



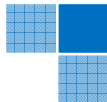
2011 YILINA AİT DEFTERLERİN KAPANIŞ TASDİKLERİNDE UYGULANACAK DÜZENLEME

ÖZET : 2011 yılına ait defterlerin kapanış tasdiklerinde uygulanacak düzenleme

İlgili Kanun : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şeklinde Hakkında Kanun, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında KHK

I-6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 sayılı vergi Usul Kanuna göre defterlerin tasdiki

29/06/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre tacir tarafından tutulması gerekli olan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defterinin kullanılmaya başlanmadan önce notere ibraz edilmesi ve açılış tasdiklerinin yaptırılması gerekmekte olup, kuruluş aşamasında bu defterlerin açılış tasdikinin ticarî işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna da yaptırılabilmesi mümkün bulunmaktadır. Buna ilave olarak TTK'da yevmiye defteri ile envanter defteri için, açılış tasdikinin yanı sıra, kapanış tasdiki zorunluluğu da bulunmaktadır. Buna göre yevmiye defterinin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip kapanış tasdikine tabi olması, envanter defterinin kapanış tasdiki konusunda ise, bu deftere kaydolunacak envanter ve bilançoların en geç Mart ayı sonuna kadar tamamlanması ve sonrasında bu defterin yevmiye defterine ilişkin usulle kapanış tasdikinin yaptırılması gerekmektedir (TTK md 70, f.5; 72. f.4). Defter-i kebir, karar defteri ve işletme defteri içinse TTK'da kapanış tasdiki yaptırılacağı konusunda bir hüküm yer almamaktadır. Envanter defterinin kapanış tasdikinin hiç veya zamanında yaptırılmamış olması, TTK'nın 67'nci maddesinin üçüncü fıkrasında "defter tutma mükellefiyetinin hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirilmemesi" olarak değerlendirilmekte ve bunları tutmakla vazifelenendirilmiş olan kişiler dahil ilgililerin cezai sorumluluğuna gidilmektedir.





Vergi hukuku açısından tutulması zorunlu yasal defterler ve bu defterlerin tasdikine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanununun (VUK) 220-226'ncı maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelerde tasdike tabi defterler, tasdik zamanı, tasdik yenileme, biten yılda kullanılan yasal defterlerin tamamen kullanılmamış olması durumunda boş kalan kısımların ocak ayında yeniden tasdik ettirilerek kullanılması, tasdik makamı, noterlerin yapacağı tasdik ile ilgili hususlar, tasdik şekli, defterlerin ve sahifelerinin teker teker numaralanıp her sahife teker teker tasdik makamının mühürü ile mühürlenmesi ve defter tasdiklerine ilişkin bildirmeye ilişkin hükümler bulunmaktadır. Buna karşılık VUK'da defterlerin kapanış tasdikine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, mükelleflerin 2012 yılında kullanacakları ticari defterlerin tasdiki için, 02.03.2011 tarihli ve 406 Seri No lu VUK Genel Tebliği gereği tasdik edilecek defterlerin bilgilerinin elektronik ortamda bildirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken çıkarılarak 13.12.2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile dileyen mükelleflerin 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren elektronik defter tutmaya başlayabilecekleri düzenlemesi getirilmiştir. Bu kapsamda elektronik defter oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyenler, www.edefter.gov.tr internet sitesinde belirtilen Başkanlık veya Genel Müdürlük adresine yazılı olarak başvuruda bulunacaktır. Defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamayacaklardır. Bu durumda berat ve mali mühür uygulaması önem kazanmaktadır.

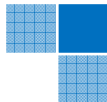
II-6102 sayılı (yeni) Türk Ticaret Kanununa göre ticari defterlerin tasdiki

13.1.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre ticari defter tanımı, bu defterlerin açılış ve kapanış tasdiklerine ilişkin düzenlemeler ile bu düzenlemelerin yürürlük tarihlerine ilişkin görüşler aşağıda belirtilmiştir.

1-Ticari defterler ve belirleme yetkisi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Defter tutma yükümlülüğü" başlığını taşıyan 64'üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

MADDE 64- (1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci





madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

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

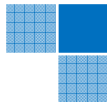
(3) Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılış ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.

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

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

Maddede yevmiye, defteri kebir ve envanter defterinin yanında ayrıca pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defter olarak kabul edilmiş ve bu defterleri belirleme yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na verilmiştir. Ancak TMSK'nın faaliyetine 2.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı *Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname* ile son verilmiş ve aynı adla oluşturulan Kurula, Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak (md.9/1-a) görevi verilmiştir. Dolayısıyla 6102 sayılı Yasaya göre ticari defterleri belirleme yetkisi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna geçmiştir.

6012 sayılı Yasada, Vergi Usul Kanunu'nun aksine bilanço hesabı dışında işletme hesabı esasına göre tutulan defterlere yer verilmemiştir.





2-Ticari defterlerle ilgili kuralların yürürlük tarihi

6012 sayılı TTK'nın ticari defterler ve Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili maddelerinin yürürlük tarihi, 1534 ve geçici 6'ncı maddelerde yer almaktadır. Yasanın genel yürürlük tarihi, 1534'üncü maddeye göre 1 Temmuz 2012'dir. Ancak **bu Kanunun Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili hükümleri**

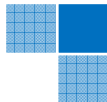
- a) 1523 üncü maddenin birinci ve ikinci fıkralarında tanımlanan büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları,
- b) Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,
- c) Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,
- d) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,
- e) 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,

bakımından 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girecektir **(md.1534/f.2)**.

Yine küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri ile bu maddenin ikinci fıkrasında sayılanlar dışında kalan her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler için yayımlanan ve yayımlanacak olan özel Türkiye Muhasebe Standartları 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girecektir**(md.1534/f.3)**.

Yasanın Geçici 6'ncı maddesinde ise 1534 sayılı maddenin ikinci ve üçüncü fıkrasında sayılan ve yukarıda yer alan şirket ve işletmelerin Muhasebe Standartları uygulamasına geçiş süreci aşağıda gibi hükme bağlanmıştır.

“GEÇİCİ MADDE 6- (1) 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasında anılan şirketler 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, gerek ticari defterlerinin tutulmasında, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış olan Türkiye





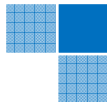
Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasının (a) ilâ (e) bentlerindeki tacirler, 31/12/2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan hesap dönemlerine ilişkin ticari defterlerine dayanarak hazırlayacakları bilançolarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzeltmek ve düzeltilmiş bilançolarını 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi bulunanlar daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap döneminin açılış bilançosu olarak ticari defterlerine ve finansal tablolarına geçirmek zorundadır.

(2) 1534 üncü maddenin üçüncü fıkrasında anılan şirket ve işletmeler, 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, gerek ticari defterlerinin tutulmasında gerek münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış olan özel Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Bu tacirler, 31/12/2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan hesap dönemlerine ilişkin ticari defterlerinden çıkaracakları bilançolarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzeltmek ve düzeltilmiş bilançolarını 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi bulunanlar daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap döneminin açılış bilançosu olarak ticari defterlerine ve finansal tablolarına geçirmek zorundadır.

...”

Bu düzenlemeye göre, şirket ve işletmeler 31.12.2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek hesap dönemi için ticari defterlerini, yukarıda belirtilen ve mevcut halen uygulanmakta olan sisteme göre tutacaklardır. Çünkü TTK'nın 64'üncü maddesinde öngörülen muhasebe standartlarına göre defterlerde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu gösterme yükümlülüğü en erken 1 Ocak 2013'te başlayacaktır.

Diğer taraftan, muhasebe standartları dışındaki ticari defterlere ilişkin hükümlerin de 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe gireceği bir görüş olarak ileri sürülebilirse de yeni TTK, ticari defterlerin tutulması açısından hesap dönemini bölmemekte ve ticari defterlere ilişkin 64-88 maddeler tamamen Türkiye Muhasebe Standartlarını esas almaktadır. Bu durumda 6102 sayılı TTK'nın, Muhasebe Standartları uygulamasının hesap dönemleri bakımından en erken 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girebileceği sonucuna varılmaktadır. Bu nedenle, tüm ticari defterlerin 6102 sayılı TTK'nın 64'üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince kapanış onaylarının izleyen





faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılacağı şeklindeki hükmünün de en erken 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe gireceğini kabul etmek gerekmektedir.

III-Sonuç ve değerlendirme

Mükelleflerin 2011 yılında kullandıkları defterlerin kapanış tasdikleri, 2012 ve 2013 yıllarında kullanacakları defterlerin açılış ve kapanış tasdikleri ile ilgili olarak,

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun ticari defterlere ilişkin hükümleri dikkate alındığında; , 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla yeni hesap döneminde tutulacak defteri kebir dahil defterlerin açılış tasdiklerinin ayrıca bir düzenleme yapılmadığından halen yürürlükteki olan mevzuat (6762 sayılı TTK ve 213 sayılı VUK) hükümlerine göre 31.12.2011 tarihine kadar yapılması,
- 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla sona erecek hesap döneminde tutulan defterlerin kapanış tasdiklerinin 31 Ocak 2012 tarihine kadar yapılması yapılması,
- 2012 yılında tutulan defterlerin kapanış tasdiklerinin 6102 sayılı TTK hükümlerine göre 2013 yılının altıncı ayının sonuna kadar (30 Haziran 2013) yapılması,
- 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren kullanılacak yevmiye, defteri kebir ve envanter defterinin yanında ayrıca pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmamakla birlikte ticari defter olarak kabul edilen ve 660 sayılı KHK'ya göre kurulan Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenecek tüm defterlerin açılış onaylarının yapılacak ikincil düzenlemeler de dikkate alınarak 6102 sayılı TTK ve vergi mevzuatı hükümlerine göre kullanılmaya başlanmadan önce 31.12.2012 tarihine kadar gerçekleştirilmesi, bu defterlerin kapanış tasdiklerinin ise aynı Yasa hükümlerine göre bu yılı izleyen altıncı ayın sonuna kadar (30 Haziran 2014) yapılması

gerektiği sonucuna varılmıştır.

Saygılarımızla...

