

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE TİCARİ DEFTERLER

Yrd. Doç. Dr. Nihat TAŞDELEN*

ÖZET

Çalışmamızda Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari defterler incelenmektedir. Ticari defter tutma yükümlülüğü; tacirler, vergi açısından Devlet ve alacaklılar bakımından önem taşımaktadır. Ticari defterler Türk Ticaret Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenmiş olup çalışmamızda bu defterlerin neler olduğu, kimlerin tutmakla yükümlü olduğu, nasıl tutulacağı, nasıl saklanacağı ve ispat gücü konularına değinilecektir.

Ticari defterler Türk Ticaret Kanunu'nda öngörölmüş olmakla birlikte bu defterlerin içeriği ve kayıt zamanı gibi konularda Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunulmuştur. Ayrıca bu defterlerin tutulması Türk Ticaret Kanunu'nun 64, 65 ve 88. Maddelerinde düzenlenmiştir. Ticari defter tutma yükümlülüğü tacirler, tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu tutulanlar bakımından öngörölmüş bir yükümlülüktür. Bu yükümlülük söz konusu sıfatların kazanılmasıyla başlayıp ticaret sicilinden terkin ile son bulmaktadır.

Ticari defterler açılış onayına tabidir. Bu onay noter tarafından verilir. Şirketler bakımından bu onayın ticaret sicili müdürü tarafından da verilebilmesi mümkündür. Ticari defterlerin son kaydın yapıldığı takvim yılının bitiminden itibaren 10 yıl süreyle saklanması gerekmektedir. Bu defterlerin ziyaı halinde mahkemeden zayi belgesi alınması gerekmektedir. Ayrıca bu defterler HMK 222. maddesi hükmüne göre "takdiri delil" niteliğini haizdir.

Anahtar Kelimeler: Ticari Defterler, Ticari Defterlerin Onayı, Ticari Defterlerin İspat Gücü ve Delil Niteliği.

* Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

ACCORDING TO TURKISH COMMERCIAL CODE NUMBERED 6102 COMMERCIAL BOOKS

ABSTRACT

In this study, commercial books are examined according to New Turkish Commercial Code. It is important to keep this records for merchants, tax terms for the State and creditors. Commercial books are important for Turkish Commercial Code, Turkish Code of Civil Procedure and Code of Execution and Bankruptcy. Because of this importance; questions such as which books these are, who has to keep these records, how to keep these records, how these books must be registered, how to hide these books and conclusive force of these books are tried to be explained in this study.

Commercial books are prescribed by Turkish Commercial Code. In terms of issues like comprehension and register time of these books, Code of Tax Procedure has to be included by reference. Also rules for keeping these books are organized by Turkish Commercial Code in the articles 64, 65 and 88. It is an obligation to keep commercial books for merchants, for those assumed to be merchants and for those responsible like merchants. This obligation starts with gaining these functions and ends with cancellation from commercial register.

Commercial books needs opening confirmation. This confirmation is given by public notary. For companies, this confirmation may be given by commercial register manager at the beginning. These books have to be kept for 10 years since the ending of last record of calender year. If these books are lost, notice of loss must be taken from the court. Evidentary of commercial books is organized by Turkish Code of Civil Procedure in the article 222 –not by Turkish Commercial Code- and accepted as an appraisal evidence.

Keywords: Commercial Books, Confirmation of Commercial Books, Conclusive Force and Evidentary of Commercial Books.

İ.GENEL OLARAK

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununu yürürlükten kaldıran 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun¹, Ticari İşletme Kitabında getirdiği en fazla değişikliğin –eTTK’dan aktarılmayan hükümler ile yeni getirilen hükümler dikkate alındığında- ticari defterler kısmında olduğu söylenilebilir². Yeni Kanun, ticari defterlerin tutulmasını tacirlere bir yükümlülük olarak yüklemektedir (m. 18/1, 64/1). Ticari defterlerin nasıl tutulması gerektiğine dair düzenleme getiren 64. maddenin 1. fıkrası incelendiğinde, bu yükümlülüğün konma sebebinin “tacirin işletmesiyle ilgili işlemlerde ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri ortaya koymak” olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte; ticari defterlerin tutulmasında, hem defterleri tutmakla yükümlü tacir hem de devlet bakımından yarar bulunduğu açıktır. Tutulacak defterler, tacire işletmesinin mali durumu hakkında bilgi sahibi olma; devlete de vergi alacağıının tespit ve tahsilinde kolaylık sağlamaktadır.

Ticari defterlerin, üçüncü kişiler açısından ise alacaklarının varlığı ve miktarı itibariyle yararlı olduğu rahatlıkla ifade edilebilir. Defterler bir anlamda tacirin ödeme kabiliyeti hakkında da fikir vermektedir. Bu husus, özellikle sermaye ortaklıkları açısından önemlidir³. Ayrıca, her ne kadar Türk Ticaret Kanunu’ndan çıkarılıp Hukuk Muhakemeleri Kanunu kapsamına dâhil edilmiş olsa da, ticari defterlerin, ticari faaliyetinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda ispat açısından tacire sağladığı katkıyı da göz ardı etmemek gerekir⁴. Keza hileli ve kusurlu iflasın tespitinde de defterlerdeki kayıtlar önemli bir işleve sahiptir.

¹ 13.01.2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu’nda kabul edilen, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yasalasın, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren bu kanunun getirdiği değişiklikler hakkında bkz. Bkz. *Ortan*, N. : “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Ticari İşletme Hukukuna İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *Hukuki Perspektifler Dergisi*, Sy. 4, Ağustos 2005, s. 23 vd.; *Kayar* İ. : “TTK Tasarısının Ticaret Sicili, Ticari Defterler ve Cari Hesap Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt II, Sayı: 1 Yıl. 2005, s. 353 vd., *Şua*, İ.H. : “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticari Defterlere Getirilen Yenilikler ve Değerlendirilmesi”, *Adalet Dergisi*, Sy. 27, Ocak 2007, s. 237 vd.

² Bu yöndeki tespit için bkz. *Kendigelen*, A. : *Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*, İstanbul 2011, s. 70,71.

³ *Wörlen*, R. : *Handelsrecht mit Gesellschaftsrecht*, 10. Auflage, Köln 2010, s. 101, No 228.

⁴ Ticari defterlerin tutulmasındaki amaç ve sağladığı yararlar açısından bkz. *Mimaroglu*, S. K. : *Ticaret Hukuk Birinci Cilt İşletme Hukuku*, Üçüncü Baskı, Ankara 1978, s. 421 vd.;

Defterlerdeki kayıtlardan işletmenin mali durumu izlenebildiğinden işletmeyle ilgili planlamaların yapılmasında, yatırımların yapılıp yapılmayacağına dair kararların alınmasında, kredi temininde ve işletmede çalışanlarla ilgili kararların verilmesinde de bu defterlerin yol gösterici olduğunu ifade etmek mümkündür⁵.

Ticari defterlerle ilgili hükümler, Türk Ticaret Kanununun 1. Kitabının beşinci kısmında 64 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Sözü edilen maddelerde, ticari defterlerin tutulması yükümlülüğü, hangi defterlerin tutulacağı, defterlerin nasıl tutulacağı, envanterin, bilançoların, finansal tabloların çıkarılması, düzenleme ve değerlendirme ilkeleri, defterlerin saklanması, ibrazı, suret alınması, teslimi, incelenmesi ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun⁶ yetkisi sırayla kaleme alınmıştır.

Bu çalışmada yukarıda sıralanan düzenlemelerin hepsine değinilmeyecektir. Özellikle Mali Hukuku daha fazla ilgilendiren envanterin çıkarılması, bilançoların hazırlanması ve finansal tabloların düzenlenmesi ele alınmayacaktır. Bunun yanında, TTK'da düzenlenmemiş olmasına rağmen, konu başlığının dışına çıkılarak, yakın ilişkisi nedeniyle HMK'da düzenlenen ticari defterlerin ispattaki rolü üzerinde durulacaktır.

II. Ticari Nitelikte Kabul Edilen Defterler

Türk Ticaret Kanununun ticari nitelik tanıdığı defterler, 64. maddenin 3. ve 4. fıkralarında düzenlenmiştir.

Bu iki fıkra birlikte değerlendirildiğinde, ticari işletmenin muhasebesiyle ilgili olan yevmiye defterinin, defteri kebirin ve envanter defterinin yanında ticari işletmenin muhasebesiyle ilgisi olmayan, sadece bazı konularda karine oluşturan, ispatta önemli bir işleve sahip olan pay

Karayalçın, Y. : Ticaret Hukuku Dersleri I. Giriş-Ticari İşletme, İkinci Baskı, Ankara 1960, s. 236 vd.; Muhasebe Hukuku, Ankara 1988, s. 61,62; Arkan, S. : Ticari İşletme Hukuku, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Hazırlanmış Onbeşinci Baskı, Ankara 2011, s. 333; Bahtiyar, M. : Ticari İşletme Hukuku, 12. Bası, İstanbul 2012, s. 152,153; Bilgili, F./Demirkapı, E. : Ticaret Hukuku Dersleri, Bursa 2012, s. 237; Gençtürk, M. : Ticari Defterlerin Delil Niteliği, İstanbul 1997, s. 8 vd.; Karahan, S. : Ticari İşletme Hukuku, Güncellenmiş 20. Baskı, Konya 2011, s. 257; Doğanay, İ. : "Türk Ticaret Kanununun, Ticari Defterlerle İlgili Hükümleri Üzerinde Bir İnceleme", Batider, Cilt VI, 1971, s. 1, 2.

⁵ Bkz. *Bülow, P. : Handelsrecht, 6. Auflage, Heidelberg 2009, s. 81, No 257.*

⁶ 660 sayılı KHK. İle kurulan bu kurum için bakz. 02.11. 2011 tarih ve 28103 Sayılı R.G.

defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin⁷ de ticari nitelikte defterler olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır⁸.

⁷ Moroğlu, genel kurul toplantı ve müzakere defterinin, genel kurul müzakere ve karar defteri olarak değiştirilmesini önermektedir (bkz. Moroğlu, E. : Türk Ticaret Kanunu ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarıları Değerlendirme ve Öneriler, Genişletilmiş 6. Baskı, İstanbul 2009, s.60).

⁸ Yeni kanunda, 6762 sayılı kanunda ismen belirtilen defterlerin tanım ve içeriklerine dair aşağıdaki düzenlemeler alınmamıştır. Kanaatimizce bunun nedeni 64. maddenin son fıkrasındaki düzenlemedir.

“ ÇEŞİTLİ DEFTERLER I - YEVMİYE

MADDE 70 - *Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muameleleri vesikalardan çıkararak tarih sırasıyla ve "madde" halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir.*

Yevmiye maddelerinin en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır.1. Madde sıra numarası (Makine ile tutulan muhasebelerde mecburi değildir);2. Tarih;3. Borçlu hesap (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdire nihai yardımcı hesabın isminin tasrihi şarttır);4. Alacaklı hesap (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdire nihai yardımcı hesabın isminin tasrihi şarttır);5. Meblâğ (Yardımcı hesaplara taksim edilenler, izahat sütununda gösterilmek şarttır);6. Her kaydın dayandığı vesikalardan nevi ve varsa tarih ve numaraları.Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur; şu kadar ki; vergi kanunlarına göre müteharrik yapraklı yevmiye defterinin kullanılmasına müsaade olduğu takdirde vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla bu defterler de kullanılabilir.Yevmiye defterine geçirilecek kayıtlar haklı sebep olmaksızın, on günden fazla geciktirilemez.

Yevmiye defteri yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (Görülmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmek şarttır.

II - DEFTERİKEBİR

MADDE 71 - *Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplıyan defterdir. Defterikebirdeki kayıtların en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır:*

1. Tarih;2. Yevmiye defteri madde numarası;3. Meblâğ;4. Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri.

Yukarıki maddenin üçüncü fıkrası hükmü defterikebir hakkında da tatbik olunur.

IV - İŞLETME HESABI

1. DEFTER VE HULASA

MADDE 76 - *Ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan işletme hesabı defterinin sol tarafını masraf, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Masraf kısmına; satılan emtia, hizmet mukabili ödenen paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün masraflar; hasılat kısmına ise, emtia satışları, hizmet mukabili alınan paralar ve işletme faaliyetinden doğan diğer hasılat kaydolunur. Masraf ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır:*

1. Sıra numarası;2. Kayıt tarihi;3. Muamelenin nevi;4. Meblâğ.

Her iş yılı sonunda bir "işletme hesabı hulâsası" çıkarılır. Buna aşağıdaki maddeler birer kalemde ayrı ayrı yazılır:

A) MASRAF TABLOSUNU

Kanun koyucu bu yeni düzenleme ile, eTTK zamanında ticari defter sayılması teorik olarak uygun bulunmayan pay, karar ve müzakere defteri gibi defterleri de ticarî defter olarak kabul etmekte ve böylece uygulamada tartışmalı olan bir konuya açıklık getirmektedir. Özellikle, eTTK'ya göre onamaya tabi olmayan ve güvenilir durumda bulunan bu defterleri, ticarî defterlere özgü güven ve disiplin kurallarına tabi tutarak mevcut olumsuzlukları gidermeyi hedeflemiştir⁹.

Kanun koyucunun, ticari işletmenin muhasebesiyle ilgili ticari defterleri, ismen saydığı defterlerle sınırlı tutup tutmadığı maddeden anlaşılmamaktadır. 26.06.2012 tarihinde kabul edilen 6335 sayılı “Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁰” dan önce ticari defterlerin, madde de öngörülen defterlerle sınırlı olmadığı kanun hükmünden anlaşılmaktaydı¹¹. 6762 sayılı TTK'daki “işletmenin niteliğinin ve öneminin gerektirdiği¹²” ölçüsü ile

1. Çıkarılan envantere göre iş yılı başındaki emtia mevcudunun değeri;2. İş yılı içinde satın alınan emtianın değeri;3. İş yılı içinde yapılan bütün masraflar.

B) HASILAT TABLOSUNA

1. İş yılı içinde satılan emtianın değeri;2. İş yılı içinde hizmet mukabili vesair suretle alınan paralar;3. Çıkarılan envantere göre iş yılı sonundaki mevcudun değeri.

75 inci madde hükmü işletme hesabı hulâsasına da tatbik olunur.

V - KARAR DEFTERİ

MADDE 78 - Hükmi şahıs olan tacirler tarafından tutulan karar defterine gerek umumi heyet veya ortaklar heyeti, gerek varsa idare meclisi tarafından müzakere neticesinde itihaz olunan kararlarla toplantıda hazır bulunan âzaların adları ve soyadları ve toplantı günü ile beyan edilen rey ve müzakerelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar geçilir ve bu kararların altı şirket namına imza koymaya salâhiyetli olanlar tarafından imza edilir tarafından imza edilir”.

⁹ Bkz. maddenin gerekçesi.

¹⁰ Bkz. 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı R.G.

¹¹ Sözü edilen düzenleme, “Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir” (m. 64/5.f.) şeklindeydi.

¹² 6762 sayılı TTK'nin 66. maddesine göre, “Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tesbit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri ... tutmaya mecburdur” (1.f.). Ayrıca 69. maddenin ikinci fıkrasında “Her tacir, tutmaya mecbur olduğu diğer defterlerle tutmak istediği defterlerin her birinin nevi ve mahiyetleriyle sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermeye mecburdur. Memur, bunlardan birisini tasdik ederek tacire geri verir. Bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmiyen tacirin bu gibi defterleri lehine delil olamaz” hükmü mevcuttu. Bu iki

defterlerin belirlenmesi kriterini terk eden ve sözü edilen 6335 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan bu düzenlemeye göre, bir ticari işletmede yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin tespit görev ve yetkisini Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna bırakılmıştı. Sözü edilen Kurul bunu bir tebliğle düzenleme yetkisine sahip kılınmıştı. Ancak sözü edilen değişiklikle ortadan kaldırılan bu düzenleme yerine yeni bir düzenleme getirilmediğinden, bu konuda bir fikir beyanında bulunmak kolay görünmemektedir.

TTK, eTTK'de yer alan “*Tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri*” tutabileceğine dair 66. maddenin 1. fıkrasının 3. bendinde yer alan bu hükme yer vermemiştir. Ayrıca kanunda isteğe bağlı defterleri tutabileceğine dair bir açıklama da yer almamaktadır. Bu durumdan hareketle tacirin bundan böyle ihtiyari olarak defter tutamayacağını söylemek mümkün gözükmemektedir. Bununla birlikte; yeni düzenleme çerçevesinde ihtiyari olarak tutulan defterlerin delil olarak kullanılamayacağını söylemek mümkündür¹³.

Yeni Kanununun kapsamına, eTTK'nin 66. maddesinin son fıkrasında bulunan “*Her tacir, tutmaya mecbur olduğu diğer defterlerle tutmak istediği defterlerin her birinin nevi ve mahiyetleriyle sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermeye mecburdur. Memur, bunlardan birisini tasdik ederek tacire geri verir. Bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmiyen tacirin bu gibi defterleri lehine delil olamaz*” şeklindeki düzenleme alınmamıştır.

III. Ticari Defterleri Tutma Yükümlülüğü

A. Yükümlülüğü Olanlar

TTK, tıpkı eTTK gibi ticari defterleri tutma yükümlülüğünü, tacirler için öngördüğünü açıkça ifade etmiştir (m. 64/1). Bu hüküm, Kanunun 12-16. maddelerinde düzenlenen tacir sıfatı açısından hiçbir ayırım yapmaksızın her tacirin, ticarî defter tutma yükümlülüğünü emredici bir kural ile düzenlemektedir¹⁴. TTK m. 18 hükmü de tacir olanların ticari defterleri tutmak zorunda olduğunu ifade etmiştir. Buna

düzenleme, 6762 sayılı kanunda ticari defterlerin, kanunda ismen sayılan defterlerle sınırlı olmadığını ortaya koymaktaydı.

¹³ Bilgili/Ertan, age., s. 242.

¹⁴ Bkz. maddenin gerekçesi.

göre, ticari işletmeyi işleten gerçek kişi ise kendisi; tüzel kişi ise, duruma göre, yönetim kurulu veya yöneticileri ticari defterleri tutmalıdır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmesi, yükümlülüğü yerine getirecek kişiye bağlı bir görev ve hatta yetki olmadığından, bizzat zikredilen kişilerce yerine getirilmesi zorunlu değildir. Bunu başka kişilere de yaptırabilirler. Ancak bunun için seçilecek kişilerin uzman olması gerekir. Aksi durum gerçek kişi tacirin, yöneticilerin ve yönetim organlarının sorumluluğuna sebebiyet verebilir. Ticari defterlerin tutulması teknik bilgi gerektirdiğinden, uygulamada tacirler, defterleri bir serbest muhasebeci veya mali müşavire tuturmaktadırlar¹⁵.

Tacir sıfatına sahip olanların yanında, tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanlar da bu yükümlülüğe tabidir. TTK m. 64'te öngörülen ticari defterleri tutmak, bir yükümlülük olduğuna göre; TTK madde 12'de tacirin sahip olduğu kanuni haklar ve yükümlülükler açısından tıpkı tacir gibi değerlendirilen "tacir sayılanlar" ile kanunun tacirler için öngördüğü yükümlülükler açısından iyiniyetli üçüncü kişilere karşı "tacir gibi sorumlu olanlar" TTK m. 18 gereği ticari defterleri tutmakla da yükümlüdürler¹⁶. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığından, ticari işletme işletmek için kurulan adi ortaklığın ortakları da defter tutma yükümlülüğüne tabidir¹⁷.

Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesinin 5. fıkrasına göre, "*Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi*

¹⁵ Çeker, M. : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku, Adana 2011, s. 222.

¹⁶ Tacir sayıldıkları için ticari şirketler, 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 (TTK m.16) ile donatma iştiraki (TTK m.17) de bu yükümlülüğe tabidirler (Ayrıntılı bilgi için bkz. Arkan, Ticari İşletme I, s. 335; Arseven, H. : "Yeni Ticaret Kanunumuzun Getirdiği Yenilikler, Ticari Defterler", İktisat ve Maliye Dergisi, C. III, Sayı 9, Aralık 1956, s. 374; Kutadgu, M. C. :, "Yeni Ticaret Kanununa Göre Tüccarın Defter Tutma Mükellefiyeti" İktisat ve Maliye Dergisi, C. IX, Sy. 9, Aralık 1957, s. 384,385; Ülgen, H. : (Teoman, Ö./ Helvacı, M./ Kendigelen, A./ Kaya, A./ Nomer Ertan, N. F.), Ticari İşletme Hukuku, İstanbul 2008, s. 484, 1367 vd., s. 509, N. 1493 vd.).

¹⁷ Ülgen, adi ortaklıkta defterlerin tüm ortaklar tarafından müştereken tutulması gerektiğini savunmaktadır, Ülgen, (Teoman/ Helvacı / Kendigelen / Kaya / Nomer Ertan), age., s. 485, N. 1374.

Usul Kanununun defter tutma¹⁸ ve kayıt zamanıyla¹⁹ ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175²⁰ inci ve mükerrer 257²¹ nci maddelerinde yer alan

¹⁸ Vergi Usul Kanununun üçüncü bölümünde yer alan 182. madde vd.'nda tutulacak defterler ve bu defterlerin içerik olarak nasıl tutulacağı düzenlenmiştir. Bu hususlar TTK açısından geçerli olacaktır (bkz. Karahan, age., s. 259 vd.).

¹⁹ "Kayıt Zamanı" başlıklı VUK. m. 219 hükmüne göre, " (Değişik: 2365 - 30.12.1980) Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki :

- a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.
- b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.
- c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

²⁰ Bu maddeye göre, "Mükellefler bu kısmında yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. (Ek hüküm: 3762 - 28.8.1991) Ancak, Maliye ve Gümrük 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 Kanunu'nun ticari defterler hakkında hükümleri mahfuzdur.

(Ek fıkra: 4108 - 25.5.1995) 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".

²¹ Söz konusu hükme göre, " (Değişik 1. fıkra: 4369 - 22.7.1998) Maliye Bakanlığı;

1. Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu kanuna 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 dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tuturmaya, 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,
2. Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini (Değişik ibare: 4962 - 30.7.2003 / m.17/A-c) "banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince" düzenlenen belgelerle tevsih etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye,
3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendirecek

- kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulamaya usul ve esaslarını belirlemeye,
4. (Değişik: 5228 - 16.7.2004 / m.8) Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, (Ek ibare: 5398 - 3.7.2005 / m.23/a) kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye,
5. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya,
6. (Ek: 5398 - 3.7.2005 / m.23/a) Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, halogram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, uygulamaya ait usul ve esasları belirlemeye,
- Yetkilidir.
- (Değişik 2. fıkra: 2791 - 21.1.1983) Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmî Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.
- (Ek fıkra: 4008 - 24.6.1994) Maliye Bakanlığı, birinci fıkrada yazılı belge tasdik işlemini; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları (Değişik ibare: 4369 - 22.7.1998) "basit usulde" tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tuturmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.
- (Ek fıkra: 5228 - 16.7.2004 / m.8) Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur.
- (Ek fıkra: 5398 - 3.7.2005 / m.23/a) Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer".

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”.

Ticari defterleri tutma yükümlülüğünün ihlali halinde, eTTK'nın “Mesuliyet” başlıklı 67. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen para cezasına da yeni kanunda yer verilmemiştir. Aynı şekilde aynı maddenin son fıkrasında yer alan “Hâkimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar resmi muameleler dolayısıyla bir tacirin defter tutma mükellefiyetine aykırı hareket ettiğini öğrenince keyfiyeti müddei umumiliğe bildirmeye mecburlar” hükmü de terk edilmiştir.

B. Yükümlülüğünün Başlama ve Sona Erme Anı

Yükümlülüğün başlangıcı ve sona ermesi hakkında TTK m. 64'ün gerekçesinde, “Yüküm tacir sıfatını kazanma, tacir sayılma ve tacir gibi sorumlu olma tarihinden veya anından itibaren başlar (m. 87), saklama yükümlülüğü bir yana, tacir sıfatının, tacir gibi sayılma ve tacir gibi sorumlu olma konumunun son bulmasına kadar devam eder. İlk iki varsayımda tacirin kaydının ticaret sicilinden silinmesi esas alınabilir. Son varsayımda ise yükümün son bulması somut olaya göre belirlenir” şeklinde yer alan bir açıklama mevcuttur²².

Kanun koyucunun bu yükümlülüğün başlangıç anı ile ilgili getirdiği düzenleme, TTK m. 87'deki hükümdür. Bu hükme göre, “İşletmesini ticaret siciline tescil ettirmekle yükümlü olan işletme sahipleri için bu Kısım hükümleri, ticaret siciline tescil ettirme yükümlülüğünün doğduğu andan itibaren geçerlidir”²³. Burada ticaret siciline tescil ettirme yükümlülüğünün doğduğu anın tespiti yapılırken TTK m. 12 ve m. 18'den faydalanmak gerekir. Tacir, tacir sayılan ve tacir gibi sorumlu olanlar için ticari işletmesini tescil ettirmek 18. maddenin 1. fıkrası gereği bir

²² Bkz. 64. Maddenin 1. fıkrasının gerekçesi

²³ Bu maddenin gerekçesi aynen şöyledir: “12 nci madde tacir yanında tacir sayılanları ve tacir gibi sorumlu olanları göstermiş, 18 inci maddenin birinci fıkrası tacir olanların ticarî defterleri tutmak zorunda olduklarını belirtmiş, ancak bu yükümün ne zaman başladığını göstermemiştir. Bu madde bu boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır. Konulan kural, ticarî işletmeyi ticaret siciline “kayıt ettirme yükümlülüğünün doğduğu an”dır. Bu an somut olaya göre belirlenir”.

zorunluluktur. Bu zorunluluğun doğduğu an ise bu sıfatların kazanıldığı andır. Bu sıfatların kazanıldığı an ise TTK m. 12’de

“(1) Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.

(2) 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.

(3) 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” şeklinde tespit edilmiştir.

TTK’nın zikredilen 87. maddesinden açıkça anlaşıldığı üzere, yükümlülüğün sona ermesiyle ilgili bir bilgi mevcut değildir. Ancak yukarıdaki verilen TTK m. 64’e ilişkin gerekçeden hareketle, bu yükümlülüğün son bulma anı, tacir ve tacir sayılanlar için, işletmelerini ticaret sicilinden sildirdikleri an, tacir gibi sorumlu olanlar için ise somut olayda bu sıfatlarının sona erdiği ana göre tespit edilmelidir. Dolayısıyla tasfiye sürecinde de defter tutma yükümlülüğü devam eder²⁴.

Özetle, ticari defterleri tutma yükümlülüğü, tacir, tacir sayılma ve tacir gibi sorumlu olma sıfatının kazanıldığı anda başlar; kaybedildiği anda da son bulur.

IV. Ticari Defterlerin Tutulmasında Uyulması Gereken İlkeler

Türk Ticaret Kanunu’nun 64 üncü, 65 inci ve 88 inci maddeleri birlikte ele alındığında, ticari defterler tutulurken nelere uyulması gerektiği konusundaki prensipler ve şekil şartları ortaya çıkmaktadır. Buna göre;

A. TTK m. 64’de Öngörülen İlke

-Ticari defterler, ticari işletmeyle ilgili işlemlerde ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, Türk Ticaret Kanununa göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koyabilecek şekilde tutulmalıdır. Madde hükmü, bunun ölçütünü de “Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal

²⁴ Arslanlı, H. : Kara Ticaret Hukuku Dersleri Umumi Hükümler, 3. Bası, İstanbul 1960, s. 121; Berzek, A. N. : Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, İstanbul 2004, s. 120.

*durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir*²⁵” şeklinde ortaya koymaktadır (m. 64/1.f.). Bu fıkradaki düzenleme, defterlerin tutulmasında uyulması gereken bir prensibi belirtmenin yanında; defterlerin tutulmasındaki amacı da ortaya koymaktadır²⁶.

B. TTK m. 65’de Öngörülen İlkeler

- Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir (TTK m. 65/1). Ticari defterlerin tutulmasına ilişkin şekli kuralları öngören bu hüküm, Alman Ticaret Kanunu’nun 239. Paragrafından alınmıştır. Maddede, defterlerin Türkçe’den başka bir dille tutulamayacağı emredici nitelikte düzenlenmiştir. Bununla birlikte maddenin gerekçesinde işaret edildiği üzere, defterlere geçirilecek işlemi yapan kişilerin adlarına, ticarî işletmelerine ve şirketlerin unvanlarına, konularına, gümrük veya diğer bir düzenlemenin pozisyon numaralarına ilişkin kısaltmalar, harfler ve semboller varsa, bunların anlamları duraksamaya yer bırakmayacak kesinlikte ve tekdüze olmalıdır.

-Defterlere yazılacak kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmalıdır (m. 65/2)²⁷. Fıkra da geçen kavramlardan neyin anlaşılması gerektiği konusunda fıkranın gerekçesi yol göstericidir. Buna göre, kayıtların eksiksiz; diğer bir ifadeyle tam yazılması, “*kısaca işletme*

²⁵ HBG.’nin 238 paragrafının 1. fıkrasının 2. cümlesiyle benzer içeriğe sahip olan (bkz. *Bülöw*, age. , s. 85, No 265) fıkrada sözü edilen ölçüte, fıkranın gerekçesinde de işaret edilmektedir. Gerekçeye göre, “*Açıklığın ölçüsü, uzman bir üçüncü kişinin defterlerden edineceği fikirdir. Başka bir deyişle, söz konusu uzman kişi defterlerden işletmenin durumunu anlayabilmelidir. “Üçüncü kişi” ibaresi, tacirden bağımsızlığı ve yansızlığı ifade eder. Bu hüküm, defterlerin aynı zamanda uzmanca, profesyonellik ilkelerine göre, meslek etiği, yöntemi ve terimleri uyarınca tutulması gereğini de ortaya koymakta, yoksa defterlerin herkesin değil, sadece uzmanların anlayabilecekleri tarzda tutulması anlamına gelmemektedir. “Makül bir süre” ile kastedilen, defteri inceleyen uzmanın bazı kayıtları anlayabilmek amacı ile ayrıca araştırma yapmasına, bilgi toplamasına, açıklama istemesine gerek olmaksızın, o kaydı, sebebini, dayanağını ve gereğinde sonuçlarını değerlendirebilmesidir. Uzmanın “fikir edinmesi” demek tacirin malvarlığı durumunun, borçlarını yerine getirmeye yeterli olup olmadığı yorumunu yapabilmesidir, yoksa bir denetim elemanı gibi denetim sonuçlarını ortaya koyması, döküm yapması, sonuçları belirlemesi aranmaz”.*

²⁶ Fıkranın gerekçesinde bu husus, “*Birinci fıkranın birinci cümlesi defter tutmanın kanunî amacını kesin bir tarzda, açıklık öğretisine ve bu öğretiyi yansıtan dogmasına uygun bir şekilde koymaktadır. ...*” şeklinde ifade edilmektedir.

²⁷ *Wörten*, age. , s. 104, No 236.

iş ve işlemlerin eksiksiz olarak, yani herhangi bir boşluk yaratmadan muhasebeleştirilmesi, kaydı gereken bir iş ve işlemin kayıt dışı bırakılmaması demektir”.

Doğruluk, “*kaydın gerçeğe uygun ve sadık bir biçimde iş ve işlemi yansıtmasıdır. İşlemin gerçeğe sadık bir şekilde muhasebe kaydı haline gelmesi, inceleyenin yanlış yorumlara yöneltmeden aktarılmasıdır”.*

Zamanında kayıt, “*muhasebe kaydının zamanında 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”.* Ancak şunu ifade etmek gerekir ki, kanun koyucunun zamanında kayıt hususunda bir zaman dilimini öngörmemiş olması isabetli olmamıştır. Olağan sürenin ne kadar olacağı, uygulama sürecinde yargısal içtihatlarla şekileninceye kadar pratikte sorunlara sebebiyet verecek muğlak bir ifadedir. TTK m. 65’in gerekçesindeki açıklamalar, TTK m. 64/3’deki düzenlemeyle de çelişmektedir. Sözü edilen düzenlemeye göre, 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 mütereken çıkarılan bir tebliğle belirlenecektir. Aslında burada eleştiriye açık bir husus daha ortaya çıkmaktadır. Kanunda yer verilmesi gereken, ama verilmeyen bir hususun tebliğle bırakılması normlar hiyerarşisi açısından da isabetli olmamıştır. Ayrıca TTK m. 65’in gerekçesi, TTK m. 64/5 ile de örtüşmemektedir. Sözü edilen fıkra göre, VUK.’taki defterlere kayıt zamanı burada da geçerlidir. Kayıt zamanıyla ilgili düzenleme, VUK m. 219’da yer almaktadır²⁸.

Düzen ilkesi ile kastedilen, “*yapılan iş ve işlemlerin kaydının zaman akışına göre, yani kronolojik sırada tarih ve belge numarası dikkate alınarak yapılmasıdır”.*

- Defterlerdeki kayıtlar, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilmemeli ve değiştirilmemelidir. Kanun koyucu, kayıt sırasında mı yoksa sonradan mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeleri yasaklamıştır

²⁸ Bkz. dn. 21.

(TTK m. 65/3). Bu düzenlemeden defterlerdeki kayıtların çizilemeyeceği sonucu çıkarılmamalıdır. Defterlerdeki kayıtlar, saklayıcı, örtücü ve karartıcı değil; düzeltici ve gerçeği yansıtıcı olmak kaydıyla çizilebilir. Dolayısıyla kayıt çizilecekse, çizimden önceki kayıt karalanmamalı, kapatılmamalı, herhangi bir madde veya araçla silinmemeli, görülecek, okunacak, ne olduğu bilinecek tarzda sadece temiz bir biçimde çizilmelidir²⁹.

- TTK m. 65/4 hükmüne göre, defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Defter tutmakla yükümlü olanlara tanınan bu iki imkandan birincisi fizikî dosyalama, ikincisi ise veri taşıyıcılarının kullanılmasıdır. “Veri taşıyıcıları” teriminin de inter alia, mikrofişleri, CD’leri, magnetleri ve elektronik ortamı ifade ettiği fıkranın gerekçesinde belirtilmiştir. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının tacir tarafından temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde kayıtların Türkçe tutulması, kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamlarının açıkça belirtilmesi zorunluluğu ve kayıtların önceki içeriklerinin belirlenmeyecek şekilde çizilememesi ve değiştirilememesi yasağı aynen geçerlidir.

C.TTK m. 88’de Öngörülen İlkeler

“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkisi” başlıklı TTK m. 88’in, defterlerin tutulmasına dair kuralları da kapsamına aldığı söylenebilir. Madde, Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (IFRS) ile özdeş olacağını düzenleyerek, IFRS’nin Türkiye’de uygulanmasını sağlamış durumdadır. TTK m. 88/1’e göre, TTK m. 64 ilâ m. 88 hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler, gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. TTK m.

²⁹ Bkz. fıkranın gerekçesi.

514³⁰ ve m. 528³¹ ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır. TTK m. 88/1 metninden açıkça anlaşılacakla birlikte, gerekçesinde söz konusu fıkranın gerçek ve tüzel kişilerin ticarî defterlerine, küçük ve orta ölçekli işletmelere, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara, hatta gereğinde esnafa, Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağını hükme bağlamaktadır. Anonim şirketlerin hesaplarına ilişkin hükümlere yer vermeyen kanun koyucunun, bunu TTK m. 88/2'den de anlaşılacağı üzere Türkiye Muhasebe Standartlarına bıraktığından bahsetmektedir. Keza, TTK m. 88/1 metninde yer almadığı halde, gerekçede esnafların da belirsiz bir şekilde kapsama dahil edilmesi özellikle esnafların ticari defter tutmakla yükümlü olmadıkları³² da düşünüldüğünde eleştiriye açıktır. TTK m. 88/1'de sözü edilen düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, sadece Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır (TTK m. 88/2). Yukarıda da işaret edildiği gibi, fıkranın amacı, *Türkiye Muhasebe Standartlarını, IFRS'nin standartlarıyla özdeş kılmaktır*³³.

³⁰TTK 514. maddeye göre, “(1) Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar”.

³¹Sözü edilen madde metni şöyledir: “(1) Bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmayan hâllerde, söz konusu alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulan kurum, kurul ve kuruluşların özel kanunlarında yer alan hükümler uygulanır.

(2) Türkiye Muhasebe Standartlarında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenmiş finansal tablolara ilişkin idari düzenlemelerde ve özel kanunlarda hüküm bulunmayan hâllerde bu Kanun hükümleri uygulanır.

(3) Kooperatiflerin finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin özel hükümler saklıdır”.

³² Arkan, Ticari İşletme I, s. 335; Ülgen, (Teoman/ Helvacı / Kendigelen / Kaya / Nomer Ertan), age., s. 510, N. 1499; Berzek, age., s. 120.

³³ Fıkranın gerekçesinde bu düzenlemenin kısmen AB'nin 12/07/2002 tarihli Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Tüzüğü'nün gereği olduğu ifade edilmiştir. Sözü edilen Tüzük, pay senetleri bir üye devletin hukukuna tâbi ve teşkilatlanmış bir piyasada işlem gören anonim şirketlerin 1/01/2005 tarihinden itibaren düzenleyecekleri konsolide yılsonu finansal tabloları hakkındadır. Yani IFRS'ye göre düzenlenmesi gerekli olan sadece sözü edilen şirketlerin konsolide tablolarıdır. Diğer

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklamak durumundadır (TTK m. 88/3)³⁴.

Ülkemizde çeşitli bakanlıkların ve kurumların muhasebe standartları yayımlayarak yol açtıkları karmaşaya son vermek amacıyla³⁵ “*Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler*” (TTK m. 88/4) şeklinde bir düzenleme öngörülmüştür..

Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, TTK m. 88/4’de belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır (TTK m. 88/5)³⁶.

ticaret şirketleriyle, pay senetleri teşkilâtlanmış piyasalarda işlem görmeyen anonim şirketlerin yılsonu finansal tabloları (Solo/münferit şirket tabloları) yani konsolide olmayan tablolara uygulanacak hükümler yönünden üye devletler serbesttir. Üye devletler kendilerine serbesti verilen alanda ister ulusal düzenleme yaparlar, ister orada da IFRS’e uyarlar. Tasarı, ikinci seçeneği kabul etmiştir. Kanun koyucu bunun nedenini, uygulanacak standartlar bakımından tam birliği sağlamak ve küçük ve orta ölçekli işletmeleri (KOBİ’ler) de aynı standartlara tâbi kılmak ve uluslararası piyasalarla tam beraberlik içinde bulunabilmenin koşullarını yaratmak olarak ifade etmektedir.

³⁴ Fıkra hükmünün, bir taraftan Türkiye Muhasebe Standartlarının IFRS’den ayrılabilceği alanları belirlemede, diğer taraftan da bu istisnai standartları uygulayanların bunları dipnotlarında belirtmelerini vurgulayarak açıklığın yerine getirilmesi gerektiğini belirttiği, ancak, hükmün tanıdığı istisnai düzenlemenin bazı şartlara, dolayısıyla sınırlamalara bağlı olduğu, çünkü Türkiye Muhasebe Standartlarının IFRS’den ayrı bir düzenleme yapılabilmesi için doğrudan doğruya ve açık bir şekilde olanak tanınmış olması gerektiği; yani IFRS duraksama yaratmayacak bir şekilde ulusal düzenlemeyi geçerli saydığı fıkranın gerekçesinde ifade edilmiştir.

³⁵ Bkz. fıkranın gerekçesi.

³⁶ Bu hükümlerle, Türkiye Muhasebe Standartlarında ve ilgili oldukları alana özgülenerek özel standartlarda hüküm bulunmayan hâllerde “dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul gören muhasebe ilkelerine” uyulacağı vurgulanmıştır. Bu ilkelere kasıt, US-GAAP diye anılan Amerika Birleşik Devletleri’nin genel kabul görmüş ilkeleridir. Bu yollamanın nedeni, “Genel kabul gören muhasebe ilkeleri” çeşitli olduğundan hatta her ülkeye göre farklılık gösterdiğinden, bunlar içerisinde en yaygın

V. Ticari Defterlerin Onaya Tabi Tutulması

Ticari defterlerin onaylanması, TTK m. 64/3’de düzenlenmiştir. Bu fıkraya göre, ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylanmasıyla ilgili önemli hususları aşağıda verildiği şekilde tespit etmek mümkündür.

A.Açılış Onayı

Ticari işletmenin veya ortaklığın kuruluşunda fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayları, defterler kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onaylamaları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Kanunda düzenlenen onay zamanı, VUK m. 221 ile uyum halindedir. Bu maddeye göre, “Ötedenberi işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda” açılış onayını yaptırmalıdır³⁷. VUK. m. 174 hükmü icabı; hesap dönemi, normal takvim yılı olduğundan burada sözü edilen ay, aralık ayıdır.

Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılış onayı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. TTK m. 64/3’ün bu düzenlemesi, gerekçede de belirtildiği üzere eTTK m. 69’de 4884 sayılı Kanunla³⁸ yapılan değişiklikle³⁹, kural olarak uyum içerisindedir.

olan US-GAAP ilkeleri kabul edilmiştir. US-GAAP’ı uygulamayan şirketler Amerika Birleşik Devletleri menkul kıymetler borsalarına kabul edilmemekte, kote olunmamaktadır. Bu sebeple AB kendi standartlarından vazgeçmiş IFRS’i kabul etmiştir. IFRS ile US-GAAP gittikçe birbirine yaklaşmıştır. Bütün bu sebepler gözönünde tutularak beşinci fıkra, boşluk olan noktalarda US-GAAP’ın uygulanabilmesi olanağı yaratılmıştır (bkz. fıkranın gerekçesi).

³⁷ VUK’a göre defterlerin onay zamanı, şekli, içeriği hakkında bkz. *Taşdelen, N.* : “Ticari Defterlerin Tasdiki”, Prof Dr. Hüseyin Ülgen’e Armağan, Cilt: I, İstanbul-2007, s. 67 vd.

³⁸ “Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, İş Kanunu ve Sosyal Sigortalar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” başlığını taşıyan bu kanun hakkında bkz. 17.06.2003 t. ve 25141 sayılı RG. Bu kanunla ticari defterlerin onaylanmasına ilişkin getirilen değişiklikler hakkında bkz. *Taşdelen, agm.* , s. 62 vd..

³⁹ “Tasdik Ettirme Ve Beyanname Verme Mükellefiyeti” başlığını taşıyan 6762 sayılı TTK’nin 69. maddesindeki düzenleme “66 ncı maddenin 1 ilâ 3 üncü bentlerinde yazılı defterler, kullanılmaya başlanılmadan önce tacir tarafından ticari işletmenin bulunduğu yerin noterine ciltli olarak ibraz olunur. Noter sicil tasdiknamesini göstermesini tacirden ister ve bu defterlerin her sayfasına sabit mürekkeple sıra numarası koyup resmi mühür ile mühürler ve defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmi mühür ve imzasıyla tasdik eder. Bu iş bittikten sonra tasdik ettiği defterlerin mahiyet ve adedlerini ve bunların kime ait olduğunu tacirin kayıtlı bulunduğu ticaret sicillerine re’sen ve hemen bildirilir. (Değişik 1. fıkra: 4884 - 11.6.2003 / [m.1](#)) Şirket

Notere tanınan yetkinin yanında sicil müdürüne de onay yetkisi verilmiştir. Sicil müdürünün buradaki onay yetkisinin kuruluşu özgülendiği gözden kaçırılmamalıdır. Kuruluşun sonraki yıllarda ise defterlerin onayı, noter tarafından yapılmalıdır⁴⁰. Açılış onayının notere yaptırıldığı hâllerde uygulamada çıkabilecek aksaklıklara engel olabilmek bakımından faaliyet belgesinin notere sunulması gereği düşünülerek⁴¹ notere, ticaret sicili tasdiknamesini arama zorunluluğu getirilmiştir.

B.Kapanış Onayı

Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen (sonraki) faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır (6335 sayılı Kanunla değişik TTK m. 64/3).

Ticari defterlerin onaylanmasıyla ilgili 6335 sayılı kanunla değiştirilen TTK m. 64/3'ün önceki içeriği "Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. ..." şeklindeydi.

Yapılan değişiklik iki noktada dikkat çekicidir:

Birincisi, TTK m. 64/3'ün değişiklikten önceki hali, maddede sayılan bütün defterleri bir ayırım yapmaksızın kapanış onayına tabi tutmaktaydı⁴². Bunun nedeni fıkranın gerekçesinde "*Bu madde ile defterlerin tümü açılış ve kapanış onayına tâbi tutulmuştur. Bu değişikliğin sebebi çift defter kullanımını olabildiğince engellemektir. Çift*

kuruluş aşamasında 66 ncı maddenin birinci fıkrasında yazılı defterler kullanılmaya başlanmadan önce tacir tarafından ticarî işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz edilir. Bu defterler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 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 adeleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicili memurluğuna bildirilir. Şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur" (1.f.) şeklindeydi.

⁴⁰ Doğanay, İ. : Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Birinci Cilt-Madde 1-149, 4. Bası, İstanbul 2004, s. 468.

⁴¹ Bkz. fıkranın gerekçesi.

⁴² 6762 sayılı TTK zamanında sadece yevmiye defteri ile envanter defteri için sonradan eski tarihle kayıt yapılmasını engellemek amacıyla defterlerde boş sayfa bırakılmadığının tespiti için kapanış onayı öngörülmüştü (bkz. Karayalçın, Muhasebe Hukuku, s. 72; Arkan, S. : Ticari İşletme Hukuku, Gözden Geçirilmiş 8. Baskıdan 9. Tıpkı Basım, Ankara 2005, s. 331; Başbuğ, İ./ Erdem, E. : Ticari İşletme Hukuku, Ders Notları, Ankara 1993, s. 138).

defter sadece hesaplara ilişkin ticarî defterlerde değil, aynı zamanda pay defteri, karar defteri ve genel kurul karar defterlerinde de sık rastlanan bir olgudur. Bu defterlerden herhangi biri kapatılmadan yenisi açılabilmekte, ihtilaflarda mahkemenin önüne değişik defterler çıkabilmektedir. Bu çoğu kez hileli bir davranış teşkil eden çift defter uygulamasına özellikle pay defteriyle, yönetim kurulu karar defterinde çok sık rastlanmaktadır. Uygulamada sıklığına yol açmamak için onay süresi izleyen faaliyet döneminin altıncı ayına kadar uzatılmıştır” şeklinde açıklanmaktaydı. Oysa değişiklik sonucu şekillenen fikranın yeni içeriği, sadece yevmiye defterini ve yönetim kurulu karar defterini⁴³ kapanış onayına tabi tutmaktadır. Acaba diğer defterler kapanış onayına tabi değil midir? Kanun koyucu, bu iki defter dışındaki defterleri, belli bir süreyle sınırlama olmaksızın (mesele defter bittiğinde...) kapanış onayına tabi tutmayı düşünmüş olamaz mı? Kanaatimce bu soruların veya benzer varsayımlarla sıralanacak soruların cevabı olumsuz olmalıdır. İlk haliyle yürürlüğe girmesine dört gün kala yukarıdaki haliyle yapılan değişikliğin verdirdiği cevap budur. Fıkraı daha detaylı bir düzenlemeye kavuşturan değişiklikle kanun koyucu, bu detaylı değişik düzenlemenin kapsamına diğer defterlerin kapanış onayıyla ilgili düzenlemeyi dahil edebilirdi; ama bunu yapmadığı gibi, bu noktada önceki düzenlemenin kapsamını da iki defterle sınırlayarak daraltmıştır⁴⁴. Bu düşünceyi destekleyen bir önemli husus da aşağıda açıklaması verilen elektronik ortamda tutulan defterlerin onaylanmalarıyla ilgili hükmün içeriğidir (TTK m. 64/3). Hükümde, “Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin

⁴³ Eski kanun zamanında karar defterinin kapanış onayına tabi tutulmadığı kabul edilmekteydi (bkz. *İmregün*, O. : Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, İstanbul 1989, s. 139; *Eriş*, G. : Açıklamalı- İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler, Cilt 1, 3. Baskı, Ankara 2004, s. 1189).

⁴⁴ 6762 sayılı TTK zamanında kapanış onayı, kanunda sadece yevmiye defteri (m.70/son f.) ile envanter defteri (m.72/4.f.) için önörölmüş olmasına rağmen doktrinde defteri kebirin kapanış onayına tabi olduğuna dair fikirler mevcuttu (bkz. *Arseven*, agm. , s. 375,376; *Başbuğoğlu*, Tarık, Uygulamalı Türk Ticaret Kanunu Açıklamalar-İçtihatlar, 1. Cilt, Ankara 1988, s. 167). Aynı tartışma işletme defteri için de cereyan etmiştir. Arkan, işletme defteri için kapanış tasdikinin gerekmediğini beyan ederken (Ticari İşletme II, s. 325, dn. 4); *İmregün* (age. , s. 140) ve *Eriş* (age., s. 1176 dn. 4, 1186), aksi yönde kanaat ortaya koymuşlardır. Ancak şunu belirtmek gerekir ki, Yargıtay her iki defter hakkında da kapanış tasdine yer olmadığına karar vermişti (bkz., defteri kebir için Y. TD.’nin 22.9.1966 t. ve 64-4556/3689 sayılı kararı, *Moroğlu*, E./ *Kendigelen*, A. : Notlu Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat, 8. Bası, İstanbul 2004, s. 115,116; işletme defteri için de bkz. Y.11. HD. 27.3.1979 t. ve E. 1979/982, K. 1536 sayılı kararı, s. 115-116; *Başbuğoğlu*, age. , s. 166).

açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. ...” şeklinde yer verilen ifadelerden de kapanış onayının aranmayacağı ifade edilirken sadece yevmiye ve yönetim kurulu karar defterinden bahsedilmektedir.

Değişiklikte dikkat çeken ikinci nokta kapanış onayı süresiyle ilgilidir. Daha önceki düzenlemede kapanış onayı yerine getirilmesi, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar mümkün iken, değişiklikle bu süre izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar olan süreçle sınırlandırılmıştır. Bu değişiklik olumlu bir değişikliktir. Değişiklikteki olumlu husus, soyut olarak sürenin kısaltılmasıyla ilişkilendirilmemelidir. Anonim ve limited ortaklıklardaki genel kurul toplantılarının yapılması gereken zaman dilimi düşünüldüğünde⁴⁵ yapılan değişikliğin önemi ön plana çıkmaktadır.

TTK'nin 409. maddesine göre, anonim ortaklıklarda olağan genel kurul toplantısı her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılır. Maddenin alınacak kararlarla ilgili kapsamı dikkate alındığında bir yevmiye defterindeki veya yönetim kurulu karar defterindeki kararların önemi ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle toplantıda alınacak kararları doğrudan doğruya etkileyecek kayıt ve kararları içeren defterlerin kapanış onaylarının, toplantı için öngörülen süreçten sonraki bir zaman dilimine bırakılmaması önemlidir. Aynı durumun, 617. ve 616. maddeler incelendiğinde limited ortaklıklar için de geçerli olduğu görülmektedir.

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 mütereken çıkarılan bir tebliğle belirleneceği fıkra ifade edilmiştir.

VI. Ticari Defterlerin Saklanması

TTK, ticari defter ve belgelerin saklanması hususunu iki ayrı yerde ele almaktadır:

Birincisi, “Defter tutma yükümlülüğü” başlığı altında kaleme alınan 64. maddenin 2 fıkrasında yer verilen “*Tacir, işletmesiyle ilgili olarak*

⁴⁵ Bu konudaki eleştiri için bkz. *Kendigelien*, age., s. 72.

gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür” şeklindeki hükümdür. Bu hüküm, aslında doğrudan doğruya ticari defterlerin saklanmasıyla ilgili değildir. Esasen amaçlanan, ticari defterlerdeki bilgilerin dayandığı belgelerin, kayıtların saklanmasıdır. Nitekim gerekçede söz konusu hükmün, belgeleme ve kaydın belgeye (evrak-ı müsbiteye) dayanması ilkesini öngördüğü (“Belge yoksa kayıt da yoktur” ilkesi) ve teknik gelişmelere uygun olarak saklama ortamını sınırlayıcı olmayan, gelişmelere açık bir tarzda gösterdiği ifade edilmiştir.

İkincisi, TTK m. 82’nin getirdiği ayrıntılı düzenlemedir. Ancak, aşağıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere, bu düzenleme sadece ticari defterlerin saklanmasına özgülenmiş değildir.

TTK’nın 82. maddesine göre her tacir;

- 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,

- Alınan ticari mektupları,

- Gönderilen ticari mektupların suretlerini,

-64.maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür (TTK m. 82/1/a). Burada sözü edilen ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmaları vurgulamak için kullanılmıştır (TTK m. 82/2).

TTK m. 82/3’de açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç, birinci fıkrada sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabileceği şu iki şartın varlığı halinde mümkün kılınmıştır:

1-Okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşüyorsa;

2.-Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebiliyorsa

Ticari defterler ve kayıtlar elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir (TTK m. 82/4).

A. Saklama Süresi

TTK 'nin 82. maddesinin birinci fıkrasının (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgelerin saklanma süresi 10 yıldır (TTK m. 82/5).

Kanunda öngörülen 10 yıllık 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 m. 82/6).

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 (TTK m. 82/8)⁴⁶.

VII. Ticari Defterlerin Ziyası

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 ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Aslında kaybettiği defterlerin aleyhine sonuçlara sebebiyet vermemesi için tacir belgeyi talep etmeye mecburdur⁴⁷. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir (TTK m. 82/7). Bu düzenlemenin eski düzenlemeden farkı, kapsama hırsızlık sebebiyle defterlerin ziya uğraması da Yargıtay'ın bu yöndeki kararları⁴⁸ dikkate alınarak kanuna dâhil

⁴⁶ 6762 sayılı TTK'deki ticari şirketlere dair düzenleme, "Kollektif ve âdi komandit şirketlerin her ne suretle olursa olsun infisahı halinde bunlara ait defter ve kâğıtlar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki salâhiyetli mahkeme tarafından 1 inci fıkra gereğince saklanmak üzere ortaklardan birine veya notere, diğer şirketlerin infisahı halinde ise, notere tevdi olunur. Noter harc ve ücreti şirket mevcudundan ödenir" (m. 68/3.f.) şeklindeydi.

⁴⁷ Bahtiyar, age. , s. 158.

⁴⁸ Y.HGK.'nin 19.9.1970 tarih ve 67-T-63/443 sayılı kararından "... Defter ve belgelerini muhafazada bir kusuru olmayan aksine kasada saklamak gibi lüzumlu tekayyüdü göstermiş bulunan davacının, iradesi dışında cereyan eden hırsızlık dolayısıyla defter ve belgeleri ziya uğradığını iddia ve bunun tespit ve gereken belgelerin verilmesi isteğini

edilmiştir. Ancak hırsızlığın nasıl vukuubulduğu konusunda bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak doktrinde, tacirin kusurundan kaynaklanan, basiretli bir tacirden beklenen bütün tedbirlerin alınmamasına bağlı gerçekleşen zayi durumlarında mahkemenin belge vermemesi gerektiği ifade edilmektedir⁴⁹. Hırsızlık iddiasının inandırıcı olması gerekir⁵⁰. Doktrinde onaylanmamış defterlerin zayi olması durumunda belgenin mahkmeden talep edilip edilemeyeceği tartışılmış; haklı olarak zayi belgesine hukuk sonuç bağladığı ve bu sonucun tacire güçlü bir konum sağlayacağı gerekçesiyle bu defterler için de zayi belgesinin istenemeyeceği savunulmuştur⁵¹. Boş defterlerin ziyai durumunda da zayi belgesi istenemez⁵².

havi davasının kabulü ... icab eder ...” (Erdoğan/Kendigelen, age. , s. 108). Ayrıca dn. 45 ve 46'daki kararlara bkz.

⁴⁹ Arkan, Ticari İşletme I, s. 341; Karahan, age. , s. 272; Y.11.HD.'nin 02.06.2003 tarih ve E. 2003/154, K. 2003/5857 sayılı kararından “Davacı vekili hırsızlık sonucu şirket defterleri, faturalar ve makbuz suretlerinin çalınmış olduklarını ileri sürerek, zayı belgesi verilmesini talep etmiştir.T.T.K.da "Yangın, su baskını veya yer sarsıntısı" örnekleri tahdidi bir düzenleme içerisinde yer almamış, "gibi" sözcüğünden de anlaşılacağı üzere, tacirin elinde olmayan benzer olaylar da maddenin kapsamında düşünülmüştür. Bu itibarla davacıya kusur izafe edilemeyecek olan hırsızlık fiillerinin de bu kapsamda kabulü gerekir. Buna göre, tacirin, bir taraftan defterlerin korunması amacıyla gereken dikkat ve ihtimamı göstermiş bulunması, diğer taraftan da ziyaa uğramanın onun iradesi dışında meydana gelmiş olması gerektiği gibi somut olayın özelliğinin de dikkate alınması gerekirken aksi şekilde karar verilmesi doğru görülmemiştir” (bkz. <http://kazanci.com>, Kazancı-İçtihat Bilgi Bankası, erişim tarihi:17.07.2012).

⁵⁰ Y.11.HD.'nin 10.02.1983 tarih ve E. 1883/381, K. 853 sayılı kararından “Bir lastik kaplama ve onarım atçlyesine giren hırsızın, kendi açısından ekonomik değeri hiç yok denecek mahiyet ve düzeydeki ticari defter ve belgeleri çalmasının düşünülməsi, hayatın olağan akışına ve gerekçelere ter düşen niteliktedir. Mahkemenin davayı kabul etmesi doğru olmadığından ... zayi belgesinin verilmesine ilişkin mahkeme kararının bozulması gerkmıştır” (Doğanay, Şerh, s. 461); Y.11.HD.'nin 02.03.2009 tarih ve E. 2007/13597, K. 2009/2275 sayılı kararından Davacı, şahıs firması sahibi olarak evrak çantasında sakladığı 2005 yılına ait yevmiye ve envanter defterleri ile gelir-gider evraklarının, işyerinde yapılan hırsızlık sırasında, diğer emtialar yanında çanta ile birlikte çalındığını, ileri sürerek bu defter ve belgelerin zayi olduğunun tespitini talep ve dava etmiştir. Mahkemece, defter ve belgelerin bu şekilde saklanmasının hayatın olağan akışına uymadığı, davacının saklamada kusurlu olduğu, bu durumda TTK'nun 68/son maddesinden yararlanamayacağı gerekçesiyle davanın reddi kararı doğrudur” (bkz. <http://kazanci.com>, Kazancı-İçtihat Bilgi Bankası, erişim tarihi:17.07.2012).

⁵¹ Karahan, age. , s. 273.

⁵² Arkan, Ticari İşletme I, s. 341.

TTK m. 82/7'nin metninde davanın hasımsız açılacağı ifade edilmiştir. Talebin mahkemece reddi durumunda, mahkeme kararı temyiz edilebilir⁵³.

Ticari defterlerin delil olmasının, TTK'den çıkarılarak, HMK'ya alınmasına bağlı olarak eski kanundaki "Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır" ifadesi de yeni kanuna alınmamıştır⁵⁴. Ancak bu bir eksiklik olarak değerlendirilmemelidir. Bu belgeyi almayan ilgilinin, defterlerinin kaybolduğunu başka bir yolla ispatlaması imkânı olmadığından, sonuç olarak karşılaacağı yaptırım, defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılmasıdır. Tacir, zayi belgesi almanın dışında defterlerin başka delillerle kaybolduğunu ispatlayamaz⁵⁵. Bununla birlikte zayi belgesi, defterlerin kaybolduğunun kesin kanıtı da değildir. Alınan belge sadece defterlerin kaybolduğu konusunda adi bir karine oluşturmaktadır. Uyuşmazlığın karşı tarafı, ticari defterlerin kaybolmadığını başka delillerle ispatlama olanağına sahiptir⁵⁶.

VIII. Defterlerin İbrazı Defterlerden Suret Alınması ve Defterlerin Teslim Edilmesi

A. Defterlerin İbrazı

Ticari uyuşmazlıklarda⁵⁷ mahkeme, ticari defterlerin ibrazına karar verebilir. Mahkeme resen ve taraflardan birinin talebi üzerine bu

⁵³ Karayalçın, Ticari İşletme, s. 353; Arkan, Ticari İşletme I, s. 342; Ülgen, (Teoman/ Helvacı / Kendigelen / Kaya / Nomer Ertan), age. , s. 505, N. 1474; Doğanay, agm. , s. 8-9.

⁵⁴ Bu düzenlemenin karşılığı olan 6762 sayılı TTK'deki düzenleme "Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kâğıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir âfet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin salâhiyetli mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır" (m. 68/4.f.) şeklindeydi. Doktrinde Kendigelen, bu eksikliğin defterlerin ibraz edilememesine sonuç bağlayan HMK m. 222/5 hükmü karşısında uygulamada sorun yaratacağını, belgelerin ibraz edilmemesine cezai yaptırım öngören TTK'nin 562 hükmü nedeniyle eski düzenlemeye paralel bir düzenlemeye yer verilmesinin yararlı olacağını ifade etmiştir (age. , s. 75, dn. 46).

⁵⁵ Arkan, Ticari İşletme II, s. 332; Ülgen, (Teoman/ Helvacı / Kendigelen / Kaya / Nomer Ertan), age. , s. 4505, N. 1476.

⁵⁶ Karayalçın, Ticari İşletme, s. 354; Arkan, Ticari İşletme I, s. 342; Bahtiyar, age. , s. 159.

⁵⁷ Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır (m.83/2.f.).

kararı verebilir. Uyuşmazlığın tarafları yabancı bir gerçek veya tüzel kişi bile olsa bu düzenleme geçerlidir (TTK m.83/1)⁵⁸. Eski Kanunda yer almayan bu son cümle, yeni bir düzenlemedir.

Benzer bir düzenleme, HMK 222/1’de de yer almaktadır. Bu hükme göre, “*Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir*”.

TTK’nin 86. maddesine göre, “*saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir*”.

TTK’nin 86. maddesindeki bu düzenleme ile mikrofilm, disket, CD gibi görüntü ve veri taşıyıcılarda özellikle elektronik ortamda saklanan kayıtların dayanağını oluşturan ve kanıtlayan muhasebe belgelerinin ibraz gerektiğinde bunların okunabilirliğini sağlamak, ibraz edene aittir. Hüküm ibraz edenin yükümü ve zorunluluklarını belirlemektedir. Maddedeki ibraz yükümlülüğü için bir uyuşmazlığın varlığı aranmamaktadır. Yükümlülük geniş anlada düzenlenmiştir. İbraz uyuşmazlıkla bağlantılı olmadan mahkeme dışında da, meselâ miras paylaşılmasında, şirketlerin tasfiyesinde, bir ortağın ayrılma payının hesabında da söz konusu olabilir⁵⁹.

⁵⁸ Bu düzenlemenin karşılığı olan 6762 sayılı TTK’deki düzenleme “İbraz Mükellefiyeti” başlıklı 80. madde de yer almaktaydı. Buna göre, “*Muhakeme esnasında muhik bir menfaatin mevcudiyeti ispat olunur ve mahkeme ibraz edilmesini sübut bakımından zaruri addederse yalnız ihtilâflı meseleye mütaallik kayıtların sureti çıkarılmak veya ehlivukuf tetkikatı yaptırılmak üzere mahkeme re’sen veya taraflardan birinin talebi üzerine bunların birine yahut her ikisine ait defterlerle saklanması mecburi olan kâğıtların ibrazını emredebilir.*

İbrazına karar verilen ticari defter, hesap ve kâğıtlar, dâvaya bakan mahkemeden başka bir mahkemenin kaza dairesi içinde olup da nakil ve ibrazında güçlük bulunduğu takdirde bu defterlerin kanuna uygun olarak tutulup tutulmadıklarının ve bunların ibrazını gerekli kılan hal ve keyfiyetin ehlivukuf vasıtasıyla incelenerek neticesini gösterir bir zabut varakası tutulması ve rapor alınması ve lüzumuna göre suretlerinin çıkarılıp gönderilmesi ticari defter, hesap ve kâğıtların bulunduğu yerde ticari dâvalara bakmakla mükellef mahkemeden istenir”.

⁵⁹ Bkz. maddenin gerekçesi.

B. Defterlerden Suret Alınması

eTTK'da defterlerin ibrazına ilişkin 80. maddenin 1. fıkrasında yer alan ticari defterlerden suret alınması, yeni TTK ile ayrı bir madde halinde düzenlenmiştir. Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır. Defterlerin geri kalan içerikleri, onların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluklarının denetimi için gerekliyse mahkemeye açıklanır (TTK m. 84).

C. Defterlerin Teslim Edilmesi

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 m. 85)⁶⁰.

eTTK'da "Teslim Mükellefiyeti" başlığı altında yer alan hüküm birkaç yenilikle yeni Kanuna alınmıştır. Defterlerin incelenmesi eTTK'da miras, şirket ve iflâs işleri için ön görülmüştü⁶¹.

Defterlerin incelenmesi, TTK m. 85'te sayılan hallerle sınırlı değildir. Düzenlemede dikkat çeken bir husus, defterlerin incelenmesinin malvarlığıyla ilgili uyuşmazlıklara özgülenmiş olmasıdır. Sayılan haller, örnek olarak verilmiştir⁶².

XI. Ticari Defterlerin İspat İşlevi

eTTK'da yer alan ticari defterlerin ispat işlevi⁶³, 6102 sayılı TTK'na alınmamıştır. Kanuna ilişkin genel gerekçenin 110 nolu

⁶⁰ Moroğlu, maddede iflâsa yer verilmesini bir eksiklik olarak ifade etmektedir (age, s. 65-66).

⁶¹ 6762 sayılı kanunun 79. maddesine göre, "Ticari defterlerle, saklanması mecburi olan diğer kâğıtların teslimi; miras, şirket ve iflâs işlerinde istenebilir. Teslim halinde defter, hesap ve kâğıtların her tarafı gerek mahkeme ve gerek ilgililer tarafından incelenebilir". Ayrıntılı bilgi için bkz. Arkan, Ticari İşletme II, s. 336 vd.

⁶² Kendigelen, age, s. 76. ve aynı sayfada dn. 50

⁶³ Ticari defterlerle ispat konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Ülgen, H. : "Ticari Defterlerle İspat", Batider, Ocak 1967, Cilt IV, Sy. 1, s. 86 vd. ; Ticari İşletme Hukuku, N. , s. 507 vd. ; Arslanlı, age, s. 143 vd.; Mimaroglu, age, s. 446 vd. ;

Eski kanunda defterlere tanınan bu işlevle ilgi düzenlemeler aşağıdaki gibiydi:

"TİCARİ DEFTERLERİN İSPAT KUVVETİ

1 - KATİ DELİL

paragrafında “Artık pekçok ülkenin kanununda yer almayan ve ispat hukukunun ilkeleriyle de pek bağdaşmayan ticarî defterlerle ispat usulüne son verilmiştir. Ticarî defterler, doğal olarak, mahkemenin takdirine bağlı delil olma niteliklerini korumaktadır” şeklindeki açıklamasıyla kesin delil⁶⁴ olmaktan çıkarılmış⁶⁵ ve takdiri delil olarak kabul edilmiştir⁶⁶.

MADDE 82 - Ticari işlerden dolayı tacir sıfatını haiz olan kimseler arasında çıkan ihtilâflarda ticari defterler aşağıdaki maddelerde gösterilen şartlar dairesinde delil olarak kabul olunur.

Tasdika tabi olmyan defterler ancak 69 uncu madde gereğince tasdika tabiolup da tasdik edilmiş olan ilgili defterlerle birlikte delil olarak kabul olunur.

Bir tacirin tuttuğu bütün defterlerin birbirini teyit etmesi şarttır; aksi takdirde defterler delil olmaktan çıkar.

II - YEMİN

MADDE 83 - Mahkeme, aşağıdaki hükümler gereğince, defter münderecatını sahibi lehine hükme medar görmüşse kanaatini kuvvetlendirmek için o kaydın doğru olduğuna ve dâvacının halen dâvalıda yerine getirilmesi gereken hakkı bulunduğu dair defter sahibine tamamlayıcı bir yemin verir.

Taraflardan biri hasmın ticari defterlerinin münderecatını kabul edeceğini mahkeme huzurunda beyan etmiş iken hasmı ticari defterlerini ibrazdan imtina ederse, mahkeme, defterlerin ibrazını istemiş olan tarafa iddiasının sıhhati hakkında bir yemin verir.

III - SAHİBİNİN ALEYHİNDE

MADDE 84 - Kanuna uygun olarak veya olmayarak tutulmuş olan ticari defterlerin münderecatı, sahibi ve halefleri aleyhinde delil sayılır. Şu kadar ki; kanuna uygun olan defterlerde sahibi lehine olan kayıtlar dahi aleyhindeki kayıtlar gibi muteber olup bunlar birbirlerinden ayırlamaz.

IV - SAHİBİNİN LEHİNDE

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

V - DİĞER TARAFIN ALEYHİNDE

MADDE 86 - Taraflardan birinin defterleri kanuna uygun olup da diğerininki olmaz veya hiç defteri bulunmaz yahut ibraz etmek istemezse; defterleri muntazam olan tacirin birbirini teyit eden defterlerindeki kayıtlar, diğeri aleyhinde delil olur. Hasım taraf, aleyhinde delil ittihaiz olunan kaydın aksini muteber delillerle ispat edebilir”.

⁶⁴ 6762 sayılı TTK'nin 1474. hükmündeki düzenleme gereği 82. maddesinde ticari defterler kesin delil olarak kabul edilmişti, Ülgen, (Teoman/ Helvacı / Kendigelen / Kaya / Nomer Ertan), age. , s. 508, N. 1490 vd. ; Gençtürk, age. , 115; Budak, A. C. : “Ticari Defterlerle İspat Usulü Kaldırılmamalıdır” Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı: 1 Yıl. 2005, s. 513.

⁶⁵ Bu durum doktrinde eleştirilmiş, 6762 sayılı TTK'deki ticari defterlerin ispatına dair hükümlerin yeni kanuna alınması önerisinde bulunulmuştur (bkz. Budak, agm. , s. 511 vd; Şua, agm. , s. 240-241). Buna karşılık Kendigelen, ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin doğru uygulanmaması, yargılamayı fiilen geciktirmesi ve defterlere yazılan

Ticaret Kanunu yerine hukukumuzda hukuki bir durumun ispatına ilişkin delilleri düzenleyen Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 222. maddesinde ise bu husus kaleme alınmıştır⁶⁷. Eski TTK zamanında diğer delillerle⁶⁸ birlikte özel delil olarak yararlanılabilen ticari defterler, bu yeni düzenlemeden sonra takdiri delil olarak kullanılacaktır. HMK'nın söz konusu düzenlemesine bakıldığında, ticari defterlerin sahibinin lehine ve aleyhine delil olmasına dair şartların tespit edildiği görülmektedir. Yeni

kayıtların bir dayanağının olması ve bu dayanağın defterin yerine delil olarak kullanılabilmesiyle yetinilebileceği gerekçesiyle ticari defterlerle ispat hükümlerine TTK'de yer verilmemesini doğru bir karar, HMK'da yer verilmesini anlamlandırmanın güç olduğunu belirtmiştir (age., s. 79-80).

⁶⁶ Bkz. *Bahtiyar*, age. , s. 159; *Kayar*, agm. , s. 369.

⁶⁷ Bunun gerekçesi olarak verilen açıklama “Tasarıya, 225 inci maddesinden sonra gelmek üzere ticari defterlerin ibrazı ve delil olması ile ilgili olarak aşağıdaki gerekçelerle verilen önerge Komisyonumuzca kabul edilmiş ve söz konusu madde, Tasarıya yeni 228 inci madde olarak eklenmiştir.

Türk Ticaret Kanununun ticari defterlerle ispat konusunu düzenleyen 80 ilâ 86. Maddeleri modern kanunlarda benzer hükümler yer almadığı gerekçesiyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısına alınmamıştır. Bu durum uygulamada önemli bir sakınca yaratacaktır. Çünkü, senetle ispat mecburiyetinin uygulandığı Türk hukukunda ticari defterlerle ispata ilişkin kurallar senetle ispat mecburiyetinin katılığını yumuşatmakta ve geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısında senetle ispat mecburiyetine ilişkin usul hükümleri muhafaza edilmiştir. Bu sebeple, ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin yürürlükten kaldırılması önemli bir boşluğa yol açacaktır. Bu nedenle, Türk Ticaret Kanunundaki yerleşmiş ve yaygın uygulaması olan ticari defterlerle ispat hükümlerinin yeni usul kanunumuza alınması ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısında muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanununda yer alan ticari defterlerle ispata ilişkin maddeler dil ve sistematik bakımdan zor anlaşılmaktadır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısına ilâve edilen bu hüküm, doktrin ve kazaî içtihatlarda yapılan tasnif dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu Tasarısının “ticari defter” kavramını değiştiren 64 ve devamındaki maddeler dikkate alınarak “tasdike tâbi olmayan defterler” kavramı metinden çıkarılmış ve “işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler” kavramı metne dâhil edilmiştir.

Yine, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısının yemin delili konusundaki temel tercihi göz önünde bulundurularak, tamamlayıcı yemine ilişkin düzenlemeler ticari defterlerle ispat usulünden çıkartılmıştır” şeklindedir (Bkz. *Pekcanitez*, H./*Taş Kormaz*, H./*Meriç*, N. : Gerekçeli Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Ankara 2011, s. 2008).

⁶⁸ *Ülgen*, agm. , s. 86, 98 vd.; *Poroy*, R. : Ticari İşletme Hukuku, 7. Bası, İstanbul 1995, s. 153; *Domaniç*, H. : Ticaret Hukukunun Genel Esasları, 4. Bası, İstanbul 1988, s. 284, 290; Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C. I, İstanbul 1988, s. 260; *İmregün*, age. , s. 146; *Gençtürk*, age. , s. 73 vd. , 114,133, Y.11.HD. 29.03.1988 t. ve E. 7251, K. 1855 sayılı kararında TTK'nın 81. maddesi hükmü uyarınca, HUMK.'un 326 ve devamı maddelerinin de ticari işlerde uygulanacağına hükmetmiştir (*Eriş*, age. , s. 1195).

düzenlemede dikkat çeken husus, defterlerin ispat işlevinde, eTTK m. 83’de yer alan yemin şartının düzenlemenin dışında bırakılmış olmasıdır.

A. Ticari Defterlerin Sahibinin Lehine Delil Olması

Tacirin tuttuğu defterlerini lehine delil olarak kullanabilmesi aşağıdaki şartlar çerçevesinde mümkün kılınmıştır.

1. Ticari defterlerin sahibinin lehine delil olabilmesi, uyumsuzluğun her iki tarafının tacir olmasına bağlıdır. HMK’nın 1, 2 ve 3. fıkraları birlikte değerlendirildiğinde bu sonuca varılmaktadır⁶⁹.

2. Uyumsuzluğun, her iki tarafın ticari defterlerine geçirilmesi gereken bir işten doğmuş olmalıdır (HMK m. 222/3).

3. Defterler, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır (HMK m. 222/2).

4. Defterlerdeki kayıtlar birbirini doğrulamalıdır; kayıtlar arasında çelişki olmamalıdır (HMK m. 222/2).

5. Ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için öncelikle kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması gerekir. Ancak sadece bu koşulların mevcudiyeti yeterli olmayıp; ek olarak, 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 da gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz (HMK m. 222/3).

B. Ticari Defterlerin Sahibinin Aleyhine Delil Olması

Defterlerin sahibi aleyhine delil olması, HMK m. 222/4-5’de düzenlenmiştir. Defterlerin sahibi aleyhine delil olması, tacirin kendi defterlerine dayanması veya kaşı tarafın onun defterlerine dayanması hallerinde söz konusu olabilir. Bu çerçevede defterlerin sahibi aleyhine delil olabilmesi ihtimallerini aşağıdaki gibi ele almak mümkündür.

Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtları birbirini doğrulamayan ticari defterler, sahibi aleyhine delil olur (HMK m. 222/4). Bu hükümde her ne kadar “ve” bağlacı kullanılmışsa da iki

⁶⁹ Bkz. *Bahtiyar*, age. , s. 159.

durumu birbirine bağlı düşünmemek gerekir. Şöyle ki, ticari defterlerdeki kayıtlar usulüne uygun tutulmuş olsa da, birbirini doğrulasa da defterler onaylanmamışsa sahibinin aleyhine delil olacaktır. Keza açılış ve kapanış onayları yapılmış olmakla birlikte usulüne göre tutulmamış veya kayıtları arasında çelişki bulunan defterler de sahibinin aleyhine delil olacaktır.

Taraflardan biri tacir olsun veya olmasın, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtmişse ve karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınmışsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır (HMK m. 222/5). Bu durumda ibrazı istenen defterler sahibinin aleyhine delil oluşturur.

Uyuşmazlığın taraflarından biri diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtmişse; yani karşı tarafın defterlerine dayanmışsa ve karşı taraf da defterlerini ibraz etmişse farklı ihtimallerle karşılaşılabılır. İbraz edilen defterler iddia edilen husus hakkında hiçbir kayıt içermeyebilir. Bu durumda, iddiasını defterlerdeki kayıtlara dayandıran kişi iddiasını ispatlayamamış kabul edilir⁷⁰. Ancak idianın hasredildiği defterler, kanuna uygun tutulmamışsa, iddia sahibine başka delillerle iddiasını ispatlama imkânı verilmelidir⁷¹. İbraz edilen defterlerde sahibinin aleyhine kayıtlar tespit edilirse, bu hususlar sahibinin aleyhine delil olur. Ancak bu halde defter sahibi aleyhine olan bu kayıtların aksini başka kesin delillerle ispatlayabilir. İbraz edilen defterlerde hem lehe hem de aleyhe kayıtlar mevcutsa, defterler kanuna uygun tutulmuş olması kaydıyla iddia sahibi iddiasını ispatlayamamış kabul edilir. Defterlerdeki kayıtlar bir bütün olarak değerlendirildiği için defter sahibi bundan yararlanır.⁷² Buna karşılık defterler kanuna uygun tutulmamışsa ve tutulması gereken tüm defterler tutulmamışsa lehe olanlar dikkate alınmaz aleyhe olanlar dikkate dikkate alınır⁷³.

IX. Defter Tutma Yükümlülüğünün İhlal Edilmesine Bağlı Sonuçlar

Ticari defterleri tutma yükümlülüğünün ihlaline bağlanan sonuçlar, Türk Ticaret Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve İcra-İflas Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır.

⁷⁰ *Arkan*, Ticari İşletme I, s. 348.

⁷¹ *Bahtiyar*, age. , s. 160.

⁷² *Arkan*, Ticari İşletme I, s. 349; *Bahtiyar*, age. , s. 162.

⁷³ *Tekil*, F. : Ticari İşletme Hukuku, İstanbul 1990, s. 176.

A. Türk Ticaret Kanununda Bağlanan Sonuçlar

Ticari defterleri tutma yükümlülüğünün ihlal edilmesi durumunda, birinci yaptırım, defterlerin aleyhe delil sayılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. İkincisi cezai yaptırımlardır. Hangi ihlale hangi cezai yaptırımın uygulanacağı, TTK m. 562’de düzenlenmiştir. Madde de öngörülen yaptırım, ihlal edilen düzenlemeye göre idari, adli veya hapis cezası olarak öngörülmüştür. Buna göre,

- TTK’nın 64. maddesinin birinci fıkrasının ikinci veya üçüncü cümlesindeki yükümlülükleri yerine getirmeyenler,
- TTK’nın 64. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca belgelerin kopyasını sağlamayanlar,
- TTK’nın 64. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca gerekli onayları yaptırmayanlar,
- TTK’nın 65. maddesine uygun olarak defterlerini tutmayanlar,
- TTK’nın 66. maddesindeki usule aykırı olarak envanter çıkaranlar,
- TTK’nın 86. maddesine göre belgeleri ibraz etmeyenler,
- TTK’nın 88.maddeye aykırı hareket edenler dörtbin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.
- Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, 210 uncu maddenin birinci fıkrasına göre denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.
- Ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut Türk Ticaret Kanunu’na uygun saklanmaması hâllerinde, sorumlular üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.
- Ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki idari para cezaları, aksine hüküm bulunmayan hâllerde, mahallin en büyük mülki amiri tarafından verilir.

Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan kabahatlerden birinin idari yaptırım kararı verilmeye kadar birden çok işlenmesi hâlinde, ilgili gerçek veya tüzel kişiye bir idari para cezası verilir ve ilgili hükme göre verilecek ceza iki kat artırılır. Ancak, bu kabahatin işlenmesi suretiyle bir menfaat temin edilmesi veya zarara sebebiyet verilmesi hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaat veya zararın üç katından az olamaz.

B. Hukuk Muhakemeleri Kanununda Bağlanan Sonuçlar

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre, Ticari defterlerde kanunun aradığı açılış ve kapanış onaylarının yapılmamış olması, söz konusu onaylar yapılmış olsa bile defterlerdeki kayıtların birbirini doğrulamaması halinde defterler sahibinin aleyhine delil olmaktadır (HMK m. 222/4). Defterlerdeki kayıtların çelişmemesi ve kanunun aradığı şekilde tutulması, defterlerin sahibi lehine delil olmasında etkindir (HMK m. 222/2).

C. İcra İflas Kanununda Bağlanan Sonuçlar

İflas, tacirlere özgü bir takip yoludur. İflas eden tacir, ticari defterleri hiç veya kanunun emrettiği şekilde tutmamışsa taksirli iflas etmiş kabul edilmekte ve cezalandırılmaktadır (İİK. m. 310/5). “Taksirli iflas” başlıklı TCK'nin 162. maddesine göre, “*Tacir olmanın gerekli kıldığı dikkat ve özenin gösterilmemesi dolayısıyla iflasa sebebiyet veren kişi, iflasa karar verilmiş olması halinde, iki aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*”.

Defterleri hiç tutmamışsa, tacir konkordato talep eden borçlunun mühlet talebinin de reddine sebebiyet vermektedir (İİK m. 285/1, İİK m. 286).

Konkordato hükümlerinden yararlanmak isteyen borçlu, icra mahkemesine gerekçeli bir dilekçe ve bir konkordato projesi vermek durumundadır. Ayrıca projeye ayrıntılı bir bilanço, gelir tablosu ve defter tutmaya mecbur şahıslardan ise defterlerinin durumunu bildiren bir cetvel eklemelidir. Bu cetvelde, özellikle Türk Ticaret [Kanununun](#) 66. maddesi hükmünce tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin tutulmuş olup olmadıkları gösterilmelidir (İİK m. 285/1). İcra mahkemesi borçluyu ve talepte bulunmuş ise alacaklıyı dinledikten sonra borçlunun durumunu, malvarlığı ve gelirlerini, taahhütlerini yerine getirmesine engel olan

sebepleri ve konkordatonun başarı ihtimalini göz önünde tutarak, projenin alacaklıları zarara sokmak kastından ari olup olmadığına göre konkordato talebinin uygun olup olmadığına karar verir (İİK m. 286/1). Talep uygun görülürse icra mahkemesi borçluya en fazla üç aylık bir mühlet verir ve aynı zamanda gerekli bilgi ve tecrübeye sahip Türk vatandaşlarından bir veya birkaç komiser tayin eder (İİK m. 287/2). Şayet ticari defterler kanuna uygun tutulmamışsa, bu mühlet talebinin reddine neden olur.

SONUÇ

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ticari defterlerle ilgili hükümlerinden hareketle sonuç itibariyle aşağıdaki hususları tespit etmek mümkündür:

1. 6762 sayılı TTK'deki ismen belirli zorunlu-belirsiz zorunlu ile onamaya-beyana tabi ticari defterler ayırımına son vermiştir. Tacirin tutmakla yükümlü olduğu defterler ismen sayılmıştır. Ticari işletmenin muhasebesiyle ilgili olan yevmiye defterinin, defteri kebirin ve envanter defterinin yanında ticari işletmenin muhasebesiyle ilgisi olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de açıkça ticari defter olarak ifade edilmiştir. Tacirin işletmesinin tutulmasını gerektirdiği ismen sayılan defterlerin dışındaki defterlerden sözedilmemiştir. Gerçek kişi-tüzel kişilerin açısından tutulacak defterler ayırımına son vermiştir. Ayrıca beyana tabi defterler düzenlenmemiştir.

2. 6102 sayılı TTK, tutulmasını öngördüğü defterlerin içerikleriyle ilgili eski kanundaki hükümlere yer vermemiştir. Defterlerin hangi kurallar çerçevesinde tutulacağı 64, 65 ve 68. maddelerde öngörülmüş, defterlerin tutma ve kayıt zamanıyla ilgili konularda VUK.'daki hükümlere uyulması gerektiğine işaret etmiştir. Defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun tutulması öngörülmüştür.

3. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmasına ve saklanılmasına imkân tanımıştır.

4. Ticari defterlerden hangilerinin açılış ve kapanış onayına tabi tutulduğu açıkça düzenlenmiş ve eski kanun zamanındaki kapanış onayının süresi bir aydan üç aya çıkarılmıştır.

5. Mahkemedен zayi belgesinin talep edilebilecek hallerin kapsamına hırsızlık da dâhil edilmiştir. Eski kanundaki "*Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır*" ifadesi yeni

kanuna alınmamıştır. Ancak bu bir eksiklik olarak değerlendirilmemelidir. Bu belgeyi almayan ilgilinin, defterlerinin kaybolduğunu başka bir yolla ispatlaması imkânı olmadığından, sonuç olarak karşılaacağı yaptırım, defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılmasıdır.

6. Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, uyuşmazlığın tarafları yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsa ticari defterlerin ibrazına karar verebilir. İbrazına karar verilen defterlerdeki kayıtlar mikrofilm, disket, CD gibi görüntü ve veri taşıyıcılarda özellikle elektronik ortamda saklanan kayıtların dayanağını oluşturan ve kanıtlayan muhasebe belgelerinin ibrazı gerektiğinde ibraz edecek kişi bunların okunabilirliğini sağlamakla yükümlüdür.

7.6762 sayılı TTK'de defterlerin ibrazına ilişkin 80 maddenin 1. fıkrasında yer alan ticari defterlerden suret alınması, 6102 sayılı TTK ile ayrı bir madde halinde düzenlenmiştir. Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır (TTK m. 84).

8.6762 sayılı TTK' de miras, şirket ve iflâs işleri için teslimi öngörülen defterlerin, yeni Kanunda malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkemece teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir (TTK m. 85).

9. Ticari defterlerin kesin delil olma niteliğine son verilmiştir. Defterler artık takdiri delil olarak kullanılacaktır. Ayrıca ticari defterlerin ispat işleviyle ilgili hükümler TTK'nin dışında bırakılmış ve HMK'nın kapsamına alınmıştır. Ayrıca defterlerin delil olarak kullanılmasına dair şartlar kapsamındaki yemin şartına yer verilmemiştir.

10. Ticari defterleri tutma yükümlülüğünün ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlar, ticari defterleri düzenleyen TTK hükümlerinin kapsamı dışında bırakılmış ve ayrı bir maddede; TTK'nin 562. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu yaptırımlar idari, adli para cezası ve hapis cezası olarak dikkat çekmektedir.

KAYNAKÇA

Arkan, Sabih: Ticari İşletme Hukuku, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Hazırlanmış Onbeşinci Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara 2011(Ticari İşletme I).

Arkan, Sabih: Ticari İşletme Hukuku, Gözden Geçirilmiş 8. Baskıdan 9. Tıpkı Basım, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara 2005 (Ticari İşletme II).

Arseven, Haydar: “Yeni Ticaret Kanunumuzun Getirdiği Yenilikler, Ticari Defterler”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. III, Sayı 9, Aralık 1956, (s. 373-380).

Arsanlı, Halil: Kara Ticaret Hukuku Dersleri Umumi Hükümler, 3. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1960.

Bahtiyar, Mehmet: Ticari İşletme Hukuku, 12. Bası, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul 2012.

Başbuğ, İrfan/ Erdem Ercüment: Ticari İşletme Hukuku, Ders Notları, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1993.

Başbuğoğlu, Tarık: Uygulamalı Türk Ticaret Kanunu Açıklamalar-İçtihatlar, 1. Cilt, Yetkin Basım, Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara 1988.

Berzek, Ayşe Nur: Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2004.

Bilgili, Fatih/Demirkapı, Ertan: Ticaret Hukuku Dersleri, Dora Basım Yayın, Bursa 2012.

Budak, Ali Cem, “Ticari Defterlerle İspat Usulü Kaldırılmamalıdır” Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı: 1 Yıl. 2005, (s. 511-521).

Bülow Peter, Handelsrecht, 6. Auflage, C.E. Müller Verlag 2009.

Çeker, Mustafa: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticret Hukuku, Karahan Kitabevi, Adana 2011.

Doğanay, İsmail: “Türk Ticaret Kanununun, Ticari Defterlerle İlgili Hükümleri Üzerinde Bir İnceleme”, Batıder, Cilt VI, 1971, (s. 1-39).

Doğanay, İsmail: Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Birinci Cilt-Madde 1-149, 4. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2004.

Domaniç, Hayri: Ticaret Hukukunun Genel Esasları, 4. Bası, Temel Yayın -Dağıtım, İstanbul 1988.

- Domaniç, Hayri: Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C. I, Temel Yayınları, İstanbul 1988.
- Eriş, Gönen: Açıklamalı- İctihatlı Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler, Cilt 1, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004.
- Gençtürk, Muharrem: Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Yaylım Yayıncılık, İstanbul 1997.
- İmregün, Oğuz: Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, Yasa Yayınları, İstanbul 1989.
- Kendigelen, Abuzer: Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, XII Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul 2011.
- Karahan, Sami: Ticari İşletme Hukuku, Güncellenmiş 20. Baskı, Mimoza Basım Yayım ve Dağıtım Ltd. Şti. , Konya 2011.
- Karayalçın, Yaşar: Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1988.
- Karayalçın, Yaşar: Ticaret Hukuku Dersleri I. Giriş-Ticari İşletme, İkinci Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1960.
- Kayar, İsmail: “TTK Tasarısının Ticaret Sicili, Ticari Defterler ve Cari Hesap Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı: 1 Yıl. 2005, (s. 353-381).
- Kutadgu, Mükip Cevdet: “Yeni Ticaret Kanununa Göre Tüccarın Defter Tutma Mükellefiyeti” İktisat ve Maliye Dergisi, C. IX, Sy. 9, Aralık 1957, (384-398).
- Mimaroğlu, Sait Kemal: Ticaret Hukuk Birinci Cilt İşletme Hukuku, Üçüncü Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara 1978.
- Moroğlu, Erdoğan: Türk Ticaret Kanunu ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarıları Değerlendirme ve Öneriler, Genişletilmiş 6. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2009.
- Moroğlu, Erdoğan/ Kendigelen, Abuzer: Notlu Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat, 8. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2004.
- Ortan, Necip: “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Ticari İşletme Hukukuna İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Hukuki Perspektifler Dergisi, Sy. 4, Ağustos 2005, (s. 20-24).
- Pekcanitez, Hakan/Taş Kormaz, Hülya/Meriç, Nedim: Gerekçeli Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş. , Ankara 2011.

Poroy, Reha: Ticari İşletme Hukuku, 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. , İstanbul 1995, s. 153.

Şua, İbrahim Halil: “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticari Defterlere Getirilen Yenilikler ve Değerlendirilmesi”, Adalet Dergisi, Sy. 27, Ocak 2007 (s. 237-243).

Taşdelen Nihat: “Ticari Defterlerin Tasdiki” (Prof Dr. Hüseyin Ülgen’e Armağan, Cilt: I, Vedat Kitapçılık, İstanbul-2007, (s. 59-78).

Tekil, Fahiman: Ticari İşletme Hukuku, Tekil Muşavirlik ve Yayıncılık Ltd. Şti. , İstanbul 1990.

Ülgen, Hüseyin (Teoman, Ömer/ Helvacı, Mehmet/ Kendigelen, Abuzer/ Kaya, Arslan/ Nomer Ertan, N. Fusun): Ticari İşletme Hukuku, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2008.

Ülgen, Hüseyin: “Ticari Defterlerle İspat”, Batıder, Ocak 1967, Cilt IV, Sy. 1, (s. 86-103).

Wörlén, Rainer: Handelsrecht mit Gesellschaftsrecht, 10. Auflage, Carl Heymans Verlag 2010.

