üyesi olabilmesi imkanı getirilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. CAN, Mehmet, Ç., "Banka Yönetim Kurulu Üyesi Olarak Tüzel Kişi", **GÜHFD**, Yıl: 2016, Cilt: XXS, Sayı: 1, s. 27-64.

40 İlgili düzenlemede "tüzel kişi tacirler" ifadesi kullanılmakla birlikte tüzel kişi tacirlerden yalnızca ticaret şirketleri söz konusu defteri tutmakla yükümlüdür (TTK m. 64/4; TDİT m. 5). Şahıs şirketleri açısından ise "genel kurul ifadesi" ile ortaklar kurulu veya ortakların tümü ifade etmek için kullanılmaktadır (TDİT m. 3/1b).

teselsül eden defterdir (TDİT m. 11/1). Ayrıca yukarıda da belirtildiği üzere<sup>41</sup> limited şirketlerde ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulmaması halinde söz konusu yükümlülük kararların genel kurul toplantı ve müzakere defterine geçirilmesi suretiyle yerine getirilir (TDİT m.11/4).

Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, şirket genel kurul toplantısı yapılırken genel kurulda sorulan sorular, verilen cevaplar, sunulan öneriler, alınan kararlar işlenerek düzenlenebileceği gibi hazırlanan toplantı tutanağının deftere yapıştirılması şeklinde de tutulabilir (TDİT m. 11/2). Sermaye şirketlerinde genel kurul toplantıları çağrılı veya çağrısız olarak yapılabilir. Bu durumda yapılan toplantının çağrılı veya çağrısız olduğunun belirtilmesi dışında önem arz etmeyecektir. Ancak limited şirketlerde ortaklar kurulu toplantı yapmaksızın da (sirküler olarak) karar alabilmektedir<sup>42</sup>. Bu durum TDİT'te düzenlenmemiştir. Söz konusu durumda karar metninin deftere yapıştirılması, onayların tümünün aynı kâğıtta bulunmaması durumunda imzaların bulunduğu kâğıt veya kâğıtların tümünün genel kurul toplantı ve müzakere defterine yapıştirılması bir çözüm olarak kabul edilebilir niteliktedir.

Tek pay sahipli anonim ve limited şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Ancak alacağı kararlar geçerlilik şekli olarak yazılı şekle tâbidir (TTK m. 408/3; TTK m. 616/3). Tek pay sahibi tarafından alınan kararların genel kurul toplantı ve müzakere defterine geçirilmesiyle söz konusu yazılı olma şartı da gerçekleşmiş olur.

### 3.2.4. Özel Mevzuatlar Gereği Tutulması Gerekli Ticari Defterler

Sigorta şirketleri ve acenteleri<sup>43</sup>; bankalar<sup>44</sup> TTK'de düzenlenen defterler yanında BSMV<sup>45</sup> defteri ve özel mevzuatları gereği bazı defterleri tutmakla da yükümlü kılınmışlardır. TTK m. 64/4 gereğince ticari defter olarak kabul edilen söz konusu defterlerin de açılış ve kapanış onayına tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterler Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirtilebilir (Koop. Kan. m. 89).

### 3.3. Cezai Müeyyideler

6102 Sayılı TTK m 562'de defter tutulmaması durumunda karşılaşılabilecek cezai müeyyideler pek de usule uygun olmayan bir şekilde kanunun şirketler kitabında; anonim

41 Bakınız, 3.2.2. Yönetim Kurulu Karar Defteri

42 Herhangi bir ortak sözlü görüşme isteminde bulunmadıkça, genel kurul kararları, ortaklardan birinin gündem maddesi ile ilgili önerisine diğer ortakların yazılı onayları alınmak suretiyle de verilebilir. Aynı önerinin tüm ortakların onayına sunulması kararın geçerliliği için şarttır (TTK m. 617/4).

43 Sigorta şirketleri ve acentelerin poliçe ve ek belgeleri (zeyil) branşlar itibarı ile numara sırasına göre aylık olarak kaydettikleri resmi defterler restrio (kayıt defteri) olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu defterin tutulma zorunluluğu bulunmamaktadır (Hazine Müsteşarlığının 16.02.2011 Tarih ve 2011 / 4 Sayılı Duyuru)

44 Ban. Kan m. 28'e göre bankaların denetim komitesi, kredi komitesi, müdürler kurulu karar defterlerini tutması zorunludur.

45 Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri BSMV defteri tutmak zorundadır (VUK m. 204).

şirketlere ilişkin hükümlerde belirtilmiştir (TTK m. 562). Ayrıca defter tutulmamasının icra iflas kanunu açısından da konkordato talebinin reddedilmesi veya taksiratlı müflis olarak kabul edilmeyele sonuçlanabilecek sonuçları bulunmaktadır (İİK m. 285/1,286; 310/1/5).

#### **4. Defterlerin Tutulmasıyla İlgili İlkeler**

##### **4.1. Bütün Zorunlu Defterlerin Tutulması**

Defterlerin ticari davalarda sahibi lehine delil olarak kabul edilebilmesi için eksiksiz ve usulüne uygun tutulması gerekir (HMK m. 222). Defterlerin eksiksiz ve usulüne uygun tutulduğundan bahsedebilmek içinse tüm tutulması zorunlu defterler tutulması ve defterlerin dayanağını oluşturan belgelerin saklanması gerekmektedir. Ancak defterlerin ibrazında defterler yalnız dava konusu ihtilafa ilişkin kayıtlar ve belgelerle sınırlı olarak incelenir (TTK m. 83). Bu nedenle tutulması gereken defterlerin tümünün tutulması ve birbirini doğrulamasından kasıt uyumsuzlıkla ilgili kayıt bulunan ve birbirinin dayanağı oluşturan defterlerin tümünün tutulması ve birbirini doğrulamasıdır. Bu nedenle uyumsuzlıktan daha eski tarihli defterlerin onayının yapılmaması gibi uyumsuzlığa ilişkin olmayan bir defterin usulüne uygun tutulmaması uyumsuzluk konusu defterlerin usulüne uygun tutulması şartıyla defterlerin ispat kuvvetini engellemeyecektir.

##### **4.2. Defterlerin ve Dayanağını Oluşturan Belgelerin Saklanması**

Defterlerin ve dayanağını oluşturan belgelerin son kaydın yapıldığı takvim yılının bitiminden itibaren on yıl süreyle saklanması<sup>46</sup> ayrıca yevmiye defterindeki kayıtların belge veya ispata dayanması gerekmektedir<sup>47</sup>.

##### **4.3. Açılış ve Kapanış Tasdikinin Yapılması ve Onay Yenileme**

Fiziki ortamda tutulan defterler açılış onayına tabidir<sup>48</sup>. Yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri ayrıca kapanış onayına tabidir (TTK m. 64/3/c; TİDİT m. 15)<sup>49</sup>. Tacirler tarafından fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayları kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar noter tarafından yapılır<sup>50</sup>. Açılış onaylarının noter tarafından

46 Bakınız 9. BELGELERİN SAKLANMASI.

47 Bakınız 6.1.1. Yevmiye Defteri.

48 İlgili defterlerin elektronik ortamda tutulması durumunda söz konusu onay aranmaz ( TTK m. 64/3).

49 Yevmiye defterinin, izleyen hesap döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce "Görölmüştür" ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur. Yönetim kurulu karar defterinin, izleyen hesap döneminin birinci ayının sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce "Görölmüştür" ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur. Vergi Usul Kanununun 13 üncü ve 15 inci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep halinin ilan edildiği yerlerde, defterlerin kapanış onayları, mücbir sebebin sona erdiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar yapılabilir (TDİT m. 15).

50 TDİT çıkartılmadan önce hali hazırda kullanılan pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterleri, yeterli yapıları bulunmak ve eksik bilgiler tamamlanmak kaydıyla açılış onayı yapılmaksızın kullanılmaya

yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur<sup>51</sup> (TDİT m. 13/1). Ticaret şirketlerinin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir<sup>52</sup>. Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile yönetim kurulu karar defterinin açılış onaylarının her hesap dönemi için yapılması zorunludur (TDİT m. 13/4)<sup>53</sup>.

Yönetim kurulu karar defteri, yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir yeterli yapıları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebilir. Ancak onay yenilemede defterlerin türü değiştirilemez (TDİT m. 16).

#### 4.4. Defterlerin Türk Lirası Üzerinden ve Türkçe Tutulması

Türkiye’de faaliyet gösteren tacirler defterlerini ve gerekli diğer kayıtlarını Türkçe tutmak zorundadır. Defterlerde kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir (TTK m. 65/1). Diğer kanunlarda yer alan istisnalar<sup>54</sup> saklı kalmak kaydıyla yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir (TTK m. 70/1). Yabancı şirketler açısından kayıtların Türkçe tutulması yükümlülüğü, Türk makamlarına sunacakları defterler açısından söz konusudur (İMMTKHK<sup>55</sup> m. 2)<sup>56</sup>. Yerli şirketlerin veya yabancı şirketlerin Türk makamlarına sunacakları defter ve belgeleri yabancı dilde tutulması durumunda ise lehe delil olarak kullanılamaz (İMMTKHK m. 4)<sup>57</sup>.

Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Türk para birimi Türk Lirası ve Kuruştur. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Ancak belgelerin muhatabının yurt dışında olması durumunda Türk parası karşılığı gösterilmek şartı aranmaz (VUK m. 215/2). Ayrıca ödenmiş sermayesinin en az 100 milyon ABD Doları veya karşılığı ve sermayesinin %40’ı ikametgâhi, kanuni

devam edebilecektir (TDİT geçici madde 3/1).

51 Düzenlemenin ikinci fıkrasında ise ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yapacakları ticari defterlere ilişkin açılış onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmayacağı düzenlenmiştir.

52 VUK m 223 ile yalnızca sermaye şirketlerine verilen ticaret siciline tescil sırasında açılış onayının ticaret sicil müdürlerince yapılması yetkisi 6102 Sayılı TTK ile tüm şirketler açısından verilmiştir. Bu nedenle tüm ticaret şirketlerinde ticaret siciline tescil sırasında açılış onayları noter yerine Ticaret Sicil Müdürlüklerince de yapılabilmektedir (TTK m. 64/3).

53 Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yapıları bulunmak kaydıyla izleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar.

54 VUK’ye göre ise tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunlu olmakla birlikte Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Söz konusu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir (VUK m. 215/1).

55 1926 Tarih ve 353 Sayılı İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun.

56 Yabancı şirketlerin Türkçe yanında kendi dillerinde de defter tutması durumunda Türkçe olana itibar edilir (İMMTKHK m. 2).

57 ARKAN, 2016, s. 349; ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), 2015, s. 610.

ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait işletmelerde bakanlar kurulu kayıtların Türk para birimi dışında bir para birimiyle tutulmasına izin verebilir<sup>58</sup>. Bunun yanı sıra serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin, defterlerini Türk para birimine veya yabancı para birimine göre tutmaları kendi ihtiyarlarındadır<sup>59</sup>.

#### 4.5. Kanuna Uygun Tutulma ve İşletmenin Gerçek Finansal Durumunu Gösterme

Defterler öncelikle kanuna uygun olarak tutulmak zorundadır. Defterlerin kanuna uygun tutulmasından bahsedebilmek için defterlerin yasal düzenlemelerde öngörülen bilgileri kapsamı zorunludur<sup>60</sup>. Ayrıca tacir, ticari defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, TTK ve VUK hükümlerine göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. İşletmenin ticari işlemleriyle malvarlığı durumunun açıkça öngörülebilmesi defterlere yapılan kayıtların eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmasını (TTK m. 65/2)<sup>61</sup>, defterlerin, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verecek şekilde tutulmasını ve ayrıca işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesinin defterlerden izlenebilmesini (TTK m. 64) ifade eder.

TTK'nin ilk halinde kanun vergi odaklı muhasebe yerine TMS odaklı muhasebeyi ön plana çıkarma amacı taşımakta idi. Ancak kanunda 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle VUK ve ilgili mevzuat hükümlerine<sup>62</sup> yollama yapılmış<sup>63</sup> ve ticaret hukukuna 6762 sayılı kanun döneminde olduğu gibi vergi odaklı muhasebe anlayışı yeniden hakim olmuştur<sup>64</sup>. Vergi mevzuatı hükümlerine uyma zorunluluğu getiren TTK m. 64/5 hükmü

58 İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar (VUK m. 210/1/b).

59 3218 Sayılı Serbest Bölgeler kanunu uyarınca Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, Vergi Usul Kanununun hükümlerine tabi olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. Söz konusu yetkiye istinaden 348 Sıra No'lu Vergi Usul Genel Tebliğinin "4. Serbest Bölgelerde Defter Tutma" başlıklı bölümünde ve, 85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 345 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kamuoyuna duyurulmuştur. ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), 2015, s. 610.

60 ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), 2015, s. 611.

61 Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır (TTK m. 65/3).

62 Tacirler, VUK'nin defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile m 175 ve mükerrer m 257'de yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. TTK'nin defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez (TTK m. 64/5).

63 KENDİGELEN, 2012, s. 88.

64 ÖZKORKUT, 2014, s. 122, 123.

yanında TDİT'de kayıtların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslara uygunluğu da aranmaktadır (TDİT m. 4/3).

Ticari defterlerin işletmenin gerçek finansal durumunu göstermesi açısından tacirler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlenmesi sırasında KGK tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır (TTK m. 88). TTK'nin ilk halinde defterlerin tutulmasında da yer alan söz konusu yükümlülük finansal tabloların düzenlenmesine hasredilmiştir. Ayrıca KGK'nın değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, -Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde- özel ve istisnaî standartlar belirleme yetkisi bulunmaktadır<sup>65</sup>. KGK söz konusu yetkisini kullanarak SPK'nin<sup>66</sup> ve BDDK'nin<sup>67</sup> düzenleme ve denetimine tabi bazı işletmelerin ve bazı sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri<sup>68</sup> ile borsa istanbulda faaliyet gösteren bazı şirketler<sup>69</sup> TMS'ye uymalarını<sup>70</sup> zorunlu tutulmuş diğer tacirler açısından ise TMS'ye uymanın ihtiyarı olduğuna karar vermiştir<sup>71</sup>

65 Bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar (TTK m. 88/3). AB'nin 12.07.2002 tarihli Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Tüzüğünde pay senetleri bir üye devletin hukukuna tâbi ve teşkilatlanmış bir piyasada işlem gören anonim şirketlerin 1.01.2005 tarihinden itibaren düzenleyecekleri konsolide yılsonu finansal tablolarının uluslar arası muhasebe standartlarına uygun olması bir zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Diğer şirketler açısından ise üye devletler serbest bırakılmıştır (TTK m. 88 Madde Gereği).

66 6362 sayılı SPK'ın uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, varlık kiralama şirketleri, merkezî takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları ile sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak sermaye piyasası kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası veya yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası veya çalışan sayısı elli ve üstü olma şartlarının en az ikisini sağlayan şirketlerin TMS'ye uymalarını zorunlu tutulmuştur.

67 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde 5411 Sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarının TMS'ye uymalarını zorunlu tutulmuştur.

68 3.6.2007 Tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin TMS'ye uymalarını zorunlu tutulmuştur.

69 Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketlerin TMS'ye uymalarını zorunlu tutulmuştur.

70 İlgili kurum, kuruluş ve işletmelerin 1.1.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına karar verilmiştir.

71 KGK'nın 26.08.2014 Tarih ve 29100 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 13.1.2011 Tarihli ve TTK'nin 88 inci ve geçici 1 inci maddeleri ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK'nın 9., 26. ve geçici 1. maddeleri uyarınca; 21/8/2014 Tarih ve 75935942-050.01.04 - [01/26] karar nolu kararı



## 5. DEFTERLERİN İBRAZİ VE TESLİMİ

### 5.1. Defterlerin İbrazi

#### 5.1.1 Hukuki Uyuşmazlıklarda İbraz

Defterlerin ibrazı, hukuki uyuşmazlıklarda mahkeme kararıyla ticari defterlerin yalnız dava konusu ihtilafa ilişkin kayıtları ile belgelerle sınırlı olarak incelenmesine karar verilmesidir (TTK m. 83).

- Defterlerin ibrazına Hukuki uyuşmazlıklarda karar verilir

Defterlerin ibrazında ortada daima bir uyuşmazlık söz konusudur ve defterler gerekli şartları taşıması durumunda söz konusu uyuşmazlıkta HMK kapsamında delil olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle ibraz bir hususun ispatında söz konusudur. Düzenlemenin lafzi<sup>72</sup> dikkate alındığında 6762 Sayılı TTK düzenlemesinden farklı olarak söz konusu uyuşmazlığın ticari olmasının bir unsur olarak aranması gerekecektir. Ancak uyuşmazlığın ticari olması defterlerin ibrazı açısından değil HMK'nin defterlere ilişkin özel hükümleri uyarınca ispat aracı olarak kullanılması açısından bir unsur olarak aranmalıdır. Bu kapsamda defterlerin ibrazı defterlerde ispattan daha geniş bir kavramdır ve ticari uyuşmazlıklar dışında defterlerin incelenmesine karar verilen her türlü uyuşmazlıkta söz konusu olur. Bu kapsamda defterlerin delil sözleşmesi kapsamında delil olması veya üçüncü bir kişinin defterlerine dayanılması durumunda da defterlerin ibrazı söz konusu olacaktır<sup>73</sup>.

- Defterlerin ibrazına mahkeme resen veya talep üzerine karar verebilir<sup>74</sup>.

Yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verilebilir. (TTK m. 83/1; HMK m. 222/1). E TTK m 80'de defterlerin re'sen ibrazını haklı bir çıkarın varlığına ve mahkemenin defterlerin ibrazını zorunlu görmesine bağlayan açık hükme<sup>75</sup> 6102 sayılı TTK'de yer verilmemiştir. Ancak hukuk yargılamasında taraflarca hazırlanma ilkesi karşısında (HMK m. 25) TTK m 83'de bir açıklık bulunmamasına rağmen 6762 Sayılı TTK m 80'de olduğu gibi, defterlerin re'sen ibrazına yalnızca haklı bir çıkarın varlığı halinde karar verilebileceği doktrince kabul edilmiştir<sup>76</sup>.

- Mahkeme defter ve kayıtların örneğini de alabilir.

Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir (TTK m. 84/1). Defter ve kayıtlar tarafların

72 Düzenlemenin madde başlığı "hukuki uyuşmazlıklarda ibraz" olmasına rağmen düzenlemede uyuşmazlığın ticari olması bir unsur olarak aranmaktadır (TTK m. 83). Uyuşmazlığın ticari olmasından kasıt ticari bir işe ilişkin olmasıdır. BOZER/ GÖLE, **2015**, s. 243; Hukukumuzda ticari işe TTK'de düzenlenen hususlar, ticari işletmeyi ilgilendiren işlem ve fiiller, ticari iş karanesi gereği tacirin borçları ve bir taraf için ticari nitelikteki sözleşmeler olmak üzere dört grup iş kaynaklık eder.

73 Örneğin Haksız rekabet nedeniyle tazminat olarak elde edilen menfaatin karşılığında hükmedilmesi kapsamında defterlerin incelenmesi durumunda defterlerle isap değil defterlerin ibrazı söz konusu olur. ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELLEN/KAYA/NOMER), **2015**, s. 624, 629.

74 Bu durumda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır (TTK m. 83)

75 Ülgen, (TEOMAN, / HELVACI, / KENDIGELLEN, / KAYA/ NOMER), **2009**, s. 507.

76 YILMAZ, Ejder, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. Basım, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2013, s. 1156.

katılımı ile incelenmekle birlikte gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır (TTK m. 84/1). Bu durumda ticari defterler gibi devamlı kullanılan belgelerin sadece ilgili kısımlarının onaylı örnekleri mahkemeye ibraz edilebilir (TTK m. 219/2).

### 5.1.2. Defterlerin İlgililer Tarafından İncelenmesi

Bazı hallerde ilgililerin defter ve belgeleri inceleme hakkı özel olarak düzenlenmiştir. Acentelik sözleşmesine ilişkin olarak defterlerin ibrazıyla ilgili özel bir düzenleme yer almaktadır<sup>77</sup>. Acente, müvekkilinden ücrete bağlı işlemlere ilişkin defter kayıtlarının suretlerinin kendisine gönderilmesini isteyebilir. Müvekkil, defter suretini vermekten kaçınırsa ya da defterlerin doğruluğu ve tamlığı konusunda kuşku duymayı gerektiren haklı nedenler varsa, acente, ticari defter ve belgelerin ilgili kısımlarını ya kendisi inceleyebilir ya da bir uzmana inceletebilir. Müvekkil buna izin vermezse sorunu mahkeme duruma en uygun şekilde karara bağlar (TTK m. 116/2).

Adi şirkette yönetim yetkisine sahip olmasa dahi her ortağın şirket defter ve belgelerini inceleme hakkı bulunmaktadır (TBK m. 631).

Kolektif şirketlerde tüm ortakların defterleri inceleme bunlara göre kendisi için şirketin finansal durumunu gösterecek bir hesap tablosu düzenlemek hakkını haizdir. Buna aykırı sözleşme geçersizdir (TTK m. 225). Komandit şirketin komandite ortakları hakkında da söz konusu hüküm uygulanır. Komanditer ortakların denetim yetkisi ise TTK m. 310'da emredici şekilde düzenlenmiştir. Buna göre komanditerlerin denetim yetkisi şirketin envanterleriyle bilançosunun içeriğini, diğer finansal tablolarını, bunların doğruluğunu ve geçerliliğini incelemeye yöneliktir ve komanditer bu yetkisini iş yılı sonunda ve iş saatlerinde kullanabilir<sup>78</sup>. Haklı sebeplerin bulunması durumunda ise mahkemece işlerinin ve varlığının bizzat veya bilirkişi tarafından incelenmesine her zaman izin verebilir (TTK m. 310).

Anonim şirketlerde pay sahiplerinin şirket defterlerini incelemesi istisnai olarak genel kurulun açık izni veya yönetim kurulunun bu hususta karar vermesi ile mümkündür<sup>79</sup>.

77 Ayrıntılı bilgi için bkz. CAN, Mehmet, Ç., **Acentelik Sözleşmesinin Sona Ermesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

78 Komanditer, bu incelemeyi bizzat yapabileceği gibi bir uzmana da yaptırabilir. Uzmanın şahsı hakkında bir itiraz ileri sürülürse komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bilirkişi atanmasına karar verilir. Bu karar kesindir (TTK m. 310/2).

79 Pay sahibi bilgi alma hakkını genel kurulda, yönetim kurulundan şirket ve bağlı şirketlerle ilgili bilgi isteme ve genel kurul toplantılarından önce hazır bulundurulmuş finansal tablolar ve konsolide tabloları inceleme suretiyle kullanır. Finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kâr dağıtım önerisi, genel kurulun toplantısından en az on beş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur. Bunlardan finansal tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süre ile merkezde ve şubelerde pay sahiplerinin bilgi edinmelerine açık tutulur. Her pay sahibi, gideri şirkete ait olmak üzere gelir tablosuyla bilançonun bir suretini isteyebilir (TTK m. 437/1). Bilgi verilmesi, sadece, istenilen bilgi verildiği takdirde şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye girebileceği gerekçesi ile reddedilebilir (TTK m. 437/3). Pay sahibinin şirketin ticari defterleriyle yazışmalarının, sorusunu ilgilendiren kısımlarının inceleyebilmesi için, genel kurulun açık izni veya yönetim kurulunun bu hususta kararı gerekir. İzin alındığı takdirde inceleme bir uzman aracılığıyla da yapılabilir (TTK m. 437/4).

Yönetim kurulu üyelerinin ise şirket defterlerini inceleme hakkı yönetim kurulu toplantıları ile sınırlıdır. Yönetim kurulu toplantıları dışında defterlerini inceleyemez; ancak yönetim kurulu başkanından şirket defterlerinin incelemesine sunulmasını isteyebilir (TTK m. 392). Limited şirketlerde her ortak, müdürlerden, şirketin bütün işleri ve hesapları hakkında bilgi vermelerini isteyebilir ve belirli konularda inceleme yapabilir<sup>80</sup>.

## 5.2. Defterlerin Teslimi

Defterlerin teslimi, mal varlığına ilişkin uyuşmazlıklarda mahkemeler veya ilgililer tarafından tacirin defter hesap ve diğer belgelerinin bütünüyle incelenmesini ifade eder (TTK m. 85). Defterlerin tesliminde bir hususun ispatında defterlerin HMK'nin ticari defterlere ilişkin özel hükümleri uyarınca delil olarak kullanılması değil malvarlığına ilişkin bir uyuşmazlığın çözülmesi söz konusudur. Bu nedenle defterlerin ibrazından farklı olarak uyuşmazlığın ticari nitelik taşıması önem arz etmeyeceği gibi usulüne uygun olarak tutulması da önem arz etmeyecektir.

Defterlerin teslimine karar verilebilmesi için ortada mal varlığına ilişkin bir uyuşmazlık söz konusu olmalıdır. TTK'de defterlerin ibrazı halleri Defterlerin teslimi mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklar şeklinde örnek niteliğinde sayılmıştır. Bu nedenle iflas davası gibi diğer malvarlığına ilişkin uyuşmazlıklarda da defterlerin teslimi söz konusu olabilir. Sermaye ortaklıkları açısından defterlerin teslimini gerektirecek mal varlığına ilişkin uyuşmazlıklara, anonim şirketlerden şirket birleşmeleri (TTK m. 151) ve hakim şirketlerde (TTK m. 208) çoğunluğun azlığı şirketten çıkarması; limited şirketler açısından ise çıkma (TTK m. 638/1) ve çıkarma (TTK m. 621/3) kapsamında ayrılma akçesinin hesaplanması örnek olarak gösterilebilir.

## 6. Belgelerin Saklanması

Her tacir, ticari defterlerini bilançolarını, düzenlenen ve alınan ticari mektup<sup>81</sup> ve belgeleri ile<sup>82</sup> gönderilen ticari belgelerinin suretlerini<sup>83</sup> son kaydın yapıldığı takvim yılının bitiminden<sup>84</sup> itibaren on yıl süreyle saklamakla yükümlüdür. Söz konusu belgeleri saklama

80 Ortağın, elde ettiği bilgileri şirketin zararına olacak şekilde kullanması tehlikesi varsa, müdürler, bilgi alınmasını ve incelemeyi gerekli ölçüde engelleyebilir; bu konuda ortağın başvurusu üzerine genel kurul karar verir. Genel kurul, bilgi alınmasını ve incelemeyi haksız yere engellerse, ortağın istemi üzerine mahkeme bu hususta karar verir. Mahkeme kararı kesindir (TTK m. 614).

81 Ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardır (TTK m. 82/2).

82 Bu kapsamda tacir, ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, alınan ticari mektupları, gönderilen ticari mektupların suretlerini, yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür (TTK m. 82/1).

83 Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda on yıl süreyle saklamakla yükümlüdür (TTK m. 64/2).

84 Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluşturduğu takvim yılının bitişiyle başlar (TTK m. 82/6).

yükümlülüğü defter tutma yükümlülüğünden ayrı bir yükümlülüktür ve tacir sıfatı -ticaret şirketleri açısından şirket tüzel kişiliği- devam etsin etmesin devam eder (TTK m. 82/5). İlgili belgelerin şirket merkezinde saklanması zorunluluğu da bulunmamaktadır. İşletmenin iş hacmi ve yaptığı işin niteliği dikkate alınmak kaydıyla defter ve kayıtlar işletme bünyesinde bir yer olmak kaydıyla işletmenin merkezi yanında arşiv gibi özel bir bölümde veya bu iş için ayrılmış bir yerde de saklanabilir<sup>85</sup>. Ticaret şirketlerinin tasfiyesi halinde ilgili defter ve belgeler sulh hukuk mahkemesi tarafından saklanır<sup>86</sup>. Belgeler basılı olarak saklanmak zorunda değildir; basılı veya görüntü veya veri taşıyıcılarla<sup>87</sup> da saklanabilir. Aynı şekilde elektronik ortamda alınan bilgiler de basılı olarak saklanabilir (TTK m. 82/4).

## 7. Defter Ve Belgelerin Zıyayı

Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu<sup>88</sup> defterler ve belgeler yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle kanuni saklama süresi içinde zıyaa uğrarsa tacir zıyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Zıyanın öğrenilmesinden başlayan 15 günlük süre hak düşürücü süredir ve zıyayı öğrenme tarihinin tespitini gerektirir<sup>89</sup>. Zayı kavramı defter ve belgelerin yalnızca elden çıkmasını veya yok olmasını değil; tacirin gerekli dikkat ve özeni göstermesine rağmen önleyemediği bu nedenle kendisine kusur olarak yüklenemeyen harici bir olay nedeniyle ileri sürülmesinin mümkün olmamasını ifade etmektedir. Ayrıca buradaki kusur defterlerin saklanmasına yöneliktir. Bu nedenle fişin prizde unutulması gibi genel bir kusurun varlığı

85 Yargıtay, zayı belgesi istemi mahkemece davacı şirkete ait fatura ve irsaliyelerin basiretli bir tacir gibi şirket merkezinde muhafaza edilmesi gerektiği belirtilmiş ise de davacı şirketin ticari hacmi düşünüldüğünde dava konusu fabrikanın bulunduğu yerden sevkiyatların yapılması nedeniyle ticari defter bunlarla ilgili fatura ve irsaliye gibi belgelerin fabrikada bulunmasının yürütülen faaliyet gereği olması nedeniyle kullanılan fatura irsaliye ve bunlarla ilgili belgeler yönünden zayı belgesi isteminin kabulüne karar vermiştir. 11. HD T. 13.6.2014, 2014/4863/E; 2014/11350/K.Şener ise saklama konusunda tacirin üstüne düşen yükümlülükleri yerine getirmesi kaydıyla defterlerin işletme dışında bir yerde de saklanabileceği görüşündedir. ŞENER, Oruç, H., "Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyayı, Zayı Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)", **DEÜHFD**, Yıl: 2004, Cilt: 6, Sayı: 1, (s. 233-295), s. 242.

86 Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar sulh mahkemesi tarafından saklanır (TTK m. 82/8).

87 Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak kaydıyla, kayıtlara her an ulaşılabilecek ve uygun bir süre içinde okunabilecek şekilde görüntü veya veri taşıyıcılarla da saklayabilirler (TTK m. 82/3).

88 Yazar kasa, maddede belirtilen zayı belgesi istenebilecek defter ve belgelerden bulunmadığından belirtilen madde hükmüne dayanarak zayı belgesi istenmesi de mümkün değildir 11. HD 15.01.2001 T. 2000 - 9127/43. KENDİGELEN, Abuzer / MOROĞLU Erdoğan, **İçtihaatlı-Notlu Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat: Kanunlar, Kanun Hükmünde Kararnameler, Bakanlar Kurulu Kararları, Yönetmelikler/Tbliğler, Seçilmiş İçtihaatlar**: 10. Basım, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2014, s. 695-696.

89 Yargıtay, öğrenme tarihi tespit edilerek hak düşürücü sürenin geçip geçmediğinin belirlenmesi gerekirken hak düşürücü sürenin su baskını tarihinden itibaren hesaplanması sureti ile davanın reddinin yerinde olmadığına karar vermiştir. 11. HD; E. 2014/5660; K. 2014/11825; T. 23.6.2014, Kazancı, Elektronik Hukuk Yayımcılığı, Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

zayi belgesinin talep edilmesine engel teşkil etmeyecektir. Defter ve belgelerin kimde olduğunun bilinmesi durumunda ise muhatabına iade davası açılması gerekeceğinden zayi kavramı içerisinde değerlendirilemez<sup>90</sup>.

Zayi kararıyla tacir, defterleri ibraz etmemenin vergi hukuku, ceza hukuku ve ispat hukukuna yönelik sonuçlarından söz konusu kurtuluş beyyinesiyle muaf tutulmaktadır<sup>91</sup>. Zayi kararı alınmasının ispat kuvveti açısından sonuçları bulunduğu için defterlerin ziyasına karar verilebilmesi için TTK anlamında ispat kuvvetine sahip olan defterlerin zayi edilmiş olması gerekir. Bu nedenle defterlerin ziyasına karar verilebilmesi için usulüne uygun tutulması ve açılış kapanış onaylarının yapılması da bir unsur olarak aranmalıdır<sup>92</sup>. Aksinin kabulü durumunda zayi belgesi alınması sayesinde defterlerin tacir aleyhine delil olmasının önüne geçilmiş olacaktır<sup>93</sup>. Defterlerin kanuna uygun tutulması unsuru aynı zamanda hangi defterlerin zayi edildiğinin ve gerekli kanuni şartları taşıyıp taşımadığının belirtilmesini zorunlu kılar<sup>94</sup>. Ayrıca saklama yükümlülüğünün son kaydın yapıldığı takvim yılı bitiminden itibaren (TTK m 82) başlayacağından saklama yükümlülüğü doğmayan defterler açısından zayi belgesi gerekmemektedir<sup>95</sup>. Bu nedenle henüz kullanılmayan defter ve belgeler söz konusu madde kapsamında değerlendirilmez<sup>96</sup>.

Zayi kararı yalnızca tutulması zorunlu ticari defterler için değil defter tutma kapsamında saklanması gerekli tüm ticari evrak ve belgeler için verilebilir<sup>97</sup>. Hangi defterler ve hangi yıllara ait defterler için zayi belgesi talep edildiğinin belirtilmesi zorunlu ise de<sup>98</sup> ilgili ticari belgelerin tek tek belirtilmesi şart değildir<sup>99</sup>. Defter veya belgelerin ça-

90 YASAN, Mustafa, "Zayi Belgesinin Temini İçin Gerekli Olan Koşulların 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ile Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", **Batider**, Yıl: 2011, Cilt: 28, Sayı 2, (s. 53-120), s. 95; ARKAN, 2016, s. 352; ÜLGEN, (HELVACI/KENDİGELEN/KAYA/NOMER), **2015**, s. 619.

91 YASAN, **2011**, s. 73.

92 Ticari defterler notere tasdik ettirilmemişse bu defterler için zayi belgesi verilmesi istenemez. YRG. 11 HD. T. 20.22.1992 E. 1991/ 3729, K 1992/10671; ERİŞ, **2014**, s. 316.

93 KARAHAAN, **2015**, s. 309.

94 Mahkemece zayi belgesi istenen defter ve belgelerin nelerden ibaret olduğu, notere tasdik edilip edilmediği araştırılır.11. HD 09.06.1997 4020/4349 KENDİGELEN/ MOROĞLU, 2014, s. 128; YASAN, **2011**, s. 93.

95 YASAN, **2011**, s.94.

96 Yarg. 11.HD 27/05/1991/T, 1991/2021/E, 1991/3482/K; ŞENER, 2004, s. 250; ARKAN, 2016, s. 352; ÜLGEN, (HELVACI/KENDİGELEN/KAYA/NOMER), 2015, s. 620. YASAN, ayrıca saklama yükümlülüğünün son kaydın yapıldığı takvim yılı bitiminden itibaren (TTK m. 82) başlayacağını; bu nedenle saklama yükümlülüğü doğmayan defterler açısından zayi belgesi istenmesine de gerek olmadığını belirtmektedir. YASAN, **2011**, s. 94.

97 Yargıtay, fatura ve irsaliyelerin ziyasına karar vermiştir. 11. HD E. 2014/4863; K. 2014/11350; T. 13.6.2014 bir başka kararında ise 14 adet kullanılmamış fatura ile 12 adet adisyonun kayıp olması sebebine dayalı davayı kabul etmiş ancak dava şartları oluşmadığından dolayı davayı reddetmiştir. Yrg. 11. HD 20.4.2015/T, 2015/966/E; 2015/5491/K. , Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

98 Mahkemece yangın sonucu zayi olduğu iddia edilen ticari defter ve belgelerin nelerden ibaret olduğu, hangi yılları kapsadığı, noterden tasdik edilip edilmedikleri... 11HD. 14.06.1998/T, 1998/4247/E, 1998/5534/K. ERİŞ, Gönen, **Gerekçeli - Açıklamalı - İçtihatlı 6335 - 6552 Sayılı Kanunlarla güncellenmiş TTK Hükümlerine Göre Ticari İşletme ve Şirketler: Ticaret Sicili Yönetmeliği ve İlgili Tebliğler, C. I. Madde: 1-53**, 2. Basım, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014, s. 318.

99 Tacir tarafından zayi olan belgelerin tek tek bilinip belirtmesinin beklenememesine göre... Yarg 11. HD. 14.02.1991/E 1989/9310/ 916/K; karar metni için bkz. ERİŞ, **2014**, s. 311; ARKAN, **2016**, s. 352.

linması veya bir afet içerisinde zayı olması dava şartıdır. Bu ise defter veya belgelerin ne şekilde kaybolduğunun da bilinmesini gerektirir<sup>100</sup>. Düzenlemede yer alan afet halleri sınırlayıcı bir şekilde düzenlenmemiştir. Mücbir sebep ve beklenmeyen haller afet kavramı içerisinde değerlendirilebilir. Zira ilgili düzenlemede hırsızlığa yer verilmesi, mücbir sebep yoğunluğuna ulaşmayan ve işletmenin faaliyet dışı bir olay olma niteliği taşıması zorunlu olmayan beklenmeyen hallerin de düzenleme kapsamında değerlendirilmesini gerektirir<sup>101</sup>. Ayrıca düzenlemenin örnekleyici nitelikte olduğunu gösteren “gibi” ifadesine hırsızlıktan sonra yer verilmesi de hırsızlık dışındaki kaybolma halleri için de zayı belgesi istenebileceğini göstermektedir. Önemli olan tacirin, iddiaların samimi ve inandırıcı olması, defter ve kayıtların korunması hususunda basiretli bir tacirden beklenen dikkat ve ihtimamın gösterilmesi, ziyanın tacirin iradesi dışında meydana gelmesi ve söz konusu olayda kusurunun bulunmamasıdır<sup>102</sup>. Buradaki kusur defterlerin saklanması ve saklama yükümlülüğüne ilişkin gerekli dikkat ve özenin gösterilmesine yöneliktir<sup>103</sup>. Fişin prizde unutulması nedeniyle yangın çıkması gibi genel bir kusurun bulunması ise zayı belgesinin talep edilmesini engellemez<sup>104</sup>.

Mahkemeden zayı belgesi alınması defterlerin ziyanının ispatı açısından tek yoldur. Bu nedenle tacir defterlerin ziyanını zayı belgesinden başa delille ispat edemez. Zayı davası hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir (TTK m. 82/7). Verilen hüküm ise bir tespit hükmüdür. Bu nedenle kesin delil teşkil etmez ve aksi her zaman ispat edilebilir<sup>105</sup>.

## 8. Defterlerin İspat Fonksiyonu

Ticari defterler, HMK kapsamında ticari defterlere tanınan özel ispat kuvveti yanında HMK anlamında vesika olarak ve taraflardan birinin savunmasını diğer tarafın defterlerine hasretmesi durumunda da delil kuvvetine haizdir. Ticari defterlerin HMK m. 222 vd hükümler kapsamında ticari uyumsuzluklarda delil olarak kabul edilmesi ve genel hükümlere göre delil olarak kabul edilmesi farklı şart ve rejime tabi tutulmuş ve farklı sonuçlara bağlanmıştır. Ayrıca -defterlere dayanan taraf tacir olmasa dahi- savunmanın karşı tarafın defterlerine özgülenmesi durumunda ticari defterlerin ispat fonksiyonu HMK m. 222/5'de özel olarak düzenlenmiştir.

100 Yrg. 11. HD T. 20.4.2015; 2015/966/E; 2015/5491/K; , Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

101 ŞENER, söz konusu hükmün yalnızca mücbir sebep halleriyle sınırlı yorumlanması gerektiği geniş kapsamlı yorumlanamayacağı bu nedenle elektrikli cihazın prizde takılı bırakılması nedeniyle yangın çıkması gibi haricilik unsuru taşımayan olayların madde kapsamında değerlendirilemeyeceği kanısındadır. ŞENER, **2004**, s. 254, 255.

102 Zayı belgesi verilebilmesi için ziyanın tacirin iradesi dışında meydana gelmesi ve defter ve kayıtların korunması hususunda gerekli dikkat ve ihtimamın gösterilmesi gerektiği - aracın arka koltuğuna konulan ticari defterlerin alınmasında tacirin gerekli özeni göstermediğinin kabulü gerekeceği yönünde karar vermiştir. Yarg. 11 HD 16.11.2011/T, 2010/3476/E, 2011/15231/K. Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

103 HGK 05..03.2003 11-141/140 karar metni için bakınız KENDİGELEN/ MOROĞLU, **2014**, s. 127, 128

104 Yarg. 11.HD 27/05/1991/T, 1991/2021/E, 1991/3482/K; ŞENER, **2004**, s. 250., ARKAN, **2016**, s. 352; ÜLGEN, (HELVACI/KENDİGELEN/KAYA/NOMER), **2015**, s. 620.

105 ARKAN, **2016**, s. 352.

Ticari defterler, HMK anlamında bir belge olması nedeniyle her türlü uyuşmazlıkta ispat kuvvetine sahiptir. Defterlerin ispat için kullanılacağı uyuşmazlık sözleşme, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanabilir. Özellikle sözleşmeden doğan uyuşmazlıklarda ifanın bir hukuki işlemi gerektirmesi durumunda belirli bir meblağın üzerindeki işlemlerin kesin delillerle ispat edilmesi gerekecektir (HMK m. 200)<sup>106</sup>.

### 8.1. Defterlerin Ticari Uyuşmazlıklarda Delil Olması

HMK anlamında belge niteliği taşıması yanında ticari defterlere, tacirler arasındaki uyuşmazlıklarda özel bir ispat fonksiyonu tanınmıştır (HMK m. 222). HMK m. 222'de ticari uyuşmazlıklarda ticari defterler sahibi lehine veya aleyhine delil olabileceği ve usulüne uygun olarak tutulmuş bir ticari defterin aksinin ancak yazılı delille kanıtlanabileceği düzenlenmiştir (HMK m. 222). Defterlerle ispat HMK'de yer alan genel ispat usullerini ve diğer delilleri bertaraf eden bir usul değildir; onlar yanında tanınmış bir ispat vasıtasıdır<sup>107</sup>. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise söz konusu ispat vasıtasının yalnızca ticari defterler açısından söz konusu olması, saklanması gerekli diğer evraka ise bu şekilde özel bir delil niteliği tanınmamasıdır<sup>108</sup>.

Defterlerin düzenlemede belirtilen özel ispat gücüne sahip olabilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Bu sayede ticari defterler dayanağı olan belgeleri de aşan bir ispat gücüne sahip olabilir. Örneğin fatura gönderilmesi taraflar arasındaki ilişkinin varlığına delil teşkil etmezken faturanın deftere geçirilmesi fatura içeriği yanında hukuki ilişkinin ikrarı kabul edilmekte ve defterlerin hukuki ilişkinin varlığına da delil teşkil ettiği kabul edilmektedir<sup>109</sup>.

Defterlerin ticari bir uyuşmazlıkta delil olabilmesi için ön koşul olarak

- Ticari bir uyuşmazlığın söz konusu olması
- Tarafların her ikisinin de tacir sıfatını taşıması
- Uyuşmazlığın defterlere geçirilmesi gerekli bir husustan doğması

Ve söz konusu şartların tümünün aynı anda sağlanması gerekir. Söz konusu şartları taşıyan defterler lehe veya aleyhe delil olarak kullanılabilir.

- Ticari bir uyuşmazlığın söz konusu olması

Taraflar arasında ticari bir uyuşmazlık bulunması durumunda defterler delil olarak kullanılabilir. Uyuşmazlığın ticari olmasından kasıt ticari bir işe ilişkin olmasıdır<sup>110</sup>.

- Tarafların her ikisinin de tacir sıfatını taşıması

Defterlerin lehe veya aleyhe delil olarak kullanılabilmesi açısından uyuşmazlığın ticari olması haricinde 6762 Sayılı TTK'den farklı olarak tarafların tacir sıfatına haiz olmasına ilişkin doğrudan bir düzenleme HMK'de yer almamaktadır. Ancak HMK m. 222/5'de

106 Sözleşmeden kaynaklanan borç ilişkisinde kişi edim fiilini veya edim sonucunu borçlanabilir. Edim fiilinin borçlanılması durumunda ifa yalnız maddi fiillerle gerçekleştirildiği için her türlü delille ispat edilebilir. Edim sonucunun borçlanılması durumunda ise ifa bir hukuki işlem yapılmasını gerektirebilir.

107 POROY, Reha/YASAMAN Hamdi, **Ticari İşletme Hukuku**, 14. Basım, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2012, s.230.

108 MİMAROĞLU, 1970, s. 355.

109 HGK T. 19.9.2012; 2012/19-400/E; 2012/581/K. Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

110 Bakınız yukarıda 5.1.1 Hukuki Uyuşmazlıklarda İbraz

“taraplardan birisi tacir olmasa dahi” ibaresinden ticari defterlerin delil olarak kullanılabilmesi için tarafların tacir sıfatını taşıması gerektiği anlaşılmaktadır<sup>111</sup>. Tacir sıfatının ise ihtilaf konusu işlemin yapıldığı sırada bulunması yeterlidir. Daha sonra kaybedilmesinin önemi bulunmamaktadır.<sup>112</sup> Kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirlerinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar gerek doğrudan gerekse kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletmeler de tacir sayılmazlar. Ancak ilgili işletmelerin -tüzel kişiliği bulunmasa dahi- tacir sıfatı taşıdığı kabul edilmektedir. Bu durumda söz konusu teşekküllerce tutulan defterlerin de HMK m. 222 uyarınca delil kuvveti taşıdığı kabulü gerekecektir<sup>113</sup>.

- Uyuşmazlığın, her iki tarafında da defterlerine geçirilmesi gerekli bir husustan doğması

Defterlerin delil olarak kullanılması istenen uyuşmazlığın, her iki tarafında da defterine geçirmesi gereken bir husustan kaynaklanması gerekmektedir. Delillerin sunulmasında eşitlik ilkesi ancak bu şekilde sağlanabilecektir<sup>114</sup>. Bu nedenle öncelikle üçüncü kişinin defterleri bu anlamda delil teşkil etmeyecektir. Ayrıca defterlere geçirilmesi gerekmeyen bir hususun her nasılsa deftere kaydedilmesi durumunda da ilgili kayıtlar ticari defterlere ilişkin kurallar kapsamında delil kuvveti taşımayacaktır.

Uyuşmazlığın her iki tarafın defterlerine geçirmesi gerekli bir husustan doğması tacirin ticari alanına ilişkin olmasını da gerektirir. Tüzel kişilerin özel alanı bulunmadığı için bir şirketin bahçe düzenlemesi için süs bitkileri alması, bir personelinin cenazesine çiçek göndermesi gibi tüzel kişilerin her türlü işlemi ticari deftere geçirilmesi gerekir ve defterler delil olarak kullanılabilir. Gerçek kişi tacir açısından ise ticari iş karinesi gereği defterlere geçirmesi gereği karine olarak kabul edilmekle birlikte<sup>115</sup> karinenin aksi kanıtlanabilir.

Uyuşmazlığın deftere geçirilmesi gereken bir husustan doğması bir unsur olarak aranmakta olup uyuşmazlığın niteliği ise önem arz etmemektedir. İşletmeye ilişkin hukuki işlemde doğan para ve mal hareketleri<sup>116</sup> deftere geçirileceği için defter ve kayıtlar sözleşme ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan uyuşmazlıklarda delil olarak kullanılabilir. Özellikle edime dayalı sebepsiz zenginleşmeler<sup>117</sup> defterlerle ispat edilebi-

111 .. kamu kuruluşu olup ticari hüviyeti bulunmamaktadır. Bu durumda davacının ticari defterleri lehine delil olarak kabul edilmez. Yrg. HGK T. 16.04.1997; 1997/13-103/E, 1997/35/K. ERIŞ, **2014**, s. 331.

112 ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELLEN/KAYA/NOMER), **2015**, s. 627.

113 Söz konusu işletmelerin ve bu işletmelere benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküllerin defter tutmakla yükümlü olduğu TDİT’de düzenlenmiştir (TDİT m. 5/4). Ancak BOZER / GÖLE, söz konusu işletmeler tarafından tutulan ticari defterlerin HMK m. 222 uyarınca delil kuvveti bulunmadığı görüşündedir. BOZER/ GÖLE, **2015**, s. 227.

114 BOZER/ GÖLE, **2015**, s. 243.

115 Davalı alacaklı ve dava dışı müflis tacir olup alacağın ticari ilişkiden kaynaklandığı karine olarak kabul edilmelidir.Yrg. 19. HD T 25.12.1992, 1992/11448/E, 1992/6920/K ERIŞ, **2014**, s. 335.

116 ARKAN, **2016**, s. 362.

117 Özellikle borçlar hukukunda düzenlenen geçerli bir hukuki sebebin olmaması ve borçlanılmamış edimin ifası, hukuki sebebin gerçekleşmemesi ve hukuki sebebin ortadan kalkması olarak belirtilen sebepsiz zenginleşme halleri edime dayalı sebepsiz zenginleşme olarak tanımlanmaktadır. YILDIRIM, Abdulkarim, **Türk Borçlar Hu-**



lecek niteliktedir. Haksız fiilden doğan uyuşmazlıklarda ise uyuşmazlık her iki tarafında da ticari defterlerine kaydetmesi gereken para ve mal hareketine ilişkin olmayacağı için ispatı yalnızca karşı tarafın defterlerine hasredilmesi hariç HMK m. 222 anlamında lehe veya aleyhe delil olarak kullanılamayacaktır.

### 8.1.1. Ticari Defterlerin Lehe Delil Olması

Defterlerin sahibi lehine kanıt olarak kullanılabilmesi için defterlerin delil olarak kullanılması şartları dışında da bazı şartları taşıması yani ön koşul olarak olumlu ve olumsuz unsurların bir arada bulunması gerekir.

Olumlu unsur olarak defterlerin delil olarak kullanılabilmesi için;

- Kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş olması
- Defter kayıtlarının birbirini doğrulaması
- Açılış ve kapanış onayları yaptırılması
- Defterlerin dayanağı olan belgelerin saklanması
- Defter ve kayıtların diğer tarafın defterleriyle veya kesin delillerle çürütülmemesi

Gerekmektedir. Ayrıca gerekli nitelikleri taşıyan defterlerin lehe delil olarak kullanılması durumunda defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılmaz (bölünmezlik ilkesi) (TTK m. 222/3).

- Kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş olma

Defterlerin lehe delil olarak kullanılabilmesi için uyuşmazlık konusu olan ve mahkeme tarafından ibrazına karar verilen defterlerin tümünün eksiksiz tutulması ve kayıtların dayanağı olan belgelerin saklanması gerekmektedir. Mahkeme tarafından ibrazına karar verilmeyen yani uyuşmazlık konusu ile ilgili kayıt içermeyen ve uyuşmazlık konusu defterlerin dayanağını oluşturmayan defterlerin tutulmaması ise diğer defterlerin ibraz kuvvetini etkilemez.

- Defter kayıtlarının birbirini doğrulaması

Defter ve kayıtların birbirini doğrulaması ile kastedilen husus her iki tarafın defter ve kayıtlarının birbirini doğrulaması değil aynı tacir tarafından tutulan defter ve kayıtların birbirini doğrulaması gerektiğidir<sup>118</sup>. Burada da yalnızca uyuşmazlık konusu defterlerin ibrazı söz konusu olacağı için “kanuna göre eksiksiz tutulma” unsurunda söz konusu olduğu gibi yalnızca uyuşmazlık konusu kayıtların birbirini doğrulaması yeterli kabul edilmelidir. Ancak Yargıtay yalnızca uyuşmazlık konusu olayla ilgili değil tüm defter ve kayıtların birbirini doğrulaması gerektiği görüşündedir<sup>119</sup>.

- Defter ve kayıtların dayanağı olan belgelerin saklanması

Defterlerin lehe delil olarak kullanılabilmesi için usulüne uygun olarak tutulması

**kuku Genel Hükümler**, 2. Basım. Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 235; SEROZAN, Rona / KOCAYUSUFPAŞA-OĞLU, Necip/ HATEMİ, Hüseyin, vd. **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**. C. 3, 6. Basım, İstanbul, 2014, s. 329.

118 YILMAZ, **2013**, s. 1157.

119 Yarg TD 12.10.1962, 1962/5140/E, 1962/3223/K; ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), **2015**, s. 630.

unsuru, dayanağı olan belgelerin saklanması zorunlu kılar<sup>120</sup>. Defter ve dayanağı olan belgeler dışındaki saklanması gerekli diğer evrakın saklanmaması ise kanuna uygun tutulmuş olma açısından bir sorun yaratmaz<sup>121</sup>. Zira mahkemeler defter ve kayıtlarla bunların dayanağı olan belgeleri inceleyerek karar verir<sup>122</sup>. Ancak ticari defterlerin sahibi lehine kanıt olabilmesi için defterlerin kayıtlarının dayanağı belgelerin ibrazına gerek yoktur<sup>123</sup>.

- Açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmış olması

Defterlerin ticari davalarda lehe delil olarak kullanılabilmesi için kanuna göre eksiksiz tutulması, açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmış olması<sup>124</sup> ve defter kayıtlarının birbirini doğrulaması gerekir (HMK m. 222/2)<sup>125</sup>. Zira açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları ancak sahibi aleyhine delil niteliği taşımaktadır (HMK m. 222/4).

- Defter ve kayıtların diğer tarafın defterleriyle veya kesin delillerle çürütülmemiş olması

HMK m. 222/3'e göre ticari defterlerin düzenleyen taraf lehine kanıt olarak kullanılabilmesi için diğer tarafa ilişkin bazı şartlar da aranmaktadır. Olumsuz şart olarak adlandırılan söz konusu şartlar diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların

- Söz konusu kayıtlara aykırı olmaması
- İlgili hususta hiç bir kayıt içermemesi
- İçeriğindeki kayıtların aksinin kesin delillerle kanıtlanmaması

Şeklinde sıralanabilir. Bu durumda maddede açıklık bulunmamakla birlikte defterler kesin delil niteliğine sahip olur<sup>126</sup>.

Diğer kanıtlar yanında karşı tarafın defterlerine dayanılması durumunda defterlerin delil olarak kabul edilebilmesi için kural olarak iki tarafın defterleri de incelenmek suretiyle sonuca ulaşılması gerekmektedir<sup>127</sup>. Zira ticari defterler tek taraflı değil iki taraflı incelenmesi durumunda ticari defterlere ilişkin özel hükümler kapsamında delil

120 Yrg. 11 HD. T 16.11.2000; 2000/7371/E, 2000/8995/K. ERİŞ, 2014, s. 323.

121 ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELLEN/KAYA/NOMER), 2015, s. 618.

122 BOZER/ GÖLE, 2015, s. 244.

123 Arkan aksi takdirde defterlerle ispatın bir öneminin kalmayacağını karşı tarafın defterlerin aksinin kendi defterleri ve elindeki belgelerle çürütme imkanının bulunduğunu bu nedenle dayanağı belgelerin ibrazının zorunlu olmamasının karşı tarafı zor durumda bırakmayacağını belirtmektedir. ARKAN, 2016, s. 362; KARAYALÇIN, Yaşar, **Muhasebe Hukuku**, 2. Bası (Bilanço Hukuku Kitabının Genişletilmiş İkinci Basısı) Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1988, s. 65.

124 6762 sayılı TTK m 84'de kanuna uygun tutulma olarak belirtilen söz konusu unsur HMK m 222/4'de "açılış kapanış onayları bulunması ve içeriğindeki kayıtların birbirini doğrulaması" ifadeleriyle daha dar bir şekilde ifade edilmiştir .

125 Bakınız yukarıda 4.1. Bütün Zorunlu Defterlerin Tutulması ve 8.1.1. Ticari Defterlerin Lehe Delil Olması.

126 YILMAZ, 2013, s. 1153.

127 Davalı defterlerine dayanabileceğinden ve davalı defterlerinde yer alan aleyhindeki kayıtlarda davacı açısından ispat kolaylığı sağlayacağından davalı defterlerinin de incelenmesi gerektiği 15. HD. 19.6.2013/T, 2012/6425/E, 2013/3973/K.

niteliğine sahiptir<sup>128</sup>. Bu nedenle karşı tarafın, söz konusu defterlerin içeriğini aynı şartlar altında tutulan ticari defterlerdeki kayıtlarla farklı olursa defterlerin ispat kuvveti ortadan kalkmaktadır. Bu durumda karşı tarafın defter tutma yükümlülüğünü hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi durumunda kanunun ifadesiyle aynı şartlar altında tutulan defterlerden söz edilemeyeceği için ticari defterlerin düzenleyen taraf lehine kanıt olarak kullanılabilmesi açık olmakla birlikte karşı tarafın defterlerini hiç ibraz etmemesi ve ilgili hususta hiçbir kayıt içermemesi durumlarına açıklık getirmek gerekmektedir.

Karşı tarafın defterlerini hiç ibraz etmemesi durumunda Yargıtay'ın genel kanaati defterlerin HMK m. 222/4'den farklı olarak HMK m. 219 anlamında vesika olarak değerlendirilmesi yönündedir. Bu durumda defterlerin delil kuvveti HMK m. 220'deki genel düzenlemeye tabi olur. Söz konusu düzenlemeye göre karşı tarafın defterlerini ibraz etmemesine bağlanan sonuç diğer tarafın belgeye ilişkin açıklamalarını mahkeme kabul edilebileceğinin öngörülmesidir ve bu durumda hakimin takdir hakkı kullanması söz konusu olur<sup>129</sup>. HMK m. 220 uyarınca hakime takdir hakkı verilmesi karşısında; defterleri lehe delil olma niteliği bulunmayan taraf defterlerini ibraz etmemesi, ibraz etmesinden daha avantajlı olacaktır. Bu nedenle defterlerin hiç ibraz edilmemesi durumunda da defterlerde yer alan hususun ispat edildiğinin kabulü menfaatler dengesine daha uygundur. Doktrindeki yaygın kanaat de bu durumda HMK m. 222/5'e kıyasen defterlerini ibrazını talep eden tarafın iddiasını ispat ettiğinin kabulü yönündedir<sup>130</sup>. Defterlerin zayi olduğunun ileri sürülmesi durumunda zayi belgesini ibraz eden tarafın ise ibrazdan kaçınmış sayılmayacağı 6762 sayılı e TTK' m. 68/4'de açıkça düzenlenmesine rağmen söz konusu ifadeye 6102 sayılı TTK'de yer verilmemiştir. Ancak söz konusu hususun 6102 Sayılı TTK açısından da kabulü gerekir.

6762 sayılı TTK m. 85 düzenlemesinde karşı tarafın defterlerinin hiçbir kayıt içermemesi durumunda defterlerin ispat kuvvetinin kalmayacağı düzenlenmişken HMK m. 222 düzenlemesinde bu konuda farklı bir çözüm tarzı benimsenerek karşı taraf defterlerinin uyuşmazlığa ilişkin hiçbir kayıt içermemesi durumunda defterlerin ibraz eden taraf lehine kanıt oluşturacağı düzenlenmiştir. Düzenlemenin lafzı dikkate alındığında örneğin gönderilen faturaların karşı tarafça defterlere geçirilmesi sözleşmenin varlığına dair delil kabul edilirken; bu durumda faturaların defterlere kaydedilmemesi ve hiçbir kayıt içermemesi de sözleşmenin varlığına delil olarak kabul edilecektir. Söz konusu düzenleme ticari defterlerle ispata ilişkin yerleşik uygulamaya ve HMK'nin ispata ilişkin genel ilkelerine aykırıdır. Ticari defterlerle ispata ilişkin 6762 Sayılı TTK düzenlemelerinin HMK'ye hatalı bir şekilde aktarılmasından<sup>131</sup> kaynaklanan ve suiistimallere açık

128 14. HD 22.7.2011/T, 2011/9056/K, 2011/9736/E. 11. HD 24.6.2013/T, 2012/15543/K, 2013/13163/K.

129 Davacı defterler yanında diğer delillere de dayandığı için sırf ticari defterlerin talep edilmemesine rağmen ibraz edilmemesi aleyhe yorumlanarak karar verilememesi gerekir HGK 17.4.2015/T, 2013/19-1977/E, 2015/1230/K. HGK 28.3.2012/T, 2011/11-862/E, 2012/251/K; 23. HD 01.06.2015/T, 2014/7976/E, 2015/4126/K.

130 YILMAZ, 2013, s. 1160; ARKAN, 2016, s. 354.

131 HMK m. 222 Madde gerekçesinde ilgili düzenlemenin 1086 sayılı kanunun 223. Maddesinin yeniden düzenlenmiş hali olduğu belirtilmektedir.

uygulama kabiliyeti olmayan söz konusu hükmün değiştirilmesi gerekmektedir<sup>132</sup>. Bu hususta bir çözüm olarak karşı tarafın defterlerinin hiçbir kayıt içermemesi durumunda ilgili kaydın karşı tarafın defterleriyle doğrulanmaması nedeniyle defterlerin delil kuvveti taşımadığının kabulü de söz konusu olabilir<sup>133</sup>.

Defterlerle ispat HMK'de yer alan genel ispat usullerini ve diğer delilleri bertaraf eden bir usul değildir; onlar yanında tanınmış bir ispat vasıtasıdır. Bu nedenle ticari defterin bu şartlar altında delil olarak kullanılabilmesi için içeriğindeki kayıtların aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmaması da bir unsur olarak aranmaktadır.

### 8.1.2. Aleyhe Delil Olması

Kanuna uygun tutulan ticari defterler hem lehe hem aleyhe delil olarak kullanılabilirken dayanağı belgeler saklanmayan, açılış veya kapanış onayları bulunmayan veya içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter yalnızca sahibi aleyhine delil olarak kullanılabilir (TTK m. 222/4)<sup>134</sup>. Ayrıca defterlerin aleyhe delil olarak kullanılması durumunda HMK m. 222/3'de yer alan bölünmezlik ilkesi uygulanmaz<sup>135</sup>. Yani defterlerinin tacir aleyhine delil olarak kullanılması durumunda defterlerdeki lehe ve aleyhe kayıtlar birbirinden ayrılabilir. Bu durumda defterlerdeki lehe kayıtlar delil niteliği taşımazken aleyhe kayıtlar delil niteliği taşır.

## 8.2. Karşı Tarafın Ticari Defterlerinin İçeriğinin Kabul Edileceğinin Belirtilmesi

Taraflardan birinin diğer kanıtlara dayanmaksızın veya diğer delillerinden vazgeçmek suretiyle<sup>136</sup> yalnızca tacir olan karşı tarafın defterlerine dayanacağını belirtmesi HMK m. 222/5'de düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün uygulanması için karşı tarafın defterlerine dayanan tarafın başka hiçbir delile dayanmaması ispatı yalnızca karşı tarafın defterlerine hasretmesi ön şarttır<sup>137</sup>. Aksi takdirde ispat HMK m. 220'deki genel kurala tabi olur.

Savunmanın karşı tarafın defterlerine hasredilmesi durumunda ilgili ticari defterlerin, savunmasını karşı tarafın defterlerine hasreden taraf aleyhine kayıtlar içermesi durumunda karşı taraf (defter sahibi) iddiasını ispat etmiş kabul edilir. Defterlerin bu şekilde tutan taraf lehine delil olarak kullanılabilmesi için defterlerin kanuna uygun

132 KARAHAN, **2015**, s. 317.

133 YILMAZ, **2013**, s. 1159.

134 Defterin lehe delil olabilmesi için düzenlemede aranacağı belirtilen şartlar, 6762 sayılı TTK m. 84'deki "kanuna uygun olmayan" ibaresine oranla, daha dardır. YILMAZ, **2013**, s. 1161.

135 MİMAROĞLU, **1970**, s. 356.

136 14. HD 6.2.2008/T, 2008/31/E, 2008/1168/K. Karşı tarafın defterlerine dayanılacağı mahkemede belirtilmesi durumunda bu durum HMK m. 154 uyarınca imza altına alınır 15.HD 14.9.2004/T, 2004/4125/E, 2004/4149/K. , Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

137 Tarafların Tacir Olması ve İddiada Bulunan Kişinin Münhasıran Diğer Tarafın Ticari Defterlerine Dayanması gerekir. Davacı, dava açarken davalının defterlerine dayanmadığından davalının ticari defterlerini hazırlanmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır. 19. HD 23.11.2011/T, 2011/4634/E, 2011/14565/K. , Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

olarak tutulması bir unsur olarak aranmalıdır. İlgili ticari defterlerde savunmasını karşı tarafın defterlerine hasreden taraf lehine kayıtlar bulunursa veya defterlerine dayanılan taraf ibrazdan kaçınırsa, defterler sahibi aleyhine delil olur ve ibrazı talep eden taraf iddialarını ispat etmiş kabul edilir. Defterlerin defter tutan taraf aleyhine delil olarak kullanılabilmesi için defter tutulup tutulmamasının önemi olmadığı gibi kanuna uygun tutulup tutulmaması da önem taşımamaktadır<sup>138</sup>. Tabi ki bu durumda da defterlerine dayanılan tacirin iddiasını diğer yazılı delillerle ispat etmesi mümkündür.

Defterlerin zayi olduğunun ileri sürülmesi durumunda zayi belgesini ibraz eden taraf ibrazdan kaçınmış sayılmaz. Ancak bu durumda savunmasını karşı tarafın defterlerine hasreden ve zayi belgesi sunulması nedeniyle hiçbir savunma vasıtası kalmayan tarafa diğer ispat vasıtalarından yararlanma olanağı tanınmalıdır<sup>139</sup>.

Söz konusu düzenlemede ispat açısından her iki tarafın ticari defterlerine dayanılması ile önemli bir sistem farklılığı yer almaktadır. Öncelikle söz konusu hükümden yararlanabilmek için tarafların her ikisinin de tacir olması veya defter tutma yükümlüsü olması gerekmediği gibi defter tutup tutmamasının da önemi bulunmamaktadır<sup>140</sup>. Taraflardan biri tacir olmasa veya tacir olan taraf ticari defterleri hiç veya gereği gibi tutmasa dahi tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir<sup>141</sup>. Tacirin de delillerini diğer tarafın defterlerine hasretmesi evleviyetle muhtemeldir. Ayrıca bu durumda taraflardan yalnız birisinin ticari defterlerine dayanıldığı için uyumsuzluğun her iki tarafın defterlerine geçirmesi gereken bir husustan kaynaklanması da gerekmemektedir. Bu nedenle bir haksız rekabet uygulaması olan malların birden çok kez tedarik fiyatının altında satışa sunulması durumunda olduğu gibi haksız fiiller açısından da ticari defterlerle ispat söz konusu olabilecektir.

### 8.3. Defterlerin HMK Kapsamında Delil Olarak Değerlendirilmesi

HMK m. 222'de yazılı şartların gerçekleşmesi halinde ticari defterlerin delil olarak kabul edilmesi ve defterlerin ispat kuvveti özel olarak düzenlenmiştir. Söz konusu özel hüküm dışında ticari davalarda deliller ve bunların sunulması HMK hükümlerine tabidir (TTK m. 4/2). Bu durumda ticari defterlerin HMK m. 219 anlamında vesika olarak değerlendirilmesi ve HMK m. 200'deki genel düzenleme kapsamında delil olarak kullanılması söz konusu olmaktadır. Bu nedenle ticari defterlerin yasal delil olmasına ilişkin HMK m. 222'de yer alan şartlar da aranmaz. Bu kapsamda defterler kesin delil niteliği de taşımaz. Böylece ticari defterler, karşı tarafın defterlerinin hiçbir kayıt içermemesi veya

138 ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), **2015**, s. 632.

139 KARAYALÇIN, 1988, s. 354. YASAN, **2011**, s. 74.

140 ÜLGEN, (HELVACI/KENDIGELEN/KAYA/NOMER), **2015**, s. 632.

141 Eser sözleşmesinden kaynaklanan alacağın tahsili istemi ile girilen icra takibine itirazın iptali istemi- taraflardan biri tacir olmasa dahi tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir ancak karşı taraf defterlerini verilen süre içerisinde ibrazdan kaçınırsa ibrazı talep eden tarafın iddiasını ispat etmiş sayılacağı akdi ilişkinin varlığının kanıtlandığı kabul edilerek işin esasına girilip sonucuna göre bir karar verilmesi gerektiği 15. HD. 12.2.2015/T, 2014/1505/E., 2015/679/K. , Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

defterlerin ibrazdan kaçınılması durumunda söz konusu hüküm kapsamında delil olarak kullanılabilir. Ayrıca HMK m. 32 gereğince 3. şahısın defterlerinin de delil olarak kullanılması mümkün olduğu gibi<sup>142</sup> ticari defterlerin delil sözleşmesi kapsamında da delil olarak kullanılması mümkündür<sup>143</sup>.

Ticari defterlerin HMK'nin genel hükümleri kapsamında delil olarak kullanılması durumunda uyuşmazlığın her iki tarafın ticari defterlerine geçirmesi gerekli bir husustan doğması bir unsur olarak aranmaz. Bunun sonucu olarak örneğin tacir olmayan taraf, tacir olan tarafın defterlerine dayanarak iddiasını ispat edebilecektir<sup>144</sup>. Bu nedenle sözleşme ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan uyuşmazlıklar dışında haksız fiillere yönelik uyuşmazlıklarda da ticari defterler delil olarak kullanılabilir. Haksız fiille yönelik uyuşmazlıklarda ise ticari defterler zararın kapsamının belirlenmesine yönelik olarak delil niteliği taşıyabileceği gibi bir haksız ticari uygulama örneklerinden birisi olarak düzenlenen seçilmiş bazı malları birden çok kere tedarik fiyatının altında satışa sunulmasında olduğu gibi (TTK m. 55/1a/6) bir vakıanın isbatına ilişkin olarak da delil niteliği taşıyabilir.

## 9. Defter Tutma Yükümlülüğünün Sermaye Şirketlerinde Denetime Dair Hükümler Açısından Değerlendirilmesi

Anonim şirketlerin finansal tablolarını denetimden geçirmesi zorunlu olmakla birlikte denetim, şirket içerisinde oluşturulan bir organ tarafından yerine getirilmez. Denetim denetçi (bağımsız denetim) vasıtasıyla yerine getirilir. İşletmeler ölçeklerine göre bağımsız denetime veya denetçi denetimine tabi kılınmıştır.

- Denetimin Konusu

Denetimin konusunu şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin, Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin ve riskin erken saptanması komitesi raporları<sup>145</sup> ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının denetimidir. Denetim yetkisi ayrıca Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar (TTK m. 398).

- Bağımsız denetime tabi şirketler

142 11. HD 2.6.1973/T, 1973/2414/E. 1973/2929/K. , Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

143 Yargıtay poliçedeki zararın tespitinde envanter kayıtlarının esas alınacağına ilişkin hükmün delil sözleşmesi niteliği taşıdığı; mahkemece defterlerin kanun hükümlerine uygun tutulmadığı gerekçesiyle varsayıma dayalı hüküm kurulamayacağı yönünde karar vermiştir 11. HD 14.10.2004/T, 2003/13281/E, 2004/9840/K. , Erişim, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), Tarihi: 12.09.2016.

144 Davacıdan para makbuzları ile aidat ücreti tahsil edildiği kooperatiflerde zimni üye kabulü 23. HD 23.2.2015/T, 2015/375/E, 2015/1124/K.

145 Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde söz konusu komitenin oluşturulması zorunlu olmakla birlikte diğer şirketlerde denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur (TTK m. 378).

Bakanlar kurulu tarafından belirlenen<sup>146</sup> şirketlerin finansal tabloları<sup>147</sup> bağımsız denetime tabidir (TTK m. 397/4). Bu kapsamda bağımsız denetçi ancak, bağımsız denetim yetkisine sahip bağımsız denetçiler ya da bağımsız denetim kuruluşları olabilir<sup>148</sup>. Bakanlar kurulu kararı kapsamına giren limited ve paylı komandit şirketler de söz konusu hükümler uyarınca bağımsız denetime tabidir.

- Denetçi tarafından denetim

Bağımsız denetime tabi şirketler kapsamına girmeyen anonim şirketler<sup>149</sup> denetçi denetimine tâbidir. Denetime ilişkin usul ve esaslar bakanlar kurulu tarafından çıkarılacak<sup>150</sup> yönetmelikle belirlenir<sup>151</sup>. Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri denetçi tarafından denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır (TTK m. 397/5). Paylı komandit şirketler de söz konusu denetim kapsamındadır

146 Tek başına veya bağlı şirketleri ve iştirakleriyle birlikte Aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hâsılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası, Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü, ek II sayılı listede yer şirketlerden aktif toplamı 15.000.000.-TL ve üstü, Yıllık net satış hasılatı 20.000.000.-TL ve üstü, Çalışan sayısı 50 ve üstü, ölçütlerinden ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabidir. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15.1.2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1521. maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler; 20.2.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18.4.2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2.3.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazlar (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler ( 4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi Kamu İktisadi Teşebbüsleri hariç; Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli anasözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirakler ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonu'nun iştirakleri ile Mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler belirtilen bu üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaktır. Söz konusu karar Faaliyet bazında ise bankalar, derecelendirme kuruluşları, sigortacılık, yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, gibi ilgili kararın ek I listesinde yayımlanan şirketler bağımsız denetime tabidir. 23.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 1 Şubat 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/7149 bakanlar kurulu kararıyla yapılan değişiklikler 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

147 Anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir (TTK m. 397).

148 Yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (TTK m. 400).

149 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları

150 İlgili yönetmelik Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanır. Denetçilerin niteliklerini, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerini, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılımlarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususları içerir (TTK m. 397).

151 Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılımlarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

(TTK m. 565). Ancak limited şirketler söz konusu denetim kapsamı dışında tutulmuştur. Yani limited şirketler bakanlar kurulu kararı kapsamında bağımsız denetime tabi ise anonim şirket hükümlerine göre denetlenecek, söz konusu karar kapsamı dışında kalan limited şirketler ise denetime tabi olmayacaktır (TTK m. 635). Limited şirketlerin belirlenen şekilde denetimden yoksun bırakılması bir boşluk oluşturmaktadır ve söz konusu boşluğun bir düzenlemeye kavuşturulması gerekmektedir.

## Sonuç

Ticari işletme hukuku yanında vergi hukuku, sermaye piyasası hukuku, şirketler hukuku ve medeni usul hukuku gibi hukukun pek çok alanda önem taşıyan defter tutma yükümlülüğü 6102 sayılı TTK'nin 64 vd. maddelerinde düzenlenmiştir.

Yevmiye defteri, defteri kebir gibi ticari işletmenin hesaplarıyla ilgili olarak kanunda tutulacağı belirtilen defterlerle yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmamakla birlikte kanunda öngörülen diğer işlemlerin kaydedildiği defterlere ticari defterler denir (TTK m. 64/4). Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari defterlerin tutulmasının amacı tacirin, ticari işlemlerini ve ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini; her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, açıkça görülebilir bir şekilde ortaya konması olarak belirtilmektedir (TTK m. 64). Şirketin muhasebesi ile ilgili olmayan defterlerin ticari defter olarak nitelendirilmesinin amacı ise söz konusu defterler açısından ticari defterlere uygulanan güven ve disiplinin sağlanmasıdır.

Tacirler yanında tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanlar da defter tutmakla yükümlüdür. Esnafın ise böyle bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Defter tutma yükümlülüğü tacirin ticari işletmesine bağlı bir yükümlülüktür. Tacirin birden fazla işletmesi olması durumunda her biri için ayrı ayrı defter tutmakla yükümlüdür. Ortada bir ticari işletme bulunması durumunda adi şirket ortaklarının her biri tacir sıfatını taşıyacağı için her biri defter tutmakla yükümlüdür. Bu durumda her bir ortak defter tutmakla yükümlü olmakla birlikte ilgili defterler tüm ortaklar adına ve birlikte tutulabilir. Ticaret siciline tescille tacir sıfatını kazanan sermaye şirketleri ise ticari işletme işletmesinin defter tutmakla yükümlüdürler. Zira ticaret şirketlerinin tacir sıfatı ticari işletme işletmesine bağlı değildir. Bu nedenle sermaye şirketlerinin birden fazla ticari işletmesi olması durumunda gerçek kişi tacirlerden farklı olarak her bir işletmesi için ayrı ayrı defter tutulması değil şirket için defter tutma yükümlülüğü söz konusudur. Ancak ticari defterlerin ayrı tutulması şubelerde olduğu gibi şirketin inisiyatifindedir.

Tacirin tutmakla yükümlü olduğu ticari defterler TTK'de belirtilmiştir. Buna göre tacirin tutmakla zorunlu olduğu ticari defterlerden şirket muhasebesi ile ilgili olanlar, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Ancak TTK m. 64/5 ve TDİT m. 4/3 hükmünde tutulacak defterlerde VUK hükümlerine yollama yapılarak ikinci sınıf tacir sayılan gerçek kişi tacirlerin söz konusu defterler yerine işletme hesabı defteri tutmakla yetinmesine izin verilmiştir. TTK düzenlemesinde, teoriye uymamakla birlikte ticaret şirketleri tarafından tutulması zorunlu olarak düzenlenen pay defteri, yönetim kurulu



karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlere de ticari defterler kapsamında yer verilmiştir (TTK m. 64/4). Ayrıca bankalar ve sigorta şirketlerinin özel kanunları gereğince tutmak zorunda oldukları defterleri de ilgili düzenleme kapsamında ticari defter olarak değerlendirilir.

Defterlerin kanuna uygun tutulması ve işletmenin gerçek finansal durumunu göstermesi için defterlerin Türk Lirası üzerinden ve Türkçe tutulması, bütün zorunlu defterlerin tutulması, defterlerin ve dayanağını oluşturan belgelerin saklanması ve açılış ve kapanış tasdikinin yapılması veya onayın yenilenmesi ilkelerine uyulması gerekmektedir. Ayrıca her tacir, ticari defterlerini bilançolarını, düzenlenen ve alınan ticari mektup ve belgeleri ile gönderilen ticari belgelerinin suretlerini son kaydın yapıldığı takvim yılının bitiminden itibaren on yıl süreyle saklamakla yükümlüdür. Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa; tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine zayi belgesi verilmesini isteyebilir. Zayi kararıyla tacir, defterleri ibraz etmemenin vergi hukuku, ceza hukuku ve ispat hukukuna yönelik sonuçlarından muaf tutulmaktadır.

Defterlerin hukuki uyumsuzluklarda taraflar veya mahkemece incelenmesi söz konusu olmaktadır. Ticari uyumsuzluklarda mahkeme kararıyla ticari defterlerin yalnız dava konusu ihtilafa ilişkin kayıtları ile belgelerle sınırlı olarak incelenmesine defterlerin ibrazı, mal varlığına ilişkin uyumsuzluklarda mahkemeler veya ilgililer tarafından tacirin defter hesap ve diğer belgelerinin bütünüyle incelenmesine ise defterlerin teslimi denir.

67621 Sayılı TTK'de yer verilen ticari defterlerin ispat kuvvetine 6102 Sayılı TTK'de yer verilmemiş ancak defterlerle ispata ilişkin hükümler HMK'ye aktarılmıştır. Ticari defterler, HMK kapsamında ticari defterlere tanınan özel ispat kuvveti yanında HMK anlamında vesika olarak ve taraflardan birinin savunmasını diğer tarafın defterlerine hasretmesi durumunda da delil kuvvetine haizdir. Bu anlamda ticari defterler, HMK anlamında bir belge olması nedeniyle her türlü uyumsuzlukta ispat kuvvetine sahiptir. Defterlerin ispat için kullanılacağı uyumsuzluk sözleşme, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanabilir. Ticari defterlerin HMK m. 222 vd hükümler kapsamında ticari uyumsuzluklarda delil olarak kabul edilmesi ve genel hükümlere göre delil olarak kabul edilmesi farklı şart ve rejime tabi tutulmuş ve farklı sonuçlara bağlanmıştır. Ayrıca -defterlere dayanan taraf tacir olmasa dahi- savunmanın karşı tarafın defterlerine özgülmesi durumunda ticari defterlerin ispat fonksiyonu HMK m. 222/5'de özel olarak düzenlenmiştir.

---

## KAYNAKÇA

---

- ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, 22. Basım, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Ankara 2016.
- ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 19. Basım, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2014.
- BOZER, Ali / GÖLE, Celal, **Ticari İşletme Hukuku**, 3. Basım, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2015.
- CAN, Mehmet, Ç., "Banka Yönetim Kurulu Üyesi Olarak Tüzel Kişi", **GÜHFD**, Yıl: 2016, Cilt: XXS, Sayı: 1, s. 27-64.
- CAN, Mehmet, Ç., **Acentelik Sözleşmesinin Sona Ermesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- ERİŞ, Gönen, **Gerekçeli - Açıklamalı - İċtihatlı 6335 - 6552 Sayılı Kanunlarla güncellenmiş TTK Hükümlerine Göre Ticari İşletme ve Şirketler: Ticaret Sicili Yönetmeliği ve İlgili Tebliğler**, C. I. Madde: 1-53, 2. Basım, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014.
- KARAHAN, Sami, **Ticari İşletme Hukuku**, 27 Basım, Mimoza Basım Yayım, Konya, 2015.
- KARAYALÇIN, Yaşar, **Muhasebe Hukuku**, 2. Bası (Bilanço Hukuku Kitabının Genişletilmiş İkinci Basısı) Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1988.
- KENDİGELEN, Abuzer / MOROĞLU Erdoğan, **İċtihatlı-Notlu Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat: Kanunlar, Kanun Hükümünde Kararnameler, Bakanlar Kurulu Kararları, Yönetmelikler/ Tebliğler, Seçilmiş İċtihatlar**: 10. Basım, ON İKİ LEVHA YAYINLARI, İSTANBUL, 2014.
- KENDİGELEN, Abuzer, **Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler**, 2. Basım, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- MİMAROĞLU, Sait, K., **Ticaret Hukuku, C. I., İşletme Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970.
- ÖZKORKUT, Korkut, "Ticari Defterler Yönünden Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Çatışması" Ticaret Hukukuna Hukukun İlgili Diğer Alanlarıyla Birlikte Bakış Sempozyumu (15-16 Mayıs 2014), Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Gazimağusa, KKTC, 2014, (s. 121-139).
- POROY, Reha/YASAMAN Hamdi, **Ticari İşletme Hukuku**, 14. Basım, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2012.
- POROY, Reha/YASAMAN, Hamdi, **Ticari İşletme Hukuku**, 8. Bası, Beta, İstanbul, 1998.
- SEROZAN, Rona / KOCAYUSUFAŞAOĞLU, Necip/ HATEMİ, Hüseyin, vd. **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**. C. 3, 6. Basım, İstanbul, 2014.
- ŞENER, Oruç, H., "Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyayı, Zayı Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)", **DEÜHFD**, Yıl: 2004, Cilt: 6, Sayı: 1, (s. 233-295).
- ÜLGEN, Hüseyin (Helvacı, Mehmet/Kendigelen, Abuzer/Kaya, Arslan/Nomer Ertan, N.Fusun), **Ticari İşletme Hukuku**, 4. Basım, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.
- Ülgen, Hüseyin, (Teoman, Ömer / Helvacı, Mehmet/Kendigelen, Abuzer/Kaya, Arslan/Nomer Ertan, N.Fusun), **Ticari İşletme Hukuku**, 3. Basım, Vedat kitapçılık, İstanbul, 2009.
- Kazancı, Elektronik Hukuk Yayıncılığı, www.kazancı.com.tr.
- YASAN, Mustafa, "Zayı Belgesinin Temini İçin Gerekli Olan Koşulların 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ile Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", **Batider**, Yıl: 2011, Cilt: 28, Sayı 2, (s. 53-120).
- YILDIRIM, Abdulkirim, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 2. Basım. Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- YILMAZ, Ejder, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. Basım, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2013.