

TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN YENİ TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ¹

Arş.Gör. Ali KAYA*

Arş.Gör. Emre HORASAN**

Özet

Avrupa Birliği'ne katılım süreci, şirket yönetimlerinin ve organizasyonlarının yapılarının değişmesi, elektronik ve bilgi teknolojileri alanında meydana gelen büyük gelişmeler ve ticaret alanındaki değişimler ticaret hukuku alanında da değişimi zorunlu hale getirmiştir. 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde (TBMM) kabul edilip 14 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan ve 1 Temmuz 2012 itibariyle yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, ticari hayatla ilgili olarak birçok değişiklik ve yeni düzenleme getirmiştir. Yeni Ticaret Kanunu'nda muhasebe açısından özellikle; ticari defterler, finansal raporlama ve bağımsız denetim konularında yeni düzenlemeler yer almaktadır. Bu çalışmada, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ticari defterlere ilişkin kayıt düzeni, kayıtlarda öngörülen düzenlemeler (TMS/TFRS) ve getirilen yenilikler muhasebe açısından incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: 6102 Sayılı Ticaret Kanunu, Ticari Defterler, Muhasebe Standartları (TMS/TFRS)

¹ Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde, 10, 11, 12 Mayıs 2012 tarihinde gerçekleştirilen "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu Beklerken" konulu sempozyumda sunulan tebliğdir.

* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Ticaret Hukuku ABD Araştırma Görevlisi

** Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Finansman ABD Araştırma Görevlisi

Abstract

European Union accession period, structural changes in management and organization of companies, significant developments in the field of information technologies and transformation in commercial affairs have necessitated similar transformation in the field of commercial law. Turkish Commercial Law No. 6102 which was adopted by Turkish Grand National Assembly (TBMM) on January 13, 2011 and published in Official Gazette dated February 14, 2011 and entered into force on July 1, 2012 has brought many changes and new regulations regarding the commercial life. The New Commercial Law includes new regulations in terms of accounting, especially on commercial books, financial reporting and independent audit. In this study, recording system for commercial books, prescribed regulations (IAS /IFRS) in the records and innovations in Turkish Commercial Law No. 6102 are examined in terms of accounting.

Key Words: *Turkish Commercial Law No. 6102, Commercial Books, Accounting Standards (IAS/IFRS)*

Giriş

Uluslararası ölçekli işletmelerde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, bu işletmelerin içinde bulunduğu ülkelerin ekonomilerini önemli ölçüde etkilemiş ve ilgili tarafların -ki özellikle de yatırımcıların- işletmelerle ilgili daha fazla denetlenmiş bilgiye olan ihtiyaç ve isteklerini artırmıştır. Ayrıca, devlet menfaatinin yani vergi toplamanın ön planda olduğu bir ekonomik düzenden toplumun, insanın ve özelde de yatırımcının korunmasını ve yatırımcının ilgileneceği bilginin aktarılmasını temel alan bir ekonomik düzene geçilmiştir. Bu nedenle uluslararası etkileri olan birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden birkaçı; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK / IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Uluslararası Denetim Standartları ve AB Direktifleri'dir.

Uluslararası alanda büyük etkileri olan bu olaylara ek olarak iletişim, uluslararası ticari ilişkiler ve yatırımların artması ve bunların ülke içindeki etkileri sonucunda yeni bir Ticaret Kanunu yapma zorunluluğu baş göstermiştir. Yukarıda bir kısmı belirtilen önemli sebeplerden dolayı 6102 sayılı

Ticaret Kanunu (TTK) hazırlanmış ve TBMM’de kabul edilmiştir*. Kanunda, uluslararası düzenlemelere atıfta bulunularak işletmelerin mali yapılarının şeffaf hale gelmesi yönünde düzenlemeler yapılmıştır². Bu şeffaflığı sadece mali bilgilerin açıklanması istenerek değil aynı zamanda bu mali bilgilerin denetlenmesi de öngörülerek sağlanmaya çalışılmıştır.

6102 sayılı Ticaret Kanunu’nun “Ticari İşletme” başlıklı Birinci Kitabı’nın Beşinci Kısım’ı “Ticari Defterler”e³ ayrılmıştır. Bu kısımda özetle ticari defterlerin tutulma yükümlülüğü, defterler tutulurken uyulması gereken kurallar ve envanter, açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloların düzenlenme yükümlülüğü, finansal tablo kalemlerine ilişkin ilkeler, değerlendirme ilkeleri ve ticari defterlerin saklanması ve ibrazı ile ilgili hükümler yer almaktadır.

1. Ticari Defterler

1.1. Defter Tutma Yükümüne Tabi Olanlar

Tacir sıfatına sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ile tacir statüsünde olan kişiler⁴ defter tutmakla yükümlüdür (TTK md. 18/1; 64/1). Tacirin birden fazla işletmesi varsa her bir işletmesi için ayrı defter tutmak zorundadır.

* 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM’nde kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihli 27846 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır ve Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Hükümleri saklı kalmak kaydıyla 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak yeni Ticaret Kanunu’nun kabulünden sonra bazı eleştiriler baş göstermiş ve 6102 sayılı Ticaret Kanunu henüz daha yürürlüğe girmeden 6335 sayılı kanunla, yürürlüğe girdikten sonra ise 6455 sayılı kanunla üzerinde bazı değişikliklere gidilmiş ve bu değişiklikler de Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. RG: 30.06.2012, S.28339; 11.04.2013, S.28615. Bu değişikliklerin bir kısmının bizim çalışmamızı da etkilediğini ve bu nedenle değerlendirmelerin en son değişiklikler esas alınarak yapıldığını belirtmek isteriz.

² Abdulkadir Bilen, “Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Nisan 2007, s. 122.

³ Moroğlu tasarıya yönelik eleştirilerinde, TTK’nun 21’inci maddesinde düzenlenen fatura ve teyit mektubunun “ticari belgeler” olarak ticari defterlerle bir arada düzenlenmesi gerektiğini bu nedenle ilgili kısmın başlığının da “Ticari Defterler ve Belgeler” olması gerektiğini ifade etmiş ancak bu öneri kabul görmemiş olacak ki 5’inci kısmın başlığı tıpkı eTK’nda olduğu gibi “Ticari Defterler” olarak muhafaza edilmiştir. Bkz. Erdoğan Moroğlu, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler**, 5. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2007, s. 52.

⁴ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 15. Baskı. Ankara: BTHAE Yayınları, 2011, s. 334.

Ticari defterlerin tutulması teknik bilgi gerektirdiğinden uygulamada muhasebecilik ve mali müşavirlik meslek mensupları tarafından tutulmaktadır⁵.

Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır (TTK md. 12/2). TTK md. 12/2 gereği tacir sayılan kimselerin aslında tacirlerden bir farkı yoktur. Bu nedenle tacir sıfatına bağlanan hak ve yükümlülükler tabi olmaları gerekir. Dolayısıyla tacir sayılanlar da ticari defter tutmakla yükümlüdür.

Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur (TTK md. 12/3)⁶. Tacir gibi sorumlu olanlar, tacir olmanın haklarından yararlanamazlar; sadece yükümlülüklerine katlandıkları için yine defter tutmakla yükümlüdür⁷.

Adi şirketin (BK md. 620 vd.) tüzel kişiliği olmadığı için ticari işletme işletilmesi durumunda tacir sıfatı kısmen de olsa her bir ortağa aittir (TTK md. 12/1). Bu nedenle her bir ortağının ayrı ayrı defter tutması gerekir⁸.

TTK md. 195/5 gereği tacir sayılan hakim teşebbüsler de haklarında bu bakımdan istisna bir hükme yer verilmediği için ticari defter tutmalıdır. Yine TTK md. 17 gereği tacire ilişkin hükümler donatma iştiraki hakkında da aynen uygulandığı için donatma iştiraki, defter tutmakla yükümlüdür.

⁵ Nihat Taşdelen, “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y.2012, C.3, S.1, s.8.

⁶ Hükümün (TTK md. 12/3) lafzından açıkça anlaşılacağı üzere, burada tacirlik sıfatı üçüncü kişilere karşı sorumluluk yönünden doğacaktır.

⁷ Sabih Arkan, **a.g.e.**, s.335; Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.8-9. “..O halde, bir ticari işletmeyi açma hazırlıklarını sürdüren ve fakat henüz fiilen ticarete başlamadığı için ticari defter “tutmaya” da başlamamış olan kişi, iyiniyetli olmasına rağmen tacir sayıldığına ve bu hazırlık dönemindeki ticari işleri nedeniyle çıkan ihtilaflarda hasmı kendi iddiasını kendi defterine dayanarak ispat edebileceğine ve buna itiraz edilemeyeceğine göre, kötünüyetli olduğu kanunen kabul edilen 14/3’teki kişi için bu durum evleviyetle geçerlidir”. Benzer görüş için Bkz. Ahmet Battal, “Tacir, Ticari Defterlerini Tacir Gibi Sorumlu Olan Hasmina Karşı Delili Olarak Kullanabilir mi?”, **Prof. Dr. Halid Kemal Elbir’e Armağan**, İstanbul 1996, s.89; aksi yönde görüş için bkz. Fevzi Yarbaş, **Ticaret ve Vergi Davalarında Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 1996, s.36-37, ayrıca oradaki tartışmalar için bkz. dn.13, 14.

⁸ Sabih Arkan, **a.g.e.**, s.335.

Ticari defter tutma yükümlülüğüne aykırı davranan tacirler için TTK md. 562/1 ve 2. fıkrası gereği özel cezai sorumluluk öngörülmüştür. Ayrıca İİK (md. 285/1, 286, 310/5; karş. TCK md. 162) ve HMK açısından da bu yükümlülüğe aykırı davranmanın tacirin aleyhine sonuçları doğmaktadır⁹.

TTK md. 15’de tanımı yapılan esnaflar tacir değildir¹⁰. Üstelik esnafa uygulanacak ticari hükümler arasında ticari defterlerle ilgili TTK md. 64 vd. maddelerden bahsedilmemiştir. Bu nedenle esnaflar “ticari” defter tutamaz¹¹.

Ticari defterleri tutma zorunluluğu, işletmeyi ticaret siciline tescil ettirme yükümlülüğünün doğduğu andan itibaren başlar (TTK md. 87)¹². Bu zorunluluğun sona ermesi ise, tacir statüsünün son bulmasına kadar devam eder. Dolayısıyla tacir ve tacir sayılanlar için ticaret sicilinden silinmesi (terkin) esas alınır ama tacir gibi sorumlu olanlar için somut olayın koşullarına bakmak gerekir¹³. O halde tasfiye aşamasında tacirin defter tutma yükümlülüğünün devam ettiğini rahatlıkla söyleyebiliriz¹⁴.

1.2. Defterlerin Tutulması

1957 tarihli ve 6762 sayılı Eski Ticaret Kanunu’na (eTK’ya) göre tutulması zorunlu defterler iki gruba ayrılmaktaydı. Bu defterlerden bir kısmı ismen gösterilmek suretiyle eski Ticaret Kanunu’nda sayılan defterler iken (eTK md. 66 vd.); diğerleri ismen gösterilmemekle birlikte ticari işletmenin nitelik ve öneminin zorunlu kıldığı diğer defterlerdi¹⁵. Bu durum ise uygulamada tereddüt yaratmakta olup çok sayıda tespit davalarının açılmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak eTK döneminde ismen gösterilmeyen defterlerin

⁹ Mehmet Bahtiyar, **Ticari İşletme Hukuku**, 11. Bası. İstanbul: BETA Yayınları, 2012, s.154; TTK’nun ticari defterlere dair hükümlerinin değerlendirilme ve eleştirisi için ayrıca bkz. Abuzer Kendigelen, **Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler**, 1. Baskı. İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2011, s.72.

¹⁰ Fevzi Yarbaş, **a.g.e.**, s.11 vd.

¹¹ Sabih Arkan, **a.g.e.**, s.335; Mehmet Bahtiyar, **a.g.e.**, s.152.

¹² Abuzer Kendigelen, **a.g.e.**, s.77. TTK md. 12 ve 18 çerçevesinde bu zorunluluğun doğduğu an bu sıfatların kazanıldığı andır. Bkz. Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.12.

¹³ Gereke md. 64/1 için bkz. Bumin Doğrusöz/Öznur Onat/Funda Tunçel Töralp, **Gereke- li Türk Ticaret Kanunu**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2011, s.185.

¹⁴ Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.13.

¹⁵ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 14. Baskı. Ankara: BTHAE Yayınları, 2010, s.327; ayrıca bkz. Fevzi Yarbaş, **a.g.e.**, s.80 vd.

saptanmasında yaşanan güçlük ve sakıncalar yasal sisteme geçilerek bertaraf edilmiştir¹⁶. Yalnız 6335 sayılı kanun değişikliğinden sonra (md. 8), TTK'da ismen sayılan zorunlu defterlerin dışındaki defterleri tebliğle belirleme yetkisi TMSK'nın** elinden alınmış ve KGK'ya verilmiştir. Kanaatimizce, eTK döneminde olduğu gibi mahkemelerde tespit davaları açılabilceğini de rahatlıkla söyleyebiliriz¹⁷.

Yine eTK döneminde varolan işletme (hesabı) defteri (eTK md. 66/3) ile bir ticari işletmenin muhasebesini tutma olanağı (gerçek kişi) tacirin elinden alınmıştır¹⁸.

TTK döneminde, her tacir asgari yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini tutacaktır. Ticari işletmenin muhasebesi ile ilgili olan bu defterler yanında yerine göre muhasebe ile ilgisi olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi defterler de tutulacaktır. Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir (TTK md. 64/4)¹⁹. Bu hükmün amacı, uygulamada başta ispat konusunda ciddi sıkıntı yaratan bu defterlere ciddiyet kazandırmak ve onları klasik ticari defterlerle benzer koşullara tabi tutmak²⁰ ve ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmektir²¹.

¹⁶ Mehmet Bahtiyar, **a.g.e.**, s.156.

** 2/11/2011 tarihli 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"nin Geçici 5. Maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), bu Kurum'a (KGK) devredilmiştir ve bu değişiklik 26/06/2012 tarihli 6335 sayılı kanunun 9. maddesi uyarınca TTK'na işlenmiştir.

¹⁷ Karş. Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.6-7.

¹⁸ Mehmet Bahtiyar, **a.g.e.**, s.154.

¹⁹ Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin ticarî defter sayılması, ticari defterlere ilişkin teorik yaklaşıma uygun olmamakla birlikte, uygulamadaki ihtiyaç göz önüne alınarak, kanunlaştırılmıştır. Kuralın amacı, karine oluşturmak, ispatta yardımcı olmak gibi işlevlere sahip söz konusu defterlere, ticarî defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmektir. Uygulamada tasdiğe tâbi olmayan bu defterlerin çoğu kez güvenilemez durumda oldukları görülmüştür. Gerekçe md. 64/4 bkz. ; ayrıca bkz. Abuzer Kendigelen, **a.g.e.**, s.71.

²⁰ Sami Karahan, **Ticari İşletme Hukuku**, Güncellenmiş 20. Baskı, Konya: Mimoza Yayıncılık, 2011, s.262; Sabih Arkan, **a.g.e.**, 2011, s.336; Mehmet Bahtiyar, **a.g.e.**, s.156; Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.5.

²¹ Mustafa İnanç, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü", **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs - Haziran 2011, s.229; Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.6.

Bunların haricinde isteğe bağlı (ihtiyari) defterlerin de (el defteri ve cari hesap defteri gibi) tutulabileceğini söylemek mümkündür²². Her ne kadar eTK’da yer verilen beyana tabi defterlere (eTK md. 69/2) yeni Ticaret Kanunu’nda yer verilmesi de tacirin, işletmesinin mali düzeni ve disiplini açısından bu tarz defterleri tutmasının önünde hiçbir engel yoktur.

1.3. Defterlerin Onaylanması

Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri²³ gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerin²⁴ açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır²⁵. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yapıları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, (anonim şirket) yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Böylece kapanış onayı sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterine özgülenmiştir²⁶. Ayrıca yevmiye defterinin kapanış onay süresi, 6102 sayılı TTK’nın ilk halinde olduğu gibi altı ay olarak korunmuştur²⁷.

²² Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.7 ve delil niteliği açısından bkz. orada dn.13.

²³ Moroğlu’na göre bu defterlerin ana içeriği “kararlar” olduğundan, “genel kurul toplantı ve müzakere defteri” yerine “genel kurul müzakere ve karar defteri” denilmesi gerekirdi. Bkz. Moroğlu, **a.g.e.**, s.54.

²⁴ Bu defterler münhasıran anonim ortaklık gibi tüzelkişi tacirler tarafından tutulan defterlerdir.

²⁵ Mali hesap yılının çoğu zaman takvim yılı ile uyumlu olduğu düşünülecek olursa her yıl aralık ayı içerisinde bu (açılış) onayın noterde yaptırılması gerekir. Ayrıca bkz. Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.19.

²⁶ Aynı görüşte bkz. Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.22-23. Halbuki 6102 sayılı TTK’nın ilk halinde kapanış onayı ayırım yapılmaksızın bütün defterler için getirilmişti.

²⁷ 6102 sayılı kanun TBMM’de kabul edilip yayımlandığında eleştiri alan hükümlerden bir tanesi de TTK md. 64/3 hükmüydü. İlgili hükmün 6335 sayılı yasayla değişikliğe uğramadan önceki halinde, tüm ticari defterlerin (muhasebe ile ilgili olsun olmasın) açılış ve kapanış onayına tabi tutulacağı, kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılacağı ifade edilmişti. Ancak özellikle muhasebeyle ilgili olmayan ve dönemsellik ilkesi ile bağdaşmayan pay defteri gibi defterlerin her faaliyet dö-

Ticari defterlerde açılış ve kapanış onaylarının varlık sebebi; çift defter kullanımını, geçmiş dönemlere ait kayıt yapılmasını ve haksız sonuç doğurmaya yönelik usulsüz delil elde edilmesini engellemektir²⁸. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Böylece sicil müdürlüklerine yetki verilerek şirketlerin kuruluşunun hızlandırılması ve faaliyet belgesi aranarak uygulamadaki sakıncaların bertaraf edilmesi amaçlanmıştır²⁹. Yalnız bu ayrıcalığın anonim ve limited şirketlerin kuruluşlarına özgülendiği gözden kaçırılmamalıdır³⁰.

Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı^{***} ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir (TTK md.64/3). Öğretide bu hususun normlar hiyerarşisi açısından isabetli olmadığı savunulmaktadır³¹.

minin sonunda kapanış onayına tabi tutulmuş olması ve kapanış onay sürelerinin uzunluğu sebebiyle sermaye şirketlerinde yapılan genel kurul toplantılarıyla paralellik sağlanmamış olması (TTK md. 409, 617) bizim de katıldığımız eleştirilere neden olmaktadır. Ancak 01.01.2013 tarihinden geçerli olmak üzere 11.04.2013 tarihinde yürürlüğe giren 28.03.2013 kabul tarihli ve 6455 sayılı yasanın 78 inci maddesiyle değişikliğe uğrayan bu hüküm son halini almış ve yevmiye defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, anonim şirket yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılması zorunlu kılınmıştır. Böylece yevmiye defterlerinde 6335 sayılı yasa ile tanınan üç ay yerine altı aylık kapanış onay süresi tanınarak bizim eleştirdiğimiz noktaya tekrar dönülmüştür. Bkz. 6455 sayılı Kanun md. 78'in gerekçesi.

²⁸ Mustafa İnanç, **a.g.m.**, s.229.

²⁹ Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.20.

³⁰ “Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir.” (4884 sayılı kanun md.7). 11.06.2003 tarih ve 4884 sayılı Kanun’un ilgili hükmü gereği şirket ile kastedilen görüldüğü üzere TTK md. 124’te kastedilen ticaret şirketlerin tümü değil sadece sermaye şirketi konumundaki anonim ve limited ortaklıklardır. Bkz. bu konuda görüşü için Arkan, **a.g.e.**, s.339, dn.3.

^{***} RG, 8.6.2011, S. 27958 (Mükerrer). Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 3.6.2011 tarih ve 640 sayılı KHK’nın kabulünden sonra geçici madde 2/V gereği mevzuatta Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na yapılmış atıflar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’na yapılmış sayılır. 6335 sayılı kanun değişikliği ile TTK’ya işlenmiştir.

³¹ Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.15.

1.4. Defterlerin Saklanması

Her tacir, ticari defterlerini, envanterlerini, bilançolarını, finansal tablolarını ve faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak diğer belgelerini, ticari mektuplarını (aldığı mektup yahut gönderdiği suretlerini)³² ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgeleri on yıl boyunca saklamakla yükümlüdür (TTK md. 82/1, 5)³³.

Bilançoları ve finansal tabloları hariç olmak üzere, TTK md. 82/1'de sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilir.

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 oluştuğu takvim yılının bitişiyile başlar (TTK md. 82/6).

Gerçek kişi olan tacirin ticareti terk etmesi hâlinde kendisi veya ölümü hâlinde mirasçıları, defter ve kâğıtları 10 yıl saklamakla yükümlüdür (TTK md. 82/8). Mirasın resmî tasfiyesi veya tüzel kişiliğin sona ermesi hâlinde; defter ve kâğıtlar on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır (TTK md. 82/8-son cümle)³⁴.

1.5. Defterlerin Ziyayı

Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde zıyaa uğrarsa tacir zıyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden

³² TTK md. 82/2 uyarınca ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalardır.

³³ Sami Karahan, **a.g.e.**, s.271 vd.; Sabih Arkan, **a.g.e.**, s.340; Mehmet Bahtiyar, **a.g.e.**, s.156 vd.; Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.24-25. "Her ne kadar saklama süresi Son-Tasarıda beş yıl olarak öngörülmüşse de Adalet Komisyonu bu süreyi yeniden on yıla çıkarmıştır. Bkz. Abuzer Kendigelen, **a.g.e.**, s.74.

³⁴ ETK'da kolektif ve komandit ortaklıkların tasfiyesinden sonra bir ortağa ya da notere, diğer şirketlerde ise (anonim, limited ve kooperatif) noterlere verilen defter ve belgeleri saklama görevi (eTK md. 68/3), TTK'da, eski dönemde tıpkı mirasının resmi tasfiyesinde olduğu gibi sulh mahkemelerine verilmiştir (TTK md. 82/8).

kendisine bir belge verilmesini isteyebilir (TTK md. 82/7)³⁵. Bu belgeye “zayi belgesi” denilir.

1.6. Defterlerin İncelenmesi

Ticari defterlere, tacirin işletmesiyle ilgili olarak gizli kalması gereken bilgiler geçirilebilir. Örneğin karar defterine rakip firmaların öğrenmesi durumunda rekabette tacirin avantajını yitirmesine neden olacak kayıtlar işlenmiş olabilir. Dolayısıyla ticari defter kayıtlarının herkese açık bulundurulması, tacir bakımından sakıncalı olabilir. Kanun koyucu bu nedenle defter ve belgelerin incelenmesini TTK’da özel şartlara tabi tutmuştur³⁶.

1.6.1. Defterlerin İbrazı (Defter kayıtlarının kısmen incelenmesi)

Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar³⁷, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir (TTK md. 83/1; HMK md. 222/1)³⁸. İbrazdan kasıt sadece uyuşmazlıkla ilgili kayıtların tarafların katılımı ile incelenmesidir.

1.6.2. Defterlerin Teslimi (Defter kayıtlarının tamamen incelenmesi)

Malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir (TTK md. 85)³⁹. Teslimden kasıt⁴⁰ defter ve belgelerin her yanı ile incelenebilmesi gibi ağır sonuçlar doğuran bir husustur.

³⁵ Sami Karahan, **a.g.e.**, s.271; Sabih Arkan, **a.g.e.**, s.341. Eski düzenlemeden farklı olarak “hırsızlık” sebebiyle zayi belgesi talep edilebileceği açıkça vurgulanmış; böylece Yargıtay uygulamasına paralel olarak mevcut tereddütler giderilmiştir. Bkz. Abuzer Kendigelen, **a.g.e.**, s.74-75. Ancak hırsızlık iddiasının inandırıcı olması, defterlerin saklanmasıyla baskın bir tacir gibi davranılmış olması koşulunun mahkemeye aranacağı aşıkardır. Bkz. Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.26.

³⁶ Sabih Arkan, **a.g.e.**, s.343.

³⁷ Göze çarpan bir değişiklik olarak kanun koyucu, mahkemelerin yabancı gerçek veya tüzel kişi olsalar bile defterlerinin ibrazına hükmedebileceğini açıkça düzenlemiştir. Bkz. Abuzer Kendigelen, **a.g.e.**, s.76.

³⁸ Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.28.

³⁹ Abuzer Kendigelen, **a.g.e.**, s.76-77.

⁴⁰ Hükümde “özellikle” denildiği için yukarıda sayılan hallerle sınırlamanın mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Aynı görüşte bkz. Nihat Taşdelen, s.30.

2. Defterlerin Tutulmasının Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi

Defter tutulmasının tacirler, ortaklar, üçüncü kişiler hatta kamunun menfaati bakımından -iflas ve vergi hukuku boyutu düşünüldüğünde- önemi ve yararı vardır⁴¹.

Tacirin defter tutması her şeyden önce kendi yararındır⁴². Tacir defter tutmakla işletmesinin mali gidişatını görmüş olur. Tacirlerin defter tutmasına devlet açısından bakıldığında, VUK md. 171 hükmünce yüklenen bir ödev olan vergi borcunun hesaplanması ve ödenmesi açısından önem taşır.

Muhasebe disiplini ve vergi mevzuatı bir yana hukuk bilimi açısından da defter tutmak tacir için gereklidir. Çünkü ticari defterler, üçüncü kişiler ve alacaklılar açısından önem arz eder. Ticari davalarda (TTK md. 4) özel delil olarak kabul edilir (HMK md. 222)⁴³.

Her tacir, ticari defterleri tutmak, ticari işlemlerinin sonucunda ortaya çıkan mali hareketlerini 6102 sayılı TTK'na uygun bir şekilde ve bu hareketlerin sonuçlarını (bireysel ve konsolide finansal tablolarını) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS/TFRS'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uygun olarak açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymalıdır (TTK md. 64/1, 88/1). Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir (TTK md. 64/1). Tutulacak defterlerin, hali hazırda Türkiye'de defter tutmada bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin uyguladığı 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenen Tek Düzen Hesap Planı'na uygun olarak tutulması ve düzenlenecek mali tabloların da TMS/TFRS'na uygun olarak düzenlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

TMS/TFRS, UMS/UFRS'nın aynen çevirisi olup, tüm dünyadaki muhasebe uygulamalarını yönlendiren ilkesel sistemin ülkemize de uyarlanmasını

⁴¹ Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.3-4.

⁴² Sabih Arkan, **a.g.e.**, s.333; Mehmet Bahtiyar, **a.g.e.**, s.151; Abuzer Kendigelen, **a.g.e.**, s.70-81; Fevzi Yarbaş, **a.g.e.**, s.12.

⁴³ Fevzi Yarbaş, **a.g.e.**, s.13.

öngörmektedir. Bu da Türk işletmelerinin mali tablolarının içerdiği bilgilerin uluslararası piyasalarda kabul görmesini, dolayısıyla Türk ekonomisinin ve işletmelerinin dünya ekonomileri ve işletmeleri ile muhasebenin ürettiği bilgilerin niteliği açısından entegre hale gelmesi sağlanacaktır. Ülkemizde bu entegrasyonu sağlama görevi fiili ve kanuni olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Yapılan kanuni düzenleme ile standartların "...yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır" hükmü getirilmiştir (TTK md. 88/2)⁴⁴.

IASB 2003 ve 2004 yıllarında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler'e (KOBİ) özgü konuları da dikkate alacak şekilde muhasebe standartları geliştirmek üzere kamuya açık toplantılar yapmıştır. Bu toplantılar sonucunda 2004 Haziran'ında KOBİ'ler için muhasebe standartlarına yönelik görüşleri içeren bir tartışma belgesi yayımlamıştır. Bu tartışma belgesine ve daha sonraki yıllarda geliştirilen standartlara getirilen eleştiriler ve bildirilen görüşler de dikkate alınarak 2007 Şubat'ında nihai taslak metin yayımlanmıştır. Nihai taslağa ilişkin saha testleri, yapılan yorumlar ve öneriler sonucunda 2009 Temmuz'unda KOBİ'ler İçin Muhasebe Standartları yayımlanmıştır⁴⁵. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu da TMS / TFRS için izlediği yolu KOBİ standartları için de izlemiş, bu standartlar aynen çevirisi yapılarak yayımlanmıştır ve kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmelerin uygulamasını öngörmüştür. Bu öngörüsü de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun değişik ölçütteki işletmeler, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için farklı standartlar belirleyebileceği hükmü ile bağlayıcı hale gelmiştir (TTK md. 88/3).

Yukarıda öngörülen iki düzenlemeyi kullanarak muhasebe sürecinde kayıt ve işlemlerini gerçekleştiren işletmeler Büyük Ölçekli İşletmeler – ki bu işletmeler Tam Set TMS / TFRS olarak tanımlanan muhasebe standartlarını kullanacaklardır – ve KOBİ'ler – ki KOBİ'ler İçin TMS / TFRS olarak tanımlanan muhasebe standartlarını kullanacaklardır – içinde bazı işletmeler,

⁴⁴ Bu konuda detaylı bilgi bkz. Korkut Özkorkut, "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Etkileri", **BATİDER (Aralık 2011), C.27, S.4**, ss.15-47.

⁴⁵ Project History, <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/histroy/History.htm>, (E.T. 15.04.2012).

mensup olduğu sektörlerin ekonomik ve ticari yapılarının farklı olması nedeniyle kanunlarla belirlenmiş belirli sektörleri düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş kurum ve kuruluşların gözetimi altında bulunabilirler (BDDK, EPDK vb.). Bu kurum ve kuruluşlar kendi gözetimleri altındaki alanlara ilişkin yapacakları sınırlı olmak kaydıyla düzenlemeleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun onayını alarak yapmalıdırlar. Ayrıca, işletmeler yukarıda sayılan hiçbir düzenlemede hüküm bulamadıkları durumlarda uluslararası kabul gören muhasebe ilkelerini (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) uygulamak zorundadır (TTK md. 88/4,5)⁴⁶.

Tacir, işletmesi ile ilgili olarak (gönderilmiş) her türlü belgenin bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamalıdır. Fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş^{****}, bilgisayar kaydı veya benzer şekilde olmak kaydıyla saklama koşulları kanunda belirtilmiştir. Burada, elektronik ortam, bilgisayar kaydı ve benzer şekil ibareleri, bilgi teknolojilerinin gelişimine uygun bir şekilde yeni çıkan saklama aygıtlarının da kullanılabilmesi anlamına gelmektedir (TTK md. 64/2)⁴⁷. Bu düzenlemede belge olmadan kayıt olmayacağı hükmü öngörülmüştür. Ayrıca, saklama ortamı hakkında sınırlayıcı olmayan bir düzenleme getirilmiştir⁴⁸.

TMS/TFRS tümüyle bir bütündür ve bu nedenle de kavramsal çerçeve de standartların ayrılmaz bir parçasıdır. Kavramsal çerçevede faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri aşağıdaki gibi sayılmıştır⁴⁹:

- Temel Niteliksel Özellikler
 - İhtiyaca uygunluk
 - Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum
- Destekleyici Niteliksel Özellikler
 - Karşılaştırılabilirlik

⁴⁶ Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.19.

^{****} Herhangi bir yayının küçültülerek üzerine aktarıldığı, genellikle 9x12,5 cm boyutunda düz film (Bu filmlerin üst yanına, ilgili yayının çıplak gözle okunabilecek kaynakçasal kimliği yazılır.). <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (E.T. 01.05.2011).

⁴⁷ Nihat Taşdelen, **a.g.m.**, s.24.

⁴⁸ Mustafa İnanç, **a.g.m.**, s.229.

⁴⁹ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/F_R_I_K_C_1_.pdf, ss. 8-11. (E.T. 15.04.2012)

- Doğrulanabilirlik
- Zamanında sunum
- Anlaşılabilirlik

Yukarıda sayılan özellikler finansal tabloların içereceği bilgilerin taşınması gereken niteliksel özelliklerdir ve aynı zamanda finansal tabloların içereceği bilgilerin oluşturulması aşamasında da taşınması gereken özellikler olarak da anılabilir. Kanunda defterlere yapılacak kayıtların eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması gerektiği vurgusu kavramsal çerçevede faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri paralellik arz etmektedir (TTK md. 65/2). Bu özellikleri taşıyan kayıtların da öncelikle Türkçe tutulması ve eğer kısaltma, sembol, harf, rakam kullanılmışsa bunların da açıklanması gerekmektedir (TTK md. 65/1)⁵⁰. Ayrıca yapılacak olan kayıtlar içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilmemeli ve değiştirilmemeli ve yapılış zamanı belirlenemeyen değişimler de yapılmamalıdır (TTK md. 65/3).

Kayıtların yapılmasına dayanak olan belgeler ve tutulan defterler (ve yapılan kayıtlar) elektronik veri taşıyıcıları aracılığı ile de tutulabilir. Ancak bu kayıtlara, saklanma süresince ulaşılması ve okunabilir şekilde sunulması tacirin sorumluluğundadır (TTK md. 65/4).

2.1. Envanter

Ticari işletmesinin açılışında her tacir, işletmeye ait olan varlıklar (mevcutlar + alacaklar) ve borçları eksiksiz olarak tespit ederek değerlerini belirten bir envanter çıkarmalıdır. Burada tacir, envanter çıkarılmasından sorumlu tutulmuştur (TTK md. 66/1). Ticari işletmeler için faaliyet dönemi, hesap dönemi ve hesap yılı terimlerinden anlaşılacak olan süre bir yıl yani oniki aydır ve tacir, her faaliyet döneminin sonunda envanter çıkarmalıdır. Faaliyet dönemi, takvim yılı ile aynı olmak zorunda değildir (Örn: Spor Ku-

⁵⁰ Moroğlu'na göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 215/1 hükmü ile çelişkinin önlenmesi bakımından anılan hükmün saklı tutulduğunun 1'inci fıkrada belirtilmesi gerekmektedir. Çünkü, VUK md. 215/1; Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabileceğini ifade etmiştir. Bkz. Moroğlu, **a.g.e.**, s.55-56. Yazarın bu görüşünü yerinde bulmaktayız. Nitekim kanun koyucu TTK md. 70'de aynı hataya düşmemiş ve diğer kanunlarda yer alan istisnaların saklı olduğunu açıkça belirtmiştir. Bu konuda ayrıca bkz. İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun. RG: 22.4.1926, S.805.

lülere). Ancak faaliyet dönemi sonunda çıkarılacak bu envanter için katı bir süre bulunmadığından, işletmenin faaliyetlerinin akışı dikkate alınmak suretiyle uygun bir sürede çıkarılmalıdır (TTK md. 66/2). Fakat bu süre üç ayı geçmemelidir. Çünkü yevmiye defteri gibi kapanış tasdikine tabi ticari defterlerde son süre, ilgili faaliyet döneminden sonraki üçüncü ayın sonudur.

İşletmenin maddi duran varlıkları ve stokları yaklaşık aynı miktarlarda, değerlerde ve bileşimlerde bulunduruluyorsa veya düzenli olarak yenileniyorsa, üç yılda bir fiziksel sayım yapılması şartıyla, aynı değer ve miktardan envantere alınabilir ve aynı nitelikteki stoklar, menkul varlıklar ve borçlar ayrı ayrı gruplarda toplanarak ağırlıklı değerleri üzerinden envantere konulabilir (TTK md. 66/3, 4).

Envanter çıkarma işleminde, fiziki olarak tüm varlıklar ve borçların miktar ve tutarları tespit edilebileceği gibi fiziki sayım sonucuna eş olmak şartıyla TMS/TFRS'na uygun olarak çeşitli denetim teknikleri de kullanılabilir (TTK md. 67/1). Yani; envanter çıkarılırken, malvarlığı TMS/TFRS'na aykırı olmamak şartıyla rastgele alınmış örnekler, yoklamayla belirleme yöntemine göre, genel kabul gören matematiksel – istatistiksel yöntemler yardımıyla çeşit, miktar ve değer olarak tespit edilebilir⁵¹. Ancak eğer TMS/TFRS'na uygun başka bir yöntemle cins, miktar ve değer olarak işletmenin malvarlığı güvenle tespit edilebiliyorsa fiziki olarak envanter işlemi gerekli değildir (TTK md. 67/2).

Faaliyet dönemi bitiminden 3 ay önce veya 2 ay sonra özel bir envanter yapılmışsa ve TMS/TFRS'na uygun bir şekilde tahmin yöntemiyle faaliyet döneminin sonundaki varlıkların faaliyet dönemi sonundaki değerlemesi doğru yapılmışsa varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur (TTK md. 67/3).

2.2. Finansal Tabloların Düzenlenmesi

TMS/TFRS hükümleri saklı kalmak kaydıyla her faaliyet dönemi sonunda tacir, bilanço ve gelir tablosundan oluşan yılsonu finansal tablolarını hazırlar. Bilanço, varlıkların ve borçların tutarlarını göstermelidir. Yılsonu finansal tablolarından yılsonu bilançosuna ilişkin hükümler açılış bilançosunda da uygulanır (TTK md. 68/1, 2, 3).

⁵¹ Abdulkadir Bilen, **a.g.m.**, s. 128.

Eski Ticaret Kanunu'nda, her tacir yevmiye, defteri kebir, envanter defteri ve eğer gerçek kişi tacir ise; işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri tutmak (eTK md. 66/1, 3.b.) ve her iş yılı sonunda bir işletme hesabı hulasası çıkarmak zorundaydı (eTK md. 76)⁵². Ayrıca 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ise; işletme hesabı esasına göre defter tutan işletmelerin sadece tebliğde belirtilen "Muhasebenin Temel Kavramları"na uyması gerektiği belirtilmekteydi. Tebliğ'de, Muhasebe Usul ve Esaslarının "Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması"na İlişkin bölümünün "Temel Mali Tablolar"la ilgili kısmına uymakla yükümlü olan işletmeler bilanço esasına göre defter tutan işletmeler olarak tanımlanmıştı. Yeni düzenlemeye göre ise; tacirin bilanço ve gelir tablosundan oluşan yılsonu finansal tablolarını hazırlayacağı (TTK md. 68/1, 2, 3) aynı zamanda tacirlerin bilanço esasına göre defter tutacağı anlamına da gelmektedir. Ayrıca tacirin tutması gereken defterler arasında işletme defteri artık yer almamaktadır (TTK md. 64/4).

TTK'nun 64/5 hükmüne göre ise; Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan (Maliye Bakanlığı'na verilen) yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun 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. Dolayısıyla bu hükme göre 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce yaşanan VUK, TTK ve TMS/TFRS uyumsuzluğundan ileri gelen iş yükü ve karmaşasının devam edeceği anlaşılmaktadır.

TMS/TFRS'na göre bir finansal tablo seti finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, dipnotlar ve açıklayıcı notlardan oluşmaktadır. Bu nedenle her ne kadar bilanço ve gelir tablosu finansal tablolar olarak sayılsa bile nakit akış tablosu, dipnotlar ve açıklayıcı notlar da finansal tablo seti içinde yer alır⁵³.

⁵² Sabih Arkan, 2010, s.327 vd.; Ayşe Nur Berzek, **Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri**, 9. Baskı. İstanbul: BETA Yayınları, 2008, s.120 vd.

⁵³ Gürbüz Gökçen/Başak Ataman/Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 104.

Finansal tablolar TMS/TFRS'na ve özellikle de kavramsal çerçevede finansal tabloların niteliksel özelliklerinden biri olarak sayılan anlaşılabilirlik özelliğine göre, işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı sürede ve diğer kanunlardaki istisnalar saklı kalmak üzere Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmelidir (TTK md. 69; 70). Düzenlenen bu finansal tablolar tacir tarafından imzalanmalıdır (TTK md. 71).

2.3 Finansal Tablo Kalemleri

Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır⁵⁴. Bu nedenle de işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, dönem ayırıcı hesaplarını, gelirlerini ve giderlerini içerecek şekilde sunulmalıdır. Nakdi olanlar dışındaki teminatlar verenin bilançosunda gösterilmelidir (TTK md. 72/1).

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların kavramsal çerçevede belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulması demektir.⁵⁵

Standartların öngördüğü muhasebeleştirme kriterleri ise işletmenin varlık, borç, özkaynaklarının, gelir ve giderlerinin raporlama günündeki gerçek değerlerinin gösterilebilmesini amaçlamaktadır. Bu nedenle de finansal tablo kalemlerin "...doğru bir şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi..." zorunluluğu doğmaktadır (TTK md.72/1).

İşletme, varlıklarını ve borçlarını ya da gelirlerini ve giderlerini netleştirmez (TTK md. 72/2). İşletme, varlıkları ile borçları ve gelirler ile giderleri finansal tablolarda ayrı ayrı göstermelidir. İşlem veya diğer olayın özü gereği yapılan netleştirme dışında, yapılan netleştirmeler, kullanıcıların gerçekleştirmiş olan işlemleri, diğer olayları ve şartları ve gelecekteki nakit akışlarını anlamalarını zorlaştırmaktadır⁵⁶.

⁵⁴ Gürbüz Gökçen/Başak Ataman/Cemal Çakıcı, **a.g.e.** s. 103.

⁵⁵ Gürbüz Gökçen/Başak Ataman/Cemal Çakıcı, **a.g.e.** s. 105.

⁵⁶ TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS1.pdf>, s. 7. (E.T. 15.04.2012).

Bilançoda, işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş varlıklar (TTK md. 73/2) olarak tanımlanan duran varlıklar, dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar yeterli ayrıntıya inilerek gösterilir (TTK md. 73/1). İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların belirli bir raporlayan işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar. Bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse, bu tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilir⁵⁷.

İşletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması ile ilgili harcamalar, belsiz elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ve sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli giderler bilançoya alınmaz (aktifleştirilemez) (TTK md. 74/1, 2, 3). İşletmenin kuruluşu esnasında katıldığı noter harcı, tescil giderleri ve çeşitli resimler gibi giderler, sermaye sağlamak amacıyla yapılan ihraç, pay senedi basımı gibi giderler ve işletmenin içinde oluşturulan kendisine ait marka, unvan, patent, faydalı model gibi maddi olmayan varlıklar (entelektüel varlıklar) aktifleştirilemez⁵⁸. TMS / TFRS'na göre de aşağıdaki iki koşulun varlığı halinde bir maddi olmayan duran varlık aktifleştirilir⁵⁹:

- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ve kayıplar için karşılık ayırma işleminde ve peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirler yani dönem ayırıcı hesaplar hakkında TMS/TFRS hükümleri uygulanmalıdır (TTK md. 75, 76).

Buna göre; karşılık; gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür ve aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır⁶⁰:

⁵⁷ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/F_R_I_K_C_1_.pdf, s. 8. (E.T. 15.04.2011).

⁵⁸ Mustafa İnanç, **a.g.m.**, s.236.

⁵⁹ Gürbüz Gökçen/Başak Ataman/Cemal Çakıcı, **a.g.e.**, s. 486.

⁶⁰ TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, ss. 1,4. (E.T. 15.04.2011).

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması,
- yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Dönem ayırıcı hesaplar için ise çeşitli standartlarda yer alan hükümler vardır. Örneğin; TMS 18 – Hasılat standardına göre; bir ürünün satış fiyatı, satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa ve servis tutarı ile satış fiyatı birbirinden ayrıştırılabilir ise bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönemde hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır⁶¹.

İşletmenin yükümlülükleri ve sorumlulukları bilançonun pasifinde borçlar kısmında yer alır. Ancak eğer şarta bağlı bir borç veya yükümlülük var ise ve bilançonun pasifinde gösterilemiyorsa, bu durumda TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardında finansal tablo seti içinde sayılan dipnotlarda ve açıklayıcı notlarda bilgi verilmelidir (TTK md. 77). Buradaki hüküm şeffaflık gereğince pasifte yer almayan sorumluluk ve yükümlülüklerin açıklanması gereğini ifade etmektedir⁶².

Finansal tabloların sunumunda TMS/TFRS hükümleri saklı tutularak (TTK md. 72/1) kanuni düzenleme yapılmıştır. Yani finansal tablolar düzenlenirken TMS/TFRS'nın özel önem verdiği aşağıdaki hükümlere de uyulması gerekmektedir⁶³:

- Finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenmelidir.

Burada sözü edilen süreklilik kavramının bir gereği olarak işletmelerin sahip ve ortaklarından bağımsız ömürleri vardır (TTK md. 78/1-b). Bu nedenle de işletmeler sınırsız ömürlerini dönemlere ayırarak raporlama yaparlar. Bunun sonucu olarak da bir önceki dönemin dönem sonu finansal tablolarındaki değerler, bir sonraki dönemim dönem başı finansal tablolarındaki değerlerdir (TTK md. 78/1-a).

⁶¹ Gürbüz Gökçen/Başak Ataman/Cemal Çakıcı, **a.g.e.**, s. 267.

⁶² Mustafa İnanç, **a.g.m.**, s.236.

⁶³ TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS1.pdf>, ss. 6-9. (E.T. 15.04.2012).

- Tüm finansal tablolar (nakit akış tablosu hariç) muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenlenmelidir.

Buradan da anlaşılacağı gibi, standartlar tahakkuk esasını benimsediği için, gelir ve giderlerin gerçekleşme (ödeme ve tahsilat) durumuna göre değil ilgili olduğu faaliyet yılında tahakkuk edip etmediğine göre finansal tablolara alınması yani, finansal tabloların dönemsellik ilkesine göre düzenlemesi gerekir (TTK md. 78/1-e).

Bazı durumlarda finansal tabloların hazırlandığı yılı ilgilendiren bazı olaylar bilanço gününden sonra ancak finansal tabloların hazırlanıp yönetim kurulu tarafından yayım kararı alınan günden önce gerçekleşmiş olabilir. Bu durumda gerçekleşen olaylara **raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar** denilmektedir⁶⁴. Bu durumda işletme; raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür (TTK md. 78/1-d).

- İşletme finansal tablolarında, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde ayrı olarak sunar.

- İşletme, bir standart uyarınca zorunlu olmadığı veya izin verilmediği sürece, varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez.

Yani işletme, varlıklarını, borçlarını, gelirlerini ve giderlerini açık seçik anlaşılabilir şekilde düzenli olarak (benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı ayrı bir biçimde) göstermelidir. Bunlardan varlıkların ve borçların bilançoya alınmadan önce bilanço gününde teker teker değerlendirilmesi gerekir (TTK md. 78/1-c).

- Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır.

Önceki dönem finansal tablolarında varlıkların ve borçların gösterildiği değerler açılış bilançosundaki değerlerle aynı olmalıdır (TTK md. 78/1-a).

⁶⁴ TMS 10 Raporlama Döneminde (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS10.pdf>, ss. 2, 3. (E.T. 15.04.2012).

- Bir başka TFRS’de tersine bir hüküm yoksa işletme, cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin olarak önceki dönem ile karşılaştırmalı bilgileri sunmalıdır.
- Finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmelidir.

Burada amaçlanan nokta iki dönem arasında firmanın sonuçlarının karşılaştırılabilmesini sağlamaktır. Bu nedenle de dönemden döneme uygulanan muhasebe politikalarının (uygulanacak yeni politikanın gerçek sonucu daha iyi yansıtacağı durumlar dışında) değiştirilmemesi gerekir (TTK md. 78/1-f).

Kavramsal çerçevede, finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esasları belirtilmiştir. Bu ölçüm esasları Tarihi maliyet, Cari maliyet, Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri) ve Bugünkü Değer’dir. Varlıklar ve borçlarla ilgili yapılacak olan değerlendirme işleminde de TMS/TFRS tarafından öngörülen (kavramsal çerçevede belirtilen) değerlendirme ölçekleri kullanılmalıdır (TTK md. 79, 80, 81).

Sonuç

13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Ticaret Kanunu’nun “Ticari İşletme” başlıklı Birinci Kitabı’nın Beşinci Kısım’ı “Ticari Defterler”e ilişkin ticari defterlerin tutulma yükümlülüğü, defterler tutulurken uyulması gereken kurallar ve envanter, açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloların düzenleme yükümlülüğü, finansal tablo kalemlerine ilişkin ilkeler, değerlendirme ilkeleri ve ticari defterlerin saklanması ve ibrazı ile ilgili hükümleri içermektedir. Bu hükümler hep birlikte değerlendirildiğinde şu saptamaları yapmak mümkün olacaktır:

6102 sayılı TTK döneminde, eTK döneminde ismen gösterilmeyen defterlerin saptanmasında yaşanan güçlük ve sakıncalar yasal sisteme geçilerek bertaraf edilmiştir.

Tasdike ve beyana tabi defterler ayırımına son verilmiş; başka bir deyişle yeni Ticaret Kanunu beyana tabi defterlere yer vermemiştir. Özellikle defter tutma yükümlülüğü konusunda TTK, kabulü üzerinden çok bir zaman geçmeden 6335 ve 6455 sayılı kanunlarla değişikliğe uğramış ve böylece pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin yeterli yaprakları

bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebileceği; yevmiye defterinin kapanış onayının, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, anonim şirket yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayının ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılabilmesi öngörülmüştür. Böylece kapanış onayı sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterine özgülenmiştir.

Her tacirin asgari tutması gereken yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterinin yanında tüzel kişi tacirlere özgü pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerin de ticari defterler olduğu açıkça vurgulanmış böylece uygulamada bu defterlerin tutulmasında görülen aksaklıkların ve tereddütlerin önüne geçilmek istenmiştir.

6102 sayılı TTK döneminde, tacirlerin sadece bilanço usulü defter tutmasına izin verilmiştir. Başka bir deyişle; işletme (hesabı) defteri (eTK md. 66/1-3.b.) ile bir ticari işletmenin muhasebesini tutma olanağı, gerçek kişi tacir için artık son bulmuştur.

Defterlerin elektronik ortamda tutulmasına ve saklanmasına imkân tanınmıştır. Böylece bilgisayar kaydı ve benzer şekil ibareleri ile bilgi teknolojilerinin gelişimine uygun şekilde yeni çıkan saklama aygıtlarının da kullanılabilmesinin önü açılmıştır.

Defterlerin ziyaı durumunda “zayi belgesi” istenebilecek haller arasına hırsızlık hali açıkça dahil edilerek bu konuda Yüksek Mahkeme içtihatlarının dikkate alındığı anlaşılmaktadır.

Defterler kayıtlarının incelenmesi yeniden kaleme alınmış; defterlerin ibrazında ilgili yapraklardan suret alınması ayrı bir madde olarak (TTK md. 84) düzenlenmiş; defterlerin tesliminde ise 6762 sayılı Kanun döneminde miras, şirket ve iflas işleri olarak sayılan haller yerine 6102 sayılı Kanun döneminde malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkemenin, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebileceği ifade edilmiştir.

6102 sayılı TTK, defterlerin nasıl tutulacağı ile ilgili ayrıntılı hükümlere yer vermiş, ayrıca defterlerin tutulmasında VUK'daki ilgili hükümlere ve

TMS/TFRS'na uygun tutulmasını öngörmüştür. Bu bağlamda ticari defterlerin 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin öngördüğü Tek Düzen Hesap Planı'na göre tutulmasını ve finansal tabloların Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun öngördüğü TMS/TFRS'na göre düzenlenmesi hükmünü getirmiştir.

TTK'nun 64/5 hükmüne göre; Maliye Bakanlığı'na verilen yetki ve bu kanunda açıklanan defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümlerinin VUK ve diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmeyeceği hükmü ile TTK yürürlüğe girmeden önce yaşanan VUK, TTK ve TMS/TFRS uyuşmazlığından ileri gelen iş yükü ve karmaşasının devam etmesine sebebiyet verecektir.

Yeni Ticaret Kanunu'nda yapılacak olan envanter işlemleri ile değerlendirme ilkeleri TMS/TFRS ışığında açıklanmıştır. Kanun'da envanter işlemlerinin ve değerlendirme ilkelerine de ayrıntılı olarak yer verilmesi, ileride standartlarda yapılacak herhangi bir değişiklikte, normlar hiyerarşisi açısından yasa ya aykırı düzenleyici işlem yapılamayacağına göre kanunda da değişiklik yapılması zorunluluğunu ortaya çıkaracaktır. Bu durum ise Anayasanın kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği kanun yapma yetkisine sahip olan TBMM için (AY. md. 7, 87) ayrı bir yük getirecektir.

Son olarak defterlerin 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre tutulması ama finansal tabloların TMS/TFRS'na göre düzenlenmesi hükmü, muhasebecilik ve mali müşavirlik meslek mensuplarının mevcut iş yükünü daha da artıracaktır.

Kaynakça

Abdulkadir Bilen, “Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Nisan 2007, s. 121 – 132.

Abuzer Kendigelen, **Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler**, 1. Baskı. İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2011.

Ahmet Battal, “Tacir, Ticari Defterlerini Tacir Gibi Sorumlu Olan Hasımına Karşı Delili Olarak Kullanabilir mi?” **Prof. Dr. Halid Kemal Elbir’e Armağan**, İstanbul 1996, ss.86-97.

Ayşe Nur Berzek, **Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri**, 9. Baskı. İstanbul: BETA Yayınları, 2008.

Bumin Doğrusöz/Öznur Onat/Funda Tunçel Töralp, **Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu**, İstanbul: İSMMMOMO Yayınları, 2011.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/F_R_I_K_C_1_.pdf, ss. 8-11. (E.T. 15.04.2012).

Erdoğan Moroğlu, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Öneriler**, 5. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2007.

Fevzi Yarbaş, **Ticaret ve Vergi Davalarında Ticari defterlerin Delil Niteliği**, 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 1996.

Gürbüz Gökçen/Başak Ataman/Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.

<http://tdkterim.gov.tr/bts/> (E.T. 01.05.2011).

Mehmet Bahtiyar, **Ticari İşletme Hukuku**, 11. Bası. İstanbul: BETA Yayınları, 2012.

Mustafa İnanç, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs - Haziran 2011, s. 227 – 246.

Nihat Taşdelen, “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y.2012, C.3, S.1, s.3-4, ss.1-41, http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1225/file/nihat%20tasdelen%203_1.pdf (E.T. 20.08.2012).

Project History, <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/histroy/History.htm>, (E.T. 15.04.2012).

Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 14. Baskı. Ankara: BTHAE Yayınları, 2010. (Atıf Şekli: **2010**).

Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 15. Baskı. Ankara: BTHAE Yayınları, 2011.

Sami Karahan, **Ticari İşletme Hukuku**, Güncellenmiş 20. Baskı, Konya: Mimoza Yayıncılık, 2011.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29), <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1>, (E.T. 01.05.2012).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS1.pdf>, (E.T. 15.04.2012).

TMS 10 Raporlama Döneminde (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS10.pdf>, (E.T. 15.04.2012).

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, (E.T. 15.04.2012).