

TACİRLER, YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ ÖDEVİ*

Ömer Faruk BATIREL**

ÖZET

*Bu yazının amacı; ticari defterlerin tutulması ve mali tabloların düzenlenmesi konusundaki hükümleri 1.1.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) ticari defterler, mali tablolar ve değerlendirme konusunda Vergi Usul Kanununa (VUK) üstünlük taşıyacak şekilde tacir vergi mükelleflerinin ödevleri ile ilgili bağlayıcı bir düzenleme getirip getirmediğini araştırmak ve sorgulamaktır. Vergi hukukumuz; ticari defterler, vesikalar ve değerlendirme konusunda özel hükümler tesis ettiği için daha önceki Türk Ticaret Kanunu ilişkisinde olduğu gibi bu konularda tacirler için gene Vergi Usul Kanunu hükümleri geçerli olacaktır. Bu yoruma göre ticari defterler, vesikalar, mali tablolar ve değerlendirme konularında **vergisel düzenlemelerin esas olacağı** kanaatindeyiz. 6102 sayılı yasa özellikle muhasebe standartları konusunda yasa ile düzenlemesi gereken kural ve yasakları düzenleyici ve denetleyici bir kurum olan **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**na verilmiş görünmektedir.*

Anahtar Kelimeler: Tacir, Ticari Defterler, Finansal Tablolar, Değerleme, Vergi Ödevi, Muhasebe Standartları

TRADESMEN, NEW TURKISH TRADE LAW AND TAX DUTIES

ABSTRACT

*The aim of this paper is to examine whether new Turkish Trade Law No.6102 effective 1st of January 2013 would be more binding tradesmen than Turkish Tax Law in terms of taxpayer's duties & obligations - book-keeping, financial statements and asset valuation. We have reached the conclusion that new Turkish Tax Law by introducing **more specific and comprehensive articles** regarding book-keeping, financial statements and valuation would be binding as it was before. In the field of book-keeping, documentation, financial statements and valuation taxpayers would certainly and primarily consider the **tax legislation** concerned. It seems new trade law has delegated excessive power in terms of rules, procedures and bans to a newly established **Public Oversight, Accounting and Audit Standards Board**.*

Key Words: Tradesmen, Commercial Books, Financial Statements, Valuation, Tax Duties & Obligations, Accounting Standards.

* Bu makale; İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Derneğinin 6-7.4.2012 tarihlerinde düzenlediği Türkiye XI.Vergi Kongresinde sunulan tebliğ metnidir.

** Prof. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Bu yazının amacı; ticari defterlerin tutulması ve mali tabloların düzenlenmesi konusundaki hükümleri 1.1.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan¹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) ticari defterler, mali tablolar ve değerlendirme konusunda Vergi Usul Kanununa (VUK) üstünlük taşıyacak şekilde tacir vergi mükelleflerinin ödevleri ile ilgili bağlayıcı bir düzenleme getirip getirmediğini araştırmak ve sorgulamaktır.

Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında genel bütçeye ve il özel idareleri ve belediyelere ait vergi resim ve harçlar hakkında uygulanan VUK'nun ikinci kitabında bildirmeler, muhasebe usulü, defter tutma, vesikalar ile muhafaza ve ibraz ödevleri şeklinde düzenlenen “mükellefin ödevleri” ile ödev olarak sayılmamakla birlikte üçüncü kitapta yer alan “değerleme” hükümleri vergi mükelleflerini bağlayıcı vergi hukuku düzenlemeleridir.

Bilindiği gibi vergi hukukunun ticaret hukuku ile ilişkisinde genel kabul gören yorum tarzı, tacirler² için ticaret hukukunun ilkeleri geçerli olmakla birlikte vergi hukukunun getirdiği özel düzenlemelerin esas tutulmasıdır. Dolayısıyla vergi hukukumuz; ticari defterler, vesikalar ve değerlendirme konu-

¹ 1.1.2013 tarihinden itibaren 6102 sayılı Kanun Geçici 6.maddesine göre “...Büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları, Sermaye Piyasası Kanununa (SPK) göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları, 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), buna karşın küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri ile maddenin ilk cümlesinde sayılanlar dışında kalan her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler için özel TMS'na (KOBİ TMS) defter tutup tablo hazırlamak zorundadır. Küçük ve orta ölçekli olsalar dahi... a) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem gören veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçları ihraç edilme aşamasında bulunan sermaye şirketleri ile b) Esas faaliyet konularından biri, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olan bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzerleri **büyük sermaye şirketi** sayılır.”

² “...Bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimseye tacir denir... (6102 s. K.m.12) ve “...Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar...”m.18.

sunda **özel hükümler tesis ettiği için** daha önceki TTK ilişkisinde olduğu gibi bu konularda tacirler için gene VUK hükümleri geçerli olacaktır. Bu yoruma göre ticari defterler³, vesikalar, mali tablolar ve değerlendirme konularında VUK. M.175⁴,

VUK.Mükerrer M.242⁵ ve VUK.Mükerrer M.257⁶'nin verdiği yetki ile çıkarılan VUK tebliğleri ve Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleriyle (MSGT) yapılan **vergisel düzenlemelerin esas olacağı** kanaatindeyiz.⁷

³ "Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur." VUK.175.

⁴ VUK m.175 "Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

⁵ VUK. Mükerrer.m.242. "Maliye Bakanlığı; mükelleflere,... elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir. ... Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir."

⁶ VUK.Mükerrer 257. "Maliye Bakanlığı;...mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna (VUK) göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtturmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya,bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya....yetkilidir."

⁷ Nitekim 1 ve 3 sıra No.lu MSGT'nde bu ilişki açıkça ortaya konulmuştur. "Tebliğ ...vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlanmıştır. **Bu itibarla MSGT'de vergi mevzuatına kıyasen farklılık gösteren düzenlemeler yer almaktadır.** Vergi mevzuatına göre alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması mükellefin isteğine bırakılmasına rağmen, 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre reeskont işlemlerinin zorunlu olması veya vergi mevzuatında kıdem tazminatları için karşılık ayrılması öngörülmemişken Tebliğde, kıdem tazminatları karşılığı hesabının kullanılmasının zorunluluğu bu çelişkilere örnek olarak verilebilir. Keza, alınan ya da verilen ileri tarihli çekler vergi uygulamasında normal çek olarak kabul edilirken, Muhasebe Sisteminde "**özün önceliği kuralı**" gereğince alacak ya da borç senedi olarak kabul edilmekte ve reeskonta tabi tutulmaktadır. Bu itibarla, MSGT ile yapılan düzenlemeler, vergi

Sunumumuz üç bölümden oluşacaktır. Birinci bölümde ticari defterler, ikinci bölümde mali tablolar ve üçüncü bölümde de değerlendirme yönünden 6102 sayılı yasanın vergi ödevi ile ilişkisi tartışılacaktır.

I. TİCARİ DEFTERLER

A. Defter Tutma Yükümlülüğü ve Tutulması Zorunlu Defterler

6102 sayılı TTK'nun 64.maddesinde tanımlanan defter tutma yükümlülüğünün amacı "...Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, TMS'na ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir 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. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir." şeklindedir. TTK'nda defterler işletmenin faaliyetleri ve finansal durumunu göstermek için tutulurken VUK yönünden defterler mükelleflerin faaliyetlerini ve finansal durumunu göstermek amacıyla **vergi ile ilgili ödev olarak** tutulur.

Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri 6102 sayılı TTK'na göre tutulması zorunlu defterlerdir. Bunlar dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)⁸ tarafından bir tebliğ ile belirlenir..." **Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakereler defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari**

mevzuatı ve uygulaması ile ilgili hiçbir hususu düzenlememekte veya değiştirmemektedir. Bu düzenlemeler sadece muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya yöneliktir. Mükelleflerin bu hususa özellikle dikkat etmeleri ve Tek Düzen Muhasebe Sisteminin bazen vergi mevzuatına aykırı hususları da içerdiğini gözden uzak tutmamaları gerekmektedir. "Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak, vergiye tabi karın tesbiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek olan mali tabloların tekliği değiştirilmez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır." Buna göre, muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak tanzim edilecek mali tablolarda yer alacak "Dönem Kâr"ı (Ticari Kâr) veya Zarar'ı ile vergiye matrah olacak Kar (Mali Kar) veya Zarar arasında meydana gelecek fark, bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek, vergiye tabi safi kazanç, mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır."

⁸ 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı yasanın 27.maddesi ile 2499 sayılı SPK Kanununa eklenen Ek 1.madde ile Başbakanlıkla ilgili bir özel bütçeli kamu idaresi olarak kurulan TMSK, 26.9.2011 tarih ve 660 sayılı KHK ile adı **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna** (KGMDK) dönüştürülmüş ve Başbakanlıkla ilişkili **düzenleyici ve denetleyici bir kurum** olmuştur.

defterlerdir. 6762 sayılı kanunda işletmesinin mahiyet ve önemine göre **işletme hesabına göre defter tutabilecekken bu kaldırılmış** ve yevmiye defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin KGMSK tarafından bir tebliğ ile belirleneceği hükme bağlanmıştır.

B. Defterlerin Tasdiki ve Tutulma Usul ve Esasları

1. 6102 sayılı TTK.M.64/3 e göre “..Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılış ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. TMS’na göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir. 6762 sayılı yasada defter tasdikleri VUK defter tasdik bilgilerine göre tasdik olunurken bu atıf kaldırılmıştır.⁹

2. 65.maddede **defterlerin tutulma esasları** düzenlenmiş ve “...defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir. Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler TMS’na uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.”

Elektronik olarak ya da dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onayları ve bu defterlerin nasıl tutulacağı 6762 sayılı yasada Sanayi ve

⁹ “...Bu defterler, ... Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza olunur. Sicil memuru veya noter, defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmî mühür ve imzasıyla tasdik eder. Noterlerce tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicili memurluğuna bildirilir. Şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler ...Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur..”6762.K.m.69.

Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca ortak tebliğle belirlenirken, 6102 sayılı yeni yasada bu yetki münhasıran 660 sayılı KHK ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı görevlerini üstlenen Gümrük ve Ticaret Bakanlığına verilmiştir.

660 sayılı KHK nin 26.maddesi ile de kanuni defterlerin KGMDK'nca yayınlanan TMS'na uygun olarak tutulmasının şart olduğu da ayrıca hükme bağlanmıştır.¹⁰

3. Eski kanunda defterlerin Türkçe tutulması dışında bir düzenleme yok iken gene KGMSK'na atıf yapılarak **defter tutma ilkeleri**; madde gerekçesinde şöylece tanımlanmaktadır. “..**Tamlık**, kısaca işletme iş ve işlemlerin eksiksiz olarak, yani herhangi bir boşluk yaratmadan muhasebeleştirilmesi, kaydı gereken bir iş ve işlemin kayıt dışı bırakılmaması, **doğruluk**, kaydın gerçeğe uygun ve sadık bir biçimde iş ve işlemi yansıtmadır. İşlemin gerçeğe sadık bir şekilde muhasebe kaydı haline gelmesi, inceleyenin yanlış yorumlara yöneltmeden aktarılmasıdır. **Zamanında** kayıt, muhasebe kaydının zama-

¹⁰ “TMSK yeni adıyla KGMDK yetkisi m.88- (1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kurul tarafından yayımlanan, TMS'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. (2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) tam uyumlu olacak şekilde, yalnız KGMDK tarafından belirlenir ve yayımlanır. (3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar. (4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, TMS'na uygun olmak ve KGMDK'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler. (5) TMS'nda hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.” “..**Bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, SPK kapsamındaki tüm kurumların ve kooperatiflerin** finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin özel hükümler saklıdır. (2) Özel kanunlarda ve KGMDK'nca onaylanmış bulunan finansal tablolara ilişkin idari düzenlemelerde öngörülmemiş bulunan hususlarda bu Kanun hükümleri ile bu Kanunda gönderme yapılan TMS uygulanır.”

6102 s. K. m.528 Bu Kanunun 88 inci maddesine aykırı hareket edenler yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar. m.562. Adli para cezası Türk Ceza Kanunu 52.maddesine göre hakimnin takdirine göre günlük 20 ila 100 TL arasındadır.6762 sayılı yasa 67.madde “...66 ncı maddenin birinci fıkrasının 1 ila 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyip de ikinci fıkraya göre mesul olanlar üç milyon liradan otuz milyon liraya kadar ağır para cezasıyla cezalandırılır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde,bunları tutmakla vazifelendirilmiş olan kimseler dahi aynı cezaya mahkûm edilirler. Diğer kanunlarda bulunan cezai hükümler mahfuzdur.”

nında yapılması, sonraya bırakılmaması gereğini ifade eder. İlke muhasebe kaydının 5-10 gün gibi belirli süre içinde yapılmasını öngörmemekte, genel kabul gören muhasebe kurallarına uygun olarak “zamanında” ölçüsünü kullanmaktadır. “Zamanında”, hemen veya derhal anlamına gelmediği gibi, haftalara da izin vermemekte, gerçekçi ancak kısa bir süreye yani muhasebeleştirilmenin olağan süresine işaret etmektedir. **Düzen** ilkesi ile yapılan iş ve işlemlerin kaydının zaman akışına göre, yani kronolojik sırada tarih ve belge numarası dikkate alınarak yapılması kastedilmektedir...” Bu ilkeler VUK.215 ila 219. maddelerinde **kayıt nizamı** olarak hükme bağlanmıştır.

4. Defterleri Saklama Yükümlülüğü. 6102 sayılı TTK, eski kanuna paralel olarak “...her tacir; a) **ticari defterlerini**, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, b) alınan ticari mektupları, c) gönderilen ticari mektupların suretlerini, d)... yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.” şeklinde hükme bağlanmıştır. **Saklama süresi on yıldır.**¹¹

“..Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların **ticari defterlerinin ibrazına**, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir... Hukuk Muhakemeleri Kanununun (HMK) yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır.”¹²

¹¹ “...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 bitişiyle başlar. 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 kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır..”

¹² Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapılarından suret alınır. Defterlerin geri kalan içerikleri, onların TMS’na uygunluklarının denetimi için gerekliyse mahkemeye açıklanır. Malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir. 6102 s. k 83-85.

5. 6762 sayılı eski kanunda **ticari defterlerin ispat kuvveti**, sahibinin lehinde, aleyhinde ve diğer tarafın aleyhinde **delil** olarak kullanılabilceği hükümleri TTK'ndan çıkarılmış buna buna karşın **HMK**'a konulmuştur.¹³

6102 sayılı kanunun 64.madde gerekçesinde “...Defterlerin, UFRS’ni yansıtır şekilde hazırlanan TMS’na (m. 88), bu standartlarda hüküm bulunmayan hallerde doğrudan UFRS’na göre, tacirin ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu açıkça gösterir şekilde tutulması şarttır. Muhasebenin tutuluşunda TMS ve bu bağlamda UFRS emredici niteliktedir. Bu sonuç 88 inci maddeden doğar. Hükmün TMS’na ve kanunun 88 inci maddesine gönderme yapması özel bir anlam taşır. Muhasebe, VUK’na ve vergi mevzuatına göre tutulamaz.” ifadesi vergi hukukumuzda defterin vergi ile ilgili tutulması ve vergi hukukunun özel düzenlemelerinin geçerliliği karşısında kanımızca hukuka uygun bir yorum değildir.

Özetle elektronik olanları da dahil olmak üzere ticari defterlerle ilgili olarak VUK, TTK ‘ndan çok daha geniş kapsamlı bağlayıcı düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır. **Vergi mükellefleri TTK hükümleri yanısıra VUK tebliğlerine de uymak ve defterlerini vergi mevzuatına uygun olarak tutmaya devam etmek zorundadırlar.**

II. FİNANSAL TABLOLAR

6102 sayılı kanunun 68.maddesinde tacirlerin açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tabloları **düzenleme yükümü** getirmiş bulunmaktadır. Bu hükme göre; “*her tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilançoynu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. (2) Tacir, gelir tablosunu hazırlar. (3) Bilanço ile gelir*

¹³ 6762 s. K.82 ila 86.maddeler. Aynı hüküm 6100 sayılı HMK 222.maddesine konulmuştur. Madde aynen şöyledir.” Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir. (2) Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır. (3) İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz. (4) Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur. (5) Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır.”

tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur... TMS'nin bu konudaki hükümleri saklıdır.” Bilanço için verilen tanım eski TTK ile oldukça yakındır. “..TMS’nda aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır. (2) Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.” Öz sermaye yerine öz kaynak deyimi kullanılmış, duran varlıklar tanımlanmış, dönem ayırıcı hesaplara yer verilmiş ancak gerekçede de ifade edildiği gibi “genel bir hüküm olduğundan uyulması zorunlu asgarîyi gösteren bir bilânço şemasına da yer vermemiştir. Ancak bilânço kalemlerinin yeterli derecede ayrıntıya inilerek şemalandırılmasını öngörmüştür.”¹⁴ (m.73).

Anonim şirketlerde yönetim kurulu geçmiş hesap dönemine ait, TMS’nda öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamak ve genel kurula sunmakla yükümlüdür. Anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS’na göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; **şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde** çıkarılır¹⁵

“...Yıl sonu finansal tabloların diğer kanunlardaki istisnalar saklı kalmak kaydıyla Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmesi, TMS’na uyularak düzenlenmesi, açık ve anlaşılır olması, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılması ilke olarak kabul edilmiştir.”¹⁶

¹⁴ Bkz.6102 s. K.m.73.Ayrıca eski yasada bulunmayan bir düzenlemeye yer verilerek; tamlık ilkesinin bir uygulaması ve AB yönergesi gereği olarak TMS’nda aksi öngörülmedikçe, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalarla bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar (gerekçeye göre bu hüküm dönen varlıklar içinde yer alan elektronik veri tabanlarını kapsamamaktadır) için bilançonun aktifine kalem konulamayacağı, sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderlerin aktifleştirilemeyeceği 74.madde ile **aktifleştirme yasağı** olarak kabul edilmiştir.

¹⁵ Buna **dürüst resim ilkesi** denilmektedir 6102 sayılı K.m.514 -515.

¹⁶ Gerekçeye göre bu hükmün içerik ve anlamı, “TMS’na göre belirlenir ve tamamlanır. UFRS, IASC/IFRS’nin belirleyeceği kurallar ve bunlara dayalı TMS ile dinamik bir nitelik taşır. Birinci bent, vergi menfaatini gözetmeye ve korumaya yönelik vergi ilkelerini kesin olarak kapsam dışında bıraktığı gibi, UFRS’na yabancı nitelik taşıyan ve şiddetli eleştirilere konu olan Alman “Massgeblichkeit” ilkesini, benzer ilkeleri ve uygulamaları reddeder.”6102 s. K.m.69-70. Halbuki vergi bilançosunun vergi hukukunda ayrı düzenleme getirilmediğinde ticari bilançoya uygun olması gerektiğini öngören ilke yalnız Alman hukukunda değil AB üyelerinden Fransa, İtalya, İspanya ve Portekiz vergi hukukunda da cari ve mer’idir.Bkz.Nina Aguiar; Income Taxation and Accounting.: Conceptual Tools for Comparing European Systems.

Bilanço ve Gelir Tablosundan oluşan finansal tabloların tacir tarafından tarih atılarak imzalanması, bilanço kalemlerine ilişkin olarak da **tamlık** ve **mahsup yasağı** ilkeleri kabul edilmiştir. Buna göre “... aksine kanuni hükümler ve TMS saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdî tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır. ...Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez.” (M.72)

Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için TMS’nda öngörülen kurallara göre karşılık ayrılması, bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar (dönem ayırıcı hesaplar) hakkında TMS uygulanır. (M.73-74) şeklindeki karşılıklar ve dönem ayırıcı hesaplarla ilgili düzenleme de getirilen finansal tablo yeniliklerinden dir.Dikkat edilirse burada da TMS’na atıf yapılarak düzenleme yapılmıştır. (M.75-76)¹⁷

VUK.175’e göre çıkarılan 1992 yılından 2008 yılına kadar çıkarılan MSGT (onbeş tebliğ) yapılan düzenlemeler ise muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları ve tek düzen hesap planı gibi genel kabul görmüş muhasebe usul ve esasları dikkate alınmazsa esas itibarıyla (finansal) mali tabloların ilkeleri ve düzenlenmesi ve sunulması konusundadır. VUK.175’e göre çıkarılan 1 Numaralı MSGT’nde mali tablolar; **temel** (bilanço ve gelir tablosu) ve **ek** (satışların maliyeti tablosu, fon akım tabloları, nakit akış tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu) olarak sınıflanmıştır.

1 sıra nolu MSGT’nin ilgili maddelerinde muhasebe sistemi ve mali tablolarla ilgili olarak bizim de katıldığımız şu yorumlara yer verilmiştir.

“...Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki’nde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak

¹⁷ “..Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden,devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile TMS’nda öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, **bilançonun altında veya ekte** TMS’na göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri ekte belirtilir.” m.77

vergiye tabi kârın tesbiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.

Bu düzenlemede yer almayan konularda, daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan, bunun da uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulur.

Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak, bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştiremez...”

III. DEĞERLEME

A.Değerleme İlkeleri

Finansal tablolarda yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve TMS’nda öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir: a) **Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.** b) **Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.** c) **Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.**d) **Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar**, bunlar bilanço günü ile yıl sonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS’ndaki esaslara uyulur.e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar. f) Önceki yıl sonu finansal tablolarında uygu-

lanmış bulunan yöntemler korunur.... Standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden ayrılabilir.¹⁸

Duran ve dönen varlıklar TMS uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır. Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler TMS'na tabidir. Şartların gerçekleşmesi hâlinde TMS'nda öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır. (M.79-81).Tüm değerlendirme maddelerinde tekraren TMS'na gönderme bulunmaktadır.

TMS'na göre işletmeye dahil varlık ve borçların değerlemesindeki temel ölçüler şöylece özetlenebilir.¹⁹

¹⁸ Madde gerekçesinde değerlendirme ilkeleri şöylece açıklanmıştır. Birinci ilke, “bilançoların değerler özdeşliği” veya karşılaştırılabilirlik (comparability) diye anılır. Bilançoların gediksiz birbirini izlemelerini bir önceki bilançonun kapanış değerlerinin bir sonraki bilançonun açılış değerleriyle özdeş olmasını, böylece finansal durum karşılaştırması yapılmasını ifade eder. Bu ilkenin istisnası ..para biriminin değişmesidir. İkinci ilke, işletmenin sürekliliği (going concern)'dir.. Finansal tablolar işletmenin faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanır; meğerki, iflâs davası, tasfiye kararı, devamlı ödeme güçlüğü ödemeleri, tatil veya benzeri fiili veya hukukî bir sebep bu varsayımına olanak bırakmasın. İşletmenin öngörülebilir bir gelecekte faaliyetini devam ettireceği varsayılmazsa, işletmedeki tüm aktif ve pasiflerin farklı ölçülerle değerlendirilmesi gerekir ve yılsonu rakamları, faaliyetin sonuçlarını vermez. Üçüncü ilke, iki alt ilkeyi içerir: bilanço günü ve teker teker değerlendirme. Değerlemeler bilanço günü itibarıyla yapılmalı, bu tarihe kadar değerlendirmeyi etkileyen bütün etkenler dikkate alınmalı, anılan tarihten sonrakiler de hesaba katılmamalıdır. Teker teker değerlendirme ise şeffaflığın vazgeçilmez gereğidir. Aksi halde kalemler toplanır ve mahsuplarla bir değer elde edilirse, finansal durum anlaşılabilir. İhtiyat ilkesi, bilanço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır.Tahakkuk ilkesi diye adlandırılan muhasebenin temel varsayımlarından birini ifade eder. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığı ilkesini de kapsar. Yöntemlerde kararlılık, karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereğidir. İlkelerden istisnai durumlarda ayrılmak mümkündür. Ancak istisnai durumun haklı temellere dayanması ve vergi kanunlarından doğmaması gerekir.

Eski 6762 sayılı kanundaki değerlendirme hükümleri” Bütün aktifler, en çok **bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden** kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilafli bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesab edilir. Pasifler, hususiyetle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir.”hükümü bulunmaktadır.

Değerlemede ticaret hukuku **sermaye şirketlerinin** ortak ve alacaklılarının haklarının korunması kamuyu aydınlatma dürüst muhasebe açısından **asgari değer** (*niederswert*), buna karşın vergi hukuku kamu çıkarı açısından **azami değer** (*hoechestwert*) ilkesini kabul eder.Bkz.*Elbir Halit Kemal*; Gereğçeli Notlu TTK, İstanbul 1958, s. 42. Bu ilke için ayrıca bkz. 6102 sayılı yasanın mimarı *Ünal Tekinalp*; Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, Ankara 1970 s. 129 vd.

¹⁹ KGMSK; Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve; 27/01/2011 tarih ve 27828 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 209 sıra Nolu Tebliğ 4.55-4.56

1. **Tarihi Maliyet:** (*historical cost*) Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların **gerçeğe uygun [piyasa değerleri]** (*fair value*) ile ölçümlenir.

2. **Cari Maliyet** (*current cost*) Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

2. **Gerçekleşebilir Değer** (*realisable value*) (**ödeme Değeri** *settlement value*): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

4. **Bugünkü Değer** (*present value*) Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.²⁰

Buna karşın VUK.M.258 e göre, **vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbiti** olarak tanımlanan “**değerleme**” konusunda vergi matrahı ya da ticari işletme için “mali kâr” hesabında TMS yerine VUK değerlendirme kitabında yer alan ilke ve ölçüleri esas almaları zorunludur.

²⁰TMS’na göre finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar.

MSUT’a göre “vergi mevzuatına göre alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması mükellefin isteğine bırakılması ya da reeskont işlemlerinin zorunlu olması veya vergi mevzuatında kıdem tazminatları için karşılık ayrılması öngörülmemişken Tebliğde kıdem tazminatları karşılığı hesabının kullanılmasının zorunluluğu keza, alınan ya da verilen ileri tarihli çekler vergi uygulamasında normal çek olarak kabul edilirken, “özün önceliği kuralı” gereğince alacak ya da borç senedi olarak kabul edilmekte ve reeskonta tabi tutulması” bu çelişkilerle örnek olarak verilmektedir.

SONUÇ

6102 sayılı TTK ile getirilen ve 1.1.2013 tarihi itibariyle yürürlüğe girecek olan hükümlerin mükelleflerin vergi ödevleri ile ilişkisi incelendiğinde aşağıda sonuçlara varılmıştır.

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunumuzun (VUK) ikinci kitabında bildirmeler, muhasebe usulü, defter tutma, vesikalar ile muhafaza ve ibraz ödevleri şeklinde düzenlenen “mükellefin ödevleri” ile ödev olarak sayılmamakla birlikte üçüncü kitapta yer alan “değerleme” hükümleri vergi mükelleflerini bağlayıcı vergi hukuku düzenlemeleridir.

2. Vergi hukukunun ticaret hukuku ile ilişkisinde genel kabul gören yorum tarzı ticaret hukukunun ilkeleri geçerli olmakla birlikte vergi hukukunun getirdiği özel düzenlemeler esas tutulmasıdır. Dolayısıyla vergi hukukumuz ticari defterler, vesikalar ve değerlendirme konusunda **özel hükümler tesis ettiği için** daha önceki TTK ilişkisinde olduğu gibi bu konularda gene Vergi Usul Kanunu hükümleri geçerli olacaktır. Bu yoruma göre ticari defterler vesikalar ve finansal tablolar ve değerlendirme konularında VUK. 175, Mükerrer 242 ve Mükerrer 257'nin verdiği yetki ile çıkarılan VUK tebliğleri ve MSGT ile yapılan **vergisel düzenlemelerin esas olacağı** kanaatindeyiz.

3. 6102 sayılı kanununun 64.madde gerekçesinde “...Defterlerin, UFRS’ni yanı sıra şekilde hazırlanan TMS’na (m. 88), bu standartlarda hüküm bulunmayan hallerde doğrudan UFRS’na göre, tacirin ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu açıkça gösterir şekilde tutulması şarttır. Muhasebenin tutulduğunda TMS ve bu bağlamda UFRS emredici niteliktedir. Bu sonuç 88 inci maddeden doğar. Hükmün TMS’na ve kanununun 88 inci maddesine gönderme yapması özel bir anlam taşır. Muhasebe VUK’na ve vergi mevzuatına göre tutulamaz.” ifadesi vergi hukukumuzda defterin vergi ile ilgili tutulması ve vergi hukukunun özel düzenlemelerinin geçerliliği karşısında kanımızca uygun bir yorum değildir.

Özetle elektronik olanları da dahil olmak üzere ticari defterlerle ilgili olarak VUK’umuz TTK’ndan çok daha geniş kapsamlı bağlayıcı düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır.**Vergi mükellefleri TTK hükümleri yanı sıra VUK tebliğlerine de uymak ve defterlerini vergi mevzuatına uygun olarak tutmaya devam etmek zorundadırlar.**

4. VUK.175 e göre çıkarılan 1992 yılından 2008 yılına kadar çıkarılan MSGT (onbeş tebliğ) yapılan düzenlemeler ise muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları ve tek düzen hesap planı gibi genel kabul görmüş muhasebe usul ve esasları dikkate alınmazsa esas itibariyle (finansal) mali tabloların ilkeleri ve düzenlenmesi ve sunulması konusundadır. VUK.175’e göre çıkarılan 1 Numaralı MSGT’nde mali tablolar; **temel** (bilanço ve gelir

tablosu) ve **ek** (satışların maliyeti tablosu, fon akım tabloları, nakit akış tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu) olarak sınıflanmıştır. *Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak, bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştiremez.*

5. VUK.M.258 e göre, **vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbiti** olarak tanımlanan “**değerleme**” konusunda vergi matrahı ya da ticari işletme için “mali kâr” hesabında TMS yerine VUK değerlendirme kitabında yer alan ilke ve ölçüleri esas almaları zorunludur.

6. *Massgeblichkeit* ilkesinin 6102 sayılı yasanın gerekçesinde reddi, kanımızca geçerli bir yorum değildir.

7. 6102 sayılı yasa ticari defterler ve mali tablolar konusunda yasa ile düzenlenmesi gereken kural ve yasaklar düzenleyici ve denetleyici bir kurum olan KGMDK’na verilmiş görünmektedir. Kuruma bu kadar kapsamlı düzenleyici işlem yapma yetkisinin verilmesinin; tebliğin sunum tarihine kadar standartlar dışında ikincil mevzuatın çıkarılmamış olması²¹, suç ve cezaların

²¹ İkincil mevzuat hazırlıkları 3 Tüzük, 6 Yönetmelik, 11 Tebliğ olarak yürütülmektedir. **Tüzükler**; 1- Ticaret Sicili Tüzüğü Ticaret Şirketlerinin Denetimine Dair Tüzük 2- Anonim Şirketlerde Elektronik Ortamda Genel Kurul Yapılmasına Dair Tüzük. **Yönetmelikler**; 1- Ticaret Sicili Müdürlüklerinin Kurulmasına ve Sicil işlemlerinde İşbirliğinin Sağlanmasına Dair Yönetmelik 2- Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporunda Yer Alacak Asgari İçeriklere Dair Yönetmelik, 3 Anonim Şirketler Dışındaki Ticaret Şirketlerinin Genel Kurul ve Ortaklar Kurulu Toplantıları ile Sermaye Şirketlerinin Yönetim Kurulu ve Müdürler Kurulu Toplantılarının Elektronik Ortamda Yapılmasına Dair Yönetmelik 4- Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitesine Dair Yönetmelik 5-Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Bakanlık Temsilcisi Hakkında Yönetmelik 6-Anonim Şirketlerde Tevdi Edilen Pay ve Pay Senetlerinin Genel Kurulda Temsiline Dair Yönetmelik. **Tebliğler**; 1-Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olmayan Anonim Şirketlerde Kar Payı Avansının Dağıtılmasına İlişkin Tebliğ 2- Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği Gümrük ve Ticaret Bakanlığının İznine Tabi Olan Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğ 3-Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olmayan Anonim Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sistemine İlişkin Esaslar Tebliği 4- Şirketler Topluluğu Tebliği 5- Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarında Birikimli Oy Kullanılmasına İlişkin Tebliğ 6- **Elektronik Ortamda veya Dosyalama Suretiyle Tutulacak Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ** 7- **Finansal Tabloların İlanı Tebliği** 8- Anonim Şirket Genel Kurullarının Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin İç Yönergede Yer Alacak Asgari Unsurlara İlişkin Tebliğ 9- Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme ve Aynı Sermaye Konulması Sonucunda Şirket Kayıtlarında Bulunan Taşınır ve Taşınmazların İlgili Sicillerinde Yapılması Gerekli İşlemlerin Usul ve Esaslarına İlişkin Tebliğ 10- İşlem Denetçilerine İlişkin Tebliğ ve 11- Uygulama Tebliği.

Ömer Faruk BATIREL

ağırlığı dikkate alınırsa yürürlük sonrası uyum sorunları ortaya çıkarması ve ihtilafları artırması kaçınılmaz görünmektedir.