



YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE TİCARİ DEFTERLER

Gürcü GÜNGÖR(*)

1 - GİRİŞ

30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6335 sayılı "Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır.

6335 sayılı Kanunu'nun 8 inci maddesinde 6102 sayılı Kanunu'nun 64 üncü maddesinin birinci, üçüncü ve beşinci fıkralarında değişiklik yapılmıştır. Söz konusu 8 inci maddede; "... Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir" hükmü yer almaktadır. Bu hükme dayanılarak 19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete'de "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ" yayımlanmıştır. Yazımızda söz konusu Tebliğ hükümleri dikkate alınmak suretiyle fiziki ortamda tutulacak defterler ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

2- FİZİKİ ORTAMDA DEFTER TUTMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR ve TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun "Beşinci Kısım Ticari Defterler" başlıklı bölümünde defter tutma yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Söz konusu bölümdeki 64. maddenin birinci fıkrasına göre ve "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in" 4. maddesine göre her tacir, ticari defterleri tutmak zorundadır. Tacir teriminin, Tebliğ'in 3. maddesinde gerçek ve tüzel kişi tacirleri ifade ettiği belirtilmiştir. Gerçek kişi tacir, bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kişi olarak Tebliğde tanım-

*) Vergi Müfettişi

lanmıştır. Tüzel kişi tacir ise ticaret şirketleriyle amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşları olarak Tebliğde ifade edilmiştir. Söz konusu tanımlar ve “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin” 4. ve 5. maddesi hükümleri uyarınca tablo 1 hazırlanmıştır.

Tablo 1- Fiziki Ortamda Tutulması Gereken Defterler

Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar	Tutulacak Defterler
Her Tacir (Gerçek veya Tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın)*	Yevmiye Defteri
	Envanter Defteri
	Defteri Kebir
Şahıs Şirketleri (TTK'nun 124/2. Maddesine göre Kollektif ve Komandit Şirketler)	Yevmiye Defteri
	Envanter Defteri
	Defteri Kebir
	Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri
Anonim ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler	Yevmiye Defteri
	Envanter Defteri
	Defteri Kebir
	Pay Defteri
	Yönetim Kurulu Karar Defteri
	Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri
Limited Şirketler	Yevmiye Defteri
	Envanter Defteri
	Defteri Kebir
	Pay Defteri
	Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri
Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküller	Yevmiye Defteri
	Envanter Defteri
	Defteri Kebir

*Tebliğde işletme defterinin tutulması ile ilgili geçici madde 1/1’de “Gerçek kişi tacirlerden Vergi Usul Kanunu’na göre ikinci sınıf tüccar sayılanlar, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar bu Tebliğde sayılan defterler yerine mezkûr Kanun hükümlerine uygun olarak işletme hesabı esasına göre defter tutabilir” hükmü yer almaktadır.

2.1- Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin” 6/1. maddesinde, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin ilgili belge veya ispata dayanan evraktan çıkarılarak tarih sırasıyla ve “madde” halinde düzenli olarak yazıldığı defter şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğin ilgili maddeleri dikkate alınmak suretiyle yevmiye defterinde olması gereken hususlar, açılış ve kapanış onayı, onay yenileme, kayıt düzeni ve saklama zorunluluğuna ilişkin hükümleri tablo 2’de açıklanmıştır.

Tablo 2- Yevmiye Defteri ile İlgili Hükümler

YEVMIYE DEFTERİ	
Yevmiye maddelerinde en az olması gereken bilgiler	a)Madde sıra numarası
	b)Tarih
	c)Borçlu hesap
	ç)Alacaklı hesap
	d)Tutar
	e)Her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları (<i>Tebliğ Madde 6/2</i>)
Kullanım biçimi	Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur; vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir. (<i>Tebliğ Madde 6/3</i>)
Açılış onay zamanı	Kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce yapılır. (<i>Tebliğ Madde 13/1</i>)
	İzleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yapılır. (<i>Tebliğ Madde 13/1</i>)
	Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar. (<i>Tebliğ Madde 13/5</i>)
Açılış onayı makamı	Açılış onayı noter tarafından yapılır. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur. Ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracakları ticari defterlere ilişkin açılış onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz. (<i>Tebliğ Madde 13/1,2</i>)
	Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili esnasında yevmiye defterinin açılış onayı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. (<i>Tebliğ Madde 13/3</i>)

Açılış onayı zorunluluğu	Yevmiye defteri açılış onayı her hesap dönemi için yapılması zorunludur. (Tebliğ Madde 13/4)
Açılış onayı şekli	<p>Noterler ile ticaret sicil müdürlüklerinin yapacağı açılış onayları defterin ilk sayfasına yazılır. İlk sayfada olması gereken bilgiler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 14/1.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.</p> <p>Ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mührü ile mühürlenir.(Tebliğ Madde 14/2-a)</p> <p>Müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanan tacirler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı onaylatırlar. Onaylı yapraklar bittiği takdirde, yeni yapraklar kullanılmaya başlamadan önce onaylatılır. Bunların sayfa numaraları onaylı yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül ettirilir. Tasdik makamı, ilave yaprakların sayısını ilk onayın altına kaydeder ve bu kaydı usulüne göre onaylar.(Tebliğ Madde 14/2-b)</p>
Kapanış onayı zamanı	Yevmiye defterinin izleyen hesap döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere ibraz edilip onayın yapılması zorunludur.(Tebliğ Madde 15/1)
Kapanış onayı şekli	Yevmiye defterinin son kaydın altına noterce "Görülmüştür" ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur. (Tebliğ Madde 15/1)
Onay yenileme zamanı	Yevmiye defterinde yeterli yaprakları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebilir.(Tebliğ Madde 16/1)
Onay yenileme şekli	Kapanış onayına tabi olan yevmiye defterinde son kaydın altına yazılacak "Görülmüştür" ibaresinin yanında onay yenileme kısmında Tebliğ Madde 17/1'de yer alan bilgilerin olması zorunludur.
Kayıt düzeni	<p>Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yevmiye defteri Türkçe tutulur ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılır.(Tebliğ Madde 19)</p> <p>Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. (Tebliğ Madde 21/1,2)</p>
Kayıt zamanı	<p>Kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar on günden fazla geciktirilemez. (Tebliğ Madde 21/3)</p> <p>Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordo gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez.(Tebliğ Madde 21/4)</p>

Kayıtların düzeltilmesi	Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. <i>(Tebliğ Madde 22/1)</i>
Kayıtların değiştirilmesi	Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalar ve eski kayıtlardaki düzeltme ve değiştirme ile ilgili hükümler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 22.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
Saklama zorunluluğu	Her tacir tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar. <i>(Tebliğ Madde 12/1,3)</i>
	Saklama zorunluluğu ile ilgili diğer hükümler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 12. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.2- Defteri Kebir

Defteri kebir, "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin" 7/1. maddesinde, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defter şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğin ilgili maddeleri dikkate alınmak suretiyle defteri kebirde olması gereken hususlar, açılış onayı, onay yenileme, kayıt düzeni ve saklama zorunluluğuna ilişkin hükümleri tablo 3'de açıklanmıştır.

Tablo 3- Defteri Kebir ile İlgili Hükümler

DEFTERİ KEBİR	
Defteri kebirdeki kayıtlarda en az olması gereken bilgiler	a)Tarih
	b) Yevmiye defteri madde sıra numarası
	c)Tutar
	ç)Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri <i>(Tebliğ Madde 7/2)</i>
Kullanım biçimi	Ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur; vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir. <i>(Tebliğ Madde 6/3)</i>
Açılış onay zamanı	Kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce yapılır. <i>(Tebliğ Madde 13/1)</i>
	İzleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yapılır. <i>(Tebliğ Madde 13/1)</i>
	Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar. <i>(Tebliğ Madde 13/5)</i>

Açılış onayı makamı	Açılış onayı noter tarafından yapılır. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur. Ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracağı ticari defterlere ilişkin açılış onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz. <i>(Tebliğ Madde 13/1,2)</i>
	Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili esnasında defteri kebirin açılış onayı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. <i>(Tebliğ Madde 13/3)</i>
Açılış onayı zorunluluğu	Defteri kebir açılış onayı her hesap dönemi için yapılması zorunludur. <i>(Tebliğ Madde 13/4)</i>
Açılış onayı şekli	Noterler ile ticaret sicil müdürlüklerinin yapacağı açılış onayları defterin ilk sayfasına yazılır. İlk sayfada olması gereken bilgiler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 14/1.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
	Ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mührü ile mühürlenir. <i>(Tebliğ Madde 14/2-a)</i>
Onay yenileme zamanı	Defteri kebirde yeterli yaprakları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebilir. <i>(Tebliğ Madde 16/1)</i>
Onay yenileme şekli	Kapanış onayına tabi olmayan defteri kebirde onay yenileme son kaydın yer aldığı sayfadan sonraki sayfaya yapılır. Bu sayfada yer alacak bilgilere ve onay yenilemenin şekline ilişkin Tebliğin 17.maddesinin birinci fıkrasının (a) ile (d) bentleri ile aynı maddenin ikinci fıkrası hükümleri uygulanır. <i>(Tebliğ Madde 18)</i>
Kayıt Düzeni	Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, defter Türkçe tutulur ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılır. <i>(Tebliğ Madde 19)</i>
	Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. <i>(Tebliğ Madde 21/1,2)</i>
Kayıt zamanı	Kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar on günden fazla geciktirilemez. <i>(Tebliğ Madde 21/3)</i>
	Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordo gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez. <i>(Tebliğ Madde 21/4)</i>

Kayıtların değiştirilmesi	Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalar ve eski kayıtlardaki düzeltme ve değiştirme ile ilgili hükümler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 22. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
Saklama zorunluluğu	Her tacir tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyile başlar. (Tebliğ Madde 12/1,3)
	Saklama zorunluluğu ile ilgili diğer hükümler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 12.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.3- Envanter Defteri

Envanter defteri, "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin" 8/1. maddesinde, ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defter şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğin ilgili maddeleri dikkate alınmak suretiyle envanter defteri ile ilgili hususlar, açılış onayı, onay yenileme, kayıt düzeni ve saklama zorunluluğuna ilişkin hükümleri tablo 4'te açıklanmıştır.

Tablo 4- Envanter Defteri ile İlgili Hükümler

ENVANTER DEFTERİ	
Envanter çıkarma zamanı	Hesap dönemi on iki ayı geçemez. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun süre içinde ve her halükarda hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde çıkarılır ve deftere kaydedilir. (Tebliğ Madde 8/2)
Kullanım biçimi	Ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur; vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı defterler de kullanılabilir. (Tebliğ Madde 6/3)
Açılış onay zamanı	Kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce yapılır. (Tebliğ Madde 13/1)
	İzleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yapılır. (Tebliğ Madde 13/1)
	Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar. (Tebliğ Madde 13/5)

Açılış onayı makamı	Açılış onayı noter tarafından yapılır. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur. Ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracağı ticari defterlere ilişkin açılış onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz. <i>(Tebliğ Madde 13/1,2)</i>
	Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili esnasında envanter defterinin açılış onayı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. <i>(Tebliğ Madde 13/3)</i>
Açılış onayı zorunluluğu	Envanter defteri açılış onayı her hesap dönemi için yapılması zorunludur. <i>(Tebliğ Madde 13/4)</i>
Açılış onayı şekli	Noterler ile ticaret sicil müdürlüklerinin yapacağı açılış onayları defterin ilk sayfasına yazılır. İlk sayfada olması gereken bilgiler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 14/1.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
	Ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mührü ile mühürlenir. <i>(Tebliğ Madde 14/2-a)</i>
Onay yenileme zamanı	Envanter defterinde yeterli yaprakları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebilir. <i>(Tebliğ Madde 16/1)</i>
Onay yenileme şekli	Kapanış onayına tabi olmayan envanter defterinde onay yenileme son kaydın yer aldığı sayfadan sonraki sayfaya yapılır. Bu sayfada yer alacak bilgilere ve onay yenilemenin şekline ilişkin Tebliğin 17.maddesinin birinci fıkrasının (a) ile (d) bentleri ile aynı maddenin ikinci fıkrası hükümleri uygulanır. <i>(Tebliğ Madde 18)</i>
Kayıt düzeni	Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, defter Türkçe tutulur ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılır. <i>(Tebliğ Madde 19)</i>
	Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. <i>(Tebliğ Madde 21/1,2)</i>

Kayıt zamanı	Kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar on günden fazla geciktirilemez. (Tebliğ Madde 21/3)
	Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordo gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez. (Tebliğ Madde 21/4)
Kayıtların değiştirilmesi	Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalar ve eski kayıtlardaki düzeltme ve değiştirme ile ilgili hükümler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 22. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
Saklama zorunluluğu	Her tacir tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar. (Tebliğ Madde 12/1,3)
	Saklama zorunluluğu ile ilgili diğer hükümler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 12.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.4- Pay Defteri

Pay defteri "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin" 9/1. maddesinde, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defter şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğin ilgili maddeleri dikkate alınmak suretiyle pay defteri ile ilgili hususlar, açılış onayı, kayıt düzeni ve saklama zorunluluğuna ilişkin hükümleri tablo 5'de açıklanmıştır.

Tablo 5- Pay Defteri ile İlgili Hükümler

PAY DEFTERİ	
Kaydedilmesi gereken hususlar	Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde pay defterine, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahipleri kaydedilir. Pay defterine yapılacak kayıtların en az içermesi gereken bilgiler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 9/2.maddede ve pay defteri ile ilgili diğer hükümler Tebliğin 9.maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Açılış onay zamanı	Kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce yapılır. <i>(Tebliğ Madde 13/1)</i>
	İzleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yapılır. <i>(Tebliğ Madde 13/1)</i>
	Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar. <i>(Tebliğ Madde 13/5)</i>
Açılış onayı makamı	Açılış onayı noter tarafından yapılır. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur. Ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracakları ticari defterlere ilişkin açılış onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz. <i>(Tebliğ Madde 13/1,2)</i>
	Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescilli esnasında pay defterinin açılış onayı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. <i>(Tebliğ Madde 13/3)</i>
Açılış onayı yapılmadan kullanıldığı durumlar	Pay defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. <i>(Tebliğ Madde 13/4)</i>
Açılış onayı şekli	Noterler ile ticaret sicil müdürlüklerinin yapacağı açılış onayları defterin ilk sayfasına yazılır. İlk sayfada olması gereken bilgiler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 14/1.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
	Ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mührü ile mühürlenir. <i>(Tebliğ Madde 14/2-a)</i>
Kayıt düzeni	Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, defter Türkçe tutulur ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılır. <i>(Tebliğ Madde 19)</i>
	Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. <i>(Tebliğ Madde 21/1,2)</i>

Kayıt zamanı	Kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar on günden fazla geciktirilemez. <i>(Tebliğ Madde 21/3)</i>
	Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordo gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez. <i>(Tebliğ Madde 21/4)</i>
Kayıtların değiştirilmesi	Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalar ve eski kayıtlardaki düzeltme ve değiştirme ile ilgili hükümler “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde” 22. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
Saklama zorunluluğu	Her tacir tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişyle başlar. <i>(Tebliğ Madde 12/1,3)</i>
	Saklama zorunluluğu ile ilgili diğer hükümler “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde” 12.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.5- Yönetim Kurulu Karar Defteri

Yönetim Kurulu karar defteri “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin” 10/1.maddesinde, anonim şirketlerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterşeklinde tanımlanmıştır. Tebliğin ilgili maddeleri dikkate alınmak suretiyle yönetim kurulu karar defteri ile ilgili hususlar, açılış onayı, kayıt düzeni ve saklama zorunluluğuna ilişkin hükümleri tablo 6’da açıklanmıştır.

Tablo 6- Yönetim Kurulu Karar Defteri ile İlgili Hükümler

YÖNETİM KURULU KARAR DEFTERİ	
Kaydedilmesi gereken hususlar	Karar defterine yapılacak kayıtların en az içermesi gereken bilgiler “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde” 10/2. maddede ve karar defteri ile ilgili diğer hükümler Tebliğin 10. maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Açılış onay zamanı	Kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce yapılır. <i>(Tebliğ Madde 13/1)</i>
	İzleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yapılır. <i>(Tebliğ Madde 13/1)</i>
	Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar. <i>(Tebliğ Madde 13/5)</i>
Açılış onayı makamı	Açılış onayı noter tarafından yapılır. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur. Ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracakları ticari defterlere ilişkin açılış onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz. <i>(Tebliğ Madde 13/1,2)</i>
	Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescilli esnasında yönetim kurulu karar defterinin açılış onayı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. <i>(Tebliğ Madde 13/3)</i>
Açılış onayı zorunluluğu	Yönetim Kurulu karar defteri açılış onayı her hesap dönemi için yapılması zorunludur. <i>(Tebliğ Madde 13/4)</i>
Açılış onayı şekli	Noterler ile ticaret sicil müdürlüklerinin yapacağı açılış onayları defterin ilk sayfasına yazılır. İlk sayfada olması gereken bilgiler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 14/1.maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
	Ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mührü ile mühürlenir. <i>(Tebliğ Madde 14/2-a)</i>
Kapanış onayı zamanı	Yönetim kurulu karar defterinin izleyen hesap döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere ibraz edilip onayın yapılması zorunludur. <i>(Tebliğ Madde 15/1)</i>
Kapanış onayı şekli	Yönetim kurulu karar defterinin son kaydın altına noterce "Görülmüştür" ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur. <i>(Tebliğ Madde 15/1)</i>
Onay yenileme zamanı	Yönetim kurulu karar defterinde yeterli yaprakları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebilir. <i>(Tebliğ Madde 16/1)</i>
Onay yenileme şekli	Kapanış onayına tabi olan yönetim kurulu karar defterinde son kaydın altına yazılacak "Görülmüştür" ibaresinin yanında onay yenileme kısmında Tebliğ Madde 17/1'de yer alan bilgilerin olması zorunludur.

Kayıt Düzeni	Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yevmiye defteri Türkçe tutulur ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılır. <i>(Tebliğ Madde 19)</i>
	Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. <i>(Tebliğ Madde 21/1,2)</i>
Kayıt zamanı	Kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar on günden fazla geciktirilemez. <i>(Tebliğ Madde 21/3)</i>
	Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordo gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez. <i>(Tebliğ Madde 21/4)</i>
Kayıtların değiştirilmesi	Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalar ve eski kayıtlardaki düzeltme ve değiştirme ile ilgili hükümler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 22. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
Saklama zorunluluğu	Her tacir tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyile başlar. <i>(Tebliğ Madde 12/1,3)</i>
	Saklama zorunluluğu ile ilgili diğer hükümler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 12. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.6- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Genel kurul toplantı ve müzakere defteri "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin" 11/1. maddesinde, tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defter şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğin ilgili maddeleri dikkate alınmak suretiyle genel kurul toplantı ve müzakere defteri ile ilgili hususlar, açılış onayı, kayıt düzeni ve saklama zorunluluğuna ilişkin hükümleri tablo 7'de açıklanmıştır.

Tablo 7- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri ile İlgili Hükümler

GENEL KURUL TOPLANTI VE MÜZAKERE DEFTERİ	
Kaydedilmesi gereken hususlar	Genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmesi gereken hususlar "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 11. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
Açılış onay zamanı	Kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce yapılır. <i>(Tebliğ Madde 13/1)</i>
	İzleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yapılır. <i>(Tebliğ Madde 13/1)</i>
	Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar. <i>(Tebliğ Madde 13/5)</i>
Açılış onayı makamı	Açılış onayı noter tarafından yapılır. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur. Ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracakları ticari defterlere ilişkin açılış onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz. <i>Tebliğ Madde 13/1,2)</i>
	Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili esnasında genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. <i>(Tebliğ Madde 13/3)</i>
Açılış onayı yapılmadan kullanıldığı durumlar	Genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. <i>(Tebliğ Madde 13/4)</i>
Açılış onayı şekli	Noterler ile ticaret sicil müdürlüklerinin yapacağı açılış onayları defterin ilk sayfasına yazılır. İlk sayfada olması gereken bilgiler "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde" 14/1. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
	Ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mührü ile mühürlenir. <i>(Tebliğ Madde 14/2-a)</i>
Kayıt düzeni	Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, defter Türkçe tutulur ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılır. <i>(Tebliğ Madde 19)</i>
	Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. <i>(Tebliğ Madde 21/1,2)</i>

Kayıt zamanı	<p>Kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar on günden fazla geciktirilemez. (<i>Tebliğ Madde 21/3</i>)</p> <p>Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordo gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez. (<i>Tebliğ Madde 21/4</i>)</p>
Kayıtların değiştirilmesi	<p>Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalar ve eski kayıtlardaki düzeltme ve değiştirme ile ilgili hükümler “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde” 22. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.</p>
Saklama zorunluluğu	<p>Her tacir tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişyle başlar. (<i>Tebliğ Madde 12/1,3</i>)</p> <p>Saklama zorunluluğu ile ilgili diğer hükümler “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde” 12. maddede ayrıntılı olarak açıklanmıştır.</p>

3- SONUÇ

Ülkemizde kayıt dışı beyanların kayda alınması açısından muhasebe önemlidir. Muhasebenin temel işlevlerinden olan kaydetme, sınıflandırma ve rapor etme defter tutma kavramı ile ilgilidir. Bu bağlamda gerek kayıt dışılığı önlemek gerekse muhasebenin temel işlevlerini oluşturmak açısından defter tutma yükümlülüğü önemlidir. Bu yüzden yazımızda gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından fiziki ortamda tutulacak ticari defterlerin nasıl tutulacağını, defterlerin kayıt zamanını, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarını belirlemek amacıyla düzenlenen ve yayınlandığı tarihten itibaren yürürlüğe giren “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ” tablolarla açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 6335 sayılı Kanun
- 6102 sayılı Kanun
- 19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ”