



Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi

Yrd. Doç. Dr. Abdulkadir BİLEN
Erzincan Üniversitesi, MYO

Özet

1957 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, ülkemizin ticaret, sanayi ve hizmet sektörünün ihtiyaçlarına bugüne kadar cevap vermiştir. Gelişen ve değişen dünya koşulları ülkelerin sosyal, toplumsal, kurumsal, ticari ve sınai yaşantılarını düzenleyen hukuk kurallarının da gelişme ve değişimlere paralel olarak değişimini zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda başta AB müktesebatı, küreselleşme ve bilişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeye uyumlu olmak üzere Türk Ticaret Kanunu Tasarısı hazırlanıp TBMM'nin gündemine getirilmiştir.

Tasarıda, AB Direktifleri ve Sarbanes–Oxley Yasası'nda getirilen düzenlemeler Türk Hukuku'na yansıtılmaya çalışılmış ve ticari defterlerle ilgili önemli değişiklikler yapılmıştır. Ticarî defterlerin tümüne, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanması hükmü getirilmiştir. İşletme hesabına göre defter tutmayı kaldırmış ve ticari defterlere ilişkin hükümlerin ayrıntılar için Türkiye Muhasebe Standartları'na ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na atıf yapılmıştır.

Tasarıdaki düzenlemelerin pek çoğu, kamuoyunca yeterince bilinmemektedir. Bu nedenle bu çalışmada, AB uyum sürecinde hazırlanan Tasarıdaki ticari defterlere ilişkin maddelerinin genel bir değerlendirmesi yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Ticarî Defterler.

Abstract (Commercial Books and the Evaluation of the Turkish Trade Draft Law Related With Commercial Books)

The Turkish Trade Law that came into force in 1957 has met the needs of industry and service sectors up to now. The conditions of developing and changing world have obliged to change the law-rules arranging the countries' social, communal, institutional, commercial and industrial living conditions parallel to the developments and changings. In this context, the Turkish Trade Draft Law has been prepared and put on the agenda of Turkish Grand National Assembly harmonious to the developments in the EU acquisitions, globalization and information Technologies.

In this draft law, EU directives and arrangements brought in the Sarbanes-Oxley Law have been tried to be reflected to the Turkish Law. Important changings have been done on the commercial books in the draft law. In this draft law, it was decided that the whole commercial books have to be approved by a notary at openings and closings. Bookkeeping according to the business accounting was abolished and it was referenced to the Turkish Accounting Standards and the Committee of Turkish Accounting Standards for the details of the decrees about the commercial books.

Most of the arrangements in the draft law aren't known enough by the society. For this reason in this study; the articles, related with commercial books in the draft law arranged for the EU adaptation process, have been evaluated generally.

Key Words: Turkish Trade Law, Turkish Trade Draft Law, Commercial Boks.

I. Giriş

Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen sonuçları belirlemek amacı ile işletmesinin yapısı ve önemine bağlı olarak ticari defter tutmak zorundadır¹. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) ticari işletmeler tarafından düzenlenecek defterlere ilişkin çeşitli düzenlemelere yer vermiştir.

AB'ye üye ülkeler arasında uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla yayınlanan yönergelerden 4,7 ve 8'nolu direktifler yayınlanmıştır. Yine Enron şirketi ile başlayan küresel etkili denetim skandalları sonucu ABD'de 30 Temmuz 2002'de 11 ana başlıktan ve 66 alt başlıktan oluşan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) çıkarılmıştır. AB direktifleri ve SOX Yasası çerçevesinde hazırlanan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (TTKT) muhasebe ile ilgili önemli hükümler içermektedir.

Avrupa Birliği süreci, küreselleşme ve internet olgusu Tasarının işletmelerin özellikle mali yapılarının gizlilik ilkesinden çıkarılarak kamuoyuna karşı şeffaf olması yönünde düzenleme yapılmasını zorunlu kılmıştır. Kamuoyu ile paylaşılan mali bilgilerin güvenilir olması, mali bilgilerin denetim standartlarına göre oluşturulan bağımsız denetçiler tarafından muhasebe standartlarına göre denetlenmesine bağlıdır. İşte, Tasarının temel amaçlarından biri de tüm işletmelerin mali bilgileri ve faaliyetlerinin bağımsız denetimden geçirmelerini yasal bir zorunluluk haline getirmek².

Ülkemizde muhasebe kayıtlarında Ticaret Kanunu açısından bir serbestinin olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü TTK' da tutulması zorunlu kayıtlar için muhasebe standartlarına uygun olmayan defter içeriklerini belirleyen bir düzen getirmiştir. Ancak, yeni hazırlanan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda kayıt düzeni tamamen Türkiye Muhasebe Standardı

(TMS)'ye bırakılmış ve hatalı durum düzeltilerek yeni TTK Tasarısı açısından muhasebe serbestisi getirilmiştir. Zaten, dünyanın genellikle paylaştığı görüş muhasebenin temel kural ve normlarının yasalar yoluyla değil, genel kabul görmüş muhasebe standartlarıyla bir düzene kavuşturulmasıdır³.

Meclisin ilgili alt komisyonlarında görüşülmekte olan Tasarı, anonim şirketlerin yapılarına ilişkin pek çok yeni ve bağlayıcı düzenleme getirmektedir. Ancak, bu düzenlemelerin pek çoğu, kamuoyunca yeterince bilinmemektedir. Ayrıca ülkemizde muhasebe ve denetim uygulamalarında dağınıklık söz konusudur. Bu nedenle bu çalışmada ticari defterler ile Tasarıdaki ticari defterlere ilişkin hükümlerin değerlendirilmesi yapılmaktadır.

II. Muhasebe ve Hukuk İlişkisi

Muhasebe hukuk ilişkileri, muhasebeci ve hukukçunun ortak çalışma alanıdır. Hukuk bilgisi olmayan muhasebecinin ve/veya muhasebe bilgisi olmayan hukukçunun üstlendikleri görevlerde başarı şansları yoktur. Bu nedenle muhasebecinin hukuk ile hukukçunun ise, muhasebeyle yakından ilgilenmeleri kaçınılmaz bir gerçektir⁴.

Ekonomik ve ticari yaşam geliştikçe, işletmelerin büyümesi ve sayıca artması kaçınılmaz olmuştur. Bu olgu ticari muhasebenin oluşması ve gelişmesi yanında muhasebe alanının hukuk kuralları ile düzenlenmesini de gerektirmiştir. Muhasebe alanında hukuk kuralları ile korunması gereken menfaatler arttıkça da, bu alana yasa koyucunun da müdahalesi yoğunlaşacaktır.

Her ülkenin kültürel, yasal, siyasal ve ekonomik koşulları muhasebe uygulamalarının çerçevesini oluşturmuştur. Bu koşullar ülkeden ülkeye farklılık göstermesi nedeniyle her ülkedeki muhasebe uygulamalarının da farklılık göstermesi doğaldır⁵.

¹ Seyfi, YILDIZ, Suphi ASLANOĞLU, TTK ve VUK Açısından Ticari Defterlerde ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdikleri, Yaklaşım, S:162, Haziran-2006, s. 243.

² Salih ÖZEL, Türk Ticaret Kanun Tasarısının Temel Amaçları, Yaklaşım, S: 157, Ocak-2006, s.213

³ Salih ÖZEL, Muhasebe Kayıt Defterlerinin Kanıtlanma Gücü, Yaklaşım, S: 161, Mayıs 2006, s.15.

⁴ Hanifi AYBOĞA, Muhasebe-Hukuk İlişkisinin Oluşumu, ANALİZ, S: 11, Aralık 1999, s. 52

⁵ Osman ALTUĞ, Cemal İBİŞ, Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarını Yönlendiren Mali Mevzuatın Kapsamı ve Eğitimdeki Yeri, Türkiye

İşletme ile ilgili çıkar gurupları arasında menfaatlerin adil bir şekilde dağıtılması, muhasebenin hukuk ile bağlantısının kurulmasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle hukuksuz muhasebe olmaz; hakkın olduğu yerde hukuk, hukukun olduğu yerde muhasebe vardır⁶.

Tacirler ile tacirler ve/veya tacirler ile tacir olmayanlar arasındaki borç-alacak ilişkisi ve hakların düzenlenmesi Ticaret Hukuku ve onun bir alt disiplini olan Muhasebe Hukuku konusunda ele alınmaktadır⁷.

Tarihsel süreç içinde Fransa'da 1673 yılında yayınlanan Colbert Kararnamesi ile muhasebe ile hukuk arasında bağıntı kurulduğu, benzer bir uygulamanın Belçika'da 1872 yılında yapıldığı belirtilmektedir⁸.

Ülkemizde muhasebenin hukuksal bir çerçeveye kavuşması, meslek ilkelerinin belirlenmesi ve mesleğe giriş koşullarının oluşturulması oldukça uzun bir süreç almıştır.

Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı, 1980'li yılların sonlarına kadar muhasebe standartlarını, diğer bir ifadeyle muhasebe hukukunu oluşturmuş ve yıllardır muhasebe uygulamasına yön vermiştir. Ülkemizde muhasebe ve denetim mesleği 1989 yılında yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile hukuki bir çerçeveye oturtulmuştur. Bu bağlamda, Tasarımın birinci maddesinden sonuncu maddesine kadar muhasebe ve müşavirlik mesleğini ön plana çıkarmaktadır.⁹

Muhasebe ile ilgili olarak 3568 sayılı kanun ve ilgili kanunlar, meslek oda ve birliklerin çıkardığı yönetmenlik ve tüzükler, Maliye Bakanlığının tebliğ ve yönetmenlikleri, Danıştay kararları v.b. yapılan

düzenlemeler muhasebe hukukunu oluşturmaktadır.

III. Ticari Defterler

Ticari defterler, her tacirin ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içerisinde elde edilen sonuçları belirlemek üzere, işletmesinin nitelik ve durumuna göre tutmak zorunda olduğu defterlerdir. Diğer bir ifadeyle, bir işletmenin ekonomik ve hukuki faaliyetleri ile ilgili, dönemsel veya sürekli olarak tutmak zorunda olduğu defterlere ticari defter denilir. İşletmenin mevcut durumunu, borçlarını alacaklarını, gider ve gelirlerini takip ve kontrol etmek için defter tutması zorunludur¹⁰.

Muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemeler genel olarak ticaret ve vergi mevzuatımızda yer verilmiştir. Bu bağlamda ticari defterlerle ilgili hem Ticaret Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu da detaylı düzenleme bulunmaktadır. Ticari defter, kanunlarla tutulması zorunlu olduğundan bu defterler yasal defterler olarak da anılır¹¹. Vergi sistemi vergiyi doğuran olayların belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli bir süre içinde kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır¹².

Türk Ticaret Kanunu Tasarısına göre öngörülen hükümler çerçevesinde defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulacaktır (Md. 64/1).

A. Defter Belge İlişkisi

Muhasebede belge, muhasebe kayıtlarına ve ticari defterlere dayanak teşkil eden yazılı ve basılı kağıttır¹³. Diğer bir ifadeyle belge, mali nitelikli bir işlemin tarihini, taraflarını, konusunu, miktarını

XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'na Sunulan Tebliğ, 12-16 Mayıs 1999, Fethiye - Muğla, s. 211.

⁶ Osman ALTUĞ, Muhasebe&Hukuk İlişkileri, Türkmen Kitabevi, 1999, s. 3

⁷ ALTUĞ, Age. s. 2

⁸ AYBOĞA Agm. s. 53

⁹ Bülent FIÇICI, Türk Ticaret Kanun Tasarısı, www.MuhasebeTR.com, 18.04.2006

¹⁰ Mehmet ARSLAN, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık 2006, s. 127.

¹¹ Mustafa UÇKAÇ, Genel Muhasebe, Dilara Yayınevi, 2003, Trabzon, s. 65.

¹² Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s. 297.

¹³ Ertuğrul ÇETİNER, Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, Gazi, Kitabevi, 2006, s. 59.

ve tutarını belirleyen temel kayıt araçlarıdır¹⁴. İşletmeler faaliyetlerini belgeler üzerinden yürütür. İşletmelerin mali, iktisadi, hukuki nitelikteki işlemlerinin muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için işlemlerin dayandığı belgelerin düzenlenmesi gerekir. Ticari defterlerin dayanağını oluşturan belgeler, işletmelerin yaptıkları iş akışını gösteren ve işletmenin hafızasını oluşturan bilgi kaynağıdır¹⁵.

Muhasebede yapılan her kaydın bir belgeye dayanması gerekir. Bu amaçla ülkemizde belli başlı belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış fişi, bono, çek, gider pusulası, müstahsil makbuzu, taşıma belgeleri ve bordrolar gibi belgelerdir. Söz konusu belgelere dayalı olarak, yapılacak kayıtlar önce yevmiye defterine kaydedilir, sonra büyük deftere aktarılır.

TTK'da belgeler ve ticari defterler, tacir ve üçüncü kişilerin çıkarları açısından ele alınırken Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin gelir ve giderleri ile ilgili kayıtlarının ve vergi beyanlarının kanıtlanması ve vergi denetimi için bir araç olarak değerlendirilmektedir.

B. Ticari Defter Tutma Yükümü

Ticari yaşamı düzenleyen kanunlar, ekonomik faaliyete giren taraflara, kayıtlarını defterlerde izleme zorunluluğu getirmektedir. Tacirler eskiden beri defter tutma ihtiyacını duymuşlardır. Dolayısıyla ticari defterlerin tarihçesi ile ticaretin tarihçesinin eş zamanlı olduğu söylenebilir¹⁶. Tacir sıfatının doğması ile ticari defterlerin tutma yükümlülüğü başlar; tacir sıfatının kaybedilmesi ile sona erer.

Defter tutma yükümlülüğü, iki yükümlülüğün ayrı amacından kaynaklanmaktadır. Birincisi, işletmenin hem yönetimine ve ortaklarına, hem de işletme ile ticari ilişki içinde bulunan kişilerin gereksinme duyduğu mali bilgilerini izlemek ve üretmek; ikincisi de, vergileme nedeniyle

kamuya dönük, özellikle vergi yönetimine karşı beyan esasına dayalı vergilemede, beyanın doğruluğunu kanıtlama amacıyla tutulmaktadır¹⁷. Bu nedenle hem Ticaret Kanunu'na göre, hem de Vergi Usul Kanunu'na göre iki ayrı yükümlülük doğmaktadır.

Tacirler her türlü borçlarından dolayı iflase tabi oldukları gibi, kanun hükümlerine uygun olarak bir ticaret ünvanı seçmeye ve kullanmaya, işletmelerini ticaret siciline kaydettirmeye ve ticari defterler tutmaya mecburdurlar (TTK. md. 20/1). Yine, her tacir ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edeceği neticeleri tespit etmek amacıyla, işletmesinin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri tutmak zorundadır (TTK md. 66).

Tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunması koşulu ile defterlerde başka dilde de kayıt yapılabilir (VUK md. 215/1). Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıtlar da yapılabilir olmasından rakamsal kayıtların yanında hesap isimleri, açıklayıcı bilgiler ve terimlerin de yabancı dilden kaydedilebileceği anlaşılmaktadır¹⁸.

Tasarıya göre işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir (md. 64/1). Yine tasarı, pay defteri, karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defter olduğu hükmünü bildirmiştir.

Muhasebe defter tutma yükümlülüğü yukarıda belirtildiği gibi ülkemizde TTK ve VUK ile hukuk, kural ve normuna bağlanmıştır. VUK, TTK ve Tasarının defter tutma yükümlülüğü Tablo-1 incelenmesinden de görüleceği gibi birbirinden oldukça farklıdır.

¹⁴ Özgür CEMALCILAR, Yılmaz BENLİGİRAY, Fevzi SÜRELİ, Genel Muhasebe, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir 2005, s. 81.

¹⁵ N. Ata ATABEY, Raif PARLAKKAYA, Muhasebe Belge Düzeni, Nobel, 2004, s. 1.

¹⁶ Reha POROY, Hamdi YASAMAN, Ticari İşletme Hukuku, Beta Basım, İstanbul 1995, s. 143.

¹⁷ ÖZEL., s.15.

¹⁸ Talha APAK, Defterlere Başka Dilden Kayıt Yapabilme ve Yabancı Para Birimine Göre Belge Düzenleyebilme İmkânı Getirilmiştir, E-Yaklaşım, Mart 2005, S:20.

Tablo -1

<u>VUK'A GÖRE TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER</u>	<u>TTK'YA GÖRE TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER</u>	<u>TTK TASARISINA GÖRE TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER</u>
a- <u>Tasdike Tabi Olanlar</u> (VUK md. 220)	a- <u>Tasdike Tabi Olanlar</u> (TTK md. 69)	a- <u>Tasdike Tabi Olanlar</u>
1-Yevmiye Defteri (Günlük Defter)	1-Yevmiye Defteri (Günlük Defter)	1- Yevmiye Defteri (Günlük Defter (md. 64))
2-Envanter Defteri	2- Defter-i Kebir	2- Defter-i Kebir (md. 64))
3-İmalat Defteri	3- Envanter Defteri (md.72)	3 Envanter Defteri (md. 64)
4- İşletme Defteri	4-Karar Defteri (md. 66)	4- Pay Defteri (md. 64)
5- Nakliyat Vergisi Defteri	<u>b) Tasdike Tabi Olmayan Defterler</u>	5- Karar Defteri (md. 64)
6-Serbest Meslek Kazanç Defteri	1- İşletme Defteri (md. 66)	6- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri (md. 64)
7-Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri		7-TMSK'nin Hasılat Defteri Belirleyeceği Defterler (md. 69)
<u>b- Tasdike Tabi Olmayan Defterler</u>		
1- Defter-i Kebir		
2- Bitim İşleri Defteri		
3-Damga Vergisi Defleri		
4- Ambar Defteri		
5-Çiftçi İşletme Defteri		

Tasarıya göre ticari defterlerin tümünün açılış ve kapanışları noter tarafından onaylanırken (md. 64/3); TTK'ya göre ticari defterleri tasdik işlemi noterce yapılabileceği gibi, sicil memurları tarafından da yapılabilmektedir (TTK md. 69). VUK'a göre ise tasdike tabi defterlerin tasdiki noterler tarafından yapılmaktadır. Ancak, kuruluş aşamasında ticaret sicili memurlarının da onayı alınır (VUK md. 224).

Ticari uyuşmazlıklarda ticari defterler kanıt oluşturlar. Bu açıdan ticari defterler, tacirin özellikle kendi lehine kanıt olmasını sağlaması olasılığı bulunan ve tacirin bizzat kendisi tarafından hazırlanan araçlar-

dır¹⁹. Teknolojik gelişmelerin muhasebeye yansımaları oluşturan bir konu da, ticari defterler müteharrik yapraklı olarak tutulmak istenen defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettirilmesi halinde A4 kağıtlarında veya sürekli form tutulmasıdır²⁰.

¹⁹ Hanifi AYBOĞA, Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Kanıt Niteliği, Mali Çözüm Dergisi, S:54, 2001.

²⁰ İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğünün 09.12.2002 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.20/VUK Sayılı Muktezası

C. Elektronik Muhasebe

Elektronik muhasebe sisteminin özelliği belge, kayıt ve defterlerin elektronik ortamda tutulması; elektronik defter ve belgelerin çağrılması ve basılması işlemidir. Elektronik fatura ve ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması uygulaması, elektronik muhasebeye geçişin de ön adımı olacaktır. Elektronik muhasebe ile birlikte, kağıt ortadan kalkacak, mükellefler, defter ve belge ibraz etmeyecek, her türlü işlem, elektronik ortamda gerçekleştirilecektir. Elektronik defter ve belge sistemi, elektronik defter ve belgelerin çağrılması ve basılması işlemlerini de kapsamaktadır.

a- Vergi Usul Kanunu'nda Elektronik Kayıt:

Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir²¹.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 242'nci maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmü ile Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetlemeye yetkili kılınmıştır.

b- TTK Tasarısı'nda Elektronik Kayıt:

Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını yazılı,

görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür (Md. 64/2).

Ticari defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının nasıl yapılacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir (Md. 64/3).

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. Tasarıda, elektronik ortamda tutulması muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olması şartı getirilmiştir (Md. 64/4).

IV. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

A. Genel Değerlendirmeler

TTK 5 Ana kitaptan oluşurken, Tasarı Taşıma İşlerinin de ilave edilmesi ile Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku adı altında 6 Ana Kitap ve çeşitli hükümler olmak üzere 1514 maddeden oluşmaktadır²². Bu 6 kitapta en az kıymetli evrak ile ilgili olan kısmı değişikliğe uğramıştır.

✓ AB hukuk düzenine uygun, günümüzün sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılayabilecek durumda olan TTK Tasarısındaki önemli değişiklikler şunlardır: ²³

✓ Ticari işletme ile ilgili kitabın ticari defterler ile ilgili bölümüne göre işletme hesabı esası terk edilmiş, bilanço usulüne göre defter tutma zorunlu hale getirilmiştir.

✓ Finansal Tablolar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'ye uygun olarak düzenlenecek ve denetlenecek. Küçük işletmeler için ise UFRS'nin daha basit hükümleri uygulanacaktır.

²¹ Maliye Bakanlığınca 361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, S: 26225 R.G. tarih 11/07/2006.

²² TÜRMÖB, Türk Ticaret Kanun Tasarısı Hakkında Görüş ve Öneri, www.turmob.org.tr, Ankara, 08.06.2005

²³ FİÇİCIAge.

✓ TTK Tasarılarının bir amacı da bilgi toplumunu oluşturmaktır. Bu bağlamda her şirketin bir web sayfası olacak, bu sayfanın bir köşesinde aylık, 3 aylık mali tablolar ve raporlar yer alacak, şirket sırrı kavramı yeni bir konseptte oturacaktır.

✓ Tek kişilik anonim şirket, tek kişilik limited şirket kurulabilecektir. Yasal zorlama ile bugüne kadar suni ortaklıklar oluşmuştur. Bu nedenle tek kişilik şirket zorunluluk olmuştur. Artık, vakıf tek başına bir şirket kurabilecek; şirket tek başına başka bir şirket kurabilecektir.

✓ Anonim şirket de yönetim kurulu üyesi olabilmek için ortak olma şartı kaldırılmış, yönetim kurulu üyelerinin en az yarısının yüksekokul mezunu olma zorunluluğu getirilmiştir. Tüzel kişiler de yönetim kurulu üyesi olabileceklerdir.

✓ Halka açık şirketler ile diğerleri arasındaki uçurumun kaldırılması hedeflenmiştir. Şirket ilk kurulurken halka açık olarak kurulabilecektir. Şirket kendi hisselerini de satın alabilecektir. Bu madde borsadaki spekülasyonlardan şirketlerin daha az zarar görmesi için konulmuştur.

✓ Şirketleri bağımsız denetim kuruluşları denetleyecek; küçük anonim şirketleri ise en az iki YMM veya iki SMMM denetleyebilecektir.

B. Tasarıda Ticari Defterler

Ticari hayatta çok önemli bir konuma sahip ticari defterler, gerek mevzuata uygun olarak tutulmalarından, gerek işletmelerin faaliyetlerini takip edebilmeleri açısından gerekli hatta, zorunlu olan araçlardır²⁴. Gerek TTK'da, gerekse vergi kanunlarımızda işletmelerin (ya da işletme sahiplerinin) tutmak zorunda oldukları defterler belirlenmiş ve bunlara ilişkin hükümler düzenlenmiştir. TTK Tasarısında ticari defterler beşinci kısım da, "*Ticari Defterler*" başlığı altında, 64-88. maddeler arasında düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında ticari defterlere ilişkin öngörü-

len düzenlemeler ve TTK karşılaştırılması genel çerçevesi ile aşağıda sunulmuştur²⁵.

✓ Tasarıya göre her tacir TTK'daki gibi, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, TMS ve TMSK belirlediği kurallara uygun şekilde tutmak zorundadır.

✓ Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını (fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı gibi) yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür. Ticari defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noterler tarafından onaylanır. TMS'ye göre elektronik ortamda ve dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının nasıl yapılacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca belirlenecektir.

✓ "Defter tutma yükümü" başlıklı 64. Maddede yer alan yukarıdaki hükümlere göre tacir, defter tutarken TMS standartlarına uymak zorundadır. Tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından belirlenecektir. Ayrıca işletmede tutulan tüm defterler (pay defteri, karar defteri vb. dahil) ticari defterler olarak nitelendiğinden notere açılış ve kapanış tasdikleri yaptırılacaktır. Diğer yandan yürürlükteki TTK tacirlerin hangi defterleri tutacağını (yevmiye, büyük defter, işletme defteri vb.) belirlerken, Tasarı TTK da kanun koyucu bu yetkisini TMSK'na devretmektedir. Dolayısıyla Tasarı bu hali ile yürürlüğe girerse, TMSK tarafından bir tebliğ yayınlanması zorunlu olacaktır.

✓ TTK'da defterleri onaylayan notelere tasdik ettiği defterlerin mahiyet ve adetlerini ve bunların kime ait olduğunu tacirin kayıtlı bulunduğu ticaret sicillerine resen ve hemen bildirmeleri hükmedilirken, Tasarı TTK'da bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu noktanın da TMSK tarafından belirleneceği açıktır.

✓ Defterlerin tutulması sırasında kayıtlar Türkçe olacak; kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilecektir. Bir yazım veya kayıt önceki içeriği belirle-

²⁴ Özgür BİYAN, Yeni TTK Tasarısında Ticari Defterler, www.muhassebeTR.com, 08/08/2005

²⁵ BİYAN, Age., Veysi SEVGİ, Ticari Defterlerin Bugünü ve Yarını, Dünya, 22/06/2005

nemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı, yoksa sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaklanmıştır. Her tacir ticari işletmesinin açılışında taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını doğru şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkaracak; bu her hesap dönemi sonunda yinlenecektir. Hesap dönemi bir yılı aşamaz. Bilanço tablosu çıkarılmasında da aynı zorunluluk bulunmaktadır. Tacirler hesap dönemi başında ve sonunda bilanço düzenlemek zorunda; ayrıca gelir tablosu da hazırlamak durumundadır.

✓ Envanter, bilanço ve gelir tablosuna dair hükümler, “işletme hesabı esasına göre defter tutanları sanki göz ardı etmiş gibidir. Diğer bir ifadeyle her tacir için bilanço ve gelir tablosu oluşturmak demek, “her tacirin bilanço esasına göre defter tutması gerekir” anlamını ifade etmektedir. Halbuki yürürlükteki TTK’da işletme hesabı esasına göre bilanço esasına göre düzenlenmiştir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler yıl sonlarında sadece “işletme hesabı özeti” adı verilen bir tablo çıkarırlar. Bu tabloda defter kayıtları esas alınarak gelir ve gider tabloları yer alır. Ticari kazancın tespiti de bu özeti düzenlenmesine dayanır. Dolayısıyla Tasarıdaki hükümler işletme esasında defter tutanları tacir sınıfına sokmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, TTK Tasarısında bugünkü hali ile yer alan düzenlemeler çerçevesinde işletme hesabı esasına göre defter tutma yöntemine müsaade eder nitelikte herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Olayın bu açıdan irdelenmesi halinde yapılması düşünülen yasal düzenleme ile “işletme hesabı” esasına göre defter tutma olanağına son verilecektir²⁶.

✓ Yıl sonu tablolar, envanter ve bilançolar, TMS’na uygun şekilde düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalıdır. Yıl sonu finansal tablolar da Türkçe ve Türk Lirası ile

düzenlenecektir. Tacir tarafından ilgili tablolar tarih atılarak imzalanacaktır.

✓ Tasarıda belgelerin ve defterlerin saklanması 5 yıldır. Oysa TTK’da bu süre 10 yıldır. (TTK md.82)

C. Tasarıda Ticari Defterlere İlişkin Yeni Hükümler

Tasarıda ticari defterlerle ilgili önemli değişiklikler yapılmış; TTK’nın bazı hükümleri aynen korunmuştur. Tasarıda ticari defterler ilgili getirilen önemli madde hükümleri aşağıda sıralanmıştır.

✓ Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcut gelişigüzel alınmış örneklerle, yoklamayla belirleme yöntemine göre, 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 verdiği sonuçlar, eğer fiziksel sayım yapırsa elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir (md.67/1).

Bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tesbiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir (md.67/2).

Faaliyet döneminin kapanışında (md.67/3);

a) Fiziki sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer usullerden biri kullanılarak başkaca bir usul uyarınca malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla çıkarılmış özel bir envantere gösterilmişse;

b) Bu özel envantere dayalı olarak ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine 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.

✓ İşletmenin kuruluşu ve özsermaye temini maksadıyla yapılan harcamalar için

²⁶ Veysi SEVGİ, Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı, Mali Çözüm, S:70, s. 17.

bilânçoya aktif kalem konulamaz (md. 74/1). Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddî olmayan duran varlıklar için bilânçonun aktifine kalem konulamaz (md.74/2). Sigorta sözleşmelerinin yapılması için yapılan giderler aktifleştirilemez (md.74/3)

✓ Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır (md.75/1).

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

✓ 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, bilânçonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir (md.77/1).

✓ Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca amortismanlar düşüldükten sonra bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir (md.79). Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır (md. 79/1). Konuyla ilgili VUK madde 261 ve 268 de düzenlemeler vardır.

✓ Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tâbidir (md.80/1).

✓ Şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlendirmeyi basitleştirici yöntemler uygulanır (md. 81/1).

✓ Yıl sonu finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanır (md.71/1).

D. Tasarıda Ticari Defterlere İlişkin Kaldırılan Hükümler

Ticari defterlerle ilgili TTK'da olan Tasarıda yer almayan maddeler;

✓ Ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan işletme hesabı defterinin sol tarafını masraf, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Masraf kısmına, satın alınan emtia, hizmet mukabili ödenen paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün masraflar; hasılat kısmına ise, emtia satışları, hizmet mukabili alınan paralar ve işletme faaliyetinden doğan diğer hasılat kaydolunur. (TTK md.76).

✓ Mahkeme, defter münderecatını sahibi lehine hükme medar görmüşse kanaatini kuvvetlendirmek için o kaydın doğru olduğuna ve davacının halen davada yerine getirilmesi gereken hakkı bulunduğuna dair defter sahibine tamamlayıcı bir yemin verir (TTK md.83).

✓ Kanuna uygun olarak veya olmayarak tutulmuş ticari defterlerin münderecatı, sahibi ve halefleri aleyhinde delil sayılır. Şu kadar ki; kanuna uygun olan defterlerde sahibi lehine olan kayıtlar dahi aleyhindeki kayıtlar gibi muteber olup bunlar birbirlerinden ayrılamaz (TTK md.84).

✓ Kanuna uygun bir surette tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin münderecatı sahibi lehine delil ittihaz olunur; şu kadar ki hasım tarafın, keza kanuna uygun surette tutulmuş olan ve birbirlerini teyit eden defterleri buna aykırı olur veya bu hususta hiçbir kaydı havi bulunmazsa yahut iddianın dayandığı kaydın aksi, vesika veya diğer muteber delillerle ispat edilirse sözü geçen kaydın ispat kuvveti kalmaz (TTK md.85).

✓ Taraflardan birinin defterleri kanuna uygun olup da diğerin ki olmaz veya hiç defteri bulunmaz yahut ibraz etmek istemezse; defterleri muntazam olan tacirin birbirini teyit eden defterlerindeki kayıtlar, diğeri aleyhinde delil olur. Hasım taraf, aleyhinde delil ittihaz olunan kaydın aksini muteber delillerle ispat edebilir (TTK md.86).

E. Tasarıda Ticari Defterlere İlişkin Kısmi Değiştirilen Hükümler

✓ Defter Tutma Yükümü:

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 görülebilen bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilen her türlü belgenin bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür. Pay defteri, karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticarî defterlerdir. Yevmiye, defteri kebir, envanter defterleri dışındaki defterler Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir (TTKT md.64).

Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defterini dosya halinde saklamaları mecburidir (TTK md.66).

✓ Envanter:

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. Kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur (TTKT md.66).

Envanter çıkarmak saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredath olarak tespit etmektir. Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkarılır (TTK md.73).

✓ Bilanço Hazırlamak:

Tacir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yıl sonu finansal tablolarının, yıl sonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Bilanço ile gelir tablosu, yıl sonu finansal tabloları oluşturur. 514. Madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının hükümleri saklıdır (TTKT md.68).

✓ Düzenlemeye İlişkin İlkeler:

Yıl sonu finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmelidir (TTKT md.69). Yıl sonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir (TTKT md.70).

İşletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi edilir. Ticaret şirketleriyle ticaret kurumlarının envanter ve bilançoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur (TTK md75).

✓ Bilançonun İçeriği:

Bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özsermaye, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır (TTKT md.73).

Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasasıdır (TTK md74).

✓ Değerleme ilkeleri, Açıklık ve İşletme Hesabı:

Yıl sonu finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınarak değerlendirilir (TTKT md.78).

✓ Ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan işletme hesabı defterinin sol tarafını masraf, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder (TTK md.76). Emtia envanteri, muamelelere ait kayıtlarla karıştırılmamak suretiyle yeniden işe başlama halinde işletme hesabı defterinin baş tarafına; müteakiben de her iş yılı kapandıktan sonra,

muamele kayıtlarını takip eden sayfalara yazılır (TTK md 77).

✓ *Belgelerin Saklanması, Saklama Süresi*

Tasarının ilk halinde süre 10 yıldır. TÜRMOB'un önerisi ile süre 5 yıla indirildi (md.82). Böylece VUK (md.253) ve Sosyal Sigortalar Kanunu ile paralellik sağlandı.

✓ *Hukukî Uyuşmazlıklarda İbraz ve Uyuşmazlıklarda Suret Alınması*

Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, re'sen veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verir (TTKT md.83).

Muhakeme esnasında muhik bir menfaatin mevcudiyeti ispat olunur ve mahkeme ibraz edilmesini sübut bakımından zaruri addederse yalnız ihtilaflı meseleye müteallik kayıtların sureti çıkarılmak veya ehli-vukuf tetkikatı yaptırılmak üzere mahkeme re'sen veya taraflardan birinin talebi üzerine bunların birine yahut her ikisine ait defterlerle saklanması mecburi olan kayıtların ibrazını emredebilir (TTK md.80).

Eğer bir hukukî ihtilafta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Defterlerin içeriklerinin diğer kısımları Türkiye Muhasebe Standartları yönünden denetimlerinin gerekli kıldığı ölçüde mahkemece açıklanır (TTKT md.84). Malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir (TTKT md.85).

V. Sonuç

2007 yılında yürürlüğe girmesi öngörülen Türk Ticaret Kanunu Tasarısı TBMM'nin gündemine getirilmiştir. Tasarı büyük ölçüde Avrupa Birliği sürecine uyum çerçevesinde İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku kaynak alınarak hazırlanmıştır.

Tasarıda tacirlerin tutacağı defterlerin TMSK tarafından bir tebliğ ile belirleneceği ifade edilmektedir. TTK'da yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterine

ilişkin hükümler çok ayrıntı içermesine karşın Tasarıda genel açıklama yapılmış, ayrıntılar için TMS ve TMSK'ya ve defter tutma yükümlülüğü açıklanırken de TMS, UMS ve UFRS'ye otorite olarak atıf yapılmıştır. Söz konusu atıflarda ulusal ve uluslararası nitelikteki düzenleme, gelişme ve standartlara işaret edilmiş ve uyum zorunluluğu getirilmiş olması muhasebe mesleği açısından önemli adımlardan biri olarak değerlendirilmektedir. Muhasebe uygulamaları ve standartların sürekli değişim ve gelişim süreci içinde olması nedeniyle, bu tip atıflar uygulama yorumları da dahil uygulama ve kavramsal çerçevede birlik sağlama açısından olumlu görülmekte; böylece Tasarı ile TMS ve TMSK'nın önemi artmaktadır.

Tasarıda yemin sistemi kaldırılmış ve defterlerin delil kabiliyeti mahkemelere bırakılmıştır. Tasarı değerlendirme ve envanter konusunda basitleştirici yöntemleri konu edinmiş, detaylar için TMS'ye gönderme yapılmıştır. Yine Tasarı, TTK'da olmayan finansal tabloların tacirler tarafından imzalanması hükmünü de getirmiştir.

TTK'ye göre ticari defterlerin tasdik işlemi noterce yapılabileceği gibi sicil memurları tarafından da yapılabilir. Tasarıda ise ticari defterlerin tümünün, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanması hükmü getirilmiştir. Ayrıca, elektronik ortamda tutulacak defterlerin açılış ve kapanış tasdiklerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın çıkaracağı bir tebliğle düzenlenmesi öngörülmüştür. Yani, ticari defterler arasında tasdike tabi olma açısından herhangi bir ayırım yapılmamaktadır. Bu şekilde tüm defterlerin tasdiki ile ticari defterler, tacirler için özel delil olma özelliğine sahip olacaktır.

Tasarının önemli bir hükmü de işletme hesabına göre defter tutmayı kaldırmasıdır. Buna göre, her işletme sahibi, ticari defter tutmak zorunda olacaktır. Defterlerde, ticari işlemler ve malvarlığı durumu, TMS'ye uygun olarak ortaya konulacaktır.

Tasarıya göre defterde bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemeyecek ve değiştirilemeyecektir. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler

yasak olacak. Sigorta sözleşmelerinin kurulması için yapılan giderler, aktifleştirilemeyecektir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelere uymak koşulu ile tüm belge ve defterler elektronik ortamda tutulabilecek ve saklanabilecektir. Tasarının kanunlaşması sonucunda, sanal ortamda defterlerin kullanımı söz konusu olacak; vergi yönetimine vergi denetimi noktasında önemli avantajlar sağlayacaktır.

Kaynakça

ALTUĞ Osman, İBİŞ Cemal, Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarını Yönlendiren Mali Mevzuatın Kapsamı ve Eğitimdeki Yeri, Türkiye XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'na Sunulan Tebliğ, 12-16 Mayıs 1999, Fethiye-Muğla.

ALTUĞ Osman, Muhasebe ve Hukuk İlişkileri, Türkmen Kitabevi, 1999.

APAK Talha, Defterlere Başka Dilden Kayıt Yapabilme ve Yabancı Para Birimine Göre Belge Düzenleyebilme İmkânı Getirilmiştir, E-Yaklaşım, Mart 2005, S.20.

ARSLAN Mehmet, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık 2006.

ATABEY N. Ata, PARLAKKAYA Raif, Muhasebede Belge Düzeni, Nobel, 2004.

AYBOĞA Hanifi, Muhasebe-Hukuk İlişkisinin Oluşumu, ANALİZ, S:11, Aralık 1999.

AYBOĞA Hanifi, Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Kanıt Niteliği, Mali Çözüm Dergisi, S.54, 2001.

BİYAN Özgür, Yeni TTK Tasarısında Ticari Defterler, www.muhasebeTR.com, 08/08/2005

CEMALCILAR Özgür, BENLİGİRAY Yılmaz, SÜRELİ Fevzi, Genel Muhasebe, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir 2005, s. 81.

ÇETİNER Ertuğrul, Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, Gazi, Kitabevi, 2006.

FIÇICI Bülent, Türk Ticaret Kanun Tasarısı, www.MuhasebeTR.com, 18.04.2006

İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğünün 09.12.2002 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.20/VUK Sayılı Muktezası.

KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2004.

Maliye Bakanlığınca 361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sayı: 26225 R.G. tarih 11/07/2006.

ÖZEL Salih, Muhasebe Kayıt Defterlerinin Kanıtlanma Gücü, Yaklaşım, S, 161, Mayıs 2006.

ÖZEL Salih, Türk Ticaret Kanun Tasarısının Temel Amaçları, Yaklaşım, sayı:157, Ocak 2006.

POROY Reha, YASAMAN Hamdi, Ticari İşletme Hukuku, Beta Basım, İstanbul 1995.

SEVGİ Veysi, Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı, Mali Çözüm, Sayı:70

SEVGİ Veysi, Ticari Defterlerin Bugünü ve Yarını, Dünya, 22/06/2005

Türk Ticaret Kanun Tasarısı, Adalet Bakanlığı, Ankara, 2005

TÜRMOB, Türk Ticaret Kanun Tasarısı Hakkında Görüş ve Öneri, www.turmob.org.tr, Ankara, 08.06.2005

UÇKAÇ Mustafa, Genel Muhasebe, Dilara Yayınevi, 2003, Trabzon.

YILDIZ Seyfi, ASLANOĞLU Suphi, TTK ve VUK Açısından Ticari Defterlerde ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdikleri, Yaklaşım Dergisi, S.162, Haziran-2006.

KİŞİ BAŞINA MEYVE SUYU TÜKETİMİ			
Ülke	Tüketim (litre)	Ülke	Tüketim (litre)
Kanada	52,6	Yeni Zelanda	24,8
ABD	42,8	Fransa	23,5
Almanya	38,6	İsviçre	22,8
Avusturya	37,3	Belçika	22,5
İsveç	35,5	Norveç	21,4
Avustralya	34,4	Japonya	20,7
Finlandiya	33	Danimarka	15,7
İngiltere	29,3	İrlanda	15,1
Hollanda	28,1	İtalya	13,6

Kaynak: Nationmaster
Referans Gazetesi, 16.10.2006

KİŞİ BAŞINA DÜŞEN RADYO KURULUŞU SAYISI			
Ülke	Adet	Ülke	Adet
ABD	1944	Yunanistan	470
Finlandiya	1474	Brezilya	381
Danimarka	1108	İspanya	324
G.Kore	976	İran	249
Almanya	943	Türkiye	162
Fransa	911	Kenya	90
Lüksemburg	608	Azerbaycan	22
Polonya	523	Afganistan	5,5

Kaynak: Nationmaster
Referans Gazetesi, 11.10.2006