

# TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI İLE MUHASEBEYE GETİRİLEN YENİLİKLER

**Prof.Dr. Nuran Cömert DOYRANGÖL\***

## ÖZET

TBMM’de tatile girmeden önce ele alınacağı kamuoyu ile sıklıkla paylaşılan Tasarının getirdiği düzenlemelerin yasalaşacağı ana kadar tartışılmasının gerektiği görüşümüzden hareketle ele aldığımız bu makalede, özellikle ticari defterler, belgeler ve finansal tablolar konusunda yapılan düzenlemeler muhasebeci gözüyle incelenerek getirilen yenilikler görüş ve eleştirilerimizle birlikte açıklanmıştır.

## ABSTRACT

### INNOVATIONS TO ACCOUNTANCY BROUGHT BY THE NEW DRAFTED TURKISH TRADE CODE

It is spoken the new drafted Turkish Trade Code will be handled before the closing down for a vacation of legislation body. It is necessary that all the regulations brought by the new Code should be discussed until the date of becoming law. In this study, its articles are explained from the accountant’s standpoint of view together with the innovations, views and critics with special reference to the account books, documents and financial statements.

**Key Words :** The New Drafted Turkish Trade Code, Financial Statements, Account Books

\* Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.; İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

## 1. GİRİŞ

Bilindiği üzere günün ihtiyaçlarına cevap veremediği gerekçesiyle 51 yıldır ticari ve ekonomik yaşama ilişkin hukuki ilişkilerin önemli bir bölümünü düzenleyen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) nu bütünüyle değiştiren yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıştır. 1999-2005 yılları arasında hazırlık çalışmaları yürütülen ve 2006 yılından beri yasalasmaı bekleyen Tasarı, reform niteliğinde bir dizi düzenleme içermesi nedeniyle övgüyü hak etse de uygulamada sorun yaratabilecek pek çok hususu içermektedir. Bu makale kapsamında tasarının defter tutma belgeler ve finansal tablolara ilişkin getirdiği yenilikler açıklanmıştır

## 2. TİCARÎ DEFTERLER, İLE İLGİLİ DEĞİŞİKLİKLER

### 2.1. Genel Olarak Defter Tutma ve Envanter ile İlgili Düzenlemeler

Defter tutma ve envanter ile ilgili olarak mevcut yasada ve Tasarıda yer alan düzenlemeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Mevcut Yasa	Tasarı
<u>A) Defter tutma Mükellefiyeti 66-69</u>	<u>A. Defter Tutma ve Envanter/64-67</u>
I. Şümulü/66	I. Defter Tutma
II. Mesuliyet/67	Yükümü/64
III Saklama Müddeti/68	II. Defterlerin
IV Tasdik Ettirme ve Beyanname	Tutulması/65
Verme Mükellefiyeti/69	III. Envanter/66
<u>B) Çeşitli Defterler/70-78</u>	IV. Envanteri
I. Yevmiye/70	Kolaylaştırıcı
II Defterikebir/71	Yöntemler/67
III. Envanter defteri/72-75	
IV. İşletme Hesabı/76-77	
V. Karar Defteri/78	
<u>D. Teslim ve İbraz/79-81</u>	
<u>E. Ticari defterlerin İspat</u>	
<u>Kuvveti/82-88</u>	

Tablodan görüleceği üzere mevcut yasada 66-88 maddelerde yer alan düzenlemeler Tasarıda dört maddede düzenlenmiştir. Ancak buna bakıp yeni düzenlemenin daha yalın ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir olduğu anlamını çıkarmamak gerekir. Çünkü bize göre belki de tasarının en kötü düzenlenmiş maddeleri bunlardır. Neden böyle düşündüğümüzü söz konusu yeni düzenlemeleri aynen vererek açıklamaya çalışalım.

## 2.2. Defter Tutma Yükümü ve Defterlerin Tutulması

Yukarıda belirttiğimiz üzere tutulması gereken defterler Tasarının 64.cü maddesinde, kayıt düzenine ilişkin esaslar ise 65.ci maddesinde düzenlenmiştir.

### **Defter tutma yükümü**

**Madde 64 - (1)** Her tacir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle **malvarlığı durumunu**, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. **Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur.** İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

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

**(3)** Ticarî defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. **Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır.** Şirketlerin kuruluşunda açılış onayları sicil müdürü tarafından da yapılabilir. Bu onayın noter tarafından yapıldığı durumlarda noter, odalardan getirilecek bir faaliyet onay belgesini aramak zorundadır. **Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esasları** Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.

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

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

Yukarıda ki düzenleme her ne kadar **açıkça hangi defterlerin tutulacağını belirtmemiş** olsa da—biz işi bilen muhasebeciler olarak- yapacağımız **yorumla** şu defterlerin tutulması gerektiği sonucunu çıkarabiliriz.

- Yevmiye defteri
- Defterikebir
- Envanter

- Ayrıca
- Pay defteri,
- Yönetim kurulu karar
- Genel kurul toplantı ve müzakere defteri

Görüldüğü üzere işletme defteri tamamen kaldırılmış, yukarıda belirtilen defterler dışında tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından tebliğ ile belirlenmesi öngörülmüştür. Yeni düzenleme mevcut yasadaki işin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterler kavramını kaldırmıştır.

Düzenleme metninde TMS ye göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerden söz edilmekte olup bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esaslarının Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirleneceği öngörülmüştür. Elektronik ortam da defter tutma biraz anlaşılabilir da ***dosyalama suretiyle defter tutma*** Türk Muhasebe uygulamasında kolay anlaşılabilir bir sistem değildir. Mesela muhasebe fişleri dosyalansa bu defter tutma anlamına gelir mi?

Defterlerin ***üçüncü kişi uzmanlara makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verecek şekilde tutulması*** öngörülmüştür. Bununla açıklık ifadesi mi, mesleki özen ilkesi mi yoksa süre mi kastedildiği belli değildir. Dolayısıyla mevcut yasadaki yer alan günün koşullarında bize göre gayet makul görünen *defterlerin 10 gün içinde işlenmesi* gibi bir hüküm yeni düzenlemede bulunmamaktadır.

Mevcut düzenlemede olduğu gibi yukarıda verilen yeni düzenlemenin başlığı defter tutma yükümü olmakla birlikte 2.ci fıkrasında belgelerin saklanmasına ilişkin bir hüküm yer almakta ancak bu hükümde ne hikmetse sadece *gönderilen* belgelerden söz edilmekte üstelik gönderilen ile de neyin kastedildiği dahi anlaşılabilir değildir. İfadeyi aynen alırsak:

*Tacir, işletmesiyle ilgili olarak **gönderilmiş bulunan** her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür*

Bu ifadede de acaba tacire gönderilen belgeler mi yoksa tacirin gönderdiği belgeleri mi yoksa her ikisini mi anlamak gerekiyor? Ayrıca ifadeden belgenin aslını değil de kopyasını saklamak gerektiği anlamı çıkıyor.

Oysa mevcut yasadaki daha kuvvetli ifadelerle belgelerin saklanmasından

söz edilmekte gelen ve giden evrakın takibine ilişkin düzenleme yer almaktadır. Yeni düzenlemede bu eksiklik 82 inci maddede giderilmiş olsa da bu hususları derli toplu tek bir maddede düzenlemek daha uygun olacaktır.

Ayrıca yeni düzenlemenin 3. fıkrada yer alan noter onayına ilişkin hükümü kuruluşta açılış onayı konusunda yenilik getirmiş olup bu onayın noter dışında sicil müdürü tarafından da yapılabileceği öngörülmüştür. Ancak bu madde hükmünde kapanış tasdikinin süresine ilişkin bir yenilik gibi görünen **6 aylık** süre bize göre anlamsızdır.Çünkü teknolojinin bu kadar ilerlediği, yöntemlerin ve araçların bu kadar geliştiği günümüz koşullarında bu kadar uzun bir süre belirlenmiş olması hem **envanter çıkmadan doğru bir bilanço çıkarılamaz** muhasebe mantığına uygun bir yaklaşım değildir. Hem de defterlerin kapanış tasdiki sadece çift kayıt yapılmasını önlemek için değil, deftere sonradan kayıt yapılmasını engellemek, dönemsel ayırmaları kesin bir şekilde yapmak için gereklidir.

Burada diğer ilgi çekici bir nokta da ;mevcut düzenlemede yer alan noter onayı dışında defterlerin delil olma hüviyeti bakımından sicile bir beyanname ile bildirilmesi ve dolayısıyla bu kapsama işin icabı tutulması gereken defterler de—*ki bunlar yardımcı defterlerdir*—girmesi konusuna yeni düzenlemede yer verilmemesidir

Mevcut yasada 67 inci maddede defter tutma sorumluluğuna ilişkin düzenleme gerekçede bahsedilmiş olmasına rağmen bu husus tasarının 64 üncü maddesinde yer almamıştır. Tasarının Anonim Şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluklarını düzenleyen maddelerinde bu hususa yer verilmiş olması yetmez. Uluslararası standartlarda işletmenin İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işletilmesi sorumluluğunun işletme yöneticilerine ait olması ve muhasebenin kayıt ortamının-*defterler /belgeler/hesap sistemi gibi-* finansal iç kontrollerin temelini oluşturması nedeniyle, kanun metninde böyle bir düzenlemenin yer alması daha uygun olacaktır.

Defterler nasıl kayıt yapılacağını düzenleyen madde hükmü ise aşağıda aynen verilmiştir.

#### ***Defterlerin tutulması***

***Madde 65 - (1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.***

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

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

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

Yukarıda verilen madde hükmünde ilgi çekici olduğunu düşündüğümüz ifadelerin altı çizilmiş olup 1.ci bentten anlaşılacağı üzere herhalde resmi defterlerin ilk sayfasına veya sonuna bir kısaltmalar , rakamlar, harfler ve semboller dizini gibi bir şey koymak gerekecek.

Belirtilen maddenin 3.cü fıkra hükmünde yer alan ifadeden anlaşılacağı üzere bir yazım veya kayıt önceki içeriği belirlenecek şekilde çizilebilir veya değiştirilebilir. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılan değişiklikler serbesttir. Esasen bu madde hükmünde açıklanmaya çalışılan şey—*iyi muhasebeciler zaten bilirler mantığıyla hareket ediyoruz*— defterlere hatalı kayıt yapılmış ise nasıl düzeltilmeli? Bilindiği üzere uygulamada VUK nun 217.maddesinin de öngördüğü şekilde yevmiye defteri ile diğer defterlerdeki hataları iki gruba ayrılarak düzeltilmektedir. Yevmiye defterindeki hatalar muhasebe usul ve esaslarına göre düzeltilir. Diğer defterler deki hatalar ise Yevmiye kayıtları doğru olmasına rağmen diğer defterler hatalı ise hatalı kayıtlar; altındaki yazı okunacak şekilde üzeri çizilmek suretiyle düzeltilir. Ayrıca mevcut yasada tutulan bütün defterlerin birbirini teyit etmesi gibi önemli bir düzenlemeye ise tasarıda hiç yer verilmemiştir.

4 cü bentte defterler ve gerekli diğer kayıtların ; olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabileceği öngörülmüştür. Belge dosyalanması şeklinde defter tutmadan ne kastedildiği anlaşılmıyor. Belki de burada *belgelerin dosyalanması kaydıyla veri taşıyıcıları aracılığıyla defter tutulabilir* denilecekti.

### 2.3.Envanter ve Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler

Mevcut yasadaki madde 72 /umumi olarak Envanter defterine ilişkin düzenleme kaldırılmıştır. Envanter başlıklı 73 üncü madde ise aşağıda verilen 66 madde kapsamında yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu maddede envanterin bugüne kadar bilinen ve muhasebe teori ve uygulamalarında yer alan tanımı kaldırılmış bunun yerine envanter kavramına uygun olmayan bir tanım yapılmıştır<sup>2</sup>. Bilindiği üzere Mevcutlar, fiziki varlıkları alacaklar ise alacak halindeki varlıkları ifade eden yerleşik bir terimdir. Mevcut varlıklar ve alacakların toplamı işletmenin toplam varlıklarını yani aktifini gösterir. Saymak ölçmek tartmak ve değerlemek envanter sürecinin aşamalarını gösterir. Sayım fiziki varlıklarda hazır bulunmayı kontrol eden bir eylemdir. Noksanlıklar, fazlalıklar, değer kayıpları, fireler bu eylemle ortaya çıkarılır. Dolayısıyla sayım, miktarın tespiti aşamasıdır. Değerleme ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine /daha güncel ifade ile muhasebe standartlarına göre yapılan bir eylemdir. Bu temel bilgiyi hatırladıktan sonra tasarıda yer alan düzenlemeyi aynen vererek değerlendirmelerimizi yapalım:

#### **Envanter**

**Madde 66 - (1) Her tacir, ticarî işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.**

**(2) Tacir açılıştan ve sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet (hesap) dönemi (yılı) oniki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.**

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

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

Bu madde hükmünde kavram kargaşası-mal varlığı, maddi duran mal var-

2. Esasen bu ifadeye tanım dahi dememek gerekir.

*lığı taşınabilir mal varlığı vb* ---bir yana esas olarak envanter tanımı ve zamanı açıklanmaya çalışılsa da bir sonraki maddede yer alan envanteri kolaylaştırıcı düzenlemelerin bir kısmının da bu madde hükmünde düzenlendiği görölmektedir. Daha evvel de belirttiğimiz üzere envanter çıkarmanın asıl amacı doğru bir bilanço çıkarmaktır. Bu nedenle mevcut yasa, envanter ve bilanço terimini birlikte kullanmış ve 3 aylık bir süre öngörmüştür. Esasen bu yaklaşım muhasebe tekniği açısından daha doğru olup envanter için düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre şeklinde bir düzenleme bize göre oldukça subjektiftir.

Bu madde hükmünde yer alan diğer bir yenilik ;düzenli olarak ikame edilen ve toplam değer işletme için ikinci derecede önem taşıyan ve ancak küçük değişikliklere uğrayan **maddi duran varlık ve ilk madde ve malzeme stoklarının** sayımı için kolaylaştırıcı bir düzenleme getirilmesidir. Düzenleme kapsamında bu varlıkların değişmeyen miktar ve değerle envantere alınabileceği öngörölmüş ancak bu durumda 3 yılda bir envanter yapılması zorunlu tutulmuştur.

Söz konusu maddenin 4.cü fıkrasında bazı varlıkların ve borçların envanterde nasıl sunulacağı açıklanmış olup aynı nitelik ve yaklaşık aynı değerdekilerin gruplandırılabilirliği ve ağırlıklı ortalama değer ile envantere konulabileceği öngörölmüştür.

Buna göre aynı nitelikteki stokları gruplandırmak mümkün olabileceği gibi yaklaşık aynı değerde olanları da gruplandırmak mümkün olmaktadır. Bu son cümleden malları değer olarak sınıflandırmak mümkündür anlamı bile çıkarılabilir.

Diğer taşınabilir mal varlığı unsurları ile ne kast edildiği belli olmayıp belki de iştirak hisseleri, tahviller vb. menkul kıymetleri yada aktifte yer alan tüm fiziki varlık kalemleri kast ediliyor olabilir. Dolayısıyla bütün bunlar aynı nitelik **veya** değerde ise gruplandırılabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile değerlendirilebilir. Örneğin bu hükme göre aynı değerdeki tahvil ve hisse senedi gruplandırılabilir.

Benzer şekilde aynı nitelik veya yaklaşık aynı değerdeki borçlar da gruplandırılıp ağırlıklı ortalama değer ile değerlendirilebilir. Ancak Borçların ağırlıklı ortalama değerle değerlendirilmesi ---*tahvilli borçlar!* *belki*--- envanter ve değerleme ilkelerine uygun bir yaklaşım değildir.

Bilindiği üzere ağırlıklı ortalama maliyet FIFO ve LİFO gibi bir maliyet tespit metodur. Özellikle stoklar ve menkul kıymetler için kullanılır. Bu yöntem-



lerden birini ticaret yasasında empoze etmek ticari karın doğru hesaplanması mantığına uygun değildir. Bu üç metottan birisi bizi gerçek maliyete götürebilir. Ancak **burada sözü edilen yöntem de bildiğimiz ağırlıklı ortalama maliyet değil ortalama ağırlıklı değer dir ve bu ikisi aynı şey değildir.**

Ayrıca; Tasarının defterleri sayan 65. maddesinin 4.ci fıkrasında envanter defterinden söz edilirken bu defterin nasıl bir defter olacağı listelerin kullanılıp kullanılmayacağı ise belirtilmemiştir.

Tasarıda getirilen önemli bir yenilik olarak ifade edilen envanteri kolaylaştırıcı yöntemlere ilişkin düzenleme maddesi aşağıda aynen verilmiştir.

### **Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler**

**Madde 67 - (1)** *Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir.*

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

**(3)** *Faaliyet döneminin kapanışında;*

*a) Fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla çıkarılmış özel bir envantere gösterilmişse ve*

*b) Bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapılıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.*

Bu madde kapsamında yer alan düzenlemeler her ne kadar envanter çıkarmayı kolaylaştırıcı gibi görünse de daha çok düzensizliğe ve suiistimale imkan sağlar niteliktedir. Örneğin;**envanter çıkarılırken mal varlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre genel kabul gören matematiksel- istatistiksel**

**yöntemler yardımıyla çeşit miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem TMS ye uygun olmalıdır.** İfadesi iç kontrol ilkeleri bakımından çok doğru değildir.. Mal varlığı mevcudu yerine *–ki daha önce 64/1 de mal varlığı durumu kavramı daha sonra stok mal varlığı kavramı daha sonra maddi duran varlık mal varlığı kavramı gibi ifadeler vardı---* mevcut varlıklar terimini kullanmak daha doğrudur. Bu kavram kasa, stoklar, menkul kıymetler, maddi sabit kıymetler gibi fiziken dokunulan kıymetleri ifade eder. Bunların muhasebede kayıtlı değerleri zaten vardır ve olmalıdır. Bu kıymetler çeşitli tekniklerle sayılır. Örneğin tümü sayım ekibi tarafından tek tek sayılabileceği gibi teknolojik imkanlardan da yararlanılabilir. Barkod varsa tarayıcılar kullanılabilir. Veya işletme iyi bir stok muhasebesi sistemine sahiptir. Örneğin sürekli envanter kayıt yöntemi kullanılıyordur ve aralıklı envanter yöntemi kullanılmasına rağmen ambarda giren çıkan malların takip edildiği iyi bir ambar defteri/kayı tutuluyordur. Bu takdirde sondaj usulü sayım yapılabilir. Ancak iyi bir iç kontrol sistemi tesis etmek bakımından sürekli envanter yöntemi kullanılsa bile rotatif sayım tekniği ile yıl boyunca tüm mallar sayılabilmektedir. Bu itibarla burada bir sayım yöntemi empoze etmek doğru değildir.

Sayılan varlıklar bilanço günü değerlendirme ölçüleriyle değerlendirilir. İşte burada kullanılan değerlendirme ölçüleri TMSK tarafından belirlenir. İşletmenin senetli alacakları ve tüm değerli kağıtları da sayılır. Sayım suiistimallere karşı işletme varlığını korumak için yapılan bir eylemdir. Matematiksel ve istatistiksel yöntem deyip geçmek bu nedenle pek doğru değildir. Mevcut düzenlemede yer alan bu konuya ilişkin düzenlemeler aynen korunup sadece TMSK ya göre değerlendirilir denilseydi yıllardır yerleşmiş olan bir muhasebe usulü bozulmamış olurdu.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında özel bir envantere gösterilmeye ne kastedildiği açık değildir. Envanter envanter defterine çıkarılacağına göre burada kast edilen nedir? Belli değildir.

Esasen burada varlıkların muhasebe kayıtlarından giren çıkan kalan miktarları, çeşit, değer ve tutar olarak izlenebiliyorsa ve söz konusu varlık kalemleri bir envanter döneminde sayılamayacak kadar çok ve çeşitli ise rotatif sayım tekniği önermek en isabetli yaklaşım olurdu.

#### **2.4. Açılış Bilânçosu, Yıl Sonu Finansal Tabloları ile İlgili Düzenlemeler**

Tasarının finansal tablolara ilişkin düzenlemeleri mevcut yasa ile karşılaştırmalı olarak aşağıda tablo halinde gösterilmeye çalışılmıştır.

<p><b>Mevcut yasada</b> ticari defterler ile ilgili bahsin çeşitli defterler kısmında envanter defterinin altında 3.cü alt başlıkta (Madde 74 de) <b>Bilanço</b>, 4.cü alt başlıkta ise <b>Açıklık ve Doğruluk Esasları</b> (madde 75) düzenlenmiştir.</p> <p>Bu düzenlemelere göre <b>Bilanço(Madde 74); envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır.....</b> (maddenin devamı aktif ve pasifi tarif eder...)</p> <p><b>Açıklık ve Doğruluk Esasları (Madde 75): İlgililerin işletmenin mali durumu hakkında doğru bir fikir edinebilmeleri için envanter ve bilançonun ;</b>  <b>Eksiksiz</b>  <b>Açık</b>  <b>Kolay anlaşılır biçimde tanzimi esastır.</b>  <b>Aktifler işletme için haiz oldukları bilanço günü değeriyle yansıtılır.....</b> ..... (maddenin devamında değerlendirme esaslarından bahsedilmektedir.)</p>	<p><b>Tasarıda yer alan düzenlemeler:</b>  <b>Açılış ve Yıl Sonu Finansal Tabloları</b>  <b>I.Genel Hükümler</b>  1.Düzenleme Yükümü (Madde 68)  2. Düzenleme İlkeleri(69)  3.Dil ve Para Birimi(70)  4.İmza(71)  <b>II.Kalemlere İlişkin İlkeler</b>  1. Tamlık ve Mahsup yasağı(72)  2.Bilançonun İçeriği(73)  3.Aktifleştirme Yasağı(74)  4.Karşılıklar(75)  5.Dönem Ayırıcı (Geçici) hesaplar(76)  6.Sorumluluk ilişkileri(77)  <b>III.Değerleme İlkeleri</b>  1.Genel değerlendirme ilkeleri(78)  2.Varlık ve borçların Değerleme Ölçü.(79)  3.İktisap ve Üretim Değerleri(80)  4.Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemle(81)</p>
--	--

Tasarıda yer alan düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde ele alınarak açıklanmıştır

### **Düzenleme yükümü**

**Madde 68 - (1) Tacir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (açılış bilânçosu, yıl sonu bilânçosu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilânçosunda, yıl sonu finansal tablolarının, yıl sonu bilânçosuna ilişkin hükümleri uygulanır.**

**(2) Tacir, gelir tablosunu hazırlar.**

**(3) Bilânço ile gelir tablosu, yıl sonu finansal tablolarını oluşturur. 514 üncü madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.**

Yukarıdaki madde hükmünden anlaşılacağı üzere bir bilanço tanımı bulunmamakta varlık ve borç ilişkisini gösteren finansal tablodan, açılış ve yıl sonu bilançosundan söz edilmekte ve iki bilançonun da aynı hükümlere tabi olduğu belirtilmektedir. Ancak muhasebe ilkeleri bakımından işe ilk kez başlamada çıkarılan envanter ve açılış bilançosu başka bir şey, her fa-

aliyet döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilanço ile izleyen hesap döneminin başında çıkarılan açılış bilançosu başka bir şeydir. Çünkü işe başlamada düzenlenen envanter ve bilançonun değerlendirme ilke ve esasları öteden beri işine devam eden bir işletmenin envanter ve bilançosunda kullanılan değerlendirme ilke ve esaslarından farklıdır. Öteden beri işine devam eden işletmede bir faaliyet döneminin sonunda düzenlenen bilanço izleyen dönemin açılış bilançosudur. Bu nedenle yeni işe başlayan bir işletmenin Açılış bilançosunda, yıl sonu finansal tablolarının, yıl sonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. İfadesinde yanlışlık vardır. Bu paragraf genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınarak yeniden yazılmalıdır.

### ***Düzenlemeye ilişkin ilkeler***

#### ***Madde 69 - (1) Yıl sonu finansal tablolar;***

- a) *Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,*
- b) *Açık ve anlaşılır olmalı,*
- c) ***Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kaldığı süre içinde çıkarılmalıdır.***

Yukarıdaki madde hükmünün altı çizilen ibarelerinden anlaşılacağı üzere ilkeler sadece yıl sonu finansal tablolarını kapsıyor gibi bir anlam var. Süre ile ilgili hüküm ise oldukça subjektif görünüyor.

Doğrusunu söylemek gerekirse hem bu madde hem de 67 ila 81 madde kapsamında yer alan düzenlemeleri genel bir kavramsal çerçeve oluşturacak tek bir madde halinde düzenlemek gereksiz ayrıntılar ve tekrarı önlemek bakımından yararlı olabilirdi. Bu çerçevede finansal tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin, öz kaynak kalemlerinin ve gelir ve gider kalemlerinin muhasebe kayıtlarına yansıtılması, değerlemesi ve finansal tablolara yansıtılması, finansal tablolardan çıkarılması, finansal tabloların sunulmasına ilişkin esaslar ve açıklanması gereken bilgiler ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)'nun yayınlamış olduğu Standartların (TMS) esas alınması gerektiği şeklinde bir düzenleme yapılması, muhasebenin temel varsayımları olan tahakkuk esası ve işletmenin sürekliliği kavramları ile finansal tabloların niteliksel özellikleri olan ,anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, doğru bir şekilde gösterim, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık, tam açıklama, karşılaştırılabilirlik gibi kavramların temel ilkeler olarak esas alınması gerektiğinin belirtilmesi yeterli olabilirdi. Ancak tasarı büyük bir emek sonucu hazırlandığından bu

maddeleri bu şekilde düzeltme imkanı yok gibi görünmektedir. Bu nedenle yapılacak en doğru hareket bu maddeleri tek tek ele alarak yeniden yazmaktır. Ancak öyle anlaşılıyor ki aynı yanlışlığa düşmemek için bu düzeltmeyi muhasebe konusunda bize göre tek otorite olan TMSK dan bir düzeltme metni isteyerek yapmak en doğru ve ekonomik yol olacaktır.

Tasarının Anonim Şirketlerle ilgili kısımlarında hüküm<sup>3</sup> olmakla birlikte özellikle bu madde kapsamında finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin bir süre belirtilmemiş olması bir eksikliktir. Esasen bu konunun envanter süresiyle birlikte ele alınarak düzeltilmesi yararlı olacaktır.

### ***Dil ve para birimi***

***Madde 70 - (1) Yıl sonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır.***

Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere finansal tabloların Türkçe ve TL cinsinden düzenleneceği öngörülmüş ancak defter ve belge düzeni için böyle bir şart öngörülmemiştir. Esasen böyle bir şartı finansal tablodan ziyade kayıt ortamı için öngörmek daha uygun olurdu.

### ***İmza***

***Madde 71 - (1) Finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanır.***

### ***Kalemlere ilişkin ilkeler:***

#### ***Tamlık ve mahsup yasağı***

***Madde 72 - (1) Aksine kanunî hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, yıl sonu finansal tablolarının ticarî işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri (dönem ayırıcı hesapları), bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde güvenceye verilen malvarlığı unsurları, güvence verenin bilânçosunda gösterilir. Nakdî tevdielerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar güvence alanın bilânçosunda yer alır. Finansal kiralama ile ilgili hükümler saklıdır.***

***(2) Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla alakalı yüklerle mahsup edilemez.***

3. Anonim Şirketler ile ilgili düzenlemelerde; yönetim kurulunun TMS ye uygun finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporlarını bilanço gününü izleyen üç ay içinde hazırlamaları ve genel kurula sunmaları öngörülmüştür

Kavram kargaşasıyla dolu bu düzenlemede; mal varlığı ile ne kast edildiği açık olmadığı için bu kavramın, çekleri, senetleri, menkul kıymetleri, repo konusu kıymetleri, rehnedilen veya teminat gösterilen alacakları kapsayıp kapsamadığı belli değildir.

Burada Mal varlığı yerine işletmenin nakit dışındaki varlıkları demek belki daha doğru olurdu.

Geri alınacak paralar-*depozitolar teminatlar gibi*- bilindiği üzere, muhasebe ilkelerine göre bu paraları verenlerin bilançolarında geçici nitelikte alacak, bunları alanların bilançolarında ise borç olarak görünür. Yani nakden verilen paralar birinin kasasından çıkar diğerinin kasasına girer. Karşı hesap olarak da biri geçici alacak /diğeri geçici borç yazar. **Nakdi tevdiler için güvence alanın bilançosunda yer alır** ifadesi bu yüzden bize göre eksik olup sanki güvence veren izlemese de olur gibi bir anlam çıkarılabilir.

Ayrıca nakdi sözcüğünün neyi kapsadığı da belli değildir. Örneğin emre hazır çekleri kredi kartı sliplerini nakdi mi almak gerekir .

Dönem ayarlayıcı hesapları sadece peşin ödenen gelir ve giderlerle sınırlandırmak da doğru değildir. Bazen gelecek dönemlere ait giderler peşin ödenen gelirlerle dahi aynı şey değildir. Tahakkuk ilkesiyle muhasebeleştirme gereği gelir tahakkukları ve ödenecek giderler **ile** tranzituar/geçici karakterli diğer bazı hesaplar da dönem ayarlayıcı hesaplardır.

### **Bilançonun içeriği**

**Madde 73 - (1)** *Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilânçoda, duran ve dönen varlıklar, özsermaye, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.*

**(2)** *Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.*

Bu sınıflama 1994 den beri benimsenen MSUGT deki sınıflamanın tersine duran varlıklardan başlıyor. Borçlarda kısa ve uzun vadeli ayırımı ise öngörülmemiştir. Dönem ayırıcı hesaplar ayrı bir hesap sınıfı gibi açıklanmış. Duran varlıklar için ise bir tanım getirilmiş. Dolayısıyla bu ifadeler de pratikte sorun yaratabilecek ayrıntılar bulunmaktadır.

### **Aktifleştirme yasağı**

**Madde 74 - (1)** *Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özsermaye sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilânçoya aktif kalem konulamaz.*

**(2)** Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddî olmayan duran varlıklar için bilânçonun aktifine kalem konulamaz; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

**(3)** Sigorta sözleşmelerinin kurulması için yapılan giderler aktifleştirilemez; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

Bu hüküm kapsamında kuruluş giderleri ile sermaye sağlanmasına ilişkin giderlerin aktifleştirilmemesi öngörülmüştür.

İşletmenin kendi yarattığı ve kendisine ait olan ticaret ünvanı, marka, patent, faydalı model tasarım gibi fikri ve mülkiyet hakları ve peştemaliye benzeri işletme değerleri aktifleştirilemez. Bu değerler bedel olarak başkalarından devralınmışsa yasak söz konusu değildir.

3.cü fıkrada yer alan düzenlemenin ise AT yönergesi gereği olduğu belirtilmiştir

### **Karşılıklar**

**Madde 75 - (1)** Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.

Tasarıda her ne kadar TMSK ya atıfta bulunulsa da gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek kayıplar için karşılık ayrılması ifadesi ülkemizde yerleşik ya da genel kabul görmüş muhasebe kavramları bakımından eksik ve farklı ifadelerdir. Muhtemel yükümlülük ve askıdaki işlem ile ne kastedildiği belli değildir.

### **Dönem ayırıcı (geçici) hesaplar**

**Madde 76 - (1)** Bilânço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

Burada da dönem ayırıcı hesaplar, anlaşıldığı üzere peşin ödenen giderler ve gelirlerle sınırlı tutulmuş ve TMSK ya referans verilmiştir. Oysa TMSK da ve UFRS de bu ifadelerle örtüşen standart bir düzenleme yoktur. Aktifsel ve pasifsel dönem ayırımı tahakkuk ilkesi ve dönemsellik kavramıyla açıklanan ve her iki hesap dönemini ilgilendiren tüm iş olguları için geçerlidir.

### **Sorumluluk ilişkileri**

**Madde 77 - (1)** Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen

*güvencelerden, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.*

Bu hüküm kapsamında pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanması öngörülmektedir.

Bilançonun aktifinde yer almayan alınan teminatlar kefaletler taahhütler garantiler, emanetler vb için böyle bir açıklama şartı getirilmemiş gibi görünüyor.

Finansal tabloların ekinde açıklanacak bilgiler finansal tabloların tamamlayıcı parçalarıdır. O nedenle buna ilişkin emredici bir hükmün yer almaması ise bir eksikliktir.

### **Değerleme ilkeleri**

#### **Genel değerlendirme ilkeleri**

**Madde 78 - (1)** *Yıl sonu finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:*

- a) *Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile, faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır,*
- b) *Filî veya hukukî duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir,*
- c) *Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir,*
- d) *Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün olası riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yıl sonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.*
- e) *Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yıl sonu finansal tablolarına alınır,*
- f) *Önceki yıl sonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.*



**(2) Standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden ayrılabilir.**

Genel değerlendirme ilkeleri başlığı altında öngörülen hususlar ülkemizde MSUGT ile 1994 den beri benimsenmiş temel kavramların değişik bir ifadeyle açıklanmış biçiminden başka bir şey değildir. Tutarlılık, ihtiyatlılık, bilanço tarihinden sonraki olaylar, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre dikkate alınması, muhasebe politikalarının/yöntemlerin değişmeden uygulanması gibi. Bu düzenlemede Temel ilke olarak TMS nin esas alındığı belirtilmesine rağmen yine de ilkeler sıralanmıştır.

### **Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri**

**Madde 79 - (1) Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca amortismanlar düşüldükten sonra bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.**

Değerlemenin kapsamını duran ve dönen varlıklarla borçlar ve diğer kalemler şeklinde belirlemek yerine finansal tabloların TMSK nın belirlediği finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanması gerektiğini belirtmek yeterli olurdu.

### **İktisap ve üretim değerleri**

**Madde 80 - (1) Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tâbidir.**

Varlıkların edinimiyle ilgili olduğu başlığından anlaşılan bu maddede TMS ye referans verilmiştir.

### **Değerlemeyi basitleştirici yöntemler**

**Madde 81 - (1) Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlendirmeyi basitleştirici yöntemler uygulanır.**

Bu maddede hangi koşullarda değerlemeyi basitleştirici yöntemlerin kullanılması gerektiği açıklanmış olup TMS ye atıfta bulunulmuştur.

## **2.5.Belgelerin Saklanması ve İbrası İle İlgili Düzenlemeler**

Tasarıda belgelerin düzenlenmesiyle ilgili düzenlemeler aşağıda aynen verilmiştir. Mevcut düzenlemeden farklılık gösteren en önemli husus belgelerin 5 yıl süreyle saklanmasıdır.

**Belgelerin saklanması, saklama süresi****Madde 82 - (1) Her tacir;**

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

b) Alınan ticarî mektupları;

c) Gönderilen ticarî mektupların suretlerini;

d) 66 ncı maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri,

sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.

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

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

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

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

**(4) Kayıtlar 65 inci maddenin dördüncü fıkrasının birinci cümlesine dayanarak bilgisayarlı ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.**

**(5) Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bendlerinde öngörülen belgeler beş yıl saklanır.**

**(6) Saklama süresi, ticarî defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilânçonun düzenlendiği yıl sonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticarî yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyle başlar.**

**(7) Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanunî saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticarî işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesin-**

den kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

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

Bu madde kapsamında ticari defterlerin, belgelerin ve finansal tabloların saklanmasıyla ilgili esaslar yeniden düzenlenmiştir. Ancak düzenleme kapsamında birinci fıkranın a bendinde yer ifadelerde cümle düşüklüğü sözkonusudur. Örneğin *açılış bilânçolarını, ara bilânçolarını, finansal tabloları...* ifadesinde bunlar tümü finansal tablo değilmiş gibi bir anlam çıkıyor. *Çalışma talimatları ve tüm organizasyon belgeleri* Türkçeye çeviriden kaynaklanan zorlama kavramlar olup kapsamı oldukça genişletiyor. Muhasebe ilkelere göre belgesiz kayıt olamaz. Dolayısıyla kayıtların destekleyici tüm belgeleri ifadesi saklanacak belgeler açısından yeterli olabilirdi.

Burada muhasebe fişleriyle ilgili bir düzenleme yapmak VUK da yer alan düzenlemeyi de kapsamına almak bakımından yararlı olabilirdi. Bilindiği üzere Resmi defterlere kayıtlar yapılmadan önce muhasebe fişleri kullanılır. Fiş kullanan işletmelerde fişlerdeki işlemler birleştirilerek yevmiye defterine aktarılır. Böyle bir düzende fiş yevmiyenin fonksiyonunun bir kısmını üstlenir. Fişler doğru kayıt yapılmasını temin etmek ve sorumluluğu belirlemek bakımından önemli bir iç kontrol aracıdır.

Günümüzde yevmiye defterine kayıtlar anlamını yitirmiş gibi görünüyor. Bir maddede sayfalarca borçlu hesap, sayfalarca alacaklı hesap şeklinde yapılan kayıt nedeniyle bir muhasebe işleminin bütünü hakkında fikir sahibi olmak imkansız hale gelmiş bulunmaktadır. Aslında Yasada buna ilişkin bir düzenleme getirilmesi çok yararlı olabilirdi.

Önceki fıkralarda topluluk finansal tabloları 6 ıncı fıkrada ise konsolide finansal tablolar terimi kullanılmıştır. Kavram birliği böyle bir yasada özen gösterilmesi gereken bir konu olmalıdır.

### **Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazı**

**Madde 86 - (1)** Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı

araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir.

### **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkisi**

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

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

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

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

**(5)** Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alanlar itibarıyla dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hâllerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uygulanır.

Bu madde kapsamında yer alan düzenleme esasen finansal tabloların düzenlenmesi ve değerlemeyle ilgili esasların da temelini oluşturuyor. Bu nedenle daha önce de vurguladığımız üzere 66 ila 81 inci maddelerde yer alan düzenlemeleri gözden geçirmek ve tekrarları önleyici şekilde yeniden düzenlemek yararlı olacaktır.

### 3.SONUÇ

Bu makale kapsamında tasarının defter tutma belgeler ve finansal tablolara ilişkin getirdiği yenilikler açıklanmıştır. Açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere tasarının bu kapsamda ele alınan söz konusu maddeleri uygulamada sorun yaratabilecek ifadelerle doludur. Bu nedenle özüne sadık kalınmak şartıyla 64 ila 81 maddelerde yer alan düzenlemelerin özellikle TMSK tarafından gözden geçirilerek yeniden yazılması yararlı olacaktır.

### KAYNAKÇA

Türk Ticaret Kanun Tasarısı