

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
ÖZEL HUKUK DOKTORA PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

ANONİM ŞİRKETLER HUKUKUNDA
DÜRÜST RESİM İLKESİ

Gönenç DEMİR

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Yaşar Can GÖKSOY

İZMİR - 2018

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Anonim Şirketler Hukukunda Dürüst Resim İlkesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Gönenç DEMİR

İmza

X

ÖZET
Doktora Tezi
Anonim Şirketler Hukukunda Dürüst Resim İlkesi
Gönenç DEMİR

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Özel Hukuk Anabilim Dalı
Özel Hukuk Programı

Dürüst resim ilkesi, şirketler hukuku alanında, sermaye şirketlerinin finansal tablolarının hazırlanmasında ve denetiminde önemli bir ilkedir. Bu ilke, finansal raporlamanın ve denetimin amacıdır. Dürüst resim ilkesi, sermaye şirketlerinin faaliyet dönemi sonundaki finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf ve güvenilir bir şekilde ve gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtılmasıdır. Bağımsız denetçi, şirketin yönetim kuruluna ait olan bu yükümlülüğün yerine getirildiğini denetler ve denetim raporunda görüşüne yer verir.

Dürüst resim ilkesi, muhasebenin tutulması ile başlayan, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun hazırlanması ile devam eden süreçte yönetim kuruluna ait bir yükümlülüktür. Bu süreçte defterlerin özün önceliğine uygun olarak tutulması, gerçeğe uygun değerlendirilmesi ve yıllık bilançonun hazırlanması önemlidir. Bu yükümlülüğünün şirketin yönetim kurulu tarafından yerine getirilmemesi, yönetim kurulunun hukuki sorumluluğu sonucunu doğuracağı gibi genel kurulda ibra kararlarının alınmasına engeldir. Ayrıca genel kurulda dürüst resmi vermeyen finansal tablolara dayalı olarak alınan kararların iptali mahkemeden talep edilebilir.

Sermaye şirketinin denetiminde, bağımsız denetçi şirketin finansal tablolarının ve faaliyet durumunun dürüst resmini denetlemekle yükümlü olup, dürüst resme ilişkin görüşüne denetim raporunun özel bölümünde yer verir. Bu

yükümlülüğün yerine getirilmemesi hem bağımsız denetim şirketinin hem de bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğunu doğurur.

Anahtar Kelimeler: Dürüst Resim İlkesi, Anonim Şirketler, Bağımsız Denetim, Finansal Raporlama



ABSTRACT
Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy(PhD)
True and Fair View Pursuant to Joint Stock Company Law
Gönenç DEMİR

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Private Law
Private Law Doctorate Program

The principle of true and fair view is an important principle in the preparation and audit of the financial statements of corporations in commercial law. This policy is the purpose of financial reporting and auditing. The true and fair view principle is to reflect the financial situation and operating results of the corporations at the end of the operating period in a clear, truthful and faithful manner, in a transparent and reliable manner that is complete, understandable, comparable, appropriate to the needs and the nature of the business. The independent auditor inspects that this obligation belonging to the company's board of Directors has been fulfilled and gives its opinion in the audit report.

The true and fair view is a liability of the Board of directors in the ongoing process with the preparation of financial statements and annual financial reports starting with the retention of accounting. In this process, it is important to keep the books in accordance with the substance over form, to make a fair valuation and prepare the annual balance sheet. Failure to fulfill this obligations by the board of directors of the corporations will result in the legal responsibility of the board of directors. In addition, cancellation of decisions taken based on financial statements that do not give an honest picture in the general assembly can be requested from the court.

Under the inspection of the corporation, the independent auditor is obliged to supervise the true and fair view of the company's financial statements and financial status, and gives the opinion of the true and fair view in the special

section of the audit report. Failure to comply with this obligation also leads to the legal responsibility of both the independent auditing company and the independent auditor.

Keywords: True and Fair View, Joint Stock Companies, Audit, Financial Reporting



ANONİM ŞİRKETLER HUKUKUNDA DÜRÜST RESİM İLKESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xvi
TABLolar LİSTESİ	xix

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜRÜST RESİM İLKESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE DÜRÜST RESİM İLKESİ KAVRAMI

I.DÜRÜST RESİM İLKESİ TERİMİNİN TANIMI VE ANLAMI	3
A.Dürüst Resim İlkesinin Etimolojik Analizi	3
B.Dürüst Resim İlkesinin Hukuki Ve Teknik Anlamı	12
1. Dürüst Resim İlkesinin Önemi ve Anlamı	14
2. Dürüst Resim İlkesinin Literatürde Yer Alan Tanımları	20
a. Tarihi Maliyet ve Cari Maliyet Değerleme Modellerinin Dürüst Resim Tanımına Etkisi	22
b. Literatürde Yer Alan Dürüst Resim İlkesine İlişkin Tanımlar	26
C.Dürüst Resim İlkesinin Ortaya Çıkışı	37
1. Muhasebe İlke ve Standartlarının Dürüst Resim İlkesinin Gelişimindeki Rolü	41
2. Kullanıcı İhtiyaçlarının Dürüst Resim İlkesinin Gelişimindeki Rolü	42
3. Profesyonel Muhakemenin Dürüst Resim İlkesinin Gelişimindeki Rolü	43
4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (GAAP) Dürüst Resim İlkesinin Gelişimindeki Rolü	44
D.Dürüst Resim İlkesinin Hukuki Niteliği	46

1. Dürüst Resim İlkesinin İçeriği	47
2. Dürüst Resim İlkesinin Yasal Gerekliliği	48
3. Argyll Food Davası ve Danışman Hukukçu Görüşü	50
E. Dürüst Resim İlkesine Yöneltilen Eleştiriler	51
F. Dürüst Resim İlkesinin Yorumlanması	54

İKİNCİ BÖLÜM

DÜRÜST RESİM İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA YERİ

I.DÜRÜST RESİM İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	55
A.İngiltere’de Dürüst Resim İlkesine İlişkin İlk Tartışmalar	55
1. İngiltere’de 1983 Yılında Dürüst Resim İlkesine İlişkin Yayınlanan Hoffman & Arden Görüşü	61
2. İngiltere’de 1984 Yılında Dürüst Resim İlkesine İlişkin Yayınlanan J.A.D. Hope Görüşü	64
3. İngiltere’de 1993 Yılında Dürüst Resim İlkesine İlişkin Yayınlanan Mary Arden Görüşü	65
4. 2006 Yılı İngiliz Şirketler Kanunu Düzenlemelerinde Dürüst Resim İlkesi	67
B.Dürüst Resim İlkesine Olan İlginin Birleşik Krallıkta Canlanması	69
C.Dürüst Resim İlkesinin Birleşik Krallığın Dışında Gelişimi	70
D.Dürüst Resim İlkesinin Avrupa Birliği Düzenlemelerine Etkisi	71
1. 4. Direktifin 1971 Taslağında Dürüst Resim İlkesi	75
2. 4. Direktifin 1974 Taslağında Dürüst Resim İlkesi	75
3. 4. Direktifin 1978 Yılında Yürürlüğe Giren Son Halinde Dürüst Resim İlkesi	76
4. Avrupa Birliği 4. Direktifi Ve Dürüst Resim İlkesi	79
5. Avrupa Birliği 7. Direktifi Ve Dürüst Resim İlkesi	81
6. Avrupa Birliği 4. Ve 7. Direktiflerinin Anlamları Ve Topluluk Üyesi Ülkelerin İç Hukuklarına Etkileri	81
7. Avrupa Birliğinde Direktiflerden Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş	88
II. DÜRÜST RESİM İLKESİNİN KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTAKİ YERİ	91
A.Amerika Birleşik Devletleri Hukukunda Dürüst Resim İlkesi	91

B. Güney Afrika Hukukunda Dürüst Resim İlkesi	92
C. Fransa Hukukunda Dürüst Resim İlkesi	92
D. Alman Hukukunda Dürüst Resim İlkesi	95
E. Hollanda Hukukunda Dürüst Resim İlkesi	97
F. Avustralya Hukukunda Dürüst Resim İlkesi	98

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANONİM ŞİRKETLER HUKUKUNDA DÜRÜST RESMİ VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

I. TTK 515. DÜZENLEMESİ İŞİĞİNDA DÜRÜST RESİM İLKESİ	100
A. İlkenin Emredici Niteliği Ve Üst Hukuk Normu Olması	104
B. Finansal Tabloların İçeriği: Anonim Şirketin Malvarlığı, Borç ve Yükümlülükleri, Özkaynakları ve Faaliyet Sonuçları	106
1. Anonim Şirketin Malvarlığı	107
2. Anonim Şirketin Borç ve Yükümlülükleri	107
3. Anonim Şirketin Özkaynakları	108
4. Anonim Şirketin Faaliyet Sonuçları	108
C. Anonim Şirketin Finansal Tabloları	110
1. Finansal Tabloların Türleri	112
a. Temel Mali Tablolar	114
aa. Bilanço	114
bb. Gelir Tablosu	115
b. Ek Mali Tablolar	116
aa. Satışların Maliyeti Tablosu	116
bb. Fon Akım Tablosu	117
cc. Nakit Akım Tablosu	119
dd. Kar Dağıtım Tablosu	120
ee. Özkaynaklar Değişim Tablosu	121
D. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri	121
1. Kavramsal Çerçevede Yar Alan Niteliksel Özellikler	124
a. Temel Niteliksel Özellikler	124
aa. Finansal Tabloların İhtiyaçlara Ve İşletmenin Niteliğine Uygun Olması	

aaa. İhtiyaca Uygunluk	124
bbb. Önemlilik – İşletmenin Niteliklerine Uygunluk	126
bb. Gerçeğe Uygun Sunum- Finansal Tablolarda Şirketin Nihai Durumuna İlişkin Resmin Gerçeği Dürüst Ve Aslına Uygun Olarak Yansıtması	127
aaa. Finansal Tabloların Tam Olması	128
bbb. Finansal Tabloların Tarafsız Olması	132
ccc. Finansal Tabloların Hatasız Olması	133
cc. Kavramsal Çerçeve’de Yer Alan Temel Niteliksel Özelliklerin Uygulanması	134
b. Destekleyici Niteliksel Özellikler	134
aa. Finansal Tabloların Anlaşılabilir Olması	135
bb. Finansal Tabloların Geçmiş Yıllar İle Karşılaştırılabilir Olması	136
dd. Finansal Tabloların Doğrulanabilir Olması	138
ee. Finansal Tabloların Zamanında Sunumu	139
ff. Destekleyici Niteliksel Özelliklerin Uygulanması	139
c. TTK 515. Maddesinde Yer Alan Diğer Niteliksel Özellikler	139
aa. Finansal Tabloların Şeffaf Olması	140
bb. Finansal Tabloların Güvenilir Olması	142
II. AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNDA DÜRÜST RESİM İLKESİNİN ÜST HUKUK NORMU NİTELİĞİ VE TÜRK HUKUKU BAKIMINDAN ÖNEMİ	145
A.78/660/ECC Sayılı Sermaye Şirketlerinin Finansal Tablolarına İlişkin 4. Konsey Direktifi	146
B.83/349/EEC Sayılı Sermaye Şirketlerinin Konsolide Hesaplarına İlişkin 7. Konsey Direktifi	146
C.2006/43/EC Sayılı Denetim Direktifi	147
D.2013/34 EC Sayılı Muhasebe Direktifi	148
E. Avrupa Birliği Hukuku’nda İlkenin Üst Hukuk Normu Niteliğinin Değerlendirilmesi Ve Türk Hukuku Bakımından Önemi	149

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANONİM ŞİRKETİN YÖNETİMİNDE DÜRÜST RESİM İLKESİ

I. ANONİM ŞİRKETİN YÖNETİMİNDE DÜRÜST RESİM İLKESİNİN

UYGULAMA ALANI	153
A. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Defter Tutma Yükümlülükleri	156
1. Ticari Defterlerin TMS ile Uyumlu Olma Yükümlülüğü	157
2. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Defter ve Belgeleri Saklama Yükümlülüğü	162
a. Defterlerin Tutulmasında Temel İlkeler	162
b. Defter ve Belgeleri Saklama Yükümlülüğü	163
3. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Tutmakla Yükümlü Olduğu Defterler	164
a. Yevmiye Defteri	164
a. Defteri Kebir	164
b. Envanter Defteri	165
d. Yönetim Kurulu Karar Defteri	168
e. Pay Defteri	169
f. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	170
4. Şirket Muhasebe Düzeninin Kurulması Yükümlülüğünün Dürüst Resim İlkesi Işığında Değerlendirilmesi	171
B. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Raporlama Yükümlülüğü	175
1. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Hazırlamakla Yükümlü Olduğu Finansal Tablolar	175
a. Tam Set Finansal Tablo Hazırlamakla Yükümlü KAYİK Şirketlerin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Tablolar	176
b. Bağımsız Denetim Kapsamında Olup BOBİ FRS Uygulamakla Yükümlü Şirketlerin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Tablolar	177
c. KAYİK Niteliğini Taşımayan Ve Bağımsız Denetim Kapsamına Girmeyen MSUGT Uygulayan Sermaye Şirketlerinin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Tablolar	180
d. Halka Açık Anonim Şirketlerin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Tablolar	183
e. Topluluk Şirketlerinin Finansal Tablolarının Hazırlanması	186

2. Şirket Yönetim Kurulunun Şirketin Gidişatının Dürüst Resmini Veren Finansal Tabloları Hazırlama Yükümlülüğü	187
a. Finansal Raporlamada Kanaat Kullanımı Ve Değerleme	189
aa. Ülkemizde Değerleme Ölçütleri	193
aaa. Türk Ticaret Kanunu'nda Değerleme Ölçütleri	193
aaaa. Bilançoların Değersel Özdeşliği / Karşılaştırılabilirlik	194
bbbb. İşletmenin Sürekliliği	195
cccc. Bilanço Günü İlkesi	195
dddd. İhtiyatlılık	196
eeee. Tahakkuk İlkesi	196
ffff. Yöntemlerde Kararlılık	197
gggg. Türk Ticaret Kanunu'nda Gerçek Değer Kavramı	198
bbb. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçütleri	199
ccc. VUK, TTK ve TMS / TFRS'lerde Yer Alan Değerleme İlkeleri Arasındaki Farklılıklar	203
bb. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Değerleme Ölçütleri	205
aaa. UFRS ve TMS/TFRS Sisteminde Uygulanan Karma Değerleme Modeli	205
bbb. Tarihi Maliyet	207
ccc. Cari Maliyet	208
ddd. Gerçekleşebilir Değer	209
eee. Bugünkü Değer	209
fff. Gerçeğe Uygun Değer (Karma Değerleme Modeli)	209
b. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Finansal Tabloları Hazırlamadan Doğan Hukuki Sorumluluğu Ve Finansal Tabloların Genel Kurula Sunulması	216
C. Anonim Şirketlerde Karın Belirlenmesi ve Dağıtımı	222
1. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Bilanço Çeşitleri	223
a. Yıllık Bilanço	224
b. Mali Bilanço	225
2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Kar Çeşitleri	226
a. Dönem Karı / Ticari Kar / Bilanço Karı	227

b. Mali Kar	227
c.Net Dönem Karı	227
d.Dağıtılabilir Kar	229
3. Yönetim Kurulunun Net Dönem Karını Belirleme / Yıllık Bilanço	
Hazırlama Yükümlülüğü	229
4. Net Dönem Karının / Yıllık Karın Belirlenmesinde 6335 Sayılı Kanun	
Değişiklikleri Karşısında Dürüst Resim İlkesi	231
5. Dürüst Resim İlkesi ve Gizli Yedek Akçe Ayrılamaması	237
D.Yönetim Kurulunun Hesap Verme Yükümlülüğü Kapsamında Dürüst Resim	
İlkesi	238
1.Olağan Genel Kurul Öncesi İnceleme Hakkı / Bilgi Verme Yükümlülüğü	
Kapsamında Dürüst Resim İlkesi	240
a. Genel Kurulda Bilgi Alma Hakkı	241
b. Genel Kurul Dışında İnceleme Hakkı	242
c.Bağlı Ortaklıklar Hakkında Bilgi Alma	243
d.Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme Raporu	244
e. Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanması	245
E. Dürüst Resim İlkesinin Yönetim Kurulunun İbrasına Olan Etkisi	246
F. Anonim Şirketin Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığının Tespiti ile İflasın	
Ertelenmesi Talebi Kapsamında Dürüst Resim İlkesi	250

BEŞİNCİ BÖLÜM

ANONİM ŞİRKETİN DENETİMİNDE DÜRÜST RESİM İLKESİNİN

UYGULAMA ALANI

I.DENETİM KAVRAMI VE DÜRÜST RESİM İLKESİ	256
II. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM	266
A. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Yetkisi	267
B. Sermaye Şirketlerinin Denetiminde Dürüst Resim İlkesi	269
C. Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlerin Denetimi	271
1. Bağımsız Denetime Tabi Anonim Şirketler	272
a. Denetimin Kapsamı	274
aa. Finansal Tablolarının Denetimi	276
aaa. Bilançonun Denetimi	282

bbb. Gelir Tablosu Denetimi	283
ccc. Ek Mali Tabloların Denetlenmesi	284
ddd. Nakit Denetimi	284
eee. Dönen Varlıkların Denetimi	285
fff. Stok Denetimi	285
ggg. Duran Varlıkların Denetimi	286
hhh. Yabancı Kaynakların Denetimi	287
jjj. Özkaynakların Denetimi	287
bb. Topluluk Finansal Tablolarının Denetimi	288
cc. Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi	289
dd. Şirketin Riskin Erken Saptanması Faaliyetlerinin Denetimi	291
b. Denetimde Şirketin İbrahim Yükümlüğü ve Denetçinin Bilgi Alma Hakkı	292
c. Denetim Raporu	293
d. Görüş Yazıları	297
aa. Olumlu Görüş Yazısı	306
bb. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı	307
cc. Olumsuz Görüş Yazısı	311
dd. Görüş Vermekten Kaçınma Yazısı	312
e. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları	315
3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçinin Dürüst Resim İlkesinden Doğan Sorumluluğu	316
4. Bağımsız Denetim Kapsamı Dışında Kalan Denetime Tabi (TTK 397/5) Anonim Şirketler	317
III. FİNANSAL TABLOLARIN VE FAALİYET RAPORUNUN DÜRÜST RESMİ VERMEDİĞİ YÖNÜNDEKİ DENETÇİ GÖRÜŞÜNÜN (OLUMSUZ GÖRÜŞ VE GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINILMASININ) HUKUKİ SONUÇLARI	319
IV. TOPLULUK İLİŞKİLERİ İÇİN ÖZEL DENETÇİ SEÇİMİ	321
SONUÇ	324
KAYNAKÇA	358

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Birliği
BATİDER	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BK	: Borçlar Kanunu
bkz	: Bakınız
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
BTHAE	: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü
C veya V	: Cilt / Volume
CEDIDAC	: Lozan Üniversitesi Şirketler Hukuku Merkezi
dn	: Dipnot
E.	: Esas
ed	: Edition
Eds	: Editors
ETK	: 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
EÜHFD	: Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GoB	: Alman Muhasebe Standardı
HD	: Hukuk Dairesi
ICAEW	: İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeci Enstitüsü
İİBF	: İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İsv BK	: İsviçre Borçlar Kanun'u
İsv MK	: İsviçre Medeni Kanun'u
İUHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
K.	: Karar
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KGK /KAMUDESK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
LIFO	: Son Giren İlk Çıkar
m.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MÜHFHAD	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
par	: Paragraf
PWC	: Price Waterhaouse Coopers
RG	: Resmi Gazete
S. veya N.	: Sayı / Number
s. veya p.	: Sayfa / Page
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSAP	: İngiliz Genel Muhasebe Uygulama Tebliği
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UDS	: Uluslararası Denetim Standardı
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UK-GAAP	: Birleşik Krallık Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
UMS / IAS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu
US-GAAP	: Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

VUK	: Vergi Usul Kanunu
YFRİBHY	: Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik
Ygt	: Yargıtay
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
yy.	: Yüzyıl



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Dürüst Resim İlkesinin Dört Emredici Unsuru	s. 103
Tablo 2: TTK m.515’ de Yer Verilen Niteliksel Özellikler	s.123
Tablo 3: Görüş Yazılarının Sınıflandırılması	s.303
Tablo 4: Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği	s.303
Tablo 5: Sınırlı Olumlu Görüş Verilecek Durumlar	s.310
Tablo 6: Olumsuz Görüş Verilecek Durumlar	s.312
Tablo 7: Görüş Vermekten Kaçınılabilecek Durumlar	s.314

GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte Dürüst Resim İlkesi (TTK m.515) özellikle şirketler hukuku alanında, sermaye şirketlerinin finansal raporlaması ve denetiminde önemli bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. “Anonim Şirketler Hukukunda Dürüst Resim İlkesi” anonim şirketin finansal tabloların hazırlanmasında ve çıkarılmasında (TTK 515) ve şirketin denetiminde (TTK 398) bir üst hukuk normu olarak yer almıştır.

İlkenin tarihi gelişimi 18.yy’ da başlamış ve ilk olarak 1947 İngiltere Şirketler Kanunu’nda kendisine yer bulmuştur. İngiltere’nin Avrupa Birliği’ne katılması ilkenin tarihsel sürecinde büyük önem arz etmektedir. İlke bazlı muhasebe sistemini tercih eden ve bu sistem içinde bir üst hukuk normu niteliğine sahip olan ilkenin ayrıntılı düzenlemelerden oluşan Kıta Avrupası muhasebe hukukuna dâhil olması kolay olmamıştır. Özellikle 1971 – 2006 yılları arasında ilke hem doktrin, hem muhasebe meslek mensupları hem de Avrupa Birliği komisyonlarında yoğun tartışmalara sebep olmuştur.

Çalışmamızın ilk bölümünde ilkenin etimolojik yapısı, tanımı ve anlamı ile hukuki niteliği üzerinde durulmuştur. Bunu takip eden ikinci bölümde ise ilkenin tarihi gelişimi incelenmiştir. Bu kapsamda ilkenin İngiltere’de doğumu ve gelişimi, Avrupa Birliği’ne ilkenin gelişi ile yaşanan tartışmalar ve tarihi gelişimi incelenmiştir. Ayrıca ilkenin Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere Amerika Birleşik Devletleri ve Avustralya iç hukuklarına yansıma süreci ve bu süreçte yaşanan gelişmeler çalışmamız kapsamında yer almıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise dürüst resim ilkesinin hukukumuz ve Avrupa Birliği mevzuatındaki güncel durumu incelenmiştir. Öncelikle hukukumuzda da ilkenin bir üst norm niteliğinde olduğu açıklanmıştır. Dürüst resim ilkesi finansal raporlamanın ve denetimin temel amacıdır. Bu sebeple finansal raporlamaya ve denetim faaliyetlerine konu olan finansal tablolar tür ve içerikleri bu bölümde yer almıştır. Bunun yanı sıra dürüst resme ulaşmak için varlığına ihtiyaç duyduğumuz finansal tabloların temel ve destekleyici nitelikleri incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, anonim şirket yönetim kurulunun dürüst resim ilkesinden doğan yükümlülükleri ve dürüst resmin sağlanmamasından doğan hukuki sorumlulukları incelenmiştir. Bu kapsamda şirket muhasebe düzeninin kurulması, şirketin tutmakla yükümlü oldukları defterler, finansal tabloların hazırlanmasında değerlendirme konuları bu kapsamda işlenmiştir. Şirketin net dağıtılabilir karının belirlenmesi, yıllık bilançonun hazırlanması, yıllık faaliyet raporunun hazırlanması ve hesap verme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi bu bölümde kendisine yer bulmuştur.

Çalışmanın beşinci ve son bölümünde ise, bağımsız denetime tabi sermaye şirketlerinde bağımsız denetçinin dürüst resim ilkesinden doğan yükümlülükleri ve sorumlulukları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜRÜST RESİM İLKESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE DÜRÜST RESİM İLKESİ KAVRAMI

I. DÜRÜST RESİM İLKESİ TERİMİNİN TANIMI VE ANLAMI

A. Dürüst Resim İlkesinin Etimolojik Analizi

İnceleme konumuz olan dürüst resim ilkesi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 515. maddesinde düzenlenmiştir. Dürüst resim ilkesi, İngiliz hukukunda “true and fair view”, Fransız hukukunda ise “la vue fidele¹”, Amerika Birleşik Devletlerinde “present fairly” kavramları ile karşılık bulmaktadır.

Dürüst resim ilkesini anlamamıza rehberlik edecek bir kaynak da sözcüklerin sıradan veya doğal anlamlarıdır. Avrupa birliği düzenlemelerinde ilkeye karşılık gelen iki farklı kelime grubunun kullanıldığı görülmektedir. İlkenin kökenini teşkil eden İngiltere’de “true and fair view” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. “True and fair view” ifadesi dilimize “gerçek ve adil görüş” şeklinde çevrilebilir. Buna karşın kanun koyucumuzun doğrudan bir çeviri yapmak yerine Avrupa Birliği üyesi ülkelerin birçoğunda olduğu gibi ilkeye simgesel bir isim verdiği görülmektedir².

Avrupa birliği içerisinde daha sonraları ilkenin gerçek ve adil olmasını vurgulayan kelimelerin dışında sahip olduğu felsefi konsept³ uygun olarak “la vue fidele” yani “dürüst görünüm” ifadesi kullanılmıştır⁴. Görünüm veya resim ifadesine yer veren bir diğer ülke de Hollanda’dır. Felemenkçede “getrouw beeld” olarak yer

¹ Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s. 53;

² Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 35; Vieten, A European Retrospective, 1996, s.382, yazara göre dürüst resim ilkesi tanımlanamayacağı gibi aynı zamanda diğer dillere de çevirilemez.; Benzer görüşte ki Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.100;

³ Hoffman & Arden, Legal Opinion, s. 154; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52;

⁴ Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 911-912, yazarlar tarafından; dürüst resim ilkesinin özellikle uygulamalarla tanımlanacağı ve profesyonel uygulama hakkında ve anlam ve dil bilgisinden daha güçlü, ortak anlamdan daha fazla kolektif inanç hakkında olduğu vurgulanmıştır.

alan ifade dilimize “dürüst resim” olarak çevrilebilir. Türk Ticaret Kanunu’nda ilkeye uygun felsefi ve simgesel, bir ad tercih edilerek “dürüst resim” terimi tercih edilmiştir⁵.

Dürüst resim ilkesi, 1947 yılında İngiliz Şirketler Kanunu’ndaki yerini alarak İngiliz Hukuku’nda yasal bir zorunluluk haline gelmiştir⁶. Buna göre 1947 yılında İngiltere’de bilanço ve kâr zarar hesaplarının “dürüst resmi vermesi” zorunlu hale gelmiş ve ilke 1948 yılındaki Şirketler Kanunu’na da aktarılmıştır. Dürüst resim ilkesi, 1844 yılından beri Şirketler Kanunu’nda yer alan “tam ve adil” ve “gerçek ve doğru” kelime gruplarının yerini 1947 yılındaki reformlar ile “gerçek ve adil” (true and fair) almıştır⁷. İngiliz Şirketler Yasasının dürüst resim ilkesine ilişkin hükümleri, 1944 yılında Cohen başkanlığında kurulan Şirketler Hukuku Tadil Komisyonu’na, İngiliz ve Galler Yeminli Muhasebeci Enstitüsü’nün⁸ 1944 yılında sunduğu rapor sonucunda değişmiştir⁹. Değişiklik hususunda detaylı bir gerekçe sunulmamıştır. Cohen Komisyonu’nun hesapların “gerçek ve doğru” ile “gerçek ve adil” olması arasındaki farkın tartışıldığı toplantısında, muhasebe temsilcileri “gerçek ve adil” terimini önerdiklerini, bunun sebebinin de şirket hesapları için “adil” ifadesinin “doğru” teriminden daha yerinde olacağı görüşünü savunmuşlardır¹⁰. “Doğru” ifadesinin her zaman çok güçlü bir terim olması özellikle sayısız yanlışla karşı sadece bir doğru olması, doğru yerine adil ifadesinin seçilmesine sebep olmuştur. Yayınlanmış şirket hesapları/finansal tabloları için, kesin gerçeği gösteren bir standart bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra bu hesaplar muhasebecilerin kişisel görüşlerine dayalı olarak oluşmaktadır. İngiliz ve Galler Yeminli Muhasebeci Enstitüsü hesapların sunumunun yalnızca “adil görüşü” yansıtması gerektiğini bu sebeple de doğru yerine adil

⁵ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 35; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, p. 17-52;

⁶ Robert H. Parker & Christopher Nobes, **An International View of True and Fair Accounting**, Routledge, London, 1994, s. 1

⁷ R. J. Chambers & P. W. Wolnizer, “A True And Fair View Of Position And Results: The Historical Background”, **Accounting, Business & Financial History**, V. 1, N.2, 1991, s. 197, 1856’daki değişiklik ile yasanın içeriğinden bu hüküm kaldırılmıştır.;

⁸ ICAEW’nün açılımı İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeci Enstitüsü olarak çalışmamızda yer almıştır.

⁹ Christopher Napier & Christopher Noke, “Premiums and Pre-Acquisition Profits: The Legal and Accountancy Professions and Business Combinations”, **The Modern Law Review**, V. 54, N.6, Special Issue: Law And Accountancy (November 1991), s. 816

¹⁰ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 1,

ifadesinin kullanılmasının daha yerinde olacağını savunmuştur¹¹. İngiliz Hükümeti'ne 1947 yılındaki düzenlemeler sırasında danışmanlık yapan ve aynı zamanda da Cohen Komitesinin'de üyesi olan *Kettle*; adil teriminin şirket hesaplarının şekli için önem arz ettiğini ve geçmişte birçok hesapta tanımlanan bilginin aşırı yetersiz ve belirsiz olmasına karşı bilanço ve kar-zarar hesaplarında açıklık olması için gösterilen aşırı özenin ve gereğinden fazla detayın onlara vereceği zahmetin tehlikeli olabileceğini vurgulamıştır¹². Dürüst resim ilkesi sadece yasalara uygun gerekli bilgiler içeren hesapların hazırlanmasını değil aynı zamanda onların açık ve anlaşılır olmalarını da kastetmektedir¹³.

Bu noktada ilkenin etimolojik kökenin incelenmesi ilkenin tanımlanmasında yardımcı olacaktır¹⁴. Ancak elbette bu etimolojik anlamlandırma çalışması dürüst resim ilkesinin, modern iş dünyasının faaliyetlerinden kaynaklanan karmaşık uygulama ve sunum problemlerini çözmeye yeterli değildir¹⁵. Kelime anlamları bakımından da nasıl bir yorumlama yapılacağının tespiti güçtür. Şöyle ki “adil- fair”, tarafsızlık olarak mı? yoksa “açık ve seçik” olarak mı? yoksa her ikisini de mi? kapsadığı önem arz eder. Ya da ilkenin kelime anlamlarına bakarak her somut olayda dürüst resim ilkesinin birden fazla anlamı olabileceği mi düşünülmelidir? Bu kelimelerin sıradan ya da doğal anlamlarının, modern işletme faaliyetlerinde ortaya çıkan karışık problemleri çözebilmesi muhtemel görünmemektedir¹⁶.

Dürüst resim ilkesinin incelenmesi sırasında imge ve simge arasında ayrım yapılması ilkenin etimolojik gelişimini anlamak açısından önemlidir. İmgeler dürüst resim ilkesini açıklayan kelimelerken (gerçek ve adil), simgeler altı çizilmiş

¹¹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 2,

¹² Russell Kettle, “Balance Sheets And Accounts Under The Companies Act, 1948”, in Baxter, W.T. (ed.), **Studies in Accounting**, Sweet & Maxwell, 1950, s. 117;

¹³ Kettle, 1950, s. 117-118;

¹⁴ J.G. Chastney, **True and Fair View: History, Meaning and the Impact of the Fourth Directive**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales Research Committee Occasional Paper No.6, 1975, s. 31; B.A. Rutherford, “The True And Fair View Doctrine: A Search For Explication”, **Journal of Business Finance & Accounting**, V. 12, N.4, 1985, s.484;

¹⁵ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.484;

¹⁶ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.484;

fikirlerdir¹⁷. Simgelerin ne olduğu belirli imgeler tarafından değiştirilebilir. Örneğin, dürüst resim ilkesini vermek amacıyla, zaman içerisinde uygulamalar gereklilik haline gelebilir: (i) rezervlerden yapılan transferleri göstermek, (ii) bir holding şirketin konsolide hesaplarını sunmak¹⁸, ya da (iii) şirketin güncel değerine ilişkin bilgi vermek¹⁹.

Dürüst resim ilkesi, kelime kökeni itibariyle, gerçek ve adil olma kelimeleri ilkenin imgeleridir²⁰. Ancak bu imgelerin zaman içerisinde ortaya koyacağı simgeler, fikirler değişiklik gösterebilir. Bu sebeple dürüst resim ilkesinin bir üçüncü boyutunun “etkilerinin” dikkate alınması gerekir²¹. Dürüst resim ilkesinin bu etkileri doğrudan ve dolaylı etkiler olarak ayrılabilir. Dürüst resim ilkesinin doğrudan etkisi ülke mevzuatlarına, yasal düzenlemelerine olan etkidir. Dolaylı etki ise yönetici ve denetçiler başta olmak üzere dürüst resmin verilmesinden sorumlu olan kişi ve kurumlar üzerindeki etkisidir²².

İmgeler (gerçek ve adil), kelimesi kelimesine diğer topluluk üyesi ülkelerin kendi dillerinde, genellikle, ikili bir imgesel kelime grubu kullanmaktansa daha simgesel “dürüst görünüm” kavramını kullandığını görmekteyiz²³.

¹⁷ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 35; Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s. 51;

¹⁸ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.44;

¹⁹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 61; Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s. 51 yazar iletişimin sembollere dayandığını öne sürmüştür. Bu semboller analitik amaçla imleyen ve imlenen olarak ayrılmıştır. İmleyen yazılan veya söylenen kelime ya da kelime grupları iken imlenen/simge ise vurgulanan terimdir. Bu bakış açısını dürüst resim ilkesi için düşünürsek doğru ve adil görünüm imleyeni bize imlenenin anlamını verir. Ancak finansal tabloları tek bir simge olarak düşünürsek bize finansal tabloların hazırlanması ve denetlenmesi ile açıklanabilen bir anlam verir.;

²⁰ Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 210-211 yazarlar, ilkenin bir yasa düzenlemesi olmasından önce ki dönemi inceledikleri çalışmalarında; ““Doğru ve düzgün”, “doğru ve adil” terimlerinin eskiden bileşenlerinin doğal ve yaygın anlamlarından başka anlamlara sahip olmadıkları, kelimelerin nadiren bir araya geldiği ve eşit derecede iş göreceğ bir düzine kelime çiftinden başka bir şey olmadıkları” varsayımının bir garantisi olmadığını belirtmişlerdir.;

²¹ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 35;

²² Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 62; Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, p. 10;

²³ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 62; bu hususta Avrupa Topluluğu üyesi ülkeler için de Portekiz’in ikili bir imge kullandığını görmekteyiz. Portekizcede “Imagem verdadeira e

Dürüst resim ifadesi ilk olarak 1947 İngiliz Hukuku Şirketler Yasası'nda ortaya çıkmış ve sonrasında 1948 yasasıyla pekiştirilmiştir²⁴. Önceki İngiliz yasal düzenlemesi (1900 Şirketler Yasası) verilmesi gereken muhasebecilik mesleğinin “doğruluk” temelinde olmasını düzenlemekteydi²⁵. “Doğru veya doğruluğun” muhasebe uygulama ve denetiminde fazla keskin bir kavram olması “gerçek ve doğruluk²⁶” kullanımının değişmesine sebep olmuştur²⁷. Diğer kombinasyonlar olan “tam- full”, “adil- fair, “gerçek- true” ve “doğru- correct” on dokuzuncu yüzyıl yasalarında kullanılmıştır²⁸. İmgenin 1947’ylındaki değişimi; (doğru yerine adil) simgenin ne olduğu üzerinde hiçbir etkiye sahip olmamış olabilir²⁹. 1948 İngiliz Şirketler Kanunu’nun birinci fıkrası “Şirketin her finansal tablosu şirketin gidişatı ve kar ve zarar hesaplarına ilişkin olarak dürüst resmi verecektir” şeklindedir. Maddenin 3. fıkrasında ise “8. Program olarak bilinen İngiliz genel kabul görmüş muhasebe standartlarında yer alan detaylı düzenlemelerin mutlak şekilde uygulanması gerektiği” düzenlenmiştir.

Dürüst resim ilkesinin anlamı çeşitli bakış açılarından tartışılmıştır³⁰. İngiliz hukukçular, dürüst resmin simgesel etkisinin değişken olduğunu vurgulamışlar ve dürüst resmin anlamının kabul edilmiş muhasebe uygulamalarına bağlı olduğunu belirtmişlerdir³¹. Etkilerine gelince, İngiltere’de geleneksel olarak önemli olan dürüst

appropriada – gerçek ve adil görünüm” tamlamasının kullanılmıştır. Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.100;

²⁴ Napier & Noke, 1991, s. 818;

²⁵ Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009, s. 168;

²⁶ “True and correct” teriminin bu dönemde kullanıldığı görülmektedir.

²⁷ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.484; R. G. Walker, ““A True and Fair View” Revisited”, Australian **Accountant**, April 1986, s. 35; John B. Ryan, “A True And fair View: A Revised “Accounting Interpretation””, **University of Wollongong, Faculty of Business-Accounting & Finance Working Papers**, 1988, p.43;

²⁸ Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 197;

²⁹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 62

³⁰ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 62; David Flint, **A True And Fair View In Company Accounts**, Gee & Co Limited, London, 1982, s.3-5; Ryan, 1967, s.95-96;

³¹ Leonard Hoffmann & Mary H. Arden, “Legal Opinion On The True And Fair”, **Accountancy**, November, 1983, s. 154; Mary Arden, The True And Fair Requirement, Council’s Opinion, Published As Part Of The Foreword To Accounting Standards, 1993, s.6; McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 885; Hopwood, 1990, s.81 -83, Yazar, dürüst resim ilkesinin yalnızca yasal bir gereklilik olamamakla beraber aynı zamanda İngiliz öz-düzenlemenin simgesi olduğunu vurgulamıştır. Hopwood dürüst resim ilkesinin salt faaliyet rolünden daha çok sembolik role sahip

resim ilkesinin varlığından çok muhasebe kurallarının yokluğudur. Bu durum özellikle de İngiliz hukukunda ilkenin bir üst hukuk normu niteliği kazanmasında etkili olmuştur³². İlerleyen dönemlerde, İngiltere’de muhasebe standartlarının gelişimi ve uygulanması ile birlikte dürüst resim ilkesi daha faydalı bir görünüme ulaşmıştır³³.

Rutherford 1985 yılında dürüst resim ilkesinin Avrupa ülke mevzuatlarında ki imgelerini incelemiştir³⁴. Buna göre ikili imge kullanan ülke İngiltere’dir. İngiltere hem gerçek hem de adil olmayı imgeleştirmiştir. Bunun dışındaki ülkelerde tekli sistem kabul edilmiştir. Buna göre Danimarka, Hollanda, Fransa, 1974 düzenlemelerinde ise İtalya, Portekiz ve İspanya “dürüst” (faithfull) ifadesini tercih etmiştir. Almanya 1978 yılında gerçek duruma uygun olma “according to facts” terimini kullanmıştır³⁵. Yunanistan ise sahici olma anlamına gelen (real) ifadesini kullanmıştır³⁶.

Avrupa Birliği’ nin dördüncü direktifinde³⁷ ilk kez yer alan dürüst resim ilkesinin ulusal dillere çevirisinde tekil bir ifade kullanılması dikkat çekmiştir³⁸. Bu durum İngiliz doktrininde tartışılmıştır. *Parker ve Nobes* tarafından yapılan iki ayrı çalışmada İngiliz şirket yöneticileri “gerçek ve adil” olma ifadesini tekil bir ifade olarak algıladıklarını belirtmiş olmalarına karşın İngiliz bağımsız denetçileri “gerçek

olduğunu tanımlayan ilk kişidir ve ilkenin muhasebe düzenleyici kuruluşlarını söylemine ait olduğunu savunur.;

³² Bird, “What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 483; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 143 yazara göre dürüst resim ilkesinin üst hukuk niteliği ve bertaraf edici özelliği tartışmalı bir şekilde, muhasebenin evrimsel niteliğini ve raporlama hedeflerini karşılamaktadır.;

³³ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 62

³⁴ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.484

³⁵ Evans, 2003, s.322 yazar Almanya’nın bu tercihinin ABD gerçeğe uygun sunum – fair presentation ile benzerlik gösterdiğini savunmaktadır.;

³⁶ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 39;

³⁷ Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54(3)(g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1493711500860&uri=CELEX:01978L0660-20130719> (02.05.2017)

³⁸ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 35; Sally Aisbitt & Christopher Nobes, “The True And Fair View Requirement In Recent National Implementations”, Accounting and Business Research. V. 31, N. 2, 2001, s. 83 yazarlar İsveç ve Norveç’in de tekil bir ifade tercih ettiklerini belirtmişlerdir.;

ve adil” olmayı bir bütün olarak algılamadıklarını ifade etmişlerdir³⁹. Onlara göre hesapların gerçek olması, hesaplara yansıyan işlemlerin gerçekler ile uyumlu olması ve adil olmak ile de hesapların yanıltıcı olmamasıdır⁴⁰.

Bu noktada kanaatimizce tekil bir dil kullanan kıta Avrupa ülkelerinin Dördüncü Direktiften önce benzer bir ilkeye sahip olan Hollanda’dan etkilendiği söylenebilir. Buna göre 4. Direktif öncesinde de sadece İngiltere, İrlanda⁴¹ ve Hollanda dürüst resim ilkesine veya benzerine sahipti⁴². Bu noktada felsefi anlamda, dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk normu niteliğinde olması⁴³ her ne kadar İngiliz kökenli olsa da tekil bir imgenin kaynağı için Hollanda’ya bakmak gerekir. Hollanda’da Felemenkçe’de “getrouw beeld” olarak kullanılan Türkçe’ye “dürüst resim” olarak çevirebileceğimiz imge kullanılmıştır. Unutulmamalıdır ki Dördüncü Direktifte İngiltere ve İrlanda’nın katılımına dek “gerçek ve adil olma” (dürüst resmi verme) gündemde değildir⁴⁴.

İlkenin her ne kadar tarihsel kökeni İngiliz olsa da İspanyollar⁴⁵, Almanlar⁴⁶, Fransızlar ve İtalyanlar; Hollanda’nın tercih ettiği tekil imgesel yapıyı uygulamayı tercih etmişlerdir⁴⁷. Buna karşılık *Odelheide* 1993 yılında 4. Direktif ile birlikte önceki tüm düzenlemelerin uygulamadan kalktığını belirtmiş ve buna İngiliz hukukunu da

³⁹ Robert H. Parker & Christopher W. Nobes, “True and Fair’: UK Auditors’ View”, **Accounting and Business Research**, V. 21, N.84, s. 349

⁴⁰ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s.68

⁴¹ Michael A. Greene & Keavy Ryan, “Ireland”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.II**, Cambridge University Press, 2008, s. 195, İrlanda hukuku’nda finansal tabloların dürüst resmi vermesi ve buna uygun olarak defterlerin tutulması gerekliliğine yer verilmiştir.

⁴² Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s.68

⁴³ Hoffman & Arden, *Legal Opinion*, 1983, s. 154;

⁴⁴ Nobes & Parker, *International Accounting*, 2000, s. 85;

⁴⁵ Nobes, *Impact On And Of The Fourth Directive*, 1993, s. 39;

⁴⁶ Walter Busse von Colbe, “A True and Fair View: A German Perspective”, **EEC Accounting Harmonisation: Implementation and Impact of the Fourth Directive**, S.j. Gray and A.G. Coenenberg, eds., North-Holland, 1984, p. 121;

⁴⁷ Aisbitt & Nobes, *In Recent National Implementations*, 2001, s.83, Norveç ve İsveç’in de tekil bir ifade tercih ettiği belirtilmiştir.;

dahil etmiştir⁴⁸. *Odelheide* 'ye göre tüm ulusal dillerdeki versiyonlar birbiri ile eşit olup hiçbirini orijinal olarak görülemeyecektir⁴⁹. Benzer görüşte olan *Van Hulle* 'ye göre de ilkenin anlamını ararken İngiliz kökenine bakmak uygun ve mantıklıdır. Ancak, ilkenin Avrupa Topluluğu yasal düzenlemelerine dahil edilmesi nedeniyle, bu ilkenin yorumlanması ve uygulaması İngiltere hukuk ve uygulamasından ayrı tutulmalıdır. Çünkü birçok benzerlik olmasına rağmen, Avrupa Topluluğu içinde ilkenin yer aldığı şart ve çevre farklıdır ve dürüst resim ilkesi topluluk yasal düzenlemelerinin bir parçasıdır⁵⁰.

Felemenkçe'de "getrouw" yani "dürüst" ifadesinin kullanılması ilkenin Avrupa Topluluğu müktesebatına dahil olmasından öncesine dayanmaktadır. İlkenin kökeni 1932 yılında Unilever Şirketi'nin Price Waterhouse Coopers (PWC) bağımsız denetim şirketi tarafından yapılan denetim raporunda görülmektedir. İngilizce orijinal metinde "gerçek ve doğru görüş" ifadesi kullanılmış olmasına karşın, Felemenkçe'ye çevirisinde "dürüst resme" karşılık gelen "getrouw beeld" terimi kullanılmıştır. Kaldı ki bu ifade İngiltere'de 1947 yılında "gerçek ve adil- true and fair" olarak değişmesine karşın "dürüst resim- getrouw beeld" uygulamadaki yerini korumuştur. "Gerçek ve adil – true and fair" imgeleri yerine kullanılan tek imge "dürüst resim" değildir. Bunun yanı sıra ABD'de ilkeye karşılık olarak "adil sunum- present fairly" kullanılmıştır⁵¹.

⁴⁸ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s. 99 yazarda benzer bir görüştedir. Benzerlikler olmasına karşın dürüst resim ilkesinin 4. Direktif'te yeni bir ilke olduğu ve topluluk hukukuna ait olduğunu savunmaktadır.; Dieter Ordelheide, "True And Fair View - A European And A German Perspective," **European Accounting Review**, V. 2, N.1, 1993, p.84-85, yazar ise dürüst resim ilkesinin hem Avrupa düzeyinde hem de ulusal düzeyde var olduğu düşüncesindedir. Ona göre "Avrupalı" dürüst resim ilkesinin anlamı (AB çapında ortak olarak) muhasebe ilkeleri ve muhasebe talimatları içerisine dahil edilmiş münferit muhasebe kuralları ile belirlenir.

⁴⁹ Ordelheide, A German Perspective I, 1993, s.84;

⁵⁰ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.99;

⁵¹ Parker & Nobes, UK Auditors' View, 1991, s.351; N.E. Kirk, " "True And Fair View" Versus "Present Fairly In Conformity With Generally Accepted Accounting Principles", **Discussion Paper Series 208**, August, 2001, p.1; David Alexander & Simon Archer, "On Economic Reality, Representational Faithfulness And The "True And Fair Override"", **Accounting and Business Research**, V. 33, N. 1, 2003, p. 4; Lisa Evans, "The True And Fair View And The "Fair Presentation" Override of IAS 1", **Accounting and Business Research**, V.33, N.4, 2003 s.311-312; Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.132; Ngairé Kirk, "Perceptions Of The True And Fair View Concept: An Empirical Investigation", **Abacus**, V.42, N.2, 2006 p. 205;

Fransızca’da dürüst resim ilkesine karşılı gelen “l’image fidele” ifadesi yani “dürüst (sadık/güvenilir) resim” ifadesi kullanılmıştır. Fransız’ların bu tercihi İspanyol ve İtalyan’ları da etkilemiştir. Dürüst, sadık ve güvenilir manasına gelen İspanyolca’da “fedele” ve İtalyanca’da “fiel” terimleri kullanılmıştır. Buna göre “fidele” dürüst, sadık ve güvenilir terimi anlam olarak bir noktada dürüstlüğü⁵² “dürüst sunum” ve hesapların gerçeği aslına uygun olarak dürüst bir şekilde hazırlandığını göstermektedir.

Belçika hem Fransız hem de Hollanda’lıların kullanmış olduğu imgelere mevzuatında yer vermiştir. Luxemburg hukukunda Fransız düzenlemesi “fidele/dürüst” tercih edilmiştir⁵³.

Finlandiya’da Dördüncü Direktifin Fince metninde ve iç hukukunda “doğru ve yeterli resim – right and sufficient picture” teriminin kullanıldığı ve İngiltere ile birlikte ikili bir tamlamanın tercih edildiği görülmektedir. “Dürüst resim– faithful picture” kullanımı ise Avrupa Birliği ülkeleri arasında hâkim olan tekil kullanım olarak karşımıza çıkmaktadır. Hollanda, Fransa, Almanya (1974 düzenlemesi), İtalya⁵⁴, İspanya⁵⁵’nin Dördüncü Direktif’in ulusal dillere çevirisinde dürüst resim terimini tercih ettikleri görülmektedir. Fransa, Belçika⁵⁶, Avusturya, Lüksemburg⁵⁷, Hollanda ve İspanya kendi ulusal düzenlemelerinde de aynı şekilde tekil bir ifade olan “dürüst resim” terimine yer vermişlerdir. Danimarka ve Norveç “güvenilir resim –

⁵² Kirk, 2001, s.4;

⁵³ Parker & Nobes, An International View, 1994, s.71

⁵⁴ Francesco Gianni, “Italy”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.II**, Cambridge University Press, 2008, s. 225, İtalya Medeni Kanunu’nun 2428. maddesinde finansal tabloların şirketin finansal durumunun ve ekonomik sonuçlarının faaliyet dönemi sonunda dürüst resmini vermesi gerekliliğine yer verilmiştir.;

⁵⁵ Miguel Liria Planiol, “Spain”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.II**, Cambridge University Press, 2008, s. 379, denetim raporunda denetçinin, şirketin finansal tablolarının, varlıkları, kar / zararı ve finansal durumuna ilişkin bilgilerin dürüst resim verdiği yönündeki beyanı içermesi gerekmektedir.;

⁵⁶ Dirk Van Gerven & Elke Janssens, “Belgium”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.I**, Cambridge University Press, 2006, s. 168, konsolide finansal tabloların dürüst resmi vermesi gerekliliğine yer verilmiştir.

⁵⁷ Patricia Ferrante & Marc Meyers, “Luxembourg”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.II**, Cambridge University Press, 2008, s. 278, bilançonun şirketin finansal durumunun dürüst resmini vermesine yer verilmiştir (Art. 14 CCL the law of 10 August 1915 on commercial companies).

reliable picture” kullanımını Dördüncü Direktifin çevirisinde tercih etmiştir. Buna karşın Norveç ulusal düzenlemelerinde “iyi muhasebe uygulaması – good accounting practice” ifadesini kullandığı görülmektedir. Danimarka ise İsveç ile birlikte ulusal düzenlemelerinde “doğru görünen resim – right looking picture” kullanımını tercih etmişlerdir. Almanya 1978 düzenlemeleri ile tekil bir ifade kullanımını sürdürmüş ancak “dürüst resim” ifadesi yerine “gerçeklere uygun resim – picture according to facts” terimine Dördüncü Direktifin Almanca çevirisinde ve ulusal mevzuatında yer vermiştir⁵⁸.

İkili veya tekil bir imge kullanmanın, ilkenin simgesi üzerindeki etkileri, ikili bir imgenin daha bütünleyici bir anlamı olabileceği, buna karşın tek bir sıfat (örneğin *fidele* veya *fiel*) çok katmanlı anlam ifade edeceği doktrinde yer alan görüşlerdir.

B. Dürüst Resim İlkesinin Hukuki Ve Teknik Anlamı

Dürüst resim ilkesi Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenmiş yeni bir ilke olmakla birlikte dünya doktrininde üzerinde çok fazla inceleme yapılmamıştır. Dürüst resim ilkesi, şirketler hukukunda, finansal tabloların düzenlenmesinde, yönetim kurulu faaliyet raporunun hazırlanmasında ve şirketin denetiminde egemen olan ilkelerden biridir. İlkenin bu önemine rağmen kanunda dürüst resim ilkesine ilişkin bir tanım yapılmamıştır⁵⁹. İlkenin kanunda düzenlenmiş olması, karşılaşılabilecek hukuki uyumsuzluklarda hukuki anlaşmazlığa ilişkin güvenilir bir çözüm sunabilmesine olanak sağlar. Buna karşılık, İngiltere’de kanuni düzenlemelerin üzerinden 70 yıl

⁵⁸ Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s.84; Evans, 2003, s.322 yazar Almanya’nın bu tercihinin ABD gerçeğe uygun sunum – fair presentation ile benzerlik gösterdiğini savunmaktadır.; Mads Andenas & Frank Wooldridge, **European Comparative Company Law**, Cambridge University Press, 2009, s. 40;

⁵⁹ İlkenin değişken ve dinamik yapısına dikkat çeken Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, 554, ilkenin tanımının yapılmamasının daha yerinde olduğunu vurgulamışlardır. Buna karşın McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 887 açık bir tanımlamanın gerekli olduğu görüşündedir.; David Alexander, “Legal Certainty, European-ness And Realpolitik”, **Accounting in Europe**, V. 3, p.70; Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s85; yazarlar ilkenin anlam yokluğunun basit bir sorun olmadığını belirtmişlerdir.; KA Houghton, “The Measurement Of Meaning In Accounting: A Critical Analysis Of The Principal Evidence”, **Accounting, Organisations and Society**, V. 13 N.3, 1988, p. 263, yazara göre ilkenin anlam yokluğu sembolik ve politik olarak karmaşık bir yapıda donatılma isteğinin bir sonucudur.; Houghton’un görüşüne katılan yazarlar C. Low & K Koh & H Chye, “Concepts Associated With The “True And Fair View””, **Accounting and Business Research**, V.27, N. 3, 1997, p.195;

geçmiş olmasına rağmen, dürüst resim ilkesi pratikte halen hukuken belirsiz kalmıştır. Bu belirsizliğin bir sebebi de ilkenin bir hukuk normu, kanun düzenlemesi olmasının yanında şirket yöneticileri, muhasebecileri ve denetçilerinin sağladıkları belge ve bilgilere dayalı ve doğrudan bağlı olmasıdır⁶⁰. Bu sebeple ilkenin gelişimi, tanımı ve önemi bu üç meslek grubunun mesleki gelişimi ile doğrudan bağlantılıdır. En nihayetinde dürüst resim ilkesinin konusu şirket hesapları ve şirketin finansal tablolarıdır. Yönetim kurulu şirketin defter ve kayıtlarını düzgün, anlaşılır, güvenilir gerçeği aslına uygun bir şekilde tutmakla yükümlüdür. Bu amaçla kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesi de yönetim kurulunun yükümlülüğüdür. Hangi defterlerin tutulmasının ve hangi usulde tutulması gerektiğinin yanı sıra ticari defterlerde yer alan bilgilerin gerçeği yansıtması, aslına sadık tam ve güvenilir bir içeriğe sahip olması yönetim kurulunun sorumluluğudur. Yönetim kurulu tarafından bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğinin ve şirket defter hesap ve kayıtlarının dürüst resmi verip vermediğinin denetimi ise bağımsız denetçinin görevidir⁶¹. Bu sebeple dürüst resim ilkesinden yönetimden sorumlu olanların ne anladığı denetçinin ise ne beklediği soru işaretidir.

Bir diğer soru da doğru ve düzgün bir şekilde, doğru ve adil bir şekilde gösterilecek olanın ne olduğuna ilişkindir. Bu sorunun cevabı ilk olarak *Pacioli* tarafından kılavuz ve muhasebe el kitaplarında ortaya konmuştur⁶². Bu kılavuzlar temelde ve genelde tüccarların defter tutma şeklinin ve temel kayıtların tanımlarıdır. 1464 yılına dayanan bu kılavuzlarda ilk önceleri yaygın düşünce hesapların ve hesap dengelerinin, tüccarın, gerçek malını, mülkünü ve borcunu temsil ettiği yönünde idi. *Pacioli*, sermaye hesabından malların bütün değerinin öğrenebileceğini belirtmişti. *Colinson* muhasebe işlemleri ile tüm mülkiyetin ve bu mülkiyetin hangi zamanda ne pozisyonda olduğunun görülebileceğini⁶³, *Stephens* her tedbirli adamın mal varlığının

⁶⁰ Bird, “What is “A True and Fair View?””, 1984, s. 481;

⁶¹ Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s.349

⁶² R. G. Brown and K. S. Johnston (eds), *Pacioli on Accounting*, New York: McGraw-Hill, 1963., s.13; Karayalçın, *Muhasebe Hukuku*, 1988, s.36;

⁶³ Colinson, R. (1683) *Idea Rationaria*, Edinburgh: Lindsay and others. atıflar için bkz. Chambers & Wolnizer, *The Historical Background*, 1991, s. 204;

hesaplanmış tam değerini ve durumunu zaman zaman bilmesi gerektiğini⁶⁴, *Gordon* bir tüccarın tüm işlerinin dürüst bir şekilde kayıt edilmesini ve tüm mal varlığının ve ya herhangi özel bir kısmın hesaplanıp açıklanmasını⁶⁵ ve *Kelly*, bir tüccarın defterleri, işlerin gerçek durumu sergilemeli, her bir işlemin ayrıntılı sonucunun yanı sıra bütünün genel sonuçlarını gösterebilmeli ve danışılan her konuda doğru ve hazır bilgi sunabilmeli yönündeki görüşleri⁶⁶ savundurlar⁶⁷. Şirketin tüm değerini öğrenmek, tüm mal varlığını görmek, tam olarak bilmek, gerçek durum, doğru durum, doğru bilgi gibi kelimelerin; hem şirket faaliyetleri hem de belirli tarihlerdeki şirketin durumu ile ilgili olarak şirket kayıtlarını tanımladığını açıktır. Bu yönü ile dürüst resmi vermesi gereken, doğru ve adil olması gereken şirketin finansal kayıtlarıdır.

1. Dürüst Resim İlkesinin Önemi ve Anlamı

Tüm dünyada şirket hesap ve faaliyetlerinin raporlanmasının temel mantığı; pay sahiplerine, menfaat sahiplerine ve kamuya şirket faaliyetlerine ilişkin tam ve eksiksiz bir açıklama, bilgilendirme yapmaktır⁶⁸. Bu yönüyle, şirketlerin yönetim organlarının ve şirketin hesap ve faaliyetleri ile ilgilenen yöneticilerin ana sorumluluğu, şirketin pay sahiplerine, menfaat sahiplerine ve kamuya, şirketin faaliyetlerinin değerlendirilebilmesine olanak sağlayan, şirketin faaliyetlerinin yönetsel açıdan kabul edilebilir ve hukuki açıdan yasal olduklarını ortaya koyan raporlamayı yapmaktır. Kendilerine yapılan raporlama neticesinde; pay sahipleri, menfaat sahipleri ve kamu, şirketin geleceği ile ilgili kararlar alabilmeli, yapılan raporlamalar şirket hakkında karar alınabilecek düzeyde doyurucu olmalı ve tam bir bilgilendirme yapmalıdır.

⁶⁴ Stephens, H. (1735) *Italian Bookkeeping*, London: Mears. atıflar için bkz. Chambers & Wolnizer, *The Historical Background*, 1991, s. 204;

⁶⁵ Gordon, W. (1765) *The Universal Accountant*, Edinburgh: Donaldson. atıflar için bkz. Chambers & Wolnizer, *The Historical Background*, 1991, s. 204;

⁶⁶ Kelly, P. (1802) *The Elements of Bookkeeping*, London: Johnson and others. atıflar için bkz. Chambers & Wolnizer, *The Historical Background*, 1991, s. 204;

⁶⁷ 63-66 nolu atıflar Chambers & Wolnizer, *The Historical Background*, 1991, s. 204, çalışmasından alınmıştır.;

⁶⁸ Flint, 1982, s.3

Raporlama hem bir yasal yükümlülük hem de bir sosyal sorumluluktur⁶⁹. Bu yasal yükümlülüğün yerine getirilmesinde, ilk alternatif, kanun koyucu tarafından, şirket hesap ve faaliyetleri ile ilgili olarak tam ve doğru bilgi sağlamanın yani tam açıklığın – şeffaflığın- oluşumu için hangi bilgilerin gerekli olduğunu eksiksiz tam ve ayrıntılı bir biçimde düzenlenmesidir⁷⁰. İkinci alternatif ise raporlama sırasında hangi bilgilerin gerekli olacağını ve tam bir açıklık sağlanması için hangi bilgilerin raporlanması gerektiği kararını yani hangi bilgilerin gerekli olduğunu belirleme görevinin yönetimden sorumlu olanlara bırakılmasıdır⁷¹. Yönetimden sorumlu olanlar; verecekleri bilgilerin tam açıklığı sağlaması, şirket hesap ve faaliyetlerine ilişkin tam açık ve anlaşılır bilgiler vermesi konusunda başarısız olurlarsa toplumsal baskılara ve hukuksal yaptırımlara tabi olacaklardır⁷². Bununla birlikte üçüncü bir alternatif de bulunmaktadır. Bu üçüncü alternatifte yöneticilerin temel sorumluluğu korunarak; kanun koyucu, yöneticiler tarafından uyulacak raporlamaya ilişkin temel ilkeler ve özel istisnai düzenlemeleri belirleyerek, yöneticilere bu temel prensiplere uygun hangi bilgilerin seçileceği kararının alınması sorumluluğunu yüklemiştir⁷³. Bu üçüncü alternatifte yer alan felsefe, bir üst hukuk normu niteliğindeki “dürüst resim ilkesinin” İngiliz Şirketler Hukuku’na kazandırılmasını sağlamıştır⁷⁴.

Dürüst resim ilkesinin ve sahip olduğu felsefenin, yasalaşma sürecinde, zorluklar ile karşılaşmış ve özellikle ayrıntılı yasal düzenlemeleri savunan önemli bir kesim tarafından uygulamadan kaldırılması konusunda uzunca bir süre baskı ile karşılaşmıştır. Yapılan eleştiriler ilkenin belki de en kuvvetli yönü olarak görülebilecek “esneklik” üzerinde yoğunlaşmış ve ilkenin en zayıf noktası olarak görülmüştür⁷⁵. Bu süreçte; dürüst resim ilkesinin kaldırılmasına yönelik direniş

⁶⁹ Smieliauskas & Craig & Amernic, 2008, s. 232; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 172;

⁷⁰ Flint, 1982, s.3;

⁷¹ Flint, 1982, s.3

⁷² Flint, 1982, s.3

⁷³ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.697;

⁷⁴ Flint, 1982, s.3

⁷⁵ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.99 bu esneklik özelliğinin topluluk üyesi devletler bakımından tercih edilen bir özellik olduğu ve uluslararası bağlamda cazip olduğu görüşündedir.;

sürmüş, kural bazlı yapıya uygun olarak artan ayrıntılı yasal düzenlemelerde, yönetimden sorumlu olanların, yasal düzenlemeler ile belirlenmiş kurallar ile bire bir uyumlu raporlar hazırlamaları gerektiği düzenlenmiştir⁷⁶. Muhasebe ve finansal raporlama ekonomik olayların, muhasebeleştirilmesini, ölçülmesini, değerlemesini gerektirir⁷⁷. Bu süreçler öznel⁷⁸ ve gelece ilişkin uygulayıcının varsayımları içerir⁷⁹.

Kanaatimizce dürüst resim ilkesinin gerek doğumuna ve gerekse de bugüne kadar uygulamada kalmasına/ihtiyaç duyulmasına sebep olan konu öncelikle değerlemedir. Çünkü değerlendirme subjektiftir ve değerleyenin kişisel görüş ve yargılarını barındırır. Değerleme, yönetimden sorumlu olanların veya muhasebe meslek mensuplarının şirket hesaplarının tutulmasında kişisel görüş ve kararlarına dayalı varsayımlarda bulunabilmeleri “dürüst resim ilkesinin” veya bir başka deyişle bir üst hukuk normunun oluşmasına sebep olmuştur⁸⁰. Şöyle ki, şirkete sermaye olarak konulacak bir menkul veya gayrimenkule ilişkin değerlendirme yapılması, gayrimenkulün gelecek değerine ilişkin bir tahminde bulunulması ve bu kararın ayrıntılı yasal düzenlemeler ile belirlenmesinin imkânsız oluşu ve ilke bazlı muhasebe uygulamasının da yaygınlaşması dürüst resim ilkesine önem kazandırmıştır⁸¹.

Muhasebe değerlemesinin ve muhasebe bilgisinin durağan olmayan özelliğini, sosyal, ekonomik ve politik değişkenler belirli ölçüde etkiler. Bu değişkenlere bağlı olarak bu belirsizlik ortamı finansal raporlamanın az ya da önemli ölçüde etkilenmesine sebep olur⁸². Bu noktada bu belirsizlik ortamında, kanun koyucu tarafından belirlenmiş ayrıntılı, sabit kurallara uygun bir raporlama anlayışı ile dürüst

benzer görüş yanı zamanda Forker & Greenwood, European Harmonization, 1995, s.1 tarafından da vurgulanmıştır.;

⁷⁶ Flint, 1982, s.4

⁷⁷ Flint, 1982, s.4; Bromwich, 1985, s. 32;

⁷⁸ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, par. 7;

⁷⁹ Flint, 1982, s.4

⁸⁰ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, par. 7;

⁸¹ Graeme Dean & Frank Clarke, ““True And Fair” and “Fair Value”—Accounting And Legal Will-O’-The-Wisps”, Abacus, V.41, N.2, 2005, p.1, yazarlar 2005 yılı sonrasında UFRS’in bir çok ülkede kullanıma başlandığını ve ilke bazlı muhasebe sisteminin gelişiminin dürüst resim ilkesinin destekleyici niteliğine ihtiyacı artırdığını belirtmiştir.;

⁸² Flint, 1982, s.4

resim ilkesini temel alan ve temel prensiplere ulaşmada yöneticilerin görüş ve kararlarını dikkate alan daha dinamik raporlama anlayışı tartışılmıştır⁸³. Tam aksi yöndeki bir diğer eleştiri ise; bu belirsizlik ortamında dürüst resmin sağlanmasına olanak sağlayacak kararların yöneticilerin bireysel yargılarına bırakılamayacak kadar karmaşık olduğu yönündedir⁸⁴.

Özetle tartışma, ekonomik sosyal ve politik değişkenlerin var olduğu bir ortamda sağlıklı finansal raporlamanın; belirlenmiş, ayrıntılı genel geçer kurallar ile mi? yoksa yöneticilerin bireysel yargıları uyarınca konulmuş temel prensiplere uygun olarak hazırlanarak mı? sağlanabileceği noktasındadır.

İlk yaklaşım tarzına göre çözüm, bireysel farklılıkların asgari düzeyde kalması sağlanarak, ekonomik olayların değerlemesi ve ölçümlemesi kayıt altına alınmasında temel teşkil eden açıklama ve raporlama ilke ve şekline ilişkin olarak kanun koyucu tarafından mümkün olduğunca detaylı düzenlemelere yer verilmesi öngörülmüştür. Bununla birlikte, değişkenlerin doğasında var olan belirsizlik, sosyal, ekonomik ve politik yapının değişen ve gelişen doğası, muhasebe teorisi ve finansal raporlama hakkındaki bilgi düzeyinin, kuralcı yaklaşımdan ötürü yasaların güncelin gerisinde kalması, beklenmeyen ya da öngörülemeyen durumların ortaya çıkmasıyla her daim belirli bir seviyede yetersiz kalması kaçınılmazdır⁸⁵.

Detaylı bir kuralcı yaklaşım, kaçınılmaz bir şekilde otoriter olacaktır ve koşulların farklı olabileceği ihtimali göz önünde bulundurmaksızın belirli çözümleri empoze edecektir. Böyle bir yaklaşım aynı zamanda kanun koyucunun sadece hesapların amaçları ve kullanıcıların kimlikleri hakkında değil ama aynı zamanda elde etmeleri gereken ve elde edebilecekleri bilgilerin niteliği, kapsamı ve dayanağı hakkında da nihai bir karar almak zorunda olmasını gerektirir⁸⁶.

⁸³ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.698;

⁸⁴ Flint, 1982, s.4

⁸⁵ Flint, 1982, s.4

⁸⁶ Flint, 1982, s.4

İlk yaklaşıma örnek vermek zor değildir. Ülkemizde ki Vergi Usul Kanunu temelli muhasebe uygulamaları buna örnektir. Gerçeği aslına ve ihtiyaca uygun olarak yansıtmayan bu anlayış vergi toplama temellidir. İşletmeler uygulamada kar elde etmek için “yeteri kadar kar göstermekte” veya “kâr payı dağıtmamak / fazla vergi ödememek” gibi gayeler ile şirket hesaplarını “gerektiği gibi” hazırlamaktadır. Bu durum ayrıntılı / kuralcı yaklaşıma sahip uygulamaların dürüst resmi verememesine açık bir örnektir⁸⁷. Bu ayrıntılı / kuralcı yaklaşımın getirdiği belirsizlik sebebiyle; dürüst resim ilkesi, raporlamada bir üst kriter-ölçüt olması potansiyel olarak kamu yararına daha iyi hizmet etmesine olanak sağlar⁸⁸.

Dürüst resmin verilmesi için her münferit olayın kendine özgü şartlarının nitelikli yargılama yapılmasını gerektirir. Dürüst resim ilkesi bu yönü ile kullanıcının (yönetici/denetçi) ne isterse yapması demek değildir, neyi neden yaptığına ilişkin ayrıntılı açıklamalarda bulunmasıdır.

Elbette; şirket yönetim kuruluna ve denetçilerine “dürüst resmin sağlanması” sorumluluğunun verilmesi fikri; kurumsal hesap verilebilirliğe önem veren kesimler tarafından endişe ile karşılanmıştır⁸⁹. Her yönetim kurulu ve denetçinin “dürüst resmin verilmesi” konusunda kendi kişisel görüşünün olması, bu kesimlerde bir düzensizlik ve raporlama kaosu ihtimalini çağırıştırır⁹⁰. Bu kesimler; bireylerin kararlarına dayalı olan dürüst resme bir üstünlük bir üst hukuk normu statüsü verilmesinin karar verenin çıkarları odağında alınabileceğini bunun da alışlagelmiş mali tablolara ve hesaplara olan güveni temelden sarsabileceği ve yeterliliklerinin sorgulanmasına yol açabileceği öne sürülmektedir. Bu durumun yönetimden sorumlu olanlara her ne arzu ediyorlarsa onu yapmaları yetkisini verirken topluma hiçbir koruma vermediğinden endişe edilmektedir⁹¹. *Flint’e* göre bu kaygılar sağlam temellere dayalı değildir. Dürüst resim ilkesinden şiddetli sapmalara engel olan yasal ve mesleki düzenlemeler

⁸⁷ Forker & Greenwood, European Harmonization, 1995, s. 2, Sonuç olarak, vergi ve muhasebe düzenlemelerindeki değişiklikler olumsuz ekonomik sonuçlara neden olmaktadır.; Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s. 696;

⁸⁸ Flint, 1982, s.4

⁸⁹ Flint, 1982, s.5

⁹⁰ Flint, 1982, s.5

⁹¹ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s. 696;

mevcuttur⁹². Aranmakta olan profesyonel bir düşüncedir⁹³. Dürüst resim ilkesine karşı ihtimamlı bir kendini sorgulayış, alışlagelmiş uygulamalardan ve iletişim yöntemlerinden vazgeçmekten ziyade ilave açıklamalar ve tamamlayıcı beyanlara yönlendirecektir⁹⁴. Ancak, raporlamada dürüst resim ilkesinin etkinliği tamamen yönetimden sorumlu olanların ve denetçilerin etkinliği, becerisi, uzmanlığı ve bilhassa da yargılarının doğruluğuna bağlıdır. Dürüst resim uygulamasının güvenilirliği yönetimden sorumlu olanların ve denetçilerin nitelikleri ile yakından ilişkilidir⁹⁵. Buna göre yönetimden sorumlu olanlar ve denetçilerin kendilerini mesleki anlamda sürekli geliştirmeleri, bilginin geçerliliğini, muhasebe değerlendirme ilkelerini ve kullanıcı beklentilerini sürekli olarak etkileyen ulusal ve uluslararası faktörleri dikkate alarak yargıya varmaları önemlidir⁹⁶.

Dürüst resim ilkesini temel alan raporlama felsefesi, kuralcılığı hedefin kendisi değil hedefe ulaştıran bir araç niteliğinde tuttuğundan ve ilgili bilginin gerektiği durumlarda tam anlamıyla bir açıklamanın ve etkili muhasebe yeteneğinin amaçlarına ulaşması için gerekli olanları ayrıntılı bir şekilde yargılamaya kıyasen genel kuralcılığı, tali konuma düşürmektedir⁹⁷. Bu nedenle de faydalı bir felsefe olduğu görüşü hakimdir⁹⁸. Yönetimden sorumlu olanlara takdir yetkilerini kullanabilecekleri çok esnek bir çalışma alanı sağlamaktan ziyade bu felsefe, onları dar kapsamda, talimatların temin edemediği gerekli bilgilerin huzursuz edici açıklamalarından kaçınmak adına koyulmuş ayrıntılı talimatlarla dolu kanuncu uyumluluk korumasını

⁹² McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 889; Arden, A European Perspective, 1997, s. 678;

⁹³ Flint, 1982, s.5; Alexander & Archer, True And Fair Override, 2003, s.15; Kirk, 2006, s. 208; Smieliauskas & Craig & Amernic, 2008, s. 227; Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 912;

⁹⁴ McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 875;

⁹⁵ Flint, 1982, s.5

⁹⁶ Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 916-917, Denetçiler muhasebe alanındaki toplumsal ajanlardır ve bu ajanların eğitim ve öğretim dönemi boyunca mesleki yeterlilikleri şekillenir. Bu yeterliliği kazanmak için, denetçiler birçok profesyonel kurum tarafından çalıştırılan ve kontrol edilen eğitim ve öğretim deneyiminden geçmek zorundadır.

⁹⁷ Gilad Livne & Maureen McNichols, “An Empirical Investigation Of The True and Fair Override In The United Kingdom”, **Journal of Business Finance & Accounting**, V. 36, N.1&2, January/March 2009, p.1–2;

⁹⁸ Flint, 1982, s.5; Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.154; McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 880 yazar dürüst resim ilkesinden daha tatmin edici bir içeriğin olamayacağını, hiçbir muhasebe standardının aynı düzeyde tatmin edici olamayacağını belirtmiştir.;

kullanma ihtimalinden alıkoymaktadır⁹⁹. Bu felsefe, aşırı ısrarcı ve çok sıkı mecburiyetler yerine yönetimden sorumlu olanların mali sorumluluklarındaki yasal ve toplumsal zorunluluklarını yerine getirmek adına açıklamalarında içermeleri gereken bilgileri göz önünde bulundurmalarını önermektedir.

2. Dürüst Resim İlkesinin Literatürde Yer Alan Tanımları

Dürüst resim ilkesinin ideal tanımı; doktrinde yazarlar tarafından tartışılmış, fakat hiçbir sonuca ulaşılammıştır¹⁰⁰. *Alexander*, ilkenin hukuken tanımsız olmasının yanı sıra, kökenleriyle ilgili bir çalışmanın da dürüst resim ilkesinin net uygulamadaki önemi konusunda karar vermemiz için yardımcı olmadığını savunmaktadır¹⁰¹. *Alexander*, ilkenin tanımsız ve esnek bir yapı olduğunu ve bu yapısının ilkenin öyle olmamasına rağmen önemsiz bir şey olarak ele alınmasına sebep olduğunu vurgulamıştır. İlke bir yasal düzenlemedir ve anlamının ve öneminin farklı algılanmasının sebebi farklı kültürel, yasal ve muhasebesel yargı ve algılardır¹⁰². *Alexander* aynı zamanda Avrupa Muhasebe Uyum Programı'nın başarılı olabilmesi ve Ortak Pazar'ın eşit şartlarına uygun katılım sağlayabilmesi ve ilerleme kaydedebilmek için kültürel, muhasebesel ve yasal farklılıkların tam olarak ifşa edilmesi ve tartışılması gerektiği görüşündedir¹⁰³. *Alexander'a* göre dürüst resim ilkesi artan bir

⁹⁹ Flint, 1982, s.5

¹⁰⁰ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 40;

¹⁰¹ Alexander, A European, 1993, s. 61; benzer görüşler için Alina Beattrice Vladu & Matîş Dumitru & Oriol Amat Salas, "True and Fair View and Creative Accounting Conceptual Delimitations Based on Papineau'S Tree Methodology", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, V. 14, N. 1, 2012, p. 112;

¹⁰² Alexander, A European, 1993, s.72;

¹⁰³ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.104 yazar ilkenin uygulamasının sınırlı kalmasının sebebinin kültür ve eğitim ile bağlantılı olduğunu savunmuştur. İlkenin kullanımında anlamının algılanmasının da önemli olduğunu vurgulamıştır. Bu sebepler ile ilkenin Avrupa Ülkelerinde ve çok olayda uygulanmadığını ve muhasebenin daha liberal olduğu ülkelerde de mesleki sorumluluk korkusu ile şirket ve denetçilerin ilkenin üst hukuk normu niteliğine başvurmaktan çekindikleri görüşündedir.; Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.134, yazarlar kesin bir uyumun hem felsefi hem de doğal olarak mümkün olmadığı görüşündedir.; Alexander & Jermakowicz'in görüşlerine karşı çıkan Jens Wüstemann & Sonja Kierzek, "True and Fair View Revisited - A Reply to Alexander and Nobes", *Accounting In Europe*, V. 3, N. , 2006, s.93, yazarlar IFRS'nin yürürlüğe sokulurken ulusal özelliklerin de göz önünde bulundurulması gerektiği önerisinin aksine, AB'nin yeni uyumlaştırma hedefine ulaşabilmesi adına IFRS'nin uygulanışında bir tutarlılık sağlanması gerektiğini belirtmişlerdir.; Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s, 85;

gerekliliktir ve üst hukuk normu niteliğindedir. İlke her zaman muhasebe düzenlemeleri ile ilgilidir ve bu düzenlemeler üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. İlkenin sahip olduğu felsefe muhasebe ve raporlama düzenlemeleri üzerinde dolaylı bir etki yaratır ve kural koyucuların ilkenin varlığını ve felsefi amacını iyi kavraması önemlidir¹⁰⁴. İlke finansal raporlamayı bir bütün olarak görür ve felsefe olarak finansal tabloların amacını ve en iyiye nasıl ulaşılacağı ile ilgilenir ve bu asla bitmeyen bir süreçtir¹⁰⁵.

Ryan, İngiliz kanun koyucusunun, dürüst resim ilkesi için basit tanımının olmadığını vurgulamıştır¹⁰⁶. Buna rağmen, dürüst resim ilkesinin üstün bir statüsü olması¹⁰⁷, yasa koyucunun aynı zamanda detaylı düzenlemelere yer vermesi ve bu düzenlemelerinde muhasebe sisteminin, geleneksel tarihi maliyet modeli¹⁰⁸ ve gerçekleşen gelir modeli (yeniden değerlendirme modeli)¹⁰⁹ kullanımına izin veren detaylı gereklilikleri içermesini tartışmaya açmıştır¹¹⁰. Yukarıda da açıkladığımız üzere dürüst resim ilkesinin değerlendirme ile yakın bir ilişkisi bulunmaktadır. Çünkü değerlendirme yönetimden sorumlu olanların “karar verme” konusunda öznel yargılarını kullandığı subjektif bir süreçtir¹¹¹.

¹⁰⁴ T.E. Cooke & C. W. Nobes, **The Development Of Accounting In An International Context**, Routledge, 1997, s. 119;

¹⁰⁵ Alexander, A European, 1993, s. 75; Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s.49, yazara göre dürüst resim ilkesi finansal raporlamanın yasal amacıdır ve hem İngiltere’de hem de dışında çok güçlü bir sembol haline gelmiştir.; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 206; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 58;

¹⁰⁶ F. J. O. Ryan, “A True And Fair View”, **Abacus**, 1967, V.3, N.2, p.95-96;

¹⁰⁷ Ryan, 1967, s.97;

¹⁰⁸ Ryan, 1967, s.98;

¹⁰⁹ Ryan, 1967, s.101; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.187;

¹¹⁰ Ryan, 1967, s. 106; Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, p. 18;

¹¹¹ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, p. 7;

a. Tarihi Maliyet ve Cari Maliyet Değerleme Modellerinin Dürüst Resim Tanımına Etkisi

Dürüst resim ilkesi ile sık sık birlikte anılan tarihi maliyet ve yeniden değerlendirme modellerini kısaca tanımakta yarar olacaktır. Kanaatimizce bu sayede dürüst resim ilkesinin anlamı ve amacı daha net ortaya çıkacaktır.

Tarihi maliyet yaklaşımı, muhasebe teorisinin ortaya çıkışından günümüze kadar iktisadi işlem ve olayların kayıtlara alınmasında ve raporlanmasında temel değerlendirme yaklaşımı olarak kullanılmıştır¹¹². Bunun en temel nedeni bu değer/yöntemin objektifliğidir. Tarihi maliyet yaklaşımı, daha çok alacaklıların menfaatlerinin korunmasına ve finansal tablo kalemlerinin değerlemesinde güvenilirliğin sağlanmasına yönelik değerlendirme esasları içermektedir¹¹³. Bu yaklaşım kapsamındaki temel değerlendirme ölçütleri geleneksel tarihi maliyet ve ayarlanmış tarihi maliyettir¹¹⁴. Geleneksel tarihi maliyet modeli; bir varlığın tarihi maliyeti, varlığın elde edildiği tarihteki işlemin değişim fiyatıdır. Değişim fiyatı, işletmenin satın alma işleminde, satıcıya varlık için yaptığı ödemelerin ve varlık karşılığında yaptığı harcamaların parasal tutarıdır. Bu değerlendirme yönteminde, değişim sırasında belirlenen piyasa fiyatlarıyla değerlendirilerek muhasebe kayıtlarına alınan aktif ve pasiflerin değerleri, değişim işleminden sonra değiştiği halde muhasebe kayıtlarında sabit kalır. Fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde tarihi maliyet muhasebesi, finansal bilgilerin yararlılığını belirleyen nitelikleri karşılayabilen yeteneklere sahip bir muhasebedir. Tarihi maliyetler, fiili (gerçekleşmiş) işlemlere dayandırılmış olduğundan değerlemede objektiflik ilkesi sağlanabilmektedir. Çünkü tarihi maliyetler gerçekleştikleri zaman itibarıyla en gerçekçi, doğru ve belgelere dayalı nitelikteki bilgileri üretmektedir. Hâlbuki fiyatların değişiklik gösterdiği ekonomik koşullarda geleneksel muhasebenin ürettiği tarihi maliyetlere dayalı bilgiler ve sunduğu finansal

¹¹² Zafer Sayar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Gayrimenkul (Tasınmaz) Değerlemesi, <http://huseyinust.com/konu-uluslararasi-finansal-raporlama-standartlari-kapsaminda-gayrimenkul-tasinmaz-degerl.html>

¹¹³ Nalan AKDOĞAN & Hamdi AYDIN; **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 98, Ankara, 1987, s. 11;

¹¹⁴ Oğuzhan Bahadır, “Normatif Muhasebe Teorileri Kapsamında Ölçüm”, **Mali Çözüm**, Temmuz – Ağustos 2016, s. 36;

tablolar ekonomik önemlerini yitirmektedirler. Bundan dolayı, fiyatların değiştiği ekonomik koşullarda geleneksel muhasebe yetersiz kalmaktadır.

Bu hususta tarihi maliyet modeline ilişkin bir örnek vermenin yararlı olacağı düşüncesindeyiz. ABC Anonim Şirketinin depolama faaliyeti için 100.000TL bedel ile almış olduğu arsada depolama yaptığını düşünelim. Tarihi maliyet modeli uyarınca arsanın bilanço ve gelir tablosunda ki değeri alım değeri olan 100.000TLdir.

Arsanın bulunduğu bölgenin zaman içinde gelişmesi, çevrede çok yüksek katlı binaların yapılmaya başlanması ile birlikte arsanın değerinin arttığını farz edelim. Bu durumda tarihi maliyet modeli uyarınca arsanın şirket özkaynakları arasındaki değeri halen 100.000TL olarak gözükmektedir. Bu noktada uygulama, özellikle VUK değerlendirme tercihi, şirketin inşaat şirketi olmaması, depolama faaliyetinde aynı arsayı kullanmaya devam ettiği göz önünde bulundurulduğunda tarihi maliyet modelinin yeterli olduğunu savunmaktadırlar. Buna karşılık arsanın artan değeri şirket tablolarında gerçeğe uygun olarak gözükmemektedir. Artan arsa değerinin güncel değerinin şirket özkaynakları içinde gösterilmemesi şirket özkaynaklarının gerçeği yansıtmamasına sebep olmaktadır¹¹⁵. Aslında olması gereken şirketin bilançosunda, özkaynakta bir artışın olması gerektiğidir.

Bu noktada ortaya çıkan bir diğer husus ise, bu değerlemenin ne şekilde yapılacağıdır. Şöyle ki, şirket yönetim kurulunun arsayı gerçeğe aykırı olarak çok yüksek değerlemesi ve şirket özkaynaklarını gerçekte olandan fazla göstermesi de mümkün olabilmektedir. Cari değer esasına göre ölçümün en önemli dezavantajı, varlıkların olduklarından farklı bir değerle ölçülebilmesidir¹¹⁶. Bu açıdan gerçeğe uygun değerle ölçümün öngörüldüğü tüm standartlarda gerçeğe uygun değer mutlaka piyasa değeri ile ilişkilendirildiği görülmektedir¹¹⁷. Ancak bu durum, aktif bir piyasası olmayan varlıkların ölçümünde sorun yaratmaktadır.

¹¹⁵ McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 880;

¹¹⁶ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 131;

¹¹⁷ Fatma Pamukçu, Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, **Mali Çözüm**, Ocak – Şubat 2011, s.83, 93;

Sonuç olarak yukarıda özetle belirttiğimiz modellerde değerlendirme ve öznel yargılar üst düzeydedir. Dürüst resim ilkesine ilişkin tartışmalar genel olarak dürüst resim ilkesinin bu iki model ile ilişkisi noktasında gerçekleşmiştir. Çünkü dürüst resim ilkesi gerçeği ve adilliği arayan felsefi bir ilkedir¹¹⁸.

Ryan bu değerlendirme modellerinin, düzenlemeler göz önüne alınca en az birkaç durumda dürüst resim ilkesine aykırılığa yol açabileceğini ve böylece detaylı gerekliliklerin çiğnenmemiş olacağını, yoksa onları ilk etapta yasalaştırmanın bir amacı olamayacağını vurgulamıştır¹¹⁹. Örneğin ABC şirketinin arsaya ilişkin yapacağı değerlemeye ilişkin sabit-genel geçer bir düzenlemeye yer verilmesi, kesin kurallar belirlenmesi de dürüst resmi vermeyebilecektir. Şöyle ki yasalar ile belirlenenin üzerinde veya altında arsanın değerlendirilmiş olması mümkündür. Kaldı ki bu duruma ülkemizden bir örnek vermemiz mümkündür. Buna göre 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca 57 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gelir idaresi başkanlığınca yeniden değerlendirme oranları yayınlanmaktadır¹²⁰. Yine de *Ryan* geleneksel modelin (tarihi maliyet), dürüst resim ilkesi ile çeliştiğini ve bu nedenle kanunun, dürüst resim ilkesinden bahsettiğinde aslında farklı bir anlamı kastettiğini söyler¹²¹. *Ryan* tarafından savunulan bu görüş dürüst resim ilkesinin hukuki kaynaklardan veya sıradan anlamlardan çıkarılacak değil, muhasebe alanının içinden belirlenecek teknik bir anlama işaret ettiğini göstermektedir¹²². Meslek mensuplarının bir kısmının dürüst resim ilkesinin zaten böyle bir teknik anlamı olduğunu düşünmektedir¹²³. İlkenin, kanuni bir temelde, şirket raporlaması için kullanımını ilk

¹¹⁸ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 154;

¹¹⁹ Ryan, 1967, p. 97;

¹²⁰ <http://www.gib.gov.tr/yeniden-degerleme-orani-2015-yili-icin-558-olarak-tespit-edilmistir>; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.194-195; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 536, SPK tebliğlerinin de VUK değerlendirme usulünü kabul etmedğine ilişkin olarak.

¹²¹ Ryan, 1967, s.97;

¹²² Ryan, 1967, s.102; Rutherford, A Search For Explication, 1985,s.484; Benzer görüş için Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 154 yazarlar doğru ve adil kelimelerinin sıradan anlamlarının yanı sıra ilkenin bir teknik terim olduğu ve felsefi bir anlam taşıdığı görüşündedir.; Benzer görüşler için Vieten, A European Retrospective, 1996, s. 382;

¹²³ Rutherford, A Search For Explication, 1985,s.484; Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s. 51;

savunan İngiltere ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü'dür¹²⁴. Bu ifadeyi kullanmaya karar veren meslek mensupları, ilkenin anlamı hakkında mutlaka bir fikre sahipti ve ilkenin sadece şirketler alanında değil, bunun ötesinde; hayır kuruluşları, Lloyd sendikaları da dâhil olmak üzere çok geniş bir alanda uygulanması gerektiğini savunmuşlardır¹²⁵.

Ryan'ın, yazarların genelde dürüst resim ilkesinin tarihsel maliyet/ gerçekleşen ciro modeliyle uyumlu olup olmadığıyla ilgilendiğini ve burada bile bulgularının çelişkili olduğunu vurgulamıştır¹²⁶.

Güney Afrika ve Avustralya'da *Eggers's* 1963 ve *Horrocks* 1967 sırasıyla, tarihi maliyet modeli ile dürüst resim ilkesini ilişkilendirmiştir¹²⁷. Birleşik Krallıkta, cari maliyet modeli standardının yayınlanması ve kabulü döneminde, tarihi ve cari maliyet modelinin her ikisinin birlikte dürüst resmi verebileceği vurgulanmıştır. *Jack* 1977 yılında, tarihi maliyet modeline uygun olarak hazırlanan mali tabloların dürüst resmi sağlamayacağını belirtmiştir¹²⁸. Bunun yanı sıra *Flint* hesaplarda belirtilen miktarların tarihi maliyet muhasebesi kuralları ile uyumlu olarak kaydedildiğinde, sadece istisnai durumlarda dürüst resmi verebileceğini belirtmiştir¹²⁹.

¹²⁴ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.484

¹²⁵ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.484, örneğin; dürüst resim ilkesi meslek mensupları tarafından şirketler hukuku alanının dışında kalan bazı somut vakıalar için de kullanılmıştır¹²⁵. Bu kullanıma bir örnek de Kraliyet İstatistik Derneği hesapları için verilmiştir. Şöyle ki Kraliyet İstatistik Derneği kurum olarak Kraliyet Berat'ında yer almamasına ve tüzük gereği bu şartlarda bir denetim raporu hazırlaması gerekmemesine rağmen, denetçiler tarafından dürüst resim ilkesinin uygulandığı bilinmektedir¹²⁵.

¹²⁶ Ryan, 1967, s. 101-103;

¹²⁷ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 6; Jack 1975

¹²⁸ Benzer görüş için Bird, "What is "A True and Fair View?", 1984, s. 481, yazar tarafından yer verilen Temyiz Mahkemesi kararında; "tarihi maliyet modeline göre hazırlanan bilançonun dürüst resmi vermeyeceği, çünkü şirketin mülklerinin rayiç bedelini göstermediği" yönünde içtihat kurulmuştur.;

¹²⁹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 6, Flint, 1982, s. 26

b. Literatürde Yer Alan Dürüst Resim İlkesine İlişkin Tanımlar

Literatürde dürüst resim ilkesinin tanımına ilişkin olarak aşağıda yer alan görüş ve örneklerle yer verilmiştir.

G.A. Lee, “Genellikle anlaşılan, kabul edilen muhasebe prensiplerine göre hazırlanmış, olabildiğince doğru rakamlar kullanılmış veya mantıklı yaklaşımlar yapılarak hazırlanmış bir hesap dökümü, kasıtlı düzeltmeler, sapmalar, manipülasyon veya maddi durumların saklanması içermiyorsa olabildiğince objektiftir.” şeklinde bir tanım önermiştir¹³⁰.

T.A. Lee, ise “Gerçek ifadesinin, finansal raporlarda yer alan bilgilerin, anlatmak istedikleri ekonomik olaylara, faaliyetlere ve işlemlere karşılık gelmesi ve onları anlatması gerektiğini belirtmiştir. Tarafsızlığın (adilliğin) ise, hesaplanan ve açıklanan muhasebe bilgilerinin objektif ve firma içindeki herhangi bir bölümün çıkarlarına önyargılı olmaması” anlamına geldiğine ilişkin görüş belirtmiştir¹³¹.

Rutherford, G.A. Lee’nin tanımını, muhasebe prensiplerinin istikrarlı uygulanmasına yer vermediği, T.A. Lee’yi ise tanımındaki tarafsızlık yaklaşımı sebebiyle eleştirmiştir¹³². Tanımda yer alan “objektif” ve “önyargısız” nitelermelerinin doğru olmadığını ve özellikle de “tarafsızlığın” adalet ve eşitlik kavramları üzerine kurulmasının daha doğru olacağını vurgulamıştır¹³³. Rutherford; G.A. Lee’nin yaklaşımını “tümevarım” olarak, T.A. Lee ’nin yaklaşımının ise “tumdengelim” olarak tanımlanabileceğine işaret etmektedir¹³⁴. Rutherford, dürüst resim ilkesinin terk edilmesi gerektiğini ya da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine¹³⁵ uygun olarak

¹³⁰ G .A. Lee, Modern Financial Accounting, Third Edition; Nelson, 1981, s. 271; Lewis & Pendrill, 2004, s. 27;

¹³¹ Thomas Alexander Lee, **Company Auditing**, Gee and Co. Ltd, London, 1972, s. 50

¹³² Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.489

¹³³ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.489

¹³⁴ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.489;

¹³⁵ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe – İlkeler / Uygulamalar**, 11 Bası, Turan Kitabevi, 1998, s. 33, yazar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin teknik bir terim olduğunu ifade etmiş ve belli bir andaki muhasebe uygulamasını kapsayan ayrıntılı muhasebe yöntem ve usullerinden meydana geldiğini ve muhasebeciler arasında mevcut görüş birliğinden dolayı bu ilkelerin genel kabul görmüş ilkeler olarak anıldığını belirtmiştir. Bundan ötürü de bugün için geçerli olan bu

açıklanması gerektiğini savunmaktadır. “Tümdengelim” yaklaşımı dürüst resim ilkesinin teknik muhasebe terimi olarak görülmesinden ziyade, doğal ve sıradan kullanımların verilmesini ifade etmektedir¹³⁶.

G.A. Lee dürüst resim ilkesinin kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygun olunmasıyla elde edildiğini ileri sürerken, *T. A. Lee* ise genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ancak dürüst resim tanımının metafiziğini karşılıyorsa kabul edilebileceği görüşündedir. Bir başka deyişle, genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olmayan şirket hesaplarının *G.A. Lee*’ye göre dürüst resmi vermesi mümkün değildir. Buna karşılık *T.A. Lee*, genel kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmış şirket hesaplarının ancak ve ancak dürüst resim ilkesinin sahip olduğu felsefe ile uyumlu olması durumunda dürüst resmin ortaya çıkacağını savunmuştur. Ancak her iki tanımda literatürde kabul edilmemiştir¹³⁷.

T.A. Lee’nin görüşü, dürüst resim ilkesini çağdaş uygulama ile bağdaştırmaya çalışırken ikinci bir problem ortaya çıkmaktadır. Dürüst resim ilkesi bir finansal tabloda satır satır mı uygulanmalıdır veya tablonun genel olarak şirketin faaliyet ve sonuçlarının açıklanmasında mı? Şirket hesaplarındaki her bir kaydın dürüst resmi vermesi gerekir mi? Yoksa finansal tabloların bir bütün olarak dürüst resmi vermesi yeterli midir? Rutherford bu hususta finansal tabloların genel olarak dürüst resmi vermesi gerektiğini belirtmiştir¹³⁸.

Fowle’ye göre 1970’lerin başında bir uygulamacı veya bir baş denetçi dürüst resmin ne anlama geldiğini söylemede hiçbir zorlukla karşılaşmazdı¹³⁹. Gerçek ve adil olmak ile ilgili olarak, her gerçek/doğru bildirimin yanlış bir izlenim vermesinin mümkün olduğunu bu sebeple de dürüst resim ilkesinin amacının “doğrunun özü

ilkelerin zamanla gelişim ve değişime tabi olacağıda peşin olarak kabul edilmektedir.; Ülkemizde genel kabul görmüş muhasebe ilkerine örnek olarak MSUGT (Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği) ve TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) verilebilir. Sonuç olarak günümüzde Türkiye’de uygulanan iki farklı genel kabul görmüş muhasebe standardı bulunmaktadır.;

¹³⁶ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 14; Walton, *The True And Fair View In British Accounting*, 1993, s. 51;

¹³⁷ Rutherford, *A Search For Explication*, 1985, s.489

¹³⁸ Rutherford, *A Search For Explication*, 1985, s.490;

¹³⁹ M. Fowle, “True And Fair - Or Only Fairly True”, *Accountancy*, V.9, N.4, 1992, p.28-29

olduğunu” belirtmiştir¹⁴⁰. *Fowle*’ye göre, “dürüst resim ilkesi” “sevimli bir tanımdan öteye gidemeyecek bir konsept” ve finansal raporlamanın öneminin, hukuktan kaynaklanan bir haktır¹⁴¹.

Doktrinde yazarlar “dürüst resim ilkesinin” anlamını ortaya koymakta zorlanmışlardır¹⁴². Hatta ilkeyi “ulaşılması güç bir hayal” olarak atfetmişlerdir¹⁴³. *Lee* muhasebecilerin tamamen ve bilinçaltında da yer alacak şekilde “doğru ve dürüstün” resmî açıklamalar olmaksızın tüm yöneticiler, denetçiler ve harici finansal tablo kullanıcıları tarafından herhangi bir tercüme ihtiyacı duyulmaksızın anlaşılması olarak nitelendirilebilen bir şey olduğu hususunda fikir birliğine varması gerektiğini savunmaktadır¹⁴⁴. Bu tanımlama eksikliğinin konseptin güçlülüğünden kaynaklandığı tartışılmıştır¹⁴⁵.

Chambers ve *Wolnizer* ise farklı olarak mevzuattaki “doğru ve dürüst görünüm” ifadesine karşın bir şirketin herhangi bir zamanda sadece bir doğru ve dürüst görünümü olamayacağını savunmaktadır¹⁴⁶. Yazarlara göre, “doğru ve düzgün”, “doğru ve adil” ve bunlara benzer terimler, finansal hesaplar ve şirketin durumuna ilişkin verildiği tarihte şirketin finansal gerçeklerinden hiçbir şekilde farklı olmamasını ifade etmektedir. Değerlemeye ilişkin olarak da yazarlar, şirketin tüm malvarlıklarının –işin normal düzenindeki gibi- maliyet fiyatlarının değil de piyasa fiyatlarının kullanılmasının ve bu sayede şirket karının ve faaliyet sonuçların belli bir tarihte hesaplanmasının istenen dürüst görüntüyü sağlayacağını savunmuşlardır¹⁴⁷. Yazarlara göre 18. yy. başlarında ortaya çıkan doğru hesaplar tutulmalı ve doğru periyodik

¹⁴⁰ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 13

¹⁴¹ Fowle, 1992, s.28;

¹⁴² Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 13

¹⁴³ Lee, *Modern Accounting*, 1982, s.271;

¹⁴⁴ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 13, (LEE, 1982, syf. 16)

¹⁴⁵ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 13

¹⁴⁶ R. J. Chambers & P. W. Wolnizer, “A True And Fair View Of Position And Results: The Historical Background”, **Accounting, Business & Financial History**, V. 1, N.2, 1991, s. 197 yazarlar ““dürüst resim ilkesi” ile ne kastedildiğinin hiçbir zaman anlaşılmadığını ve ne kanun ne içtihat hukuku, ne bu konudaki yetki sahipleri ifadenin anlamının kritik önemine ve üst hukuk normu niteliğine rağmen hiçbir açıklama getiremediklerini” ifade etmiştir.

¹⁴⁷ Chambers & Wolnizer, *The Historical Background*, 1991, s. 211;

özetler hazırlanmalı fikri hayatta kalmıştır. Yazarlar *Pacioli'nin* 1464 yılında dahi “güncel -cari değer değerlemesini” kullandığı yönündeki kanıtlara dikkat çekerek tarihi maliyet modelinin ödeme gücüne ve finansal sisteme olan güveni zedeleyeceğini belirtmiştir.

Higson ve *Blake* ise dürüst resim ilkesinin tanımında dört unsura yer vermiştir¹⁴⁸. Buna göre:

- Dürüst resim ilkesi, kural bazlı muhasebe sisteminde bir hafifletmeye sebebiyet veren finansal tabloların hazırlanması sürecinde karar alma ve tahminleme aşamalarında ortaya çıkan
 - Özün önceliği yaklaşımına doğrudan bir ilke olarak, kural bazlı muhasebe sistemine takviye niteliğinde olan
 - Finansal tabloların önyargıdan uzak olması gerektiğinin bir ifadesi olan
 - Muhasebe mesleğinde ortaya çıkan teknik bilginin hukuki sorumluluğu için bir temel olarak,
- tanımlamıştır.

Chopping ve *Skerratt* dürüst resim ilkesini, mevcut kuralların bir birleşimi olduğunu savunmuştur¹⁴⁹.

Walton dolaylı olarak, “imgeden” ziyade, sürekli değişen “simge” (ilkenin felsefî anlamı) üzerinde durarak, aşağıdan yukarı bakış açısını, tümevarımı savunmaktadır¹⁵⁰. *Walton* için dürüst resim ilkesi, yıllar içinde bir arada toplanan ve herhangi bir temel ilkeyle ilgili olmayan, belirli bir ekonomik toplulukta ortaya çıkan soruna ilişkin çözümlerin basit bir toplamı olan bir grup Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ifade etmektedir¹⁵¹. *Walton* ilkenin anlamını üç kategoride

¹⁴⁸ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 14, A. Hingson & J. Blake, “The True and Fair Concept – a formula for International Disharmony: Some Emprical Evidence”, *International Journal Of Accounting*, 1993, V. 28, N.2, p. 108

¹⁴⁹ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 15

¹⁵⁰ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 15

¹⁵¹ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 15; Peter Walton, “Introduction: The True And Fair View In British Accounting”, *European Accounting Review*, 1993, V.1, N.2, p. 54;

değerlendirmiştir. Öncelikle ilke yasal bir düzenlemedir. Sonrasında bağımsız bir konsepttir. İkinci olarak genel kabul edilmiş muhasebe prensipleri ile ilişkisi ilkenin unsurudur. İlkenin kanunda düzenlenmiş olması bir güvenlik ağı sağlar ve olağanüstü durumlarda ilkenin uygulanmasını sağlar. İlkenin bağımsız bir konsept olması muhasebecilere ulaşılması gereken hedefi temsil eder¹⁵². Son olarak muhasebe öznel yargılar içerir ve ilkenin bağımsız bir konsept olması bu öznel yargıların muhasebede kullanılabilmesine olanak sağlar. Genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ile ilkenin ilişkisi bu noktada önem kazanır ve genel kabul edilmiş muhasebe kurallarına ilke dinamik bir yapı katar¹⁵³.

Walton'ın görüşüne karşı çıkan *Lasok* ve *Grace*, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin muhasebe mesleği tarafından kabul edildiğini ve bu sebeple ilgili yasal mevzuat ve Dördüncü Direktif'de yer alan gerekli standartları karşılayamayacaklarını savunmaktadır¹⁵⁴.

Tümdengelim yaklaşımının destekçileri, dürüstlüğün üstün bir kavram olduğu veya olması gerektiğini savunmaktadır¹⁵⁵. *Flint*, detaylı bir kuralcı yaklaşımın bir dereceye kadar yetersiz kalacağını savunmaktadır. Kural bazlı muhasebe uygulamalarının zaman içinde güncelliğini kaybedebileceğini ve henüz öngörülmeven durumlarda yetersiz kalacağını iddia etmektedir¹⁵⁶. *Flint* dürüst resim ilkesini felsefi bir kavram olarak görmektedir¹⁵⁷. Dürüst resim ilkesi, hesapların nasıl hazırlanması gerektiği, hangi bilginin açıklanması gerektiği, hangi değerlendirme esası kullanılması

¹⁵² Forker & Greenwood, *European Harmonization*, 1995, s. 4, İngiltere'nin AB'ye girmesinden önce ilkenin İngiltere muhasebesinin şekillenmesinde işlemsel önem taşıdığı savunulmuştur.

¹⁵³ Walton, *The True And Fair View In British Accounting*, 1993, s. 50; Forker & Greenwood, *European Harmonization*, 1995, s. 4, yazarlar genel kabul edilmiş muhasebe standartlarının "bir koddan fazla bir şey olmadığı" görüşündedir.; David Alexander, "Legal Certainty, European-ness And Realpolitik", *Accounting in Europe*, V. 3, p.70; Nobes, *EU Endorsement of IFRS*, 2006, s.85; Walton'un görüşlerine yer veren Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 912-913;

¹⁵⁴ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 15; K.P.E. Lasok & E. Grace, "The True And Fair View", *Company Lawyer*, 1989, January, p. 52,

¹⁵⁵ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 15

¹⁵⁶ Flint, 1982, p. 4

¹⁵⁷ Flint, 1982, p. 2; C. Lyas, "Accounting And Language", *Philosophical Perspectives In Accounting*, Routledge, 1992, s. 162- 163, "doğru" ve "gerçek" terimlerinin felsefi bir bagaj olduğuna dikkat çekmiştir.; Hoffman & Arden, *Legal Opinion*, 1983, s. 154 ilkenin felsefi konsepti ve hukuk normu niteliğine vurgu yapmıştır.; Tekinalp, *Yeni Hukuk*, 2013, s. 436, par. 17-52;

gerektiğini detaylı bir şekilde ortaya koyan bir dizi kuralcı düzenlemeler tarafından kesin olarak ve tamamen tanımlanmasına karşı duyarlı değildir¹⁵⁸. Woolf'un değişikle, değişmez tanımların ruhlarını görmezden gelerek lafzi karşılama girişimlerine davet eder¹⁵⁹.

Tümevarım yaklaşımını işlevsel hale getirmek tümünden gelim yaklaşımından daha kolaydır¹⁶⁰. Ancak, tümdengelim yaklaşımının çoğu destekçisi doğru ve dürüst hesapların yasal gereklilikler ve muhasebe standartlarına uygun olacağını varsaymaktadır¹⁶¹. Tümevarım yaklaşımından farkı, bir dürüst resim ilkesi anlayışının yasal gereklilikleri, muhasebe ilkeleri veya başarısına katkıda bulunmak için tasarlanmış muhasebe standartları düzenlenmeden önce gerekli olmasıdır¹⁶². Bunlar amaç için bir araç olup kendisinin amacı değildir¹⁶³. Finansal tabloların gerçek olması tek başına yeterli değildir. Gerçek uygun bir bağlamda sunulması durumunda bile yanıltıcı bir izlenim verebilir¹⁶⁴.

“Doğru” ve “dürüst” kelimelerinin ayrı olarak veya bir sıfatın ortaklaşa belirttikleri anlamı iki isimle ifadesi olarak düşünülüp düşünülmeyeceği konusunda bazı tartışmalar bulunmaktadır. Davison için dürüst resim ilkesini oluşturan kelimeler “gerçek ve adil” ayrı olarak düşünülürse temel anlamını kaybeden hece ile ayrılmış bir

¹⁵⁸ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 15

¹⁵⁹ E Woolf, “Users or Accounts Want More Than Just True and Fair”, Accountancy, 1986, p. 119;

¹⁶⁰ Stewart, A Comment, 1988, s.121 Stewart, dürüstlüğü ve adilliği elde edilmesini deneyen felsefik bakış açısından “dürüst ve adilin” anlamını çıkarmayı düşünür. Stewart dürüstlüğü bireylere atfederken, adilliğin toplumsal seviyede işlevi olduğuna inanır.;

¹⁶¹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 16

¹⁶² Moore, Council Report, 2008, s.5, par. 8/B-C-D, İlke 4. Direktifinin 2(3) maddesinden kaynaklanan yasal bir gerekliliktir. Yasal bir gereklilik olarak, ilke, mahkemece belirlenmesi gereken hukuki bir sorudur. Bu soruyu belirlemek için, mahkeme, hesapların dürüst resim ilkesine uygunluğunu belirlemek için, profesyonel muhasebecilerin olağan pratiklerine güvenmelidir. Çünkü bu pratikler, iyi profesyonel pratik ve tecrübe birikimini yansıtır ve hesap kullanıcılarının beklentilerini bu bilginin verimlilik ve fayda açısından biçimlendirir. İlgili durumlarda oluşan standart muhasebe pratikleri ile genel kabul görmüş muhasebe esasları arasındaki uyum, dürüst resim ilkesinin prima facie bir kanıtı olacaktır.; Bromwich, 1985, s.11;

¹⁶³ Flint, 1978, p. 488

¹⁶⁴ David Tweedie, “True and Fair Rules”, **The Accountant's Magazine**, November, 1983, p. 425;

ifadedir¹⁶⁵. *Davison* bu noktada ikili imge kullanımını bir bisiklete benzetmiştir. Bu iki imge bisikletin iki tekerleği gibi olup tekil bir felsefeyi ifade eder¹⁶⁶.

Dürüst resim ilkesi; yargı kararları ve muhasebe otoritelerince tanımlanmamış olmasına karşın bu hususta İngiliz muhasebeci *Ruttermann*'ın bildirisini kabul görmüştür¹⁶⁷. *Ruttermann* eserinde dürüst resim ilkesinin adil sunumu ve özün önceliğini ilkelerini içerdiğini savunmuş ve bu görüşü İngiliz muhasebe meslek mensupları tarafından kabul görmüştür¹⁶⁸. Son yıllarda, yaratıcı (ilke bazlı) muhasebenin yükselmesiyle birlikte hem özün önceliği ilkesinin hem de adil sunum ilkeleri önem kazanmaktadır¹⁶⁹. Bu dönemde İngiltere'nin önde gelen meslek mensupları “bilanço dışı finansman” gibi kötünietli uygulamalar ile mücadele için gerçek, dürüst ve adil kavramlarını kullanmışlardır¹⁷⁰.

Dürüst resim ilkesine ilişkin olarak doktrinde normatif olarak iki görüş olduğu görülmektedir¹⁷¹. *Flint*'e göre dürüst resim ilkesi felsefi bir kavramdır ve gerçekte ayrıntılı kurallar ile tanımlanamamış olması ilkenin en temel ve karakteristik özelliğidir. Nihayetinde dürüst resim ilkesi olarak algılananın ne olduğu konusunda *Flint* “etik ya da ahlak meselesi” olduğunu savunmaktadır¹⁷². Bu varsayım ilkeyi hazırlayan kanun koyucu, denetçiler ve mali tablo kullanıcıları tarafından ortak bir anlayış olarak “finansal raporlamanın amacı” olarak düzenlenmiştir¹⁷³. Adilliğin ne olduğu temel alınarak, alternatif muhasebe işlemleri arasındaki seçeneklerin yönetimden sorumlu olanlar tarafından belirlenmesi, denetçiler tarafından

¹⁶⁵ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 17

¹⁶⁶ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 17

¹⁶⁷ P. Ruttermann, **The ECC Accounting Directives And Their Effects**, Cardiff, 1984, s. 8

¹⁶⁸ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 19-20; Allan Cook, “Requirement For A True And Fair View — A UK Standard-Setter's Perspective”, **European Accounting Review**, 1997, V.6, N.4, p.694;

¹⁶⁹ I. Griffiths, **Creative Accounting**, Sidgwick and Jackson, London, 1986, s.17;

¹⁷⁰ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 20

¹⁷¹ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 20

¹⁷² Flint, 1982, s. 30;

¹⁷³ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 21; Cook, *A UK Standard-Setter's Perspective*, 1997, s.696, yazara göre dürüst resim ilkesinin amacı temelde yatan ticari gerçekliğin yansıtılmasıdır.

doğrulanması ve hissedarlar tarafından kabul edilebilir olması noktasındaki konsensüstür¹⁷⁴. Diğer bir görüş ise; dürüst resim ilkesi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyum içinde olan ve şirketler hukuku ve standart muhasebe uygulamaları ile uyumlu olmak anlamına geldiği söylenebilir¹⁷⁵. Bu görüş özellikle Amerika Birleşik Devletleri düzenlemeleri ile uyumludur. Çünkü finansal tabloların adil sunum ile uyumlu olması ve genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olması zorunludur¹⁷⁶. Bu süreçte ABD’de adil sunum ile ne kastedildiği uzunca bir müddet tartışılmıştır¹⁷⁷. Buna karşılık, Birleşik Krallık Şirketler Kanunu’nda dürüst resim ilkesi bir üst hukuk normu niteliğindedir¹⁷⁸. Buna göre *Hoffman ve Arden*, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile uyumlu olmanın dürüst resmin verilmesinde bir karine teşkil edeceği görüşündedir¹⁷⁹. *Hoffman ve Arden* görüşlerinde dürüst resim ilkesinin mevcut yasal düzenlemeler ile uyumlu olmanın ötesinde bir anlamı içerdiğini savunmuştur¹⁸⁰. *Hoffman ve Arden*, hazırladıkları görüş yazısında, dürüst resim ilkesinin uygulamasında mesleki standartlara uyumun tek mesele olmadığını ve dürüst resmin bir soyut terim ve felsefi bir konsept olduğunu bu tür kavramların ortak özelliğinin, ne anlama geldiklerinin anlaşılmasında güçlük çıkmamasına karşın, asıl meselenin ilkenin özel durumlara uygulanacağı hallerde sıklıkla ihtilafların yaşandığını belirtmişlerdir¹⁸¹. Mahkemelerin, bilanço ve şirket hesaplarının yasalara ve kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygunluğunu ve uyumluluğunu dürüst resmin

¹⁷⁴ Vieten, A European Retrospective, 1996, s.383, yazar, ilkenin dinamik yapısının önemine vurgu yapar ve hissedarların beklentilerinin zamanla ve farklı ülkelerde farklılık götürebileceğini belirtir.; David Alexander, “Legal Certainty, European-ness And Realpolitik”, **Accounting in Europe**, V. 3, p.70; Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s85;

¹⁷⁵ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 21; Moore, Council Report, 2008, s. 3, par. 4/G, Bilançoların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun hazırlanması, bilançoların dürüst resim ilkesine uygunluğu veya adil sunumunun bilançolar tarafından otomatik olarak sağlanabildiği mekanik bir süreç değildir. Böyle bir durum meydana gelebilir, ancak bu garanti edilmez.

¹⁷⁶ Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s.351;

¹⁷⁷ David Alexander & Simon Archer, “On Economic Reality, Representational Faithfulness And The “True And Fair Override””, **Accounting and Business Research**, V. 33, N. 1, 2003, p. 4;

¹⁷⁸ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 21

¹⁷⁹ Bu görüş için aynı zamanda; McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 885;

¹⁸⁰ Leonard Hoffmann & Mary H. Arden, “Legal Opinion On The True And Fair”, **Accountancy**, November, 1983, s. 154

¹⁸¹ Hoffman & Arden, Legal Opinion, s.155, yazarlar ilkenin hukuki bir konsept olduğu görüşündedir.

sağlandığına ilişkin olarak bir karine – delil olarak kabul edeceğini¹⁸² vurgulamışlardır¹⁸³.

Grinyer ise, 1984 yılında, Hoffman Arden’in görüşünün, dürüst resim ilkesinin tanımlanmasına ilişkin olarak mesleki sorumluluğa atıf yaptığını ve bunun doğru olmadığını belirtmiştir¹⁸⁴. *Grinyer*, muhasebe standartları komitesinin resmi bir dürüst resim ilkesi tanımlaması gerektiğini belirtmiştir¹⁸⁵. Muhasebe Standartları Komitesi veya Muhasebe Standartları Kurulu hiçbir zaman böyle bir tanım yapmamıştır¹⁸⁶. Buna rağmen dürüst resim ilkesinin uygulanmasına ilişkin niteliksel özelliklerin yer aldığı “statement of principles – ilke beyanı” düzenlenmiştir¹⁸⁷ ve dürüst resim ilkesinden genel olarak anlaşılanın, hukuk ve uygun muhasebe standartlarının tüm olağan durumlarda bilançoda yer alması gerektiği düzenlenmiştir¹⁸⁸.

Arden ise 1993 yılında, eski görüşünü sürdürmüş ve standartların ve standart koyucuların artık hukuk düzeninin parçası olmalarından hareketle görüşünü kuvvetlendirmiştir¹⁸⁹. *Arden* muhasebe standartlarını örf-adete benzetmiş ve bu kuralların yapılan yargılamalar ile içtihat haline gelerek hukuk düzeninin bir parçası haline geldiğini vurgulamıştır¹⁹⁰.

¹⁸² Hoffman & Arden, Legal Opinion, s.155, par. 9, Willingate & International Commercial Bank Ltd arasındaki 1978 yılındaki davada gelir vergisi kanununa göre hazırlanmış kar/zarar hesaplarının genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ile uyumu incelenmiştir. Yapılan yargılamada doğru kuralların ne olduğu vergi düzenlemelerinin mi yoksa ticari muhasebe ilkelerinin mi uygulanması gerektiği sorgulanmıştır. Muhasebe meslek mensupları arasında farklı fikirlerin olduğu veya bir olaya farklı iki düzenlemenin uygulanabildiği durumlarda herhangi birinin yanlış olduğunun söylenemeyeceği ancak mahkemenin ticari muhasebe için uygun olan standardı belirlemesi gerektiği üzerinde durulmuştur. ; Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s. 696;

¹⁸³ McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 885; Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 211;

¹⁸⁴ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 8

¹⁸⁵ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 8

¹⁸⁶ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 8

¹⁸⁷ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 8

¹⁸⁸ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 8

¹⁸⁹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 8

¹⁹⁰ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 8

1980’li yıllarda, muhasebe standart belirleyicileri için en büyük sorun; ilke bazlı muhasebenin gelişimi ile birlikte, kuralların ruhuna aykırı olarak lafzi şekilde yorumlanarak uygulanmasıydı¹⁹¹. *Griffiths*, bu sebeple dürüst resim ilkesinin dürüst resim masalına dönüşeceğini vurgulamıştır¹⁹². *Whitley*, dürüst resim ilkesinin “yaratılmış uygunluğa” karşı yasal düzenlemeler ile birlikte bir koruma aracı olduğunu savunmuştur.¹⁹³.

Tweedie dürüst resim ilkesini gelişen ve gerileyen yönleriyle ikiye ayırmıştır¹⁹⁴. Buna göre ilkenin gelişen yönü, kural bazlı muhasebe yaklaşımına karşı yeni bir enstrüman olması ve ilke bazlı muhasebe sisteminde önemli bir üst hukuk normu niteliğine sahip olmasıdır¹⁹⁵. İlkenin gerileyen yönü ise, özellikle denetim alanındaki mesleki rekabet ve maddi zarar görme kaygıları sebebiyle birçok uygulamacının ilkeye uzak durmasıdır. *Nobes* ve *Parker* 1991 yılında yaptıkları deneysel çalışmada özellikle denetim piyasasındaki rekabet sebebiyle uygulamada güçlüklerle karşılaşıldığını açıkça ortaya koymuşlardır¹⁹⁶. *Tweedie* ilkenin gelişen yönü üzerinde durmak gerektiğini vurgulamıştır¹⁹⁷. *Tweedie* ve *Kellas*, dürüst resim ilkesinin yasada yer alan düzenlemelere uymamanın mazereti olmadığını, bu şekilde uygulanmaması gerektiğini ve yasal boşlukların koruyucusu olduğunu savunmuşlardır¹⁹⁸. *Tweedie* ve *Kellas*, *Ardwinckle*’a cevaben; dürüst resmi belirlemenin muhasebe mesleğine ilişkin bir karar olduğunu ve bunun hukuki analizlerle sağlanamayacağını belirtmiştir¹⁹⁹. *Ardwinckle*’in 1981 şirketler kanununun ayrıntılı düzenlemelere sahip olmasına dayalı olarak dürüst resim ilkesinin sadece

¹⁹¹ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 8

¹⁹² I. Griffiths, **Creative Accounting**, Sidgwick and Jackson, London, 1986, s.17-18;

¹⁹³ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 8; Whitley, p. 180.; Cook, *A UK Standard-Setter’s Perspective*, 1997, s.696;

¹⁹⁴ David Tweedie & J. Kellas, “Off-balance Sheet Financing”, **Accountancy**, 1987, p.92

¹⁹⁵ Bird, “What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 483; aksi görüşte Villiers, *Corporate Reporting And Company Law*, 2006, s. 143;

¹⁹⁶ Parker & Nobes, *UK Auditors’ View*, 1991, s.349;

¹⁹⁷ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 9;

¹⁹⁸ Tweedie & Kellas, 1987, s. 93; Bird, “What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 483; Villiers, *Corporate Reporting And Company Law*, 2006, s. 143;

¹⁹⁹ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 10;

dipnotlarda ek bilgiler verilmesini sağladığı görüşüne karşı çıkmış ve dürüst resim ilkesinin özellikle zamanla değişebilir bir konsept olduğu belirtilmiştir²⁰⁰. Bu değişim veya gelişimin köklü muhasebe uygulaması kabul edilmiş muhasebe ve işletme mesleğine ilişkin uygulamalar sayesinde olacağı vurgulanmıştır. *Tweedie* ve *Kellas* görüşlerini özellikle yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst bir şekilde davranmaktan vazgeçmeyecekleri ve denetçilerin de yönetim faaliyetlerini sürekli olarak kontrol edeceği ve gözetleyeceği varsayımı üzerine kurmuştur²⁰¹.

Bu dönemde *Hoffman* ve *Arden* muhasebe mensuplarına sınırsız bir hareket alanı bırakılmasının doğru olmadığını ve yetkinin sınırlarının belirlenmesi gerektiğini vurgulamışlardır²⁰². Yasal düzenlemelere uygun şekilde bilançoların hazırlanmasını ve adillik uyarınca ek bilgilere dipnotlarda yer verilmesini ve bu sayede dürüst resmin sağlanacağı görüşünü savunmuşlardır²⁰³. Yazarlar çalışmalarında ilkenin dinamik bir yapısı olduğunu ve bu sebeple ilkenin bir tanımlanmasına ihtiyaç olmadığını belirtmişlerdir²⁰⁴.

Ardwinckle 1981 yılı şirketler yasasının dürüst resim ilkesini daha hukuki ve daha az esnek bir ilke haline getirdiğini ve kanunun detaylı düzenlemelere yer vermesi sebebiyle sadece dürüst resim ilkesinin ek bilgilerin doğru olarak verilmesinin teminatı haline geldiğini vurgulamıştır²⁰⁵.

²⁰⁰ McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 886; Michael Bromwich, **The Economics Of Accounting Standard Setting**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1985, s. 5 ve s. 74’de yazar tarafından 1981 yasasında ilkenin üst hukuk normu niteliğine vurgu yapılmıştır.;

²⁰¹ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 10;

²⁰² Hoffman & Arden, *Legal Opinion*, 1983, s.155;

²⁰³ Nobes & Parker, *International Accounting*, 2000, s. 31;

²⁰⁴ Buna karşın McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 887 açık bir tanımlamanın gerekli olduğu görüşündedir. İlkenin dinamik yapısını savunan, David Alexander, “Legal Certainty, European-ness And Realpolitik”, **Accounting in Europe**, V. 3, p.70; Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s85; Wüstemann & Kierzek, 2006, s.101, Uluslararası gelişmelere ayak uydurmak amacıyla, Dördüncü Direktif dâhilindeki ilkelerin dinamik bir biçimde yorumlanmasından yana olduğunu söyler. Ancak bir IFRS ile muhasebe talimatları arasındaki çelişki Direktifin dinamik bir biçimde yorumlanması ile çözülemez ise ve IASB’nin muhasebe uygulaması daha üstün olarak değerlendirilirse, direktifteki ifadelerin düzeltilmesi gerektiğini belirterek sözlerini bitirir.;

²⁰⁵ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 10; Napier & Noke, 1991, s. 818; Bromwich, 1985, s. 5;

Wild 1987 yılında hukukçu ve muhasebecilerin iş birliği yapmaları gerektiğini vurgulayarak, muhasebe ve hukuk alanında dürüst resim ilkesi için uyumun yakalanması gerektiğini bundan gerek muhasebe mesleğinin ve gerekse de bireylerin zarar gördüğünü belirtmiştir²⁰⁶.

Cook 1997 yılında dürüst resim ilkesinin kullanışlı bir ilke olduğu vurgulamış ve beş dikkate değer etkisine vurgu yapmıştır. Dürüst resim ilkesi öncelikle ticari gerçekliği kuvvetlendirir ve ticari gerçekliği ön plana çıkarır. Bunun yanı sıra finansal tabloyu düzenleyenleri sorumlu kılar ve onların bu yükümlülüğünü güçlendirir. Ayrıca genel kabul edilmiş muhasebe kuralların uygulanmasında alışılmadık istisnai durumlar için bir kaçış yolu sağlar ve özellikle değişen ve gelişen gereksinimlere yön verir ve yönetim kuruluna ve denetçilere bu gelişime ayak uydurma imkânı sağlar. Son olarak da dürüst resim ilkesi detaylı kuralların artmasına ve bu artışın çok hızlı olması konusunda da bir fren mekanizması görür²⁰⁷.

C. Dürüst Resim İlkesinin Ortaya Çıkışı

Dürüst resim ilkesi hiçbir suretle şirketlerin yayınladıkları finansal raporların ve bu raporların dayandığı kayıtların uyması gereken ilk standart değildir²⁰⁸. İlk kullanımlar içerisinde “tam”, “gerçek”, “açık”, “tarafsız”, “tam”, “doğru”, “uygun tanzim edilmiş”, “tam ve gerçek”, “tam ve tarafsız” ve “gerçek ve doğru” bulunmaktadır²⁰⁹. Tüm bu terimler 70 yıllık bir zaman diliminde kullanılmıştır²¹⁰. Dürüst resim ilkesinden önce, şirketler kanununda yer alan gereklilik ilkesi “bir bilançonun şirket faaliyetlerinin durumunun gerçek ve doğru bir resmini gösterecek şekilde tanzim edilmiş” olmasını gerektirmekteydi²¹¹.

²⁰⁶ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 10;

²⁰⁷ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s. 695;

²⁰⁸ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.485;

²⁰⁹ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.485;

²¹⁰ Gerry Van Dyck, “A True And Fair View On A Harmonious And Well-Balanced Alliance: EAA and EIASM”, **European Accounting Review**, 2002, V.11, N.1, p.86;

²¹¹ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.485;

Dürüst resim ilkesi, bilanço ve şirket hesaplarının raporlamasında bir standart olarak, ilk olarak 1947 Şirketler Yasasında²¹² yerini almış ve 1948 yılı Şirketler yasası düzenlemelerine de dâhil olmuştur²¹³. İngiliz Şirketler Yasasında yapılan bu değişiklik, Cohen Komitesinin 1945 raporu Şirketler Hukuku değişiklik önermesine dayanmaktadır²¹⁴.

Dürüst resim ilkesi önceki dönemde; şirket hesap ve faaliyet raporlarının “gerçek ve doğru – true and correct” görüşü sunması yönündeydi. Bu düzenlemeler 1856 Halka Açık Şirketler Kanunu’nda yer almakla birlikte düzenlemelerin uygulanması zorunlu değildi. 1900 Şirketler Kanunu ile denetimin zorunlu hale gelmesine kadar, şirket hesaplarının gerçek ve doğruyu göstermesi İngiltere’de emredici yasal nitelik taşııymıyordu.

İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Birliği’nin tavsiyelerine 1945 Cohen Komitesi yaptığı çalışmalarda uyum göstermiş ve şirketlerin kâr zarar hesaplarının ve şirket bilançolarını incelemede “gerçek ve doğru” ilkelerini aramak yerine “gerçek ve adil” olmanın geçerli olmasını benimsemiş ve ilk defa denetçi raporlarında dürüst ve adil olma kriterinin aranmasına yer vermiştir. Bu hususta “doğru” olmak yerine “adil” olmanın kullanılmasına ilişkin bir gerekçe sunulmamıştır²¹⁵.

1962 Şirketler Hukuku Komitesi incelemesinde 1947 düzenlemeleri kabul görmüş ve “dürüst resim ilkesi” formülü komiteye gerekli standartların uygulanmasını sağlamaya yönelik olarak tatmin edici gözükmiştir. 1967, 1976, 1980 ve 1981 Şirketler Hukuku düzenlemelerinde ilkede hiçbir değişiklik yapılmamıştır²¹⁶. İngiltere’nin Avrupa Ekonomi Topluluğu’na girmesiyle birlikte İngiliz temsilciler

²¹² McGee, “The True and Fair View” Debate, 1991, s. 875, yasanın 13(1) maddesinde dürüst resim ilkesi yer almıştır;

²¹³ Flint, 1982, s.6; McGee, “The True and Fair View” Debate, 1991, s. 875 yasanın 149(1) maddesinde dürüst resim ilkesi yer almıştır;

²¹⁴ Peter Bird, “What is “A True and Fair View?”, **The Journal of Business Law**, November, 1984, s. 480;

²¹⁵ Flint, 1982, s.6;

²¹⁶ Lewis & Pendrill, 2004, s. 24;

şirket hesaplarına ilişkin 4. Direktife ilkeyi adapte etmek için çok başarılı çaba göstermiş ve bu sayede dürüst resim ilkesine birlik üyesi ülkelerin uyum sağlamaları sağlanmıştır²¹⁷.

“Gerçek ve adil” gibi özel bir ifade İngiltere ve Galler Birleşik Muhasebeciler Enstitüsü tarafından ilk kez 1944 yılında Cohen Komitesine sunulan raporda ortaya atılmıştır²¹⁸. Enstitü’nün sonuç bildirgesinde kar ve zarar hesaplarının, dönem gelirlerinin bir “dürüst bir gösterge” veya “dürüst bir sunumunu” vermesi gerektiği önerilmiş ve “birbirini takip eden hesap dönemleri arasında uygulanan prensiplerle tatmin edici bir istikrarı gösteren bir dürüst gösterim” tavsiye edilmiştir²¹⁹. Raporda daha sonraları “şirketin yasal denetimi” konusunda dürüst resim ilkesinin kullanılması gerektiği önerilmiş ve böylece gelir tablosunun yanı sıra bilançoda da uygulanmasıyla ilkeye daha geniş bir uygulama alanı sağlamıştır²²⁰. Şirket bilançolarında ilkenin uygulanmasına ilişkin ana sebep, açıklanmayan rezervlerin yaygın kullanımı konusundadır²²¹. Açıklanmayan rezervler sebebi ile bilanço şirketin faaliyetlerinin durumunun gerçek olarak göstermeyebilir²²². Kaldı ki bu durum maalesef bugün ülkemizdeki uygulamadan farklı değildir. Ülkemizde gerçek bilançoların düzenlenmediği, bilanço ve şirket hesaplarının vergi yasalarına “uyumlu” ve yüksek vergi ödememe kaygısı ile düzenlendiği kamunun malumudur²²³. Çoğu zaman şirket stoklarının vergisel sebepler ile düşük gösterilmesi gibi ülkemizde birçok uygulama halen mevcuttur.

Kanun koyucunun, o dönemde bilançonun “şirket faaliyetlerinin durumunu gerçek ve doğru göstermesi” konusunda mevcut kanunun daha etkin uygulanmasına

²¹⁷ McGee, “The True and Fair View Debate”, 1991, s. 877;

²¹⁸ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.485;

²¹⁹ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486;

²²⁰ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486;

²²¹ “Widespread use of undisclosed reserves” ifadesine Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486 tarafından yer verilmiştir.

²²² Şirketler Hukuku Değişiklik Komitesi, 1945, paragraf 101; Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486;

²²³ Forker & Greenwood, European Harmonization, 1995, s. 2;

ihtiyaç duyulduğu fikrine vardığı tahmin edilmektedir²²⁴. Cohen Komitesi bu konuda yasal düzenlemeler yapılmasını önermiştir. Komitenin önerileri arasında hem kaynakların/rezervlerin açıklanması ve tarihsel maliyet/gerçekleşen- cari gelir modeline uygun varlık değerlemesi gereklilikleri hem de dürüst resim ilkesinin kullanımı vardır²²⁵. Öneri içinde ne “gerçek ve doğrunun” değişmesi konusunda bir öneri/ tartışma ne de bilançonun içeriğinde tarafsızlık rolü hakkında bir bulgu yoktur²²⁶. Komitenin dürüst resim ilkesinin kullanımına hangi sebeple döndüğü, yani tarihsel maliyet/ gerçekleşen ciro modeli içindeki açıklanmayan kaynakları/rezervleri nasıl elimine ettiği açık değildir²²⁷. Bilançonun yanı sıra gelir tablosundaki sorun: kar ve zarar hesapları ile bağlantılı olarak münferit kalemlerin açıklanması için yasal kılavuzun bulunmamasıdır²²⁸. Komite, “tablonun gelirler hakkında adil bir gösterge oluşturması” için minimum gerekliliklerin ayrıntılı düzenlenmesi gerektiğini kabul etmiştir²²⁹. Daha sonra gelir tablosunun, şirketin kar ve zarar durumu hakkında gerçek ve tarafsız bir görünüm vermesini (açıklanacak bilgileri de belirterek) ve “adillığe” “gerçeğin” eklenmesinin sonuçlarını tartışmadan veya tarafsızlığın anlamını içeriğe eklemekten resmi görüşünü açıklamıştır²³⁰. Dürüst resim ilkesinin Komite tarafından tatminkâr bir şekilde tartışılmaması, bu terimin daha fazla tanımlamaya ihtiyaç duyulmadığını akla getirmektedir²³¹.

²²⁴ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486

²²⁵ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486

²²⁶ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486; “true and fair” ifadesi Cohen Komitesi’nin öncesinde “true and correct” olarak karşımıza çıkmaktaydı. Lakin Komite çalışmalarında “correct” yerine “fair” ifadesini kullanmayı tercih etmiş ancak buna ilişkin gerekçe belirtmemiştir.

²²⁷ Bird, “What is “A True and Fair View?””, 1984, s. 481;

²²⁸ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s. 486;

²²⁹ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486, par. 103;

²³⁰ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486;

²³¹ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.486;

1. Muhasebe İlke ve Standartlarının Dürüst Resim İlkesinin Gelişimindeki Rolü

Dürüst resim ilkesine uyan şirket mali tablolarının çoğunluğu aslında 1985 İngiliz Şirketler Kanunun gereklilikleri ve muhasebe standartlarını karşılamaktadır²³². Muhasebe standartları, temel muhasebe konuları ve genel hatları ile değerlendirme başta olmak üzere sadece belirli hususlar ile ilgilenirken; yabancı paraların çevrilmesi, uzun vadeli sözleşmeler veya yapım aşamasında değerlendirme gibi sorunları göz ardı ederler²³³. Muhasebe Standartları Komitesi, 1981 yılında muhasebe standartlarının dürüst resmi sağlamasa dahi bu konuda oldukça etkili ve zorlayıcı olduğu görüşünü savunmuştur²³⁴. Ancak açıkça kabul edildiği üzere, dürüst resim ilkesine uymak için muhasebe standartlarını çiğnemek gerekli olabilmektedir²³⁵. Dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliğinin kanundan doğması ve ilkenin standartlar çerçevesinde belirgin bir tanınırlığa ulaşmasını sağlamaktadır. Muhasebecilerin muhasebe standartları ile uyumlu çalışmaları şart olduğu için, hesap kullanıcılarının²³⁶ beklentisi de hesapların kabul edilmiş standartlara uygun olmasıdır²³⁷. Muhasebecilerin “profesyonel olarak uymaya mecbur olduğu” standartlara kavramsal çerçevede dahil sayılır²³⁸.

²³² Lewis & Pendrill, 2004, s. 26;

²³³ Arden, A European Perspective, 1997, s. 679;

²³⁴ Bird, “What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 482; Bromwich, 1985, s. 74;

²³⁵ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.487

²³⁶ Doktrinde yapılan çalışmalarda hesap kullanıcıların kim oldukları, hesapları incelemede bir uzman bilgisine sahip olup olmadıkları ve buna bağlı olarak verilmesi gereken bilginin niteliği ve detayı hakkında tartışmalar yapılmıştır. Bu tartışma için McGee, “The True and Fair View Debate, 1991, s. 882, yazar hesap kullanıcılarının kim olduğu veya kim olması gerektiği konusunda kesin bir sınırlama yapılamayacağını belirtmiştir. Bu finansal tabloların bir amacının da; şirketin yönetimiyle ilgili olmayan veya muhasebe uzmanı olmayan kişilere şirketle ilgili bilgi sunmak olduğuna çalışmada vurgu yapılmıştır. Bununla birlikte; çalışmada, hesapları hazırlayanların ve hesaplardan sorumlu olanların bu hesapların “şirketin yönetimiyle ilgili olmayan veya muhasebe uzmanı olmayan kişilere” bilgi verici ve yardımcı olmaları ile ilgilenmedikleri ve bu konuda istekli olmadıklarına yer verilmiştir. Hatta bu kişilerin hesapların bilgi vermeyen ve zor anlaşılır olmalarını istediklerine vurgu yapılmıştır. Bazı şirketlerin rakiplerinden çekinerek finansal tabloların kendi finansal durumları ile ilgili çok fazla ayrıntı içermemesi yönünde ki taleplerine yer verilmiştir.; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 82;

²³⁷ McGee, The True and Fair View Debate, 1991, s. 882;

²³⁸ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.487

Muhasebe standartları ile dürüst resim ilkesi arasındaki ilişkiyi en iyi gösteren standartlar külliyatında kullanılmış olan “adillik” kıstasıdır²³⁹.

Örneğin, SSAP 9, Ek 1 paragraf 12 düzenlemesinde yer aldığı şekli ile; “...yönetim stokları değerlendirme için seçilen metodun “gerçek maliyete” en uygulanabilir adil yaklaşım olmasını sağlamalıdır”. Buna göre kabul edilmiş muhasebe standartları örneğin maliyete ilişkin olarak gerçek maliyetin hesaplanmasını düzenlemiş ve bu hususta en adil metodun seçilmesini düzenlemiştir²⁴⁰. Benzer şekilde SSAP 12 paragraf 16’ da “sınırlı bir kullanım zamanı olan sabit kıymetlerin amortismanına ilişkin hükümler, maliyetten (veya yeniden değerlendirme miktarından) tahmin edilen son değeri çıkararak olabildiğince adil bir şekilde sabit kıymetten yararlanılacağı dönemlere dağıtılması” düzenlenmiştir²⁴¹.

2. Kullanıcı İhtiyaçlarının Dürüst Resim İlkesinin Gelişimindeki Rolü

Flint, kullanıcı ihtiyaçlarını karşılamamanın dürüst resim ilkesinin bir kısmını oluşturduğunu belirtmiştir²⁴². Şirket hesaplarının dürüst, tarafsız, adil olması ve gerçeği aslına uygun şekilde yansıtması pay sahipleri başta olmak üzere, menfaat sahipleri ve kamunun yararınadır. Bu sebeple dürüst resim ilkesinin geniş kitlelerce benimsenmesi, uygulamada muhasebe meslek mensupları, yönetimden sorumlu olanlar, denetçiler, şirket menfaat sahipleri tarafından benimsenmesi önemlidir²⁴³. Bu noktada, dürüst resim ilkesinin sahip olduğu etimolojik anlamın dışında sahip olduğu felsefenin geniş kitlelerce benimsenmesi özellikle önemlidir²⁴⁴.

Tarihin her dönemde şirket varlıklarının ticari sayımı, envanter, defterler ve muhasebe kayıtları için öneme sahiptir. Envanterin her bir kalemi için kalem sayısı ya da miktarı ile bunların maliyeti borç olarak kaydedilir ve yapılan satış miktarı ve satılan miktar hesaba katılır. Satılan malların karı ya da zararı düzenli olarak kar ya da

²³⁹ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.487

²⁴⁰ Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 116;

²⁴¹ Alexander, A European, 1993, s.69; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 116;

²⁴² Flint, 1982, s. 25;

²⁴³ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s. 490;

²⁴⁴ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s. 490;

zarar hesabına aktarılır, denge (bakiye, maliyetten kalan para) de sonraki dönemin hesaplarına aktarılır. Sahip olunan şeylerin ederini bilmenin sağladığı üstünlükten ve bu üstünlüğü belli etmekten dolayı değerlendirme önem kazanmıştır²⁴⁵.

3. Profesyonel Muhakemenin Dürüst Resim İlkesinin Gelişimindeki Rolü

Genelde somut vakılarda “dürüst resim ilkesini” oluşturan kararların profesyonel muhakeme temelinde ele alındığı görülür²⁴⁶. Açık kuralların yokluğunda, muhakeme bu tarz kararların alınmasında büyük rolü üstlenmelidir. Profesyonel muhakemenin, yönetimden sorumlu olanların öznel yargılarının kullanıldığı en temel alan değerlemedir. Değerlemenin tarihsel süreç içinde gelişmesi ve hatta değer kavramının ortaya çıkışı da dürüst resim ilkesinin hem ortaya çıkışı hem de gelişiminde büyük bir öneme sahiptir. Bu durum *Adam Smith’in* Ulusların Zenginliği eserinde de açıkça görülmektedir ki; bu eser ekonomi ve politik ekonominin sistematik çalışmasının başlangıcıdır²⁴⁷. Eserde Smith tarafından “kullanımdaki değer”, ve “mübadele değerinden” bahsedilmiştir²⁴⁸.

²⁴⁵ Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 205, değer kavramına ilişkin olarak yazarlar konuyu şöyle açıklar: Öncelikle piyasa değeri kavramını sorgulayan yazarlar bir mülkün değerine ilişkin olarak “*bu paranın yardımı ile sahip olduğum nesne 20 pound eder yani insanlar onun için çok para ödeyecek*” ve varlık değerine ilişkin olarak “*insan tüm nesnelerinin değerini bir araya getirerek dünyadaki yerini sorgular ve kendini komşusundan satın alabildiği nesne ile mükemmel bir şekilde telkin eder.*” görüşlerini öne sürmüşlerdir. Bir adamın sahip olduğu toplu mal varlığı, bu nesnelerin değerlerinin toplamı (“soyut olarak düşünülür”) mal varlığının değeri ya da ölçüsü ve hesaplanmış genel değeri hesaba katmadan nesnelerin kendi değerleri ile ayrı ayrı ele alınması mal varlığının durumu olarak tanımlanır. Bu durum finansal durum ifadesi denilen şeyin tam olarak karşılığıdır. Yazarlar ayrıca “eğer ürünler üretim maliyeti ve harcamalardan daha fazla bir paraya satılmış ise mevcut mal (mal varlığının tümü) değerinin” arttığını belirtmiştir. Buna bağlı olarakta, “ürünlerin gerçekten satılmamasına rağmen eğer piyasa fiyatı ya da değerleri artar veya azalırsa mal varlığının da bundan etkileceğini” sonucuna ulaşmışlardır. Sonuç olarak yazarlar tarafından varlıkların değeri sahip olunan bir ürünün satış fiyatına eşittir düşüncesi bazıları aksini söylese de kabul edilebilir görülmüştür.

²⁴⁶ Flint, 1982, s.5;

²⁴⁷ Adam Smith, Wealth Of Nations https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf

²⁴⁸ Smith, Wealth Of Nations, Book I, s. 26, par. 13;

4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (GAAP) Dürüst Resim İlkesinin Gelişimindeki Rolü

Finansal tabloların dürüst resmi vermesi için aradığımız “gerçeklik” ve “adillik” hesapları hazırlayanlara sınırsız karar alma özgürlüğü vermez²⁴⁹. Öncelikle belirli ve güvenilir referans çerçevesi kullanılmalıdır²⁵⁰. Bu çerçeve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir²⁵¹. *Rutherford*’a göre GAAP’a dayalı bir sistem daha iyisi bulunmadığı için caziptir²⁵². Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) terimi belirli bir zamandaki kabul edilmiş muhasebe uygulamalarını açıklamak için gerekli gelenekleri, kuralları ve prosedürleri kapsar²⁵³. Hem genel uygulamanın geniş çaplı kurallarını, hem de ayrıntılı uygulamaları ve prosedürleri içerir. Hesap kullanıcıları öncelikle hesapların kabul edilmiş muhasebe standartları ile uyumlu olarak hazırlandıklarını bilirler. Bu durum aynı zamanda çıkan uyuşmazlıklarda da mahkemelere finansal tabloların incelenmesinde hangi hususların dikkate alınacağına ışık tutar ve esnekliği azaltır²⁵⁴. Ancak dürüst resim ilkesi kanunda düzenlenmiştir ve standartlardan bağımsızdır. Teknik anlamda genel kabul görmüş muhasebe standartlarının kuralcı bir yaklaşım ile uygulanması dürüst resmin verilmesinde tek başına yeterli olmayabilir²⁵⁵. Sonuç olarak mahkemeler, uyuşmazlıklarda sadece genel kabul edilmiş standartların uygulanıp uygulanmadığını, doğruluğunu değil aynı zamanda dürüst resminde varlığını ararlar²⁵⁶. *Rutherford* genel kabul edilmiş

²⁴⁹ Peter Holgate, **Accounting Principles For Lawyers**, Cambridge University Press, 2006, s. 11, yazar yöneticiler tarafından yapılan seçimlerin amacının dürüst resim ilkesi olduğunu vurgulamıştır.

²⁵⁰ Flint 1982, s. 24

²⁵¹ Rutherford, *A Search For Explication*, 1985, s.490

²⁵² Rutherford, *A Search For Explication*, 1985, s.491

²⁵³ Alexander & Jermakowicz, *The Principles/ Rules Debate*, 2006, s.142;

²⁵⁴ McGee, *The True and Fair View Debate*, 1991, s. 883; Van Hulle, *Truth And Untruth About*, 1993, s. 99 yazara göre bu kavramın anlamına ve etkilerine ilişkin en son cevap Avrupa Adalet Divanı’na ait olacaktır.;

²⁵⁵ Hoffman & Arden, *Legal Opinion*, 1983, s.155, par. 10;

²⁵⁶ Hoffman & Arden, *Legal Opinion*, 1983, s. 155, par. 8; McGee, *The True and Fair View Debate*, 1991, s. 883, konuya ilişkin olarak yazar tarafından paylaşılan yargı kararında “*Lloyd Cheyham and Co Ltd & Littlejohn &co Ltd*” standartların nihai/kesin olmadıkları ancak uygulama için kuvvetli bir kanıt oldukları vurgulanmıştır. Bu yönü ile standartların uygulanmasının uygulanması gerektiği ve standart uygulamasından sapıldığı durumlarda da makul bir açıklama yapılma yükümlülüğünün oluştuğuna vurgu yapılmıştır. *Prudential Assurance v Newman Industries*

muhasebe standartları ile hazırlanan hesapların değerlendirildiği ve hesapların dürüst resmini sorgulayan bir standart oluşturmalarını önermiştir²⁵⁷. 1976 Güney Afrika Şirketler Yasası’da benzer bir yaklaşım sergilemiştir. Bu tartışma 4. Direktif ile birlikte Avrupa Birliğine sıçramıştır. Almanya’daki uygulayıcıların çoğunluğu dürüst resim ilkesini GAAP’ın yapısı içine koyma fikrine sahiptirler²⁵⁸.

Stewart bu görüşlere karşın; dürüst resim ilkesinin dinamik içeriğine ve simgesel / felsefi yapısına dikkat çekmiştir. Dürüst resim ilkesinin dinamik doğasına vurgu yapılarak dürüst resim ilkesinin kelimeler ile tanımlanmasının mümkün olmadığı vurgulanmıştır. *Stewart*, dürüst resim ilkesinin temelini doğal hukuk ve adalette bulduğunu belirtmiş ve dürüst resim ilkesinin her zaman tam olarak ulaşılanın ötesinde, her zaman profesyonel hayatta takip edilmesi gereken yolu işaret ettiği vurgulanmıştır. *Stewart* dürüstlüğü bireylere atfederken, adillğin toplumsal seviyede işlev olduğuna inanmaktadır²⁵⁹.

Bir tarafta İngiltere’nin Avrupa Birliği’ne ihraç ettiği, üst hukuk normu niteliğindeki “dürüst resim ilkesi” diğer yanda da Amerika Birleşik Devletler başta olmak üzere “Genel Kabul Edilmiş Muhasebe İlkelerine göre adil sun” prensibini kabul eden ikili bir sistemin son yüzyıllık geçmişte uygulandığı görülmektedir. Her iki ilkenin de finansal tabloların sunumunda dürüstlüğün temsil edilmesini aradığı açıktır. Amerika Birleşik Devletleri’nde 2001 yılında patlak veren Enron skandalı ve 2002 yılındaki Sarbanes Oxley yasasını takip eden süreçte, Kıta Avrupası uygulamasında olduğu gibi üst hukuk normu niteliğinde bir ilkeye gerek olup olmadığı tartışılmıştır²⁶⁰.

yargılamasında da “standartların kapsamlı bir kod olmasının amaçlandığını ancak bu amaca ulaşılmasa da kapsamlı bir kılavuz olduğuna” vurgu yapılmıştır.

²⁵⁷ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.492; J.W. Pattillo, The Foundation of Financial Accounting, **Louisiana State University Press**, 1965, s. 66, Carman Blough’un benzer görüşleri için Bkz.

²⁵⁸ Busse von Colbe, 1984, s. 122

²⁵⁹ I.C. Stewart, “The Explication Of The True And Fair View Doctrine: A Comment”, **Journal of Business Finance & Accounting**, V.15, N.1, 1988, s.121; Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s.915;

²⁶⁰ Graeme Dean & Frank Clarke, “Principles Vs Rules: True And Fair View And IFRS”, **Abacus**, V. 40, N.2, 2004, s. 1, Enron, WorldCom, Vivendi, Parmalat ve HIH gibi şirketlerin beklenmedik çöküşlerinin ardından, dünya çapında içinde 2002 de ABD’de imzalan Sarbanes-Oxley yasasını ve Avustralya’nın CLERP 9 yasasını bulunduran çok sayıda yasama girişimi belirlemiştir. Avustralya yasal düzenlemesinin dayanak noktası şeffaflığı teşvik etmesi, hesap verebilirlik ve

Bu dönemde dürüst resim ilkesinin, tarihsel süreçte olduğu gibi ABD’de de tepki ile karşılandığı görülmüştür²⁶¹. Her iki ilkenin finansal tabloların dürüstlüğünü ne oranda yansıttığı konusunda deneysel bir çalışma yapan *Alexander & Archer*, Enron skandalı sonrasında ABD’de dürüst resim ilkesine sistematik bir ihtiyacın olup olmadığını sorgulamıştır²⁶². Yazarlar finansal tabloların dürüstlüğü temsil edebilmesinin gerekli ve yeterli standartların sağlanmadığı hallerde mümkün olmadığını belirtmiştir²⁶³.

D. Dürüst Resim İlkesinin Hukuki Niteliği

Dürüst resim ilkesi, muhasebe teorisine ait bir konu olmaktan çok bir hukuk düzenlemesidir²⁶⁴. *McGee* 1991 yılındaki çalışmasında özellikle, dürüst resim gereksiniminin bir muhasebe terimi olmasından çok kanuni bir yükümlülük olduğunu savunmaktadır²⁶⁵. *McGee* bu düşüncesini 1983 yılında Hoffman ve Arden tarafından “Accountancy” dergisinde yayınlanan görüşlerine dayandırmaktadır²⁶⁶. Diğer bir deyişle, belirli birtakım hesapların dürüst resim ilkesi ile uyumlu olup olmadığına sadece mahkemeler karar verebilir²⁶⁷. *McGee* özellikle, yargının dürüst resim ilkesinin içeriği konusunda bağımsız kararlar alamayacağını veya muhasebecilerin ve diğer meslek mensuplarının bu konudaki çalışmalarını göz ardı edemeyeceğini, ancak yargılama kapsamında dürüst resme ulaşıp ulaşılmadığı konusundaki kararın somut

hissedar aktifliği olan bir rejim olmasıdır.; Alexander & Jermakowicz, *The Principles/ Rules Debate*, 2006, s.147; Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 50; Garner & McKee & McKee, 2008, s. 41;

²⁶¹ Godfrey & Chalmers, 2007, s. 58-59’da 2003 yılında ABD Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hazırlanan rapora yer verilmiştir. İncelemeye konu raporun, kesin bir ifadeyle dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliğini reddettiği görülmektedir.;

²⁶² Garner & McKee & McKee, 2008, s. 89;

²⁶³ Alexander & Archer, *True And Fair Override*, 2003, s. 17, yazarlar ne yeterli ne de gerekli standartların olmadığı durumlarda ise dürüst resim ilkesinin varlığının zorunlu olduğu sonucuna varmıştır. Bununla birlikte yeterli standartların varlığında genel kabul edilmiş muhasebe ilkelerine göre adil sun prensibinin de finansal tabloların dürüst temsilini sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.;

²⁶⁴ Andrew McGee, “The ‘True and Fair View’ Debate: A Study In the Legal Regulation of Accounting”, *The Modern Law Review*, Vol. 54, No. 6, s. 877

²⁶⁵ McGee, *The “True and Fair View” Debate*, 1991, s. 876

²⁶⁶ McGee, *The “True and Fair View” Debate*, 1991, s. 876, dn. 18

²⁶⁷ McGee, *The “True and Fair View” Debate*, 1991, s. 877; benzer görüş için Hoffman & Arden, *Legal Opinion*, 1983, s. 155, par. 8;

olayın özelliklerine bağlı olarak mahkemelerin belirleyeceğini savunmuştur²⁶⁸. *McGee*, aynı zamanda dürüst resim ilkesinin etkili denetim gereksiniminin muhasebeciler mi? yoksa avukatlar tarafından mı? sağlanacağı sorusunu gündeme getirmiştir. Buna ek olarak dürüst resim ilkesi gereksinimi muhasebe doktrininde önemli bir konu olmuşsa da hukukçular tarafından yeterince incelenmemiştir. İngiltere'nin başarısı dürüst resim ilkesini Avrupa Hukuku müktesebatının bir parçası olarak Dördüncü Direktife koyabilmektir. *McGee*, dürüst resim ilkesini, Kıta Avrupası Ülkelerinin, çok detaylı kurallarına, İngiliz katılımcıların duyduğu tepkinin bir sonucu olduğunu ileri sürmektedir. Yazar bu konuda, bu ilkenin yanlış yorumlandığını ve gereksiz tartışmalara konu olduğunu belirterek, dürüst resim ilkesinin önceki yasal statüsünden çok daha etkili hale gelmesine sebep olduğunu vurgulamıştır²⁶⁹. Muhasebe uygulamaları ve eğilimleri dürüst resim ilkesinin içeriğinin şekillenmesinde etkili olmakla birlikte, ilkenin bir hukuk normu olduğunu vurgulanmıştır²⁷⁰.

1. Dürüst Resim İlkesinin İçeriği

Dürüst resim ilkesinin içeriği ile ilgili üç görüş vardır²⁷¹. Birincisi, muhasebenin yapılma şeklinin belirlenen kurallara göre olması, ikincisi, muhasebe standartlarının da üzerinde daha genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerine bağlı kalınmasıdır²⁷². Üçüncü görüş, kanun tarafından öngörülen prosedür ve formatlara bağlı kalma zorunluluğudur²⁷³. Buna göre ilk görüş alt bölümlere ayrılabilir. Bu noktada en uç yaklaşım, İngiliz Şirketler Kanunu'na belirlenen içerik ve formata ilişkin belirlenmiş kurallara uyulmasının tek gereklilik olduğunu belirten görüştür²⁷⁴. Oysaki daha ılımlı yaklaşım gereği bu konuda muhasebe standartlarına bağlı kalınması

²⁶⁸ McGee, The "True and Fair View" Debate, 1991, s. 877; Bird, "What is "A True and Fair View?", 1984, s. 481;

²⁶⁹ Aksi görüşte ki Arden, A European Perspective, 1997, s. 678;

²⁷⁰ McGee, The "True and Fair View" Debate, 1991, s. 877;

²⁷¹ McGee, The "True and Fair View" Debate, 1991, s. 877;

²⁷² McGee, The "True and Fair View" Debate, 1991, s. 877;

²⁷³ McGee, The "True and Fair View" Debate, 1991, s. 878;

²⁷⁴ McGee, The "True and Fair View" Debate, 1991, s. 878;

daha uygun olabilir²⁷⁵. Yapılan düzenlemelere göre bu yaklaşımların hiçbir kanunlar ile tutarlı değildir²⁷⁶.

2. Dürüst Resim İlkesinin Yasal Gerekliliği

Günümüzde İngiltere’de tüm şirketlerin Şirketler Kanunu’na (1948-1981) tabi olması yasal bir gereklilik haline gelmiş, yönetim kurulu tarafından hazırlanan ve genel kurula sunulan yıllık hesaplar, bilanço ve kar/zarar hesaplamaları ve diğer ek bilgilerin olduğu belgelerle birlikte 1948 Kanunu düzenlemelerine uyma zorunluluğu doğmuştur. Sunulan bilanço tablosu yılsonundaki şirketin durumuyla ilgili dürüst resmi vermeli ve bu kâr zarar hesaplamaları firmanın finansal yılı ile ilgili dürüst resmi sunmalıdır. Kanun koyucu, bununla birlikte, 1948 yılındaki dürüst resim ilkesi düzenlemesinin bir üst hukuk normu niteliğinde olduğunu ve kanunda yer alan diğer düzenlemelerin uygulamasında öncelik teşkil ettiğini düzenlemiştir. Bağlı şirketlerin hesaplarını içeren topluluk konsolide bilanço ve konsolide kâr zarar hesaplarının şekil, içerik ve ek bilgiler bakımından bağlı ortaklık hesapları ve tabloları ile uyumlu olması²⁷⁷ ve dürüst resmi vermesi zorunludur. Dürüst resmi veren konsolide bilanço ve hesapların, bağlı ortaklık finansal tablo ve hesaplarına değinmesi şirket pay sahiplerini ilgilendirir²⁷⁸.

Hesapların denetlenmesi konusunda, denetçiler, kendileri tarafından incelenen hesaplara ilişkin olan denetim raporunu pay sahipleri için hazırlamalı ve genel kuruldan önce denetim raporunu şirket yönetim kuruluna sunmalıdır. Denetim raporu bilanço, kâr zarar hesabı ve tüm bağlı ortaklık konsolide hesaplarını kapsamalı ve bu hesaplar hakkında şirket pay sahiplerine bilgi vermelidir.

²⁷⁵ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 878;

²⁷⁶ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 878;

²⁷⁷ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.44;

²⁷⁸ Flint, 1982, s.7; Rémy Bucheler, “Abrégé De Droit Comptable Articles 957 ss CO Et Législation Sur Les Sociétés Et Autres Entités”, **Droit et Entreprises**, 2015, p. 370; (<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/b6233735-a7dc-45d8-8dfe-b241bc5a1127?hitPos=6&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>) 04.08.2017

Denetim raporunda şirket bilançosu, kâr zarar hesapları ve var ise konsolide bilançonun 1948-1981 Şirketler Kanunu düzenlemeleri ile uyumlu olarak hazırlandığı ve önyargısız bir şekilde dürüst resmi yansıtip yansıtmadığına yer vermelidirler²⁷⁹. İngiliz Şirketler Kanunu 1985, m. 228 kapsamında dürüst resim ilkesi bir üst hukuk normu niteliğindedir²⁸⁰. Bu bölümde dürüst bir resim verme yükümlülüğü, kanundaki detaylı muhasebe yükümlülüklerinden daha ağır basmaktadır. Eğer finansal tablolar bu gereksinimlere uygun olarak, fakat dürüst resmin sağlandığına dair yeterli bilgi sağlanmadan hazırlanmışsa, ek bilgi verilmelidir. Eğer ek uyum ve ek bilgi saptanmış olmasına karşın hala dürüst resim ortaya koyamıyorsa, bu gereksinimlerden sapıldığı anlamına gelir²⁸¹.

Hukuk biliminin aksine olarak muhasebe literatürü kuralla ilke arasında ayırt edici bir fark koyamaz. Detaylı kuralları FASB'ın Finansal Muhasebe Standartları Kavramlarında ve Genel Kabul Edilmiş Muhasebe ilkelerinde görüyoruz. Hukuk bilimine göre 'ilke' üst düzey hukuk normudur. Bunlar alt düzey kuralların oluşturulmasında, açıklanmasında ve çerçevelemesinde rol oynar. Alt düzeydeki kurallara örnek olarak genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri örnek verilebilir. Üst düzeydeki ilkeye uygun olarak alt düzeyde yer alan standartlar belirlenmelidir²⁸².

İlkenin üst hukuk normu niteliğine kendi ulusal düzenlemelerinde yer vermeyen ülkelerin ilki Almanya'dır²⁸³. Almanya'nın bu tutumunu Avusturya ve İsveç izlemiştir²⁸⁴. Avusturya'da da Almanya'da olduğu gibi dürüst resim ilkesine 4. Direktif 2.5 maddesine yer alan üst hukuk normu niteliğine yer verilmeden uygulanmıştır²⁸⁵. Her iki ülkede 4. Direktifin 2.5 maddesinde yer alan ilkenin istisnai hallerde genel kabul edilmiş muhasebe uygulamalarından sapılmasını düzenleyen

²⁷⁹ Flint, 1982, s.7; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 74;

²⁸⁰ Parker & Nobes, UK Auditors' View, 1991, s.349;

²⁸¹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 39-40;

²⁸² Alexander & Archer, True And Fair Override, 2003, s. 4;

²⁸³ Alexander & Eberhartinger, In The EU, 2009, s. 576;

²⁸⁴ Andenas & Wooldridge, European Comparative Company Law, 2009, s. 40;

²⁸⁵ Alexander & Eberhartinger, In The EU, 2009, s. 577; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 282;

özelliğine yer verilmemiştir²⁸⁶. Finlandiya ve Norveç ilkenin üst hukuk normu niteliğine ve 4. Direktifin 2.5 maddesine kendi ulusal düzenlemelerinde yer veren ülkelerdir. Norveç ilkenin üst hukuk normu niteliğine en farklı yaklaşımı sergileyen ülkedir. 4. Direktifin 2.5 maddesinin son cümlesinde yer alan istisnai hallere ulusal mevzuatlarda yer verilebileceği yönündeki düzenlemeyi uygulayarak “istisnai vakıaları” belirleme yoluna gitmiştir²⁸⁷.

İlkenin tarihsel süreçteki yasal gelişimi benzer şekilde AB mevzuatında da kendisine yer bulmuştur²⁸⁸. Ülkemizin AB üyelik sürecindeki uyum çalışmaları kapsamında da Türk Ticaret Kanunu ilkeye 515. maddesinde yer vermiştir. Dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliği hem AB hukukunda hem de TTK düzenlemelerinde korunmuştur.

3. Argyll Food Davası ve Danışman Hukukçu Görüşü

1981 yılındaki; Argyll Food davası dürüst resim ilkesine ilişkin olarak doktrinde üzerinde durulmuş ilk uyuşmazlıktır. Davadaki temel sorun, hesapların, 1948 Şirketler Yasası ve konsolide hesaplarına ilişkin SSAP 14 düzenlemelerini ihlal etmiş olmasına rağmen dürüst resmi vermiş olmasından kaynaklanmaktadır²⁸⁹. İhlaller, şirket bilançosunun konsolidasyonu neticesinde oluşmuştur. Bu dönemde Argyll Food’a bağlı olmayan iki şirkette aynı kişiler tarafından yönetilmekte ve denetlenmektedir. Denetim raporu, muhasebe uygulamalarının kanunu ihlal ettiğini, ancak, denetim raporu kapsamında verilen denetçi görüşü uyarınca hesapların dürüst resmi sağladığını ve bunda dipnotlarda açıklayıcı bilgi verilmesinin etkili olduğuna

²⁸⁶ Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s.86;

²⁸⁷ Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s. 87, yazarlar Norveç’in istisnai halleri belirleme çabası içine girdiğini ve dolaylı maliyet ve faizlerin üretim maliyetine eklenebileceği yönündeki düzenlenin buna örnek teşkil edeceğini belirtmiştir.;

²⁸⁸ Moore, Counsil Report, 2008, s.2, par. 4/B, Avrupa Adalet Divanı kararları da İngiliz Yükek Mahkemesi’nden farklı bir yaklaşım göstermez ve Avrupa Adalet Divanı’nın dürüst resim ilkesi kavramının gerekliliği ve ilkenin üstünlüğünü desteklediğini açıkça belirtir. Çalışmamız dipnotlarında ayrıntılı olarak yer verilen Tomberger & Wettern davası raporda bu kanaati desteklemek için kullanılmıştır.; Dine, Company Law, 2001, s. 373;

²⁸⁹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 6;

dayanmıştır²⁹⁰. Denetçi, hesapların yanıltıcı veya aldatıcı olarak nitelendirilemeyeceğini ve bu sebeple hesapların dürüst resim ilkesine uygun olduğunu savunmuştur²⁹¹.

Bu noktada yapılan bir ceza yargılamasıdır ve dava sulh ceza mahkemesinde görülmüştür²⁹². Mahkeme kararında, şirket hesaplarının, İngiliz Şirketler Kanununa aykırı şekilde düzenlenmiş olması sebebiyle, dürüst resmi sağlamadığına hükmetmiştir²⁹³. Şirket yönetim kurulu kararı temyiz etmemiştir²⁹⁴.

E. Dürüst Resim İlkesine Yöneltilen Eleştiriler

Dürüst resim ilkesinin ve sahip olduğu felsefenin yasalaşma sürecinde zorluklar ile karşılaşmış ve özellikle ayrıntılı yasal düzenlemeleri savunan önemli bir kesim tarafından uygulamadan kaldırılması konusunda uzunca bir süre baskı ile karşılaşmıştır. Yapılan eleştiriler ilkenin belki de en kuvvetli yönü olarak görülebilecek “esneklik” üzerinde yoğunlaşmış ve ilkenin en zayıf noktası olarak görülmüştür²⁹⁵. Bu süreçte; dürüst resim ilkesinin kaldırılmasına yönelik direniş sürmüş, kural bazlı yapıya uygun olarak artan ayrıntılı yasal düzenlemelerde, yönetim kurulunun, yasal düzenlemeler ile belirlenmiş kurallar ile bire bir uyumlu raporlar hazırlamaları gerektiği düzenlenmiştir.

Muhasebe ve finansal raporlama ekonomik olayların, muhasebeleştirilmesini, ölçülmesini, değerlemesini gerektirir. Bu süreç öznel ve gelece ilişkin uygulayıcının varsayımları içerir²⁹⁶. Muhasebe değerlemesini ve muhasebe bilgisinin durağan

²⁹⁰ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 880, Manchester Üniversitesinden J:A Arnold’ın görüşlerine yer veren yazar, şirket hesaplarının “konu ile alakalı, objektif ve önyargılardan uzak” bir şekilde hazırlanması gerektiğini savunmuştur. Açıkça bu kriterleri karşılamayan şirket hesaplarının dürüst resmi veremeyeceği savunulmuştur.;

²⁹¹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 6;

²⁹² Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 6;

²⁹³ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 7;

²⁹⁴ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 7;

²⁹⁵ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.99; Forker & Greenwood, European Harmonization, 1995, s.1;

²⁹⁶ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, par. 7;

olmayan özelliğini, sosyal, ekonomik ve politik değişkenler belirli ölçüde etkiler. Bu değişkenlere bağlı olarak bu belirsizlik ortamı finansal raporlamanın az ya da önemli ölçüde etkilenmesine sebep olur. Bu belirsizlik ortamında, kanun koyucu tarafından belirlenmiş ayrıntılı, sabit kurallara uygun bir raporlama anlayışı ile dürüst resim ilkesini temel alan ve temel prensiplere ulaşmada yönetimden sorumlu olanların görüş ve kararlarını dikkate alan daha dinamik raporlama anlayışı tartışılmıştır²⁹⁷. Tam aksi yöndeki bir diğer eleştiri ise; bu belirsizlik ortamında dürüst resmin sağlanmasına olanak sağlayacak kararların yönetimden sorumlu olanların bireysel yargılarına bırakılamayacak kadar karmaşık olduğu yönündedir.

Özetle, ekonomik sosyal ve politik değişkenlerin var olduğu bir ortamda sağlıklı finansal raporlamanın; belirlenmiş, ayrıntılı genel geçer kurallar ile mi yoksa yönetimden sorumlu olanların bireysel yargıları uyarınca konulmuş temel prensiplere uygun olarak hazırlanarak mı sağlanabileceği noktasındadır.

Bu yaklaşım tarzına göre çözüm, bireysel farklılıkların asgari düzeyde kalması sağlanarak, ekonomik olayların değerlemesi ve ölçümlemesi kayıt altına alınmasında temel teşkil eden açıklama ve raporlama ilke ve şekline ilişkin olarak kanun koyucu tarafından mümkün olduğunca detaylı düzenlemelere yer verilmesi öngörülmüştür. Bununla birlikte, değişkenlerin doğasında var olan belirsizlik, sosyal, ekonomik ve politik yapının değişen ve gelişen doğası ve muhasebe teorisi ve finansal raporlama hakkındaki bilgi düzeyinin, kuralcı yaklaşımdan ötürü yasaların güncelin gerisinde kalması ve beklenmeyen ya da öngörülemeyen durumların ortaya çıkmasıyla her daim belirli bir seviyede yetersiz kalması kaçınılmazdır.

Detaylı bir kuralcı yaklaşım, kaçınılmaz bir şekilde otoriter olacaktır ve koşulların farklı olabileceği ihtimali göz önünde bulundurmaksızın belirli çözümleri empoze edecektir. Böyle bir yaklaşım aynı zamanda kanun koyucunun sadece hesapların amaçları ve kullanıcıların kimlikleri hakkında değil ama aynı zamanda elde

²⁹⁷ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.698 yazar, durağan muhasebe standartları üzerinde ilkenin canlandırıcı bir etkisi olduğunu savunmuştur.;

etmeleri gereken ve elde edebilecekleri bilgilerin niteliği, kapsamı ve dayanağı hakkında da nihai bir karar almak zorunda olmasını gerektirir.

Bu belirsizlik sebebiyle; dürüst resim ilkesi, raporlamada bir üst kriter-ölçüt olması potansiyel olarak kamu yararına daha iyi hizmet etmesine olanak sağlar.

Elbette; şirket yönetim kurulu ve denetçilerine “dürüst resmin sağlanması” sorumluluğunun verilmesi fikri; kurumsal hesap verilebilirliğe önem veren kesimler tarafından endişe ile karşılanmıştır²⁹⁸. Her yönetim kurulu ve denetçinin “dürüst resmin verilmesi” konusunda kendi kişisel görüşünün olması, bu kesimlerde bir düzensizlik ve raporlama kaosu ihtimalini çağırıştırır. Bu kesimler; bireylerin kararlarına dayalı olan dürüst resme bir üstünlük bir üst hukuk normu statüsü verilmesinin karar verenin çıkarları odağında alınabileceğini bunun da alışlagelmiş mali tablolara ve hesaplara olan güveni temelden sarsabileceği ve yeterliliklerinin sorgulanmasına yol açabileceği öne sürülmektedir²⁹⁹. Bunun yönetimden sorumlu olanlara her ne arzu ediyorlarsa onu yapmaları yetkisini verirken topluma hiçbir koruma vermediğinden endişe edilmektedir³⁰⁰. Flint tarafından bu kaygıların sağlam temellere dayalı olmadığı ve dürüst resim ilkesinin kötüniyetli uygulamalara engel olan yasal bir önleyici olduğunu savunmuştur³⁰¹. Finansal tablolarda aranmakta olan profesyonel bir düşüncedir. Dürüst resim ilkesine karşı ihtimamlı bir kendini sorgulayış, alışlagelmiş uygulamalardan ve yöntemlerinden vazgeçmekten ziyade yönetimden sorumlu olanları ilave açıklamalara ve tamamlayıcı beyanlara yönlendirecektir. Raporlamada dürüst resim ilkesinin etkinliği tamamen yönetimden sorumlu olanların ve denetçilerin etkinliği, becerisi, uzmanlığı ve bilhassa da yargılarının doğruluğuna bağlıdır³⁰². Dürüst resim uygulamasının güvenilirliği yönetimden sorumlu olanlar ve denetçilerin nitelikleri ile yakından ilişkilidir³⁰³. Buna göre yönetimden sorumlu olanların ve denetçilerin kendilerini mesleki anlamda sürekli

²⁹⁸ Flint, 1982, s.5;

²⁹⁹ Flint, 1982, s.5;

³⁰⁰ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.696;

³⁰¹ Flint, 1982, s.5;

³⁰² Flint, 1982, s.5;

³⁰³ Flint, 1982, s.7;

geliştirmeleri, bilginin geçerliliğini, muhasebe değerlendirme ilkelerini ve kullanıcı beklentilerini sürekli olarak etkileyen ulusal ve uluslararası faktörleri dikkate alarak yargıya varmaları önemlidir³⁰⁴.

F. Dürüst Resim İlkesinin Yorumlanması

Tarihsel süreçte hukukun “dürüst resim” kavramına bağlılığının devam etmesine rağmen, ortada hangi bilginin kimin rehberliğinde nasıl verileceği ya da gereksinimleri tatmin etmek için bilgilerin nasıl sunulması gerektiği ile ilgili bağlayıcı yasal bir tanımlama veya muhasebe uygulaması yoktur³⁰⁵. Bu dönemdeki mesleki ve akademik tartışmaların birçoğu kritik öneme sahiptir. Sadece dürüst resim ilkesinin ihtiyaca uygunluğu değil aynı zamanda mevcut muhasebe uygulamalarının yeterliliği de eleştiri konusu olmuştur³⁰⁶. Mesleki ve akademik eleştiriler özellikle kar üzerindeki enflasyon etkisinin gösterilmesi ve finansal raporlamada tarihi maliyet modeli üzerinde toplanmıştır³⁰⁷.

Bununla birlikte, tüm bu uygulama boyunca şirket yönetim kurulu kanunun gerektirdiği hesapları raporlamaya denetçilerde bu raporları denetlemeye devam etmiş ancak dürüst resmin sağlanması için gerekli yasal koşulların belirlenmesi tercih edilmemiştir. Bu sebeple dürüst resim ilkesi ile neyin amaçlandığı konusunda genel ve uluslararası bir mutabakat oluşmamıştır³⁰⁸.

³⁰⁴ Flint, 1982, s.5;

³⁰⁵ Vieten, A European Retrospective, 1996, s.381 yazar ilkenin ne İngiltere Şirketler Yasası ne de Dördüncü Direktifte tanımlandığını belirtmiştir. Yazara göre dürüst resim ilkesi finansal muhasebenin en basit ve en tuhaf kavramıdır.; Benzer görüşteki Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s. 49;

³⁰⁶ Flint, 1982, s.8;

³⁰⁷ McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 879;

³⁰⁸ Flint, 1982, s.8

İKİNCİ BÖLÜM

DÜRÜST RESİM İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA YERİ

I. DÜRÜST RESİM İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

A. İngiltere’de Dürüst Resim İlkesine İlişkin İlk Tartışmalar

İlkenin İngiltere’deki tarihi kökeni 18. YY başlarına dayanmaktadır³⁰⁹. Bu dönemde İngiltere Maden Şirketi mali açıdan ağır bir borç yükü altındadır. Hükümet alacaklıları ve mal sahiplerini rahatlatmak amacı ile bir yasal düzenleme yapmıştır. Bu metinde ilk olarak şirket yönetim kuruluna şirket hesaplarının gerçek durumunu sunmaları yükümlülüğü getirilmiştir³¹⁰. Aksi halde hisse devrinin durdurulması, kâr payı dağıtımının engellenmesi gibi yaptırımlara da yasada yer verilmiştir. Bu kapsamda ilk olarak şirketin defterlerini, hesaplarını, senetlerini ve belgelerini doğru ve iyi bir şekilde incelenmesi, adı geçen hesapların adil³¹¹ ve düzenli bir şekilde kayıt edilip edilmediğinin kontrol edilmesi ve şirketin sonraki genel toplantısından önce açıkça ve adilane bir şekilde gözler önüne serilmesi düzenlenmiştir. Düzenlemede şirketin gerçek durumu ve durumun sunumu için “iyi ve doğru”, “adil ve düzenli”, “adilane ve tarafsızca” gibi ikili tamlamaların kullanıldığı görülmektedir. Tüm bu tamlamaların amacı şirket faaliyetlerinin büyük bir tedbirlilikle ve güçlü bir şekilde ifade edilmesini sağlamaktır.

1773 yılında Bataklık Arazilerinin Korunmasına İlişkin yasada da “gerçek, tam ve mükemmel” açıklama yapılmasını düzenleyen hükme yer verilmiştir³¹². 1773 yılında yürürlüğe giren Karayolu Trafik Cezalarına İlişkin yasal düzenlemede de

³⁰⁹ Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 199; Vieten, A European Retrospective, 1996, s.382;

³¹⁰ Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 199 “true-gerçek” teriminin yasal metinlerde ilk kullanımı bu şekilde gerçekleşmiştir;

³¹¹ Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 199 “fair - adil” teriminin de aynı yasal düzenlemede yer aldığı görülmektedir.;

³¹² Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 200, metinde “true- gerçek” teriminin bir kez daha kullanıldığı, bununla birlikte tamlamanın bu düzenlemede “exact-tam” ve “perfect-mükemmel” terimlerini de içerdiğini görmekteyiz.;

“gerçek ve adil” tamlamasına yer verildiği görülmektedir. 1774 yılındaki Bira ve Ale içeriğine ilişkin yapılan düzenlemede de “gelen paraların hesabının gerçek ve adil bir şekilde verilmesi” hükmüne yer verilmiştir. South Metropolitan Gas Light ve Coke Şirketini ve The Newcasde and Darlington Junction Demiryolu Şirketini kuran 1842 yasaları “tam” bir bilançonun yapılmasını ve bu tablonun öz sermaye ile her türdeki mal varlığının “kesin” bir dille ortaya koymasını emretmiştir³¹³. Bu örneklerden de anlaşılacağı gibi hem kamu çıkarlarını hem de özel teşebbüsleri tehlikeye atan muhasebenin ya da defter tutmanın güvenilirliğine şüphe düşürecek uygulamaların önüne geçilmeye çalışılmış ve bu amaçla, tam, gerçek, adil ve tarafsız gibi kelimeler kullanılmıştır. Yasal metinler dışında birçok özel belgede de benzer ifadelerin kullanıldığı görülmektedir. Buna örnek olarak Huddersfield Bankacılık Şirketinin 1827 şirket ana sözleşmesi örnek olarak gösterilebilir. Şirket ana sözleşmesinde, yönetim hesap defterlerinin “düzenli ve gerekli” bir şekilde tutulmasını sağlamakla görevli oldukları ve bu defterlere kayıtların “adil, düzgün ve anlaşılır” bir şekilde yazılması, tüm ödeme, fatura, işlem ve anlaşmaların hesabının yapılması, mevcut malların ve sermayenin “adil, doğru ve gerçek” bir şekilde yılda 2 kez hazırlanması düzenlenmiştir³¹⁴.

Sonuç olarak; İngiltere’de, “gerekli ve düzgün”, “adil, düzgün ve açık”, “adil, doğru ve dürüst”, “işlerin durumu ve hesaplar”, “mal varlığı ve anapara” gibi aynı kökten gelen terimlerin 1947 Şirketler Yasası düzenlemelerinden önce kullanıldığı görülmektedir³¹⁵.

İngiltere’de kurulmuş şirketlerin yayınladığı finansal tabloların kanun gereği firmanın gidişatı ve sonuçları hakkında dürüst resim vermesi zorunluluğu bulunmaktadır³¹⁶. Dürüst resim ilkesi, İngiliz yasal düzenlemelerine ilk olarak 1947 yılındaki Şirketler Yasası’nın 13. Bölümü ile girmiştir. Bu bölüm daha sonra 1948 tarihli Şirketler Yasasının 149 (1). bölümü olarak değiştirilmiş ve 1973’te İngiltere’nin

³¹³ Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 200;

³¹⁴ Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 203;

³¹⁵ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 35-36;

³¹⁶ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.484;

Avrupa Ekonomi Topluluğu'na katılmasıyla, Şirketler Hukuku'nun uyumlaştırma süreci başlamıştır³¹⁷.

1960'ların son dönemine kadar dürüst resim ilkesinin çok tartışma olmadan İngiltere'de genel olarak kolayca kabul gördüğü söylenilebilir³¹⁸. Jerkins tarafından 1962 yılında hazırlanan, Şirketler Hukukundaki Değişikliklere İlişkin Rapor 'da dürüst resim ilkesinin gerekli şeffaflık standardının sağlanması için tatmin edici bir ilke olduğu, yasalarca belirlenmiş temel standartların uygulanmasında ve buna bağlı olarak hangi bilgilerin sunulması gerektiğinin öngörülmesi açısından ilkenin önemli bir rol üstlendiği vurgulanmıştır³¹⁹. Bunun yanı sıra raporda, dürüst resim ilkesinin uygulanmasında, muhasebecilerin, uygulanan muhasebe/raporlama standartlarında yer alan bilgilerden herhangi birinin çıkarılmasının hukuka aykırı olacağını anladıklarını fakat uygulanan standart ve yasal düzenlemelere uygun olmasına karşın hesapların dürüst resmi vermeyebileceği belirtilmiştir³²⁰.

Bunun yanı sıra 1962 yılında denetimin dünya ekonomisindeki geleceği konulu konferansta Benson, dürüst resme yüklenen anlamın, kanunen gerekli muhasebe standartlarının içeriğinin, muhasebe tekniklerinin ve yargı kararlarının yıllar içinde oluştuğunu; şirketin durumuna ilişkin kamuoyuna sunulan bilgilerin ve bu bilgilerin şirketin durumunu en doğru şekilde göstermesinin şirket yönetim kurulu ve denetçilerinin en doğal isteği olduğunu vurgulamıştır³²¹.

1978 yılında Avrupa Birliği'nin Şirketler Hukuku'na ilişkin Dördüncü Direktifinde dürüst resim ilkesi yasalaşmıştır. Dördüncü direktifin 1981 yılında yürürlüğe girmesi ile dürüst resim ilkesi hayata geçmiştir³²². Dürüst resim ilkesi,

³¹⁷ McGee, "The True And Fair View" Debate, 1991, s. 875;

³¹⁸ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 2;

³¹⁹ Livne & McNichols, 2009, s.3-4; Christian Nowotny, "Taxation, Accounting and Transparency: The Missing Trinity of Corporate Life", Edited By Wolfgang Schön, **Tax And Corporate Governance**, Springer, 2008, s. 106;

³²⁰ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 3,

³²¹ H. Benson, "Auditing And The World Economy", **Accountancy**, November and December, 1962, s. 934;

³²² Ordelheide, A German Perspective, 1996, s.501, yazara göre İngiltere'de dahi ilke bir kara kutudur. Holger Vieten, "The True And Fair View: A European Retrospective", **European Accounting Review**, 1996, V.5, N.3, p.381, yazar Los Angeles'da 1994 yılında düzenlenen

İngiltere'nin ısrarıyla Dördüncü Direktifte tutulup; 1985 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Yasası'nın 228. maddesinde de kendine yer bulmuştur³²³. 1989 yılında Şirketler Kanunu'nda yapılan değişiklik ile dürüst resim ilkesi 1985 tarihli Şirketler Kanunu'nun 226. maddesinde yerini korumuştur³²⁴. Kanunun ilgili hükmü şu şekildedir³²⁵.

1985 yılı Şirketler Kanunun, 226(2) maddesi şu şekildedir:

*“Şirket bilançosu, yılsonu bilançosunda olduğu gibi dürüst resmi sergilemeli ve kar ve zarar bilançosu şirketin kar ve zararının dürüst resmini mali yılda göstermelidir.”*³²⁶

1985 yılı Şirketler Kanunun 226(4) maddesinde de “*Dürüst resim ilkesine ulaşmak için hesaplarla ilgili olarak ek bilgilerin verilmesinin gerekli olduğunu ve 226(5) maddesinde de özel koşulların söz konusu olduğu durumlarda, dürüst resim ilkesini koruyabilmek amacıyla kanunda yer alan diğer düzenlemelere uyulmayabileceği*” hükmüne yer verilmiştir³²⁷. Ancak 1989 yılında yapılan 226(4) ve 226(5) düzenlemeleri uyarınca dürüst resmin sunulması zorunludur, ilke halen bir üst hukuk normu niteliğindedir ve dürüst resim ilkesinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla kanunda yer alan diğer hükümler göz ardı edilebilecektir³²⁸.

226. madde düzenlemeleri 1989 yılı değişiklikleri ve 235.(2) maddesi ile

Denetim Yargısı ve Araştırmaları Sempozyumu' nda Hopwood tarafından dürüst resim ilkesinin kavramın çıktığı İngiltere'de dahi belirsiz olduğunu belirttiğine yer vermiştir.

³²³ Parker & Nobes, UK Auditors' View, 1991, s.349; Alexander, A European, 1993, s. 61; aksi görüş için Ordelheide, A German Perspective, 1996, s. 502; Lewis & Pendrill, 2004, s. 26;

³²⁴ Holgate, 2006, s. 24; Lewis & Pendrill, 2004, s. 26;

³²⁵ McGee, “The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 875; Charlotte Villiers, **Corporate Reporting And Company Law**, Cambridge University Press, 2006, s. 45;

³²⁶ Maddenin İngilizce orjinal metni: “The balance sheet shall give a true and fair view of the state of affairs of the company as at the end of the financial year, and the profit and loss account shall give a true and fair view of the profit or loss of the company for the financial year.”

³²⁷ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 875; Alexander, A European, 1993, s.61 yazar “uygulanmayabileceği” ifadesi ile ne anlatılmak istendiği üzerinde durmuştur. Yazara göre uygulanmayacak olan dürüst resmi vermesi gereken muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerdir. Ayrıca bu değişim, kanıtları ve ölçümleri ile birlikte notlarda ortaya konmak zorundadır.; Aksi Görüş için Ordelheide, A German Perspective, 1996, s. 501;

³²⁸ McGee, “The ‘True and Fair View Debate, 1991, s. 875;

tamamlanmıştır. Buna göre, hesapların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını gösteren açıklamalar denetçiler tarafından yapılmalı ve bu açıklamalar hesaplarda yer almalıdır. Bu kural denetçilere büyük sorumluluk yüklemektedir. Buna göre yasa da dürüst resmi vermeyen hesapların şirket yöneticileri tarafından bilerek veya dikkatsizce sunulmasının yöneticiler bakımından bir suç teşkil ettiğini düzenlemiştir³²⁹. Bunun ile birlikte mesleki değerlere uygun olarak, denetçiler hesapların dürüst resmi gösterdiğini belirtirler ve görüşlerinin haksız/hatalı olduğu ispat edilir ise kendi itibarları zedelenebilir, şirketin zararını üstlenebilir ve 3. kişilere karşı sorumlu olabilirler. Sonuç olarak dürüst resim ilkesi tüm uygulamacılar için büyük önem ifade etmektedir.

1985 Şirketler Yasası 2004 yılı düzenlemeleri tarafından değiştirilmiştir. Şirketler Kanunu'nun 226 A ve 227 A bölümlerinde hesaplarını uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamayan tüm şirketler için spesifik bir zorunluluk olarak dürüst resim ilkesi kanundaki yerini korumuştur³³⁰. Bu şirketler, şirketin faaliyetlerinin ve finansal durumunun dürüst resmini verecek şekilde rapor hazırlamakla yükümlüdürler ve ilke üst hukuk normu niteliğini sürdürmektedir³³¹. Yasada yer alan önemli bir yenilik Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca rapor düzenleyecek şirketlere ilkenin üst hukuk normu niteliğinin uygulanmayacak olmasıdır³³². Böylece dürüst resim ilkesi 1 Ocak 2005'den beri muhasebelerini uluslararası muhasebe standartlarına göre tutan şirketler için geçerli değildir³³³. 2004 Düzenlemeleri Yasasının 235 nolu bölümünü de değiştirmiştir. Ayrıca İngiliz Şirketler Yasasının 226 B maddesinde de Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre şirket hesaplarını hazırladıklarına ilişkin bir yönetim kurulu beyanının notlarda yer alması

³²⁹ McGee, "The 'True and Fair View Debate, 1991, s. 876;

³³⁰ Holgate, 2006, s. 24-26; Moore, Council Report, 2008, s. 2, par. 4/C, uluslararası muhasebe standartları oluşturma gerekliliği, dürüst resimi gösterme gerekliliğinden farklı bir resim değildir fakat farklı bir telaffuzdur.

³³¹ Holgate, 2006, s. 26;

³³² Moore, Council Report, 2008, s. 2, par. 4/D, İngiltere şirketlerinin bilançolarında gömülmüş adil bir sunum veya dürüst resim gerekliliğinin biraz farklılık göstermesine rağmen dürüst resim ilkesinin önceliğinin çok yüksek olduğu Konsey Görüşünde yer almıştır.;

³³³ Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.157 - 158;

gerektiğine yer verilmiştir³³⁴. İngiltere Şirketler Kanununun 226. Maddesi defterlerin tutulmasına ilişkindir. 226. maddenin 2. fıkrasında hesaplara ilişkin olarak iki farklı genel kabul edilmiş muhasebe standardına yer verildiği görülmektedir. Buna göre 226/2-a bendinde 226A maddesine yapılan atıf ile şirketlerin dürüst resmi veren bilanço ve gelir tablosu hazırlamaları gerektiği düzenlenmiştir. 226/2-b bendinde ise şirket defterlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre hazırlanmasına yer verilmiştir. 226/2-b bendi uyarınca raporlama yapacak olan şirketler IFRS raporlama yükümlülüğü olan şirketlerdir. Dolayısıyla İngiliz Şirketler Kanunu'nda Türk Hukuku'nda olduğu gibi ikili standart uygulamasının olduğu görülmektedir.

İngiliz Şirketler Kanunu 235 maddesi de denetim raporunda bir şirketin yıllık hesaplarının ve finansal raporlarının uygun finansal raporlama çerçevesine göre hazırlandığını ve dürüst resmi verdiğini belirtme zorunluluğuna yer verilmiştir³³⁵. Yasanın 226 ve 235 maddelerinde ki dürüst resim ilkesi ile ilgili düzenlemeleri, muhasebelerini uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamayan şirketler içindir³³⁶. Muhasebelerini uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlayan şirketler için dürüst resim ilkesine karşılık gelen, gerçeğe uygun sunum ilkesi geçerli

³³⁴ Holgate, 2006, s. 25;

³³⁵ Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 74;

³³⁶ Brian Pillans & Nicholas Bourne, **Scottish Company Law**, 2. Edition, Cavendish, 1999, s. 219;

olacaktır³³⁷, ³³⁸. 2004 yılı düzenlemelerini 2006 yılı Şirketler Kanunu Değişikliği izlemiştir. 2006 Yılı İngiliz Şirketler Kanunu düzenlemelerine dört nolu başlık altında yer verilmiştir.

1. İngiltere’de 1983 Yılında Dürüst Resim İlkesine İlişkin Yayınlanan Hoffman & Arden Görüşü

Hoffman ve Arden tarafından 1983 yılında yayınlanan görüş yazısında dürüst resim ilkesine ilişkin uygulamalar ele alınmıştır. Çalışmada öncelikle dürüst resmi vermesi gereken finansal tabloların ve denetim raporlarının hazırlanmasının sadece mesleki standartlara uygunluk konusu olmadığı vurgulanmıştır. Şirket defter ve finansal tablolarının dürüst resmi vermesinin yasal bir gereklilik olduğu ve şirket hesaplarının dürüst resmi verdiğine sadece mahkeme tarafından karar verilebileceği raporda vurgulanmıştır³³⁹. Bu noktada yapılan yargılamalarda da farklı kararların verilebileceği üzerinde durulmuştur³⁴⁰. Bu amaçla dürüst resim kavramının tabiatının sorgulanması gerektiği belirtilmiş ve ilkenin soyut bir kavram olması sebebi ile belirli olaylara uygulanmaları noktasında anlaşmazlıklar ile karşılaşılacağı

³³⁷ Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.159, yazar IAS 1 de yer alan gerçeğe uygun sunum prensibinin birçok yönü ile dürüst resim ilkesi ile benzerlikler içerdiğini belirtmiştir. IAS I de yer aldığı şekli ile, bir şirketin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Muhasebe Standardı içindeki bir düzenlemeye sıkı bir bağlılıkla yola çıkmasının önemli olduğu düzenlenmiştir. Özellikle bir gereklilikten sapmanın oldukça nadir olması gerektiği ve ancak yönetimin ayrıntılı düzenlemelere uygunluğun belirtilmiş finansal beyanların amacı ile çelişmesine yol açacak kadar yanıltıcı olacağı sonucuna vardığı zamanlarda gerçekleşmesi gerektiğini belirtmiştir. IAS 1, böyle bir durumda, bir şirketin ancak ilgili düzenleyici çerçeve gerektirirse veya böyle bir sapmayı yasaklamazsa, ilgili düzenlemeden sapılabileceğini belirtir. Böyle bir sapma gerekli olduğunda, şirket sapmanın doğasını ve nedenlerini içeren ek açıklamaları yapması zorunludur. İlgili düzenleyici çerçevenin böyle bir sapmayı kesinlikle yasakladığı durumda, bir şirket bazı belirli açıklamalar yaparak uygunluğun algılanan yanıltıcı yönlerini mümkün olduğu ölçüde en aza indirmelidir. İngiliz şirketleri söz konusu olduğunda, yasada muhasebe hesaplarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlayan bir şirketin böyle bir sapma yapmasını yasaklayıcı hiçbir şey yoktur. IAS düzenlemesi uluslararası muhasebe standartlarının ancak yıllık hesapların ve konsolide hesapların malvarlığı, borç ve yükümlülükler, şirketin finansal durumu ve şirket veya grubun kar kaybının uygun olarak dürüst resmi vermek zorunda olduğu prensibi ile çelişmediği zaman alınıp kullanılabileceğini belirtmektedir.; Dürüst Resim İlkesi Raporu, s. 1;

³³⁸ Livne & McNichols, 2009, s.7, yazarlar tarafından yapılan deneysel çalışmada 1998-2002 yılları arasında dürüst resim ilkesine başvuru ve ilkenin üst hukuk normu niteliğinin kullanıldığı vakıalar araştırılmıştır. Yapılan çalışmada İngiltere’de 1998-2002 yılları arasında 1141 örnek tespit edilmiştir.;

³³⁹ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, par. 9;

³⁴⁰ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.100;

vurgulanmıştır. Benzer şekilde, aynı finansal durumun birden fazla “dürüst resmi” olması durumlarında gerçek ve tarafsız bir görünüm vermek amacı ile benimsenecek yöntem üzerinde bazen farklılık payı olabileceğine yer verilmiştir³⁴¹.

Bu noktada mahkemelerin, muhasebecilerin sıradan uygulamalarının dürüst resme uygun olup olmadığının incelenmesinde bir rehber arayışı içinde olmadıklarını, hakimlerin muhasebe uygulamalarını anlamakta zorlandıkları ancak bu durumun dürüst resim ilkesinin tabiatı gereğince doğal olduğu belirtilmiştir³⁴². Hesaplar, hitap edecekleri okuyucuların makul beklentilerini karşılamak için nitelik ve nicelik bakımından yeterli bilgiyi içermedikleri sürece dürüst resmi veremeyecektir³⁴³. Bu sebeple, muhasebeciler bilgiye dayalı mesleki fikirlerinin açık ve anlaşılır bir dil ile ifade etmeleri gerektiği ve mevcut koşullarda, hesapların makul bir şekilde tespit edilmesi gerektiği ve hesap okuyucularının açık ve anlaşılabilir olma konusunda beklentilerinin karşılanması gerektiği üzerinde durulmuştur³⁴⁴. Mahkemeler, hesapların dürüst resmi verebilmesi için kabul görmüş muhasebe prensiplerini temel alarak çalışacak ve kabul edilmiş standartlardan sapıldığı durumlarda dürüst resmin varlığını sorgulayacaklardır.

Raporda kabul edilmiş muhasebe standartları ile dürüst resim arasındaki ilişki “doğru ve adildir”. Muhasebe standartlarını belirleyici kurulların görevi, genellikle kabul edilmiş muhasebe prensiplerinin değerlendirilmesini formulize etmektir. Bu standartlar, hesap kullanıcılarının makul suretteki beklentilerini karşılamalı ve

³⁴¹ Richard Lewis & David Pendrill, **Advanced Financial Accounting**, 7. Edition, Prentice Hall, 2004, s. 13;

³⁴² Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, par. 8;

³⁴³ Vieten, A European Retrospective, 1996, s. 382, yazar makul güvencenin hissedarların beklentilerinin karşılayacak kalite ve ölçüde verilmesinin yeterli olacağını ve bunun dürüst resmi vereceğini ileri sürmüştür.; Moore, Counsil Report, 2008, s.5, par. 27, dürüst resim kavramının doğasında olduğu üzere; bilançolar, hitap edilen okuyucunun makul beklentilerini yeterli nitelik ve nicelik bakımından karşılamadığı sürece dürüst resim ilkesine uymaz. Bu tarz beklentiler zamanla değişebilir ve Kurul muhasebe standartları aracılığıyla bu beklentileri cevaplamaya ve de onları etkilemeye çalışır. Kavramsal Çerçeve bu kavramın gelişmesine katkıda bulunması beklenebilir. Kavramsal Çerçeve bu yüzden dürüst resmin anlamını tanımlamaz, yasal gereklilikleri ve muhasebe standartları detaylandırır. Dürüst resim ilkesi, yüksek seviyede standartların oluşabilmesi için yüksek seviyede esaslar oluşturmaya yarar.;

³⁴⁴ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, par. 5, Yazarlar tarafından dürüst resim ilkesinin felsefi bir konsept olduğu ve hukukta benzer ilkelerin var olduğu belirtilmiştir. Benzer bir felsefi yaklaşımın “makul özel” kıstası olduğu yazarlar tarafından vurgulanmıştır.;

hesapların dürüst resmi verdiğini göstermelidir³⁴⁵. Standart koyucunun düzenlemeleri dürüst resmi vermeyi ve uygulamada doğmuş uyuşmazlıkları aza indirmeyi amaçlar³⁴⁶. Muhasebecilerin profesyonel anlamda bu standartlara uyma zorunluluklarının olması, hesap kullanıcılarında hesapların belirli standartlara uyma beklentisini yaratır. Bu da kendi içinde hesapların standartlardan yeterli ve haklı neden olmadan ayrılmamasına sebep olur veya hesapların dürüst resmi yansıtmasına sebep olur.

Muhasebeciler için basit kurallardan oluşan profesyonel bir rehber niteliğindeki standartların, mahkemelerin içeriğini oluşturacağı dürüst resim ilkesini dolaylı olarak etkilediği ancak mahkemelerin bu standartlar ile bağımlı olmadıkları da raporda yer almıştır³⁴⁷.

Raporda aynı zamanda tarihi maliyet modeli ile uygulamaların hesapların dürüst resmine olan etkisi de incelenmiştir. Dürüst resim ilkesi ile kural bazlı muhasebe uygulamaları arasında ilişki göz önünde bulundurulmuştur. Kural bazlı muhasebe uygulamalarının tarihi maliyeti düzenlediği ve bu şartlar altında, mahkemelerin tarihi maliyet hesaplarının dürüst resmi sağlamayacağı hususu tartışılmıştır³⁴⁸. Bu noktada dürüst resim ilkesinin uygulanmasının kural bazlı muhasebe için bir engel olmadığı ve dürüst resmin dinamik olmasına rağmen kural bazlı muhasebe düzenlemelerinin statik olduğu, hesapların gerçek ve dürüst olmasını engelleyen, hak ihlali yaratan uygulamalara karşı dürüst resmin sağlanmasında kararlı olunmasının zorunlu olduğunu görüşü savunulmuştur³⁴⁹.

³⁴⁵ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 882; Vieten, A European Retrospective, 1996, s. 382, yazar makul güvencenin hissedarların beklentilerinin karşılayacak kalite ve ölçüde verilmesinin yeterli olacağını ve bunun dürüst resmi vereceğini ileri sürmüştür.;

³⁴⁶ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.698 dürüst resim ilkesi standard koyucular için olan yasal dayanağın temel taşı oluşturmaktadır.;

³⁴⁷ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, par. 10;

³⁴⁸ Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 481, yazar tarafından yer verilen Temyiz Mahkemesi kararında; “tarihi maliyet modeline göre hazırlanan bilançonun dürüst resmi vermeyeceği, çünkü şirketin mülklerinin rayiç bedelini göstermediği” yönünde içtihat kurulmuştur.;

³⁴⁹ Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 485; Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, par. 16; McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 886; David Alexander, “Legal

2. İngiltere’de 1984 Yılında Dürüst Resim İlkesine İlişkin Yayınlanan J.A.D. Hope Görüşü

Hope görüşünde öncelikle mahkemelerin hiçbir zaman bu terimin birebir anlamını açıklayan bir tarife kalkışmadığına dikkat çekmiş ve ilkenin uygulanması ile ilgili uyumsuzluklardaki yargıyı içerdiğini söylemiştir³⁵⁰. Bir tarafta dürüst resim adlı hukuk konsepti ve diğer yanda genel olarak kabul edilmiş muhasebe standartları arasındaki ilişkiye dönerek, kabul edilen muhasebe standartları ile uyumu, mahkemelerin hesapların dürüst resmi verdiğiine dair “prima facie” kanıt olarak kabul edeceğini belirtmiştir³⁵¹. Aynı şekilde kabul edilen standartlardan sapılmasını da dürüst resmin verilmediğine dair prima facie kanıt olarak kabul edeceklerini ifade etmiştir³⁵².

Hope, dürüst resim ilkesinin 1947 yılından beri hiç değişmediğini ancak değişenin ilkeye yüklenen içerik olduğunu belirtmiş ve dürüst resim ilkesinin, dinamik ve muhasebe uygulamaları ile zamanla revize edilip geliştirilen değişken bir içeriğe sahip olduğunu ve kural bazlı muhasebe sistemi üzerinde önemli bir güce sahip olduğunu vurgulamıştır³⁵³. İskoçya’da mahkemelerin yapılan yargılamalarda dürüst resim ilkesini dikkate almaya başladıklarını, mahkemelerin bu noktada şirketin muhasebe işlemleri arasında bu kanıtı aradıklarını ve kanıtların mevcut muhasebe tutma aktivitelerini de içerdiğine yer vermiştir. Hesapların dürüst resmi sağlayıp sağlamadığı sorusunun cevabının, hesapların hazırlandığı andaki koşullar referans

Certainty, European-ness And Realpolitik”, **Accounting in Europe**, V. 3, p.70; Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s. 85;

³⁵⁰ J.A.D. Hope, “True And Fair: The Opinion Of Scottish Counsel”, Accountants Magazine, February, 1984, s. 1; benzer görüş Hoffman &Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, par. 6 da savunulmuştur. İlkenin tanımına ilişkin bir çalışmanın mahkemeler tarafından yapılmamasının akıllıca olduğu yazarlar tarafından vurgulanmıştır.; Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s.349

³⁵¹ Hoffman &Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, par. 9; Chambers & Wolnizer, The Historical Background, 1991, s. 211;

³⁵² Kirk, 2001, s.4; Ram Karan, “Irreconcilable Legal and Accounting Views of ‘ A True and Fair View’: An Emerging Alternative From Australian Reforms”, **Journal of Law and Financial Mangement**, V.1, N.1, p.45;

³⁵³ Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 485; McGee, The “True and Fair View Debate, 1991, s. 886; David Alexander, “Legal Certainty, European-ness And Realpolitik”, **Accounting in Europe**, V. 3, p.70; Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s85;

alınarak ulaşılmış somut verilere dayanabileceği ve belirli bir dizi hesabın dürüst resmi sunup sunmadığı sorusunu cevaplamak için oluşturulmuş bir argümanın, muhasebenin prensipleri referans alınarak hazırlanması gerektiği savunulmuştur. Bu yönü ile dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk niteliğindeki gücünün mantıklı gözüktüğünü ve dürüst resim ilkesinin, değişen uygulamalar karşısında dinamik bir konsepte bu sayede kavuştuğunu vurgulamıştır³⁵⁴.

3. İngiltere’de 1993 Yılında Dürüst Resim İlkesine İlişkin Yayınlanan Mary Arden Görüşü

Arden tarafından makale, 1985 İngiliz Şirketler Yasasının 226. ve 227. maddelerinde bahsedilmekte olan muhasebe standartları ve gereksinimleri arasındaki ilişkiler konusunda yakın zamanda meydana gelen yasa değişikliklerinin etkisi üzerine ele alınmıştır. Aynı zamanda 1985 İngiliz Şirketler Yasasına uygun olarak hazırlanmış muhasebe hesaplarının söz konusu finansal yılın sonunda şirketin ya da topluluğun dürüst resim vizyonunu ve gerçek kar ve zararını yansıtıp yansıtmadığına değinilmiştir. Arden, raporunda dürüst resim ilkesinin şirketler hukukunda önemli yeri olduğuna ve bazı özel koşullarda yasal düzenlemeler ile uygun olarak muhasebeye dahil edilen meselelerin dürüst resim konusunda tutarsızlık göstermesi durumunda, aksini elde etmek için usulünce bu muhasebe standartlarının/kurallarının dışına çıkılabileceği, dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliğinin 226(5) ve 227(6)) düzenlemelerinde de korunduğunu vurgulamıştır³⁵⁵.

Muhasebenin dürüst resim ihtiyacını karşılayıp karşılamadığının mahkemeler için aynı zamanda bir kanun bilmecesi olduğu, yasaların gerektirdiği dürüst resim vizyonu kalifiye edilmediği sürece; şirket yöneticilerinin ve muhasebecilerinin görüşü

³⁵⁴ Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 485; David Alexander, “Legal Certainty, European-ness And Realpolitik”, **Accounting in Europe**, V. 3, p.70; Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s85;

³⁵⁵ Mary Arden, “True And Fair View: A European Perspective”, **European Accounting Review**, 1997, V.6, N.4, p.675-679

alınmadan, dürüst resim gereksiniminin mahkeme tarafından yorumlanmasının sağlıklı bir şekilde gerçekleşmeyeceği vurgulanmıştır³⁵⁶.

Arden raporunda muhasebe standartlarının dürüst resim vizyonunu sağlıklı bir şekilde gösterilebilmesi için, işlemlerin finansal raporlara nasıl yansıtılacağını gösteren ve buna bağlı olarak muhasebe standartlarına uyumluluğun önemi için otoriter bir özetleme olduğunu belirtmiştir. Muhasebe standartlarının rolü raporda sorgulanmış ve birincil amacın hazırlayıcıların ve denetçilerinin yararı doğrultusunda olağan muhasebe alışkanlığının belirlenmesi olduğu belirtilmiştir. Şirketler Yasası (1989) muhasebe standartlarının varlığının yasal olarak tanınmasını sağlamış ve finansal raporlamalarda faydalı olumlu rol aldığını fark ettirmiştir³⁵⁷.

1989 Yasası'nın getirdiği diğer önemli değişiklik ise, Dışişleri Bakanı veya tarafınca yetkilendirilmiş bir şahsın yıllık muhasebe hesaplarının dürüst resim gereksinimlerine uygun olup olmadığının mahkemeye sorabilmesine icazet veren prosedürlerin takdimi (Şirketler Yasası 1985, Bölüm 245 B) düzenlemesidir. Finansal Raporlama Teftiş Heyeti, Dışişleri Bakanı tarafından bu amaç için yetkilendirilmiştir. Ticaret ve Sanayi Bakanlığı ile yapılan anlaşma doğrultusunda Teftiş Heyetinin hedefi genel olarak kamusal ve büyük çaplı özel şirketlerdir³⁵⁸.

Standart muhasebecilik uygulamasının ifadelerine bağlı olarak, muhasebe standartları konusunun doğrudan doğruya etkisi, mahkemenin standartlara uyumluluğun gerçeklik ve adillik gereksinimini karşılamasının önemli olduğu kararına sadık kalma olasılığını yaratmaktır. Bu olasılık standartların takip eden süreçte uygulanmasıyla daha da kuvvetleneceği ve eğer özel standartlara genel anlamda sadık kalınırsa, mahkeme muhasebe hesaplarının dürüst resim vizyonunu temsil etmesi için bu standartlara uyması gerektiği kanısına varacağını vurgulamıştır³⁵⁹. Dürüst resim

³⁵⁶ Arden, A European Perspective, 1997, s. 676 yazar, ilkenin anlamına ilişkin yapılan yargılamalarda mahkemeler tarafından karar verilebileceğini ve bu konuda son sözün Avrupa Adalet Divanı'na ait olduğunu savunmaktadır;

³⁵⁷ Arden, A European Perspective, 1997, s. 676; Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.698;

³⁵⁸ Arden, A European Perspective, 1997, s. 676;

³⁵⁹ Arden, A European Perspective, 1997, s. 677;

ilkesinin üst hukuk normu niteliği ve “uygulanabilir muhasebe standartlarından sapma ihtimali” yasanın bu açıklama ile her durumda sapmalara izin verdiği anlamına gelmediği ve bu sapmaların sadece bazı özel ve uygun durumlarda geçerli olacağı vurgulanmıştır³⁶⁰.

4. 2006 Yılı İngiliz Şirketler Kanunu Düzenlemelerinde Dürüst Resim İlkesi

İngiltere’de şirketler hukuku alanında yapılan 2004 yılı düzenlemelerini 2006 yılı Şirketler Yasası izlemiştir. Dürüst resim ilkesini konu alan şirket defter ve finansal tabloları yasanın 15. bölümünün 4. kısmında düzenlenmiştir³⁶¹. 2006 İngiliz Şirketler Kanunu’nun 393 maddesi şirket yönetim kuruluna, şirketin varlık, borç, kar/zarar ve finansal durumuna ilişkin dürüst resmi veren hesapları hazırlama ve finansal tabloları sunma görevi vermiştir³⁶². 393/2 fıkrasında da şirketin denetçisine 393/1 fıkrasında yönetim kuruluna verilen sorumluluğun denetimi görevi verilmiştir (Aynı zamanda m. 495).

2006 İngiliz Şirketler Kanunu’nun 395. maddesi (2004 Kanunu 226) iki farklı genel kabul edilmiş muhasebe standardının uygulanmasına izin vermektedir. Buna göre 395/1-a bendi finansal tabloların hazırlanmasında 396. maddeye yapılan atıf ile, bilanço ve gelir tablosunun dürüst resmi veren standartlara göre hazırlanmasını düzenler. 395/1-b bendi ise finansal tablolarını UFRS ’ye göre hazırlayacak şirketler için Uluslararası Muhasebe Standartları’nın uygulanmasını içerir³⁶³. Bunun yanı sıra UMS göre raporlama yapmış şirketler finansal tablolarında açıkça bu durumu belirten bir açıklamaya yer veriler (m. 397)³⁶⁴.

³⁶⁰ Arden, A European Perspective, 1997, s. 677; Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, par. 10;

³⁶¹ Jason Ellis, **Business And Company Legislation 2011/12**, CLP, 2011, s. 170;

³⁶² Peter Holgate & Elizabeth Buckler, **Accounting Principles For Non- Executive Directors**, Cambridge University Press, 2011, s. 28; David Kelly & Ann Holmes & Ruth Hayward, **Business Law**, 4. Edition, Cavendish Publishing, 2002, s. 331; John Lowry & Arad Reisberg, **Pettet’s Company Law: Company Law & Corporate Finance**, 4. Edition, 2012, s. 195;

³⁶³ Lowry & Reisberg, 2012, s. 195;

³⁶⁴ Holgate & Buckler, 2011, s.29;

2006 İngiliz Şirketler Kanunu'nun 396. maddesi dürüst resim ilkesini beş fıkra altında ayrıntılı olarak düzenlemektedir (2004 Kanunu m. 226/A). Bilanço ve gelir tablosu hazırlamakla yükümlü olan şirket yönetim kurulları bu finansal tablolarında şirketin faaliyet dönemi sonundaki finansal durumuna ilişkin dürüst resmi vermekle yükümlüdür (m. 396 / 1- 2). Hazırlanacak finansal tabloların içeriği ve notlarda verilecek ek bilgilere ilişkin olarak yayınlanacak ulusal (UK GAAP – SSAP ve FRS) muhasebe standardı uygulanır (m. 396/3). Bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmasında, uygulanan muhasebe standartları şirketin dürüst resminin verilmesinde yeterli olmadığı durumlarda, ek açıklayıcı bilgilere finansal tablolarda ve notlarda yer verilmesi zorunludur (m. 396/4)³⁶⁵. Ayrıca istisnai durumlarda, muhasebe standartlarının uygulanmasının dürüst resim ilkesi ile uyumsuz sonuçlar vereceği hallerde yönetim kuruluna dürüst resmin verilmesi ve bu maksatla muhasebe standardının uygulanmaması yükümlülüğü verilmiştir (m. 396/5). Yönetim kurulu, genel kabul edilmiş muhasebe standardının uygulanmaması ve dürüst resmi veren finansal tabloların hazırlanmasından hukuken sorumludur. Bu sorumluluk istisnai haller ile sınırlı olmakla birlikte; bu durum gerekçeli olarak ve şirketin finansal durumu üzerinde ki etkilerine açık bir şekilde yer verilerek notlarda açıklanmalıdır (m. 396/5)³⁶⁶. Benzer düzenleme kanunun 398-408. maddelerinde topluluk şirketlerinin hesapları için de düzenlenmiştir³⁶⁷.

2006 yılı İngiltere Şirketler Kanunu'nda dürüst resim ilkesine yer veren bir diğer düzenleme kanunun 16. bölümünün 3. kısmında denetim raporu başlığı altında yer almaktadır. 495/3 fıkrası denetim raporunun şirket finansal tablolarının dürüst resmi verdiğine dair denetçinin görüşünü açık bir şekilde belirtmesi gerektiğini düzenlemiştir³⁶⁸. 495/3 fıkrasında aynı zamanda denetçiye, finansal tabloların İngiliz

³⁶⁵ Wild & Weinstein & Bisacre, Company Law, 2009, s. 447, ilkenin üst hukuk normu niteliğini bu fıkra düzenlendiği belirtilmiştir.,

³⁶⁶ Wild & Weinstein & Bisacre, Company Law, 2009, s. 447;

³⁶⁷ Holgate & Buckler, 2011, s.29;

³⁶⁸ Holgate, 2006, s. 61, Kelly & Holmes & Hayward, Business Law, 2002, s. 384; Susan McLaughlin, **Unlocking Company Law**, 2. Edition, Routledge, 2013, 405;

Şirketler Kanunu ve uygun raporlama çerçevesine göre hazırlandığının da incelenmesi görevi verilmiştir³⁶⁹.

Sonuç olarak, İngiliz kanun koyucusunun 1947 yılından itibaren ilkeye bakış açısının değişmediği ve özellikle ilkenin üst hukuk normuna olan bağlılığın korunduğu görülmektedir. 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde UFRS uygulamasının başlaması 2004 ve 2006 yılı İngiliz Şirketler Kanunu düzenlemelerinde etkili olmuş ve İngiltere'de iki farklı raporlama çerçevesinin uygulanmasına sebep olmuştur. Bu iki farklı raporlama ve muhasebe standardı uygulaması ülkemizde ki mevcut uygulama ile benzer görülebilir. Belirli büyüklükteki şirketler için UFRS ve buna bağlı UMS raporlama çerçeveleri kullanılırken bunlar dışında kalan şirketler için yayınlanan İngiliz Raporlama ve Muhasebe Standartları uygulanacaktır³⁷⁰. Ancak bu Raporlama ve Muhasebe Standardı (ülkemizde MSUGT ile eşdeğer görülebilir) dürüst resim ilkesini bir üst hukuk normu olarak tanıır³⁷¹ ve gerçeğe ve ihtiyaca uygun raporlama anlayışını temel amaç olarak kabul eder. Sonuç olarak amaçları bakımından her iki ulusal raporlama ve muhasebe standardı arasında önemli bir farklılık bulunmaktadır. UFRS/UMS düzenlemelerini uygulayan şirketler ise “gerçeğe uygun sunum- present fairly” ilkesine uygun olarak raporlama yapacaklardır ki uygulamada her iki ilkenin aynı anlama geldiği kabul edilmektedir³⁷².

B. Dürüst Resim İlkesine Olan İlginin Birleşik Krallıkta Canlanması

İngiltere'de, 1960'ların ortalarında başlayarak, 1990'ın sonlarına kadarki dönemde dürüst resim ilkesine olan ilgi artmış ve bilimsel çalışmalar hız kazanmıştır³⁷³. Dürüst resim ilkesinin popülerite kazanmasına; 1960'larda, basında mesleğin eleştirilmesi, 1970'lerde, tarihi ve cari maliyet modelleri arasındaki süren tartışmalar, 1980'lerde Argyl Food davası ve dürüst resim ilkesinin 4. Direktif ile Kıta

³⁶⁹ Holgate & Buckler, 2011, s. 40;

³⁷⁰ Holgate, 2006, s. 25, UK GAAP olarak da uygulamada bilinen İngiliz Genel Kabul Edilmiş Muhasebe İlkeleri erçeğe ve ihtiyaca uygunluk ilklerine uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasını düzenler.

³⁷¹ Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 108;

³⁷² Holgate, 2006, s. 27, Holgate & Buckler, 2011, s.30-31; Cairns, 1999, s. 136;

³⁷³ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 4,

Avrupalı hukuk sistemine ithal edilmesi ve 1990’larda ilke bazlı muhasebe sisteminin gelişimi sebep olmuştur³⁷⁴. Bu dönemde İskoçya’da şirket finansal tablolarının doğruluğu üzerine tartışmalar yapılmış ve şirket hissedarlarının çoğunluğunun yararına olacak şekilde finansal tabloların içeriğin azaltılmasının mümkün olduğu riskine dikkat çekilmiştir. Şirket menfaatini korudukları savıyla, bazı yöneticilerin yanıltıcı ve aldatıcı beyanlar ile dürüst resmin sağlandığı görüntüsünü verebileceği belirtilmiştir³⁷⁵.

C. Dürüst Resim İlkesinin Birleşik Krallık Dışında Gelişimi

Dürüst resim ilkesi, özellikle Kanada dışında, Birleşik Krallık bünyesindeki birçok ülkeye ihraç edilmiş ve halen birçok ülkede dürüst resim ilkesi kullanılmaktadır. Ancak Güney Afrika Cumhuriyeti 1970’li yıllarda ilkeyi kaldırmıştır³⁷⁶. Dürüst resim ilkesi literatürüne ilk katkılardan biri 1965 yılında Yeni Zelanda’da Cowan tarafından yapılmıştır. Cowan 1965 yılında İngiliz “dürüst resim ilkesinin – true and fair view” Amerikan “adil sunum – fair presentation” ilkesi ile pratikte aynı olduğunu³⁷⁷, ancak finansal raporlamanın amacına ilişkin net bir tanım olmaması sebebiyle, her iki uygulamada da yetersiz finansal raporlama standartlarının meydana geldiğini belirtmiştir³⁷⁸. Daha sonraki dönemde Yeni Zelanda’da Dürüst resim ilkesine ilişkin yapılan çalışmalarda, tarihi ve cari maliyet modelleri sorununa ilişkin tartışmalar aynı zamanda dürüst resim ilkesi ile birlikte ele alınmıştır³⁷⁹.

³⁷⁴ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 4, Christopher Nobes & Robert Parker, **Comparative International Accounting**, 2000, s. 4;

³⁷⁵ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 4,

³⁷⁶ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 5,

³⁷⁷ Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s.351; Cairns, 1999, s. 136;

³⁷⁸ Alexander & Eberhartinger, In The EU, 2009, s. 574-575, Konuyu özetlemek gerekirse, finansal raporlamanın asıl ve asgari amacı bir varlığın geçerli ve yanlış yönlendirmeyen “dürüst veya gerçeğe uygun bir resmini” vermesidir. Bir Avrupa dürüst resmi, Alman dürüst resmi ya da bir UMS dürüst resminden bahsetmek gerçekte ortak dürüst resmin karışmasına sebep olur. Buna ilaveten, amaca ulaşmanın nasıl olacağı konusunda büyük bir çelişki vardır. Bu çelişki dürüst resme ulaşmada ilkeye üst hukuk normu niteliğinin tanınması ve tanınmaması örneğinde olduğu gibi farklı ülkelerin farklı yasal düzenlemeleri ile devam eder.

³⁷⁹ Dean & Clarke, “True And Fair” and “Fair Value”, 2005, s.1-3; Kirk, 2006, s. 205-206;

Avustralya literatüründe de dürüst resim ilkesi çokça tartışılmıştır³⁸⁰. Özellikle Avustralyalı yazarlar sıkça dürüst resim ilkesi ve muhasebe standartları arasındaki ilişki üzerinde çalışmışlardır³⁸¹. Bunun sebebi Avusturalya Kanun koyucusunun açıkça dürüst resim ilkesine karşı olmasından kaynaklanmaktadır³⁸². Avustralya’da İngiltere uygulamasının dışına çıkarak ilkenin üst hukuk normu niteliğini benimsememiştir.

D. Dürüst Resim İlkesinin Avrupa Birliği Düzenlemelerine Etkisi

1978’de Avrupa Birliği Konseyi’nde dördüncü direktif ile birlikte alınan karar gereğince “*Şirket yöneticileri yıllık hesaplarında yer alan muhasebe kayıtlarına dürüst resmi yansıtmalıdır.*” Ayrıca şirketin varlıklarını, yükümlülüklerini, finansal durumunu, karlılık oranlarını ve denetçinin bilmesi gereken diğer istisnai bilgileri de doğru ve adil bir şekilde sunmalıdır. Amaç tabi ki şirketin gerçek durumu ile muhasebe kayıtlarının tutarlı olmasıdır. Şirketin bilançosunda ve gelir tablosunda gösterilen kalemler, karlılık oranları, temel finansal politikalar ulusal muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere uygun olarak kaydedilmesi gerekir. Bu yükümlülük şirket yönetim kuruluna aittir³⁸³.

Üst hukuk normu niteliğindeki dürüst resim ilkesi bazı üye ülkeler için yeni bir yaklaşımdır³⁸⁴. Örneğin, Britanya yasa kültürü ve geleneği ile dürüst resim ilkesinin değerlendirilmesi diğer üye devletlerde olduğundan daha farklı olacaktır. Farklı ülkelerde ilkenin değerlendirmesindeki kültürel farklılıklar, uygulanabilirliğin farklı olmasına sebep olur. Bu da kurumsal, yasal ve sosyal içeriklerin farklı olmasından kaynaklanır³⁸⁵. Avrupa Birliğine üye devletler arasında dürüst resim ilkesinin

³⁸⁰ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 5,

³⁸¹ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 5,

³⁸² Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 5,

³⁸³ AG Hopwood, “Ambiguity, Knowledge And Territorial Claims: Some Observations On The Doctrine Of Substance Over Form”, **British Accounting Review**, V.22, N.1, 1990, p.79

³⁸⁴ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.154;

³⁸⁵ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.100;

benimsenmesi ve uygulanmasının önemi denetim raporu kullanıcılarının korunacak ve kullanıcıların doğru bilgilendirilmesini sağlayacak olmasıdır³⁸⁶.

Dürüst resim ilkesine ilişkin tartışmaların büyük bir bölümü, 4. Direktif ile birlikte ilkenin Avrupa Birliği mevzuatına girmesi ve diğer dillere çevrilmesi ile başlamıştır³⁸⁷. McGee, detaylı düzenlemelere karşı bir koruma teşkil eden dürüst resim ilkesinin³⁸⁸ AB direktiflerinde yanlış yerleştirildiğini, çünkü Birleşik Krallıkta ilkenin sahip olduğu amacın uzağında kullanılmak suretiyle karıştırıldığını³⁸⁹ vurgulamıştır. Walton, 1989 yılında İngilizlerin, dürüst resim ilkesini Avrupa Birliğine ihraç etmek konusunda hevesli olduklarını ve bu konuda çokta hevesli olmayan Kıta Avrupalılara bu ilkeyi kabul ettirdiklerini³⁹⁰ belirtmiştir. Avustralya'nın aksine bu sefer ilkenin kelime olarak da çevrilmesi gerektiği Rutherford tarafından 1985, Nobes tarafından 1993 ve Zeff tarafından 1990 yılında tartışılmıştır³⁹¹. Alexander, Burlaus, Ordelheide ve Van Hulle, dürüst resim ilkesinin Kıta Avrupası boyutunu dikkate almışlardır³⁹². Van Hulle, dördüncü direktif ile dürüst resim ilkesine bir üst hukuk normu niteliği verilmesinin standart koyucu adına tevazu kabulü anlamına geldiğini ve hiçbir standart koyucunun mükemmel olmadığını ve vakıaların çoğunluğu için tasarlanmış muhasebe kuralları ve standartların, uygulamada ortaya çıkabilecek tüm olayları hiçbir zaman hesaba katamayacağını belirtmiştir³⁹³.

³⁸⁶ Bird, "What is "A True and Fair View?", 1984, s. 484;

³⁸⁷ Peter Walton, "Company Law And Accounting In Nineteenth-Century Europe Introduction", **European Accounting Review**, 1993, V.2, N.2, s. 289, ortak bir kıta Avrupa muhasebe sistemi kıta Avrupası ülkelerince, çok daha az desteklenmektedir. Yazara göre, ortak bir modelin kullanımı, ekonomik, kültürel ya da sosyal etkilere bağlıysa, bir yetki alanı içinde muhasebe evriminin de yerel faktörlere de bağlı olduğu unutulmamalıdır.; Hopwood, 1990, s.79-80;

³⁸⁸ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.696;

³⁸⁹ McGee, The "True and Fair View" Debate, 1991, s876;

³⁹⁰ Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s. 49;

³⁹¹ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.490; "geeft een getrouw beeld" kullanımı için Christopher Nobes; "The True And Fair View Requirement: Impact On And Of The Fourth Directive", **"Accounting And Business Research"**, Vol.24, No.93, 1993, p.37;

³⁹² Ordelheide, A German Perspective I, 1993, s.79; Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.100;

³⁹³ Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s. 719;

Alexander, 4. Direktifin 2 inci maddesinin dürüst resim ilkesinin İngiltere, Fransa ve Almanya’da özünde farklı yollarla uygulanıyor olmakla birlikte “tüm Avrupa’da geçerli hem homojen hem de yaygın kültür ile uyumlu dürüst resmin arzu edilebilir ya da oluşturulabilir olmaması sorunu ile uğraştığı sonucuna varmaktadır³⁹⁴. Bununla birlikte Ordelheide hukuki açıdan “dürüst resim ilkesinin özerk bir Avrupa standardı” olduğunu ve içeriğinin Avrupa içerisindeki bir olayla ilgili anlaşmazlıklarda bir ülke mahkemesi tarafından değil, Avrupa Adalet Divanı tarafından belirlenmesi gerektiğini belirtmektedir³⁹⁵. Bu bakış açısı “bu sebeple bir üye ülkede dürüst resmi verdiği düşünülen yıllık hesapların başka bir üye ülkede aynı şekilde yorumlanmaması tamamen mümkündür” diyen Van Hulle tarafından da vurgulanmaktadır.³⁹⁶

Ordelheide’nin bakış açısına göre dürüst resim ilkesini Kıta Avrupası’na ihraç etmek İngiliz muhasebecilik mesleğinde kasıtsız sonuçlar doğurmuştur³⁹⁷. Nobes, kıta Avrupası ülkelerinde dürüst resim gerekliliklerinin önemine ilişkin süreç önerisi getirmektedir³⁹⁸. Cook, “dürüst resim” yaklaşımının uygulayıcılardan (yönetimden sorumlu olanlar ve denetçilerden) çok standart belirleyenler için bir kılavuz olarak görmektedir³⁹⁹.

İngiliz finansal raporlaması için bir üst hukuk normu niteliğinde yasal gereklilik olan Dürüst Resim İlkesi, Avrupa Birliği Şirketler Hukuku’na Dördüncü Direktif ile ithal edilmiştir⁴⁰⁰. 1978 yılında dördüncü direktifte şirket finansal

³⁹⁴ Alexander, A European, 1993, s. 61; aksi görüşü savunan Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s. 102; Aksi görüş için Ordelheide, A German Perspective II, 1996, s.500; Arden, A European Perspective, 1997, s. 678;

³⁹⁵ Ordelheide, A German Perspective I, 1993, s. 81; Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 484; benzer bir görüş için Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.99;

³⁹⁶ Karel Van Hulle, “Truth And Untruth About True And Fair: A Commentary on ‘A European True And Fair View’ Comment”, “, **European Accounting Review**, 1993, p. 99-100.

³⁹⁷ Ordelheide, A German Perspective I, 1993, s.80;

³⁹⁸ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 37-38;

³⁹⁹ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.698 dürüst resim ilkesi standard koyucular için olan yasal dayanağın temel taşı oluşturmaktadır;

⁴⁰⁰ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.154; Alexander, A European, 1993, s. 60, yazar tarafından bu durumun tehlikeli bir alışkanlık olduğu belirtilmiştir. İngilizce konuşulan ülkelerde bu ilkenin uygulanması kesinlikle muhteşem bir tecrübedir ve bu deneyim görmezden gelinemez. Fakat şüphesiz tüm tutum ve davranışlar kültürel olarak yerleşir ve tek bir kültür içinde geliştirilen bu kavram kolayca aktarılamaz ya da etkilerinin değişimi oluşmadan başka görüşlere genişletilemez. Muhasebe alanında, diğer alanlarda da olduğu gibi, böyle konuların uluslararası

tablolarının dürüst resmi vermesi zorunluluğu Avrupa Konseyi tarafından getirilmiştir⁴⁰¹. Bu kapsamda şirket finansal tablolarının dürüst resmi vermesi için gerekli durumlarda ek bilgi-açıklama yapılması zorunluluğu direktifte düzenlenmiştir⁴⁰². Düzenlemenin amacı, şirket finansal tablolarında şekil ve içerik olarak bir birliktelik sağlamaktır. Şirket bilanço, kar ve zarar hesapları Dördüncü Direktife göre hazırlanmış topluluk üyesi ülke iç hukuk düzenlemeleri ile uyumlu olacaktır⁴⁰³. Bir üst hukuk normu niteliğinde olan ve kendi içinde felsefi bir amaç barındıran “dürüst resim ilkesi” birçok topluluk üyesi için yeni bir standarttır⁴⁰⁴. Özellikle ilkenin İngiltere’de Anglosakson hukuk geleneğinin bir sonucu olarak ortaya çıkmış⁴⁰⁵ olması şirketlerin hesap verilebilirliği konusunda bazı topluluk ülkelerinin kurumsal, hukuksal ve sosyal yapıları sebebiyle zorlanmalarına sebep olmuştur⁴⁰⁶. Avrupa Birliğinde, “dürüst resim felsefesinin” şirket raporlamasında kabul edilmesinin önemi, ilkenin herhangi bir emredici kuraldan üstün olması ve sorumlular karşısında yasal yaptırım gücünün olmasıdır. Şirket hesaplarının hazırlanmasında

keşfi (örneğin; Avrupalı bir keşif), başarılı bir uyum için önemli bir gerekliliktir. Bu süreç aracılığıyla Avrupalı düşünceyle birlikte bir anlayış yapısına doğru hareket etmeyi umabiliriz.; Aksi görüş için Ordelheide, A German Perspective II, 1996, s.501; Moore, Counsil Report, 2008, s.5, par. 8/B-C-D ilkenin Dördüncü Direktifinin 2(3) maddesinden kaynaklanan yasal bir gereklilik olduğu vurgulanmıştır. Yasal bir gereklilik olarak, ilke, mahkemece belirlenmesi gereken hukuki bir sorudur. Bu soruyu belirlemek için, mahkeme, hesapların dürüst resim ilkesine uygunluğunu belirlemek için, profesyonel muhasebecilerin olağan pratiklerine güvenmelidir. Çünkü bu pratikler, iyi profesyonel pratik ve tecrübe birikimini yansıtır ve hesap kullanıcılarının beklentilerini bu bilginin verimlilik ve fayda açısından biçimlendirir. İlgili durumlarda oluşan standart muhasebe pratikleri ile genel kabul görmüş muhasebe esasları arasındaki uyum, dürüst resim ilkesinin prima facie bir kanıtı olacaktır.; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 4;

⁴⁰¹ Flint, 1982, s. 33

⁴⁰² Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 484;

⁴⁰³ Flint, s. 33; Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.99;

⁴⁰⁴ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.154; Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s. 104, yazara göre dürüst resim kavramı çoğu Üye Devlet için yenidir ve şirketlerin ve uygulayıcıların bu kavramın anlamını değerlendirmek için zamana ihtiyacı bulunmaktadır.;

⁴⁰⁵ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52,

⁴⁰⁶ Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 481; Bird’ün bu görüşünün aksine Van Hulle tarafından yapılan çalışmanın sonuçları dikkat çekicidir. 1989 yılında Avrupa Birliği üyesi 15 ülkede 400 şirkete yapılan çalışmada sadece 10 durumda dürüst resmin verilebilmesi için ulusal yasal düzenlemelerden sapıldığı saptanmıştır. Sadece 7 durumda notlarda ek bilgi verildiği ve sapmanın gerekçesine ilişkin açıklama yapıldığı görülmüştür. Van Hulle bu durumun 1989 yılında İngiltere dışında ilkenin uygulandığını gösterdiğini ve ilkenin koyu taraftarı olan Hollanda ve İngiltere’de sadece bir vakının meydana gelmiş olmasının ilkenin öneminin abartıldığını gösterdiğini vurgulamıştır. Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s. 103;

yetersiz olunması, eksik ya da önyargılı olarak hazırlanması, diğer pay sahipleri veya menfaat sahiplerinin korunmasını gözetmemesi yasal sorumluluğu doğuran başlıca hallerdir⁴⁰⁷.

1. 4. Direktifin 1971 Taslağında Dürüst Resim İlkesi

1971 taslağının ikinci maddesinde dürüst resim ilkesi şu şekilde düzenlenmiştir.

“1.Yıllık finansal tablolar; bilanço, kar ve zarar hesabı ve hesaplar üzerindeki açıklamalardan oluşacaktır. Bu belgeler bileşik bir bütünlük teşkil eder.

2. Yıllık finansal tablolar düzenli ve düzgün⁴⁰⁸ muhasebe ilkelerine uygun olmalıdır.

3.Onlar, anlaşılır bir şekilde düzenlenmeli ve varlıkların değerlemesi ve yükümlülükler ve hesapların düzeni konularında şirketin varlıkları, yükümlülükleri ve finansal durumu ve sonuçları hakkında mümkün olduğunca en doğru⁴⁰⁹ durumunu yansıtmalıdır.”

Düzenlemeden anlaşılacağı üzere; 1971 taslağının ikinci maddesinde dürüst resim ilkesi yer almamış, bunun yerine hesapların düzenli, düzgün ve doğru olması gerekliliğine yer verilmiştir⁴¹⁰.

2. 4. Direktifin 1974 Taslağında Dürüst Resim İlkesi

1974 taslağının ikinci maddesinde dürüst resim ilkesi şu şekilde düzenlenmiştir.

⁴⁰⁷ Flint,1982, s. 34;

⁴⁰⁸ “Regular and proper” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Bu ifade dilimize düzenli ve düzgün olarak çevrilebilir.

⁴⁰⁹ “Accuracy” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Bu ifade dilimize “doğru” olarak çevrilebilir.

⁴¹⁰ Walton, The Drafting Of The Fourth Directive, 1997, s.726, ilkenin güçlü bir muhalefet ile karşılaşmadığı yazar tarafından vurgulanmıştır. Yazar aynı zamanda 1971 taslağından sonra tüm kurumsal oyuncuların ilkenin yeniden formüle edilmesini beklediğini de belirtmiştir.;

“1. Yıllık finansal tablolar; bilanço, kar ve zarar hesabı ve hesaplar üzerindeki açıklamalardan oluşacaktır. Bu belgeler bileşik bir bütünlük teşkil eder.

2. Şirket finansal tabloları şirketin varlık, yükümlülük ve finansal durumu ve sonuçlarına ilişkin dürüst resmi vermelidir.

3. Onlar, anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmeli ve 4 direktif hükümleri ile uyumlu olmalıdır.”

4 direktifin 1974 taslağında düzenli, düzgün ve doğru olması yerine dürüst resim ilkesine yer verildiği görülmektedir.

1974 Direktif tasarısı hem dürüst resmi verme hem de Direktif yükümlülüklerine uyma gerekliliklerini içermektedir. Ancak tasarı bu iki gerekliliğinin anlaşmazlığa düşebileceği durumlarla ilgilenmemiştir⁴¹¹. Bir görüş uygulamanın dürüst resmin aranmasına yönleneceği yönündedir ancak 1974 taslağında dürüst resim ilkesine bir üst hukuk normu niteliği verilmemiştir.

3. 4. Direktifin 1978 Yılında Yürürlüğe Giren Son Halinde Dürüst Resim İlkesi

1978 yılı, 4. Direktifin son halinin ikinci maddesinde dürüst resim ilkesi şu şekilde düzenlenmiştir.

“

1. Yıllık finansal tablolar; bilanço, kar ve zarar hesabı ve hesaplar üzerindeki açıklamalardan oluşacaktır. Bu belgeler bileşik bir bütünlük teşkil eder. Onlar, anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmeli ve 4 direktif hükümleri ile uyumlu olmalıdır.

2. Şirket finansal tabloları şirketin varlık, yükümlülük ve finansal durumu ve sonuçlarına ilişkin dürüst resmi vermelidir.

⁴¹¹ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 39;

3. Bu direktifin hükümlerinin uygulanmasında dürüst resim vermek için 3. paragrafın yeterli olmayacağı yerlerde, ek bilgi verilmesi gerekir.

4. İstisnai durumlarda, 4 direktifin düzenlemesinin uygulanmasının 3. paragraftaki yükümlülük ile bağdaşmaması durumunda, direktifin ilgili düzenlemesinden sapılarak dürüst resmin sağlanması için 3. Paragraf uygulanır. 4 direktif hükümlerinden bu şekilde sapıldığı durumlarda, hesaplarda ek açıklama yapılması ve bu sapmanın gerekçesinin ve varlıklar, yükümlülükler ve şirketin durumu ve kâr zarar hesaplarına etkisi konusunda bir açıklama yapılması zorunludur. Üye devletler istisnai durumları tanımlayabilir ve bu durumda yapılması gerekenlere ilişkin özel kurallar düzenleyebilirler.”

Bu amaçla Avrupa ülkelerinin direktifleri ele alındığında dürüst resim ilkesinin ayırt edici özellikleri (i) üst hukuk normu niteliğinde olup olmadığı (ii) bu gerçeği tasvir etmek için gerekli ise ayrıntılı kuralların çiğnenip çiğnenmeyeceğidir. Direktifin 1978 yılı taslağının dürüst resim ilkesine açıkça bir üst hukuk normu niteliği sağladığı görülmektedir⁴¹².

Dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliğinin kötüye kullanılmasının önüne geçmek amacı ile bazı kısıtlamalar getirildiği görülmektedir⁴¹³. Şöyle ki ilkenin özel gücü⁴¹⁴ ancak istisnai durumlarda uygulanabilir ve bu uygulama notlarda yer verilecek açıklamalar ile desteklenir⁴¹⁵. Açıklamaların gerekçeli olması ve hesaplara olan etkileri içermesi gerekir⁴¹⁶. Bir diğer kısıtlama 2.5 maddesinin son cümlesinde

⁴¹² Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s.712;

⁴¹³ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.101;

⁴¹⁴ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.694, yazar bu özel gücün annelik gibi olduğunu savunmuştur.; Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.140 yazarlar dürüst resim ilkesinin kendi içinde çok da önemli olmadığını; ilkenin yasal bir düzenleme olması sebebi ile ekstra bir statü kazandığı görüşündedir.;

⁴¹⁵ Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s. 719-720 dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliğine sahip olmasına karşı olanların her zaman bu niteliğin kötüye kullanılabileceğine vurgu yaptıkları ve istisnaların göz ardı edilemeyeceğinin açık olduğu yazar tarafından vurgulanmıştır. Bununla birlikte üst hukuk normunun uygulanmasını ek bilginin notlarda verilmesi takip etmelidir ve bu durum denetçiler tarafından kontrol edilmelidir.;

⁴¹⁶ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s. 102 yazara göre bir diğer kısıtlama Direktifte Madde 2 (5)'de bulunmaktadır. Üst hukuk normu özelliğinin kullanımını sınırlamak amacıyla, Üye Devletler istisnai durumları belirlemelidir. Yazar, hiçbir Üye Devletin bu istisnai durumları belirlemediğini belirtmektedir. Bir de unutulmamalıdır ki Dördüncü Direktif uyum için bir araçtır

yer alan “Üye devletler istisnai durumları tanımlayabilir ve bu durumda yapılması gerekenlere ilişkin özel kurallar düzenleyebilirler.” ifadesidir⁴¹⁷. Van Hulle hiçbir topluluk üyesi devletin istisnai halleri belirlemeye yönelik bir çalışma içinde olmadığını belirtmiştir⁴¹⁸. Bunun yanı sıra devletlerin özel kurallar belirleyebilmelerini de harmonizasyon açısından sakıncalı bulmuştur⁴¹⁹. Van Hulle 1997 yılındaki çalışmasında da aynı noktaya değinmiş ve üye devletlerin direktif düzenlemelerine aykırı ek standartlar oluşturmalarının mümkün olmadığını vurgulamıştır⁴²⁰. Örneğin direktifte belirlenen değerlendirme yaklaşımından farklı bir metodun üye devletlerce tercih edilmesinin söz konusu olamayacağını belirtmiştir⁴²¹.

Dördüncü Direktifin 2 (3) (4) (5) fıkralarını uygulayarak, çoğu topluluk ülkesi kendi ulusal hukuk düzenlemelerine ilkeyi dahil etmişlerdir. Almanya bu konuda tek istisna gibi görünmektedir⁴²². Arden 1997 yılında yaptığı değerlendirme ise İngiltere’de finansal tabloların sunumunun sermaye piyasası düzenlemelerinden

ve bireysel özgürlüğün çok olduğu durumda uyumsallaştırmak zor olmaktadır.; Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.697;

⁴¹⁷ Arden, A European Perspective, 1997, s. 679, yazara göre farklı ortamlar için farklı muhasebe uygulamaları söz konusu olamaz;

⁴¹⁸ Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s.87, Norveç ilkenin üst hukuk normu niteliğine en faklı yaklaşımı sergileyen ülkedir. 4. Direktifin 2.5 maddesinin son cümlesinde yer alan istisnai hallere ulusal mevzuatlarda yer verilebileceği yönündeki düzelemeyi uygulayarak “istisnai vakıları” belirleme yoluna gitmiştir.; Alexander & Archer, True And Fair Override, 2003, s.8-9; SSAP 19’un 2.5 maddesinin son cümlesine dayandırılarak oluşturulduğu savunulmuştur.; Godfrey & Chalmers, 2007, s. 50; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 116;

⁴¹⁹ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.102 yazara göre Madde 2 (5)’in son cümlesi sadece Üye Devletler tarafından şirketlerin dürüst resim ilkesinden yararlanma olasılıklarını kısıtlamaktadır.; Vieten, A European Retrospective, 1996, s.382, yazar 4. Direktifin, üye devletler tarafından farklı kelimeler kullanılmasına rağmen dürüst resmin anlamına ve uygulamasına ilişkin bir Harmonizasyon sağlayacağı görüşündedir.

⁴²⁰ Aksi yöndeki Norveç Uygulaması için, Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s. 87;

⁴²¹ Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s.712; Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s.87, yazarlar Norveç’in istisnai halleri belirleme çabası içine girdiğini ve dolaylı maliyet ve faizlerin üretim maliyetine eklenebileceği yönündeki düzenlemenin bu duruma örnek teşkil ettiğini belirtmişlerdir.;

⁴²² Vieten, A European Retrospective, 1996, s.382; Alexander & Eberhartinger, In The EU, 2009, s. 576;

etkilendiğini buna karşın diğer ülkelerde muhafazakâr vergi düzenlemelerinin finansal tablolar, muhasebe düzeni ve kar dağıtımı üzerinde etkili olduğunu savunmuştur⁴²³.

4. Avrupa Birliği 4. Direktifi Ve Dürüst Resim İlkesi

4. Direktif çalışması 1965 yılında Elmendorff başkanlığında başlamıştır⁴²⁴. 1965 yılında komisyon, altı ülkenin (Fransa, Almanya, Belçika, İtalya, Hollanda ve Lüksemburg) muhasebe uzmanlarından oluşmuştur. Komisyonun görevi halka açık şirketler için muhasebe kurallarının uyumuna yönelik rapor hazırlamaktır⁴²⁵. Direktifin üç büyük taslağı vardır. Elmendorff'un ilk olarak 1966'da toplanan komitesi, Avrupa Birliği'ne üye olan altı ülkenin profesyonel muhasebe uzmanlarından oluşmaktadır⁴²⁶. Alman hukukunun birçok kıta ülkesinin kurallarıyla ortak yanı, açık veya örtülü bir şekilde hiçbir dürüst resim gerekliliğine sahip olmamasıdır⁴²⁷. 1966 tasarı metninde “açıklıktan” bahsedilmesine karşın “doğru” veya “adillikten” bahsedilmemiştir. Elmendorff Komitesi, 1968 AB Komisyonu'na Dördüncü Direktifin bir taslağını vermiş ve Komite en son 1970'te toplanmıştır. Dördüncü Direktifin ilk taslağı 1971 yılında Komisyon tarafından yayınlanmış ve “adillik-fairness” özelliği metinde yer almamış olmasına rağmen finansal tabloların “doğruluğuna” metinde yer verilmiştir.

Ocak 1973'te İngiltere, İrlanda ve Danimarka'nın komiteye gelişi ile birlikte komite çalışmalarını sürdürmüştür⁴²⁸. Danimarka'nın kısa bir muhasebe hukukuna sahip olması ve İkinci Dünya Savaşı ile birlikte Anglo-Amerikan sisteminden etkilendiği görülmektedir⁴²⁹. Buna rağmen Danimarka dürüst resim ilkesi ya da ona

⁴²³ Arden, A European Perspective, 1997, s. 679;

⁴²⁴ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 62;

⁴²⁵ Walton, The Drafting Of The Fourth Directive, 1997, s.722;

⁴²⁶ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 37;

⁴²⁷ Alexander, A European, 1993, s. 61; Ordelheide, A German Perspective II, 1996, s.495-496;

⁴²⁸ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 37; Walton, The Drafting Of The Fourth Directive, 1997, s.722; Godfrey & Chalmers, 2007, s. 50;

⁴²⁹ Karel Van Hulle, “The True And Fair View In The European Union” **European Accounting Review**, 1997, V.6, N.4, p. 711;

benzer bir ilkeye sahip değildir⁴³⁰. Birleşik Krallık ve İrlanda muhasebenin tutulmasına ilişkin kısa kurallara ve “dürüst resim ilkesinin” yasal üstünlüğüne sahiptirler⁴³¹. Bu üç ülkenin katılımı ile direktifte birçok değişiklik meydana gelmiş ve özellikle, yukarıda görüldüğü gibi dürüst resim ilkesi dördüncü direktifin ikinci taslak metninde, 1974 yılında, kendisine yer bulmuştur. Bu durum Elmendorff Komitesi sekreteri ve AB Komisyonu tarafından onaylanmıştır⁴³². Her ne kadar 1974 taslağında dürüst resim ilkesi yer alsaydı da bu düzenleme ilkenin bir üst kuralı olma özelliğini kapsamamaktadır. 1974 taslağı özellikle hem dürüst resmin verilmesini hem de 4. Direktif düzenlemeleri ile uyumlu olmayı düzenlemektedir. Ancak 1974 tasarısı ilke ve kuralların birbirleri ile çelişebileceği durumlarda ne yapılacağını düzenlememiştir⁴³³. Bu noktada bir görüş 4. Direktif hükümlerinin uygulanmasının doğrudan dürüst resmi vereceğidir. Bu görüş; başta Alman görüşü ve uygulaması olarak ilk olarak karşımıza çıkmış ve daha sonraki dönemlerde de ABD ve Avusturalya tarafından da belirlenmiştir. Bu görüş ve uygulama, Birleşik Krallık, başta olmak üzere, dürüst resim ilkesinin öncelikli olarak tartışıldığı ülkelerin uzmanları tarafından kabul edilmemiştir. Uzmanlar dürüst resim ilkesinin temel felsefesinin diğer yasal düzenlemelerin üstünde bir norm olması gerektiği görüşündedir⁴³⁴. Örneğin, muhasebe gereklilikleri sebebi ile varlıkların amortismanında, vergi değerini düşürmek için yasal olan uygulamalara başvurulabilir. Ancak bu durumda şirket hesaplarının dürüst resmi vermeyeceği, hesaplara yasalara uygun olarak hazırlanmış olsa dahi sadece vergisel menfaatler sebebi ile hesapların düzenlendiğini ve bu sebeple de gerçeği aslına ve ihtiyaca uygun olarak yansıtmadığını söylemek mümkündür⁴³⁵.

⁴³⁰ Vagn Thorup & Nikolaj Hansen & Claus Juel Hansen & Arne Ottosen, “Denmark”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.I**, Cambridge University Press, 2006, s. 197, Muhasebe Kanunu’nun 11/1. maddesinde şirketin finansal tablolarının dürüst resminin denetimine yer verilmiştir;

⁴³¹ Catherine McConville, **Company Law**, 3. Edition, Round Hall, 2013, s. 126-127;

⁴³² Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 62;

⁴³³ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s. 65;

⁴³⁴ Tweedie, 1983, s. 425; Van Hulle, *The True And Fair View*, 1997, s.713;

⁴³⁵ Parker & Nobes, *An International View*, 1994, s.67;

1978 taslağında dürüst resim ilkesinin İngiliz uygulamasından gelen bu üst hukuk normu niteliğindeki gücünün yer aldığı görülmektedir⁴³⁶. Ancak tartışma bu noktada sonlanmamış ve ilkenin uygulamaya olan etkisi daha kompleks bir hal almıştır⁴³⁷.

5. Avrupa Birliği 7. Direktifi Ve Dürüst Resim İlkesi

Yedinci Direktif konsolide hesaplarla ilgilenir⁴³⁸. Yukarda da belirtildiği gibi, ilk taslak Elmendroff Komitesi tarafından 1970’de hazırlanmıştır. Ancak taslak 1976’ya kadar ne Komisyon tarafından ne de 1983’e kadar Komite tarafından yayınlanmıştır⁴³⁹. Yedinci Direktif, 4. Direktifin birçok şartını sağlamaktadır. Yedinci Direktifte konsolide edilen hesapların, varlıkların, pasiflerin ve topluluğun finansal durumunun dürüst resmi vermesi ve topluluğun kar / zararını bir bütün olarak ele almasına yer verilmiştir. Ayrıca direktifin 16. Maddesinde ilkenin üst hukuk normu niteliği vurgulanmıştır⁴⁴⁰.

6. Avrupa Birliği 4. Ve 7. Direktiflerinin Anlamları Ve Topluluk Üyesi Ülkelerin İç Hukuklarına Etkileri

Avrupa Birliği mevzuatında genel kabul edilmiş muhasebe standartları ve genel uygulamadan bağımsız olarak ilkenin bir mevcudiyeti olmasının amaçlandığı

⁴³⁶ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 154; Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s.712; Ulusoy, Bağımsız Dış Denetim, 2007, s. 62, 4. Direktif, şeffaflık ve dürüst resim verme ilkelerinin şirketler öğretisine egemen olmasını sağlamasının yanında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasının yolunu açmıştır.; Jayne M. Godfrey & Keryn Chalmers, **Globalisation of Accounting Standards**, Edward Elgar, 2007, s. 10;

⁴³⁷ Parker & Nobes, An International View, 1994, s.67; Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.104 yazara göre en önemli problem topluluk üyesi ülkelerde harmonizasyonun sağlanmasıdır. Bu sağlanmadıkça dürüst resim ilkesi tam olarak hayata geçemeyecektir. Yazara göre, Dördüncü Direktif’in mevcut ve gelecekteki muhasebe problemlerine yetecek çözümler içerdiği iddia edilemez. Bu ilerlemenin yeknesak kuralların ve seçeneklerin kaldırılması yoluyla gerçekleşmesi olası değildir. Farklılıkların belirlenmesi ve farklı kurallar ve uygulamalar arasında köprüler kurulması için daha fazla görüş sunulmalıdır. Walton, Company Law And Accounting, 1993, s. 286, yazar harmonizasyon konusunda zaten birçok Avrupa ülkesinin geçmişte de yasalarının birbirinden etkilendiğini belirtmiştir. 19. Yy’da resmi ve zorunlu olmamasına rağmen bir harmonizasyon olduğunu belirtmiştir.; benzer görüş için yazarın diğer makalesi Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s. 53;

⁴³⁸ Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 877, par. 664;

⁴³⁹ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 40;

⁴⁴⁰ Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 877, par. 664;

açıkça görülmektedir⁴⁴¹. Ordelheide anlaşmazlık halinde herhangi bir Avrupa Komisyonu yetki alanında dürüst resim ilkesinin nihai anlamının farklı yorumlanabileceğini ve özellikle ilkenin yaratıcılarının amaçladığı anlamdan oldukça farklı bir anlamın ortaya çıkabilmesinin ihtimal dâhilinde olduğunu belirtmiştir⁴⁴². Ordelheide dürüst resim ilkesinin Birleşik Krallık ‘ta ki anlamının başka bir ülkede farklı yorumlanabileceğini belirtmiştir⁴⁴³.

Bird⁴⁴⁴ ve Van Hulle⁴⁴⁵ dürüst resim ilkesi ile anlatılanın uygulama ile ilgili olduğu göz önünde bulundurulduğunda ve farklı Avrupa ülkelerinde açıkça farklı olan uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda; mahkemenin dürüst resim ilkesinin her topluluk ülkesinde aynı anlama geldiği görüşüne varabilmesinin zor olacağı görüşündedir⁴⁴⁶. Bir başka topluluk üyesi devlette hesap kullanıcıları için raporların dürüst resmine ulaşılması için bazı ekstra açıklamaların verilmesi gerekli olabilir⁴⁴⁷. Bu noktada topluluk hukukunda bir Danimarkalı şirketin özellikle bir Yunan hesap kullanıcısına yardımda bulunabilecek açıklamalar yapmadığı için dürüst resmi vermediğinin gündeme geleceği belirtilmiştir⁴⁴⁸. Bu görüş ve eleştiri Ordelheide, Bird ve Van Hulle tarafından sıkça dile getirilmiştir. Dürüst resim ilkesinin anlamının

⁴⁴¹ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.99;

⁴⁴² Ordelheide, A German Perspective I, 1993, s. 81; Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 484;

⁴⁴³ Parker & Nobes, An International View, 1994, s.74, Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.100;

⁴⁴⁴ Bird, “What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 484;

⁴⁴⁵ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s. 100;

⁴⁴⁶ Parker & Nobes, An International View, 1994, s.74; Bird, “What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 484;

⁴⁴⁷ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 155, par. 78, yazarlar tarafından hesap kullanıcıları için yeterli miktar ve kalitedeki bilginin sunulması ile dürüst resmin verilebileceği savunulmuştur. Bu noktada yeterli miktarın belirlenmesinde de muhasebe meslek mensuplarının sorumlu olduğu ve yöneticilerin, yatırımcıların bankacıların başta olmak üzere tüm hesap kullanıcıların beklentilerinin karşılanmasında yönünde bilgiye yer verilmesi gerektiği vurgulanmıştır.; Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.100 yazara göre yıllık finansal tablolar bir Topluluk üyesi devlette dürüst resmi verir iken, başka bir üye devlette aynı yorumlanmayabilir. Kökenindeki ortamda dürüst resmi verebilir, ancak diğer ülkede okuyucular için de dürüst resmi verebilmesi için bazı ilave açıklamalara şüphesiz ihtiyaç bulunmaktadır. Muhasebe direktiflerinin hesaplarda birçok durumda ek bilgileri de gerektirmesi bundan kaynaklanmaktadır.; Don E. Garner & David L. McKee & Yosra AbuAmara McKee, **Accounting and The Global Economy After Sarbanes -Oxley**, 2008, s. 200;

⁴⁴⁸ Parker & Nobes, An International View, 1994, s.74;

uygulama ve hesapları hazırlayan yönetim kurulu ve denetçilerin yetenek ve deneyimleri ile yakından ilgili olduğu ve farklı Avrupa Birliği üyesi devletlerde uygulamanın net bir şekilde farklı olduğu belirtilmiştir. Mahkemenin her bir Avrupa Birliği üyesi devletin aynı dürüst resim anlamına vardığının görülmesinin zor olduğu görüşü doktrinde savunulmuştur⁴⁴⁹.

Bu noktada diğer üye ülkelerdeki hesap kullanıcıları için dürüst resmi vermek için daha çok açıklamanın gerektiğine şüphe yoktur. Ayrıca Parker ve Nobes, Danimarkalı bir şirketin Yunanlı hesap kullanıcılarına yardımcı olmasının mantıklı olduğunu ve daha fazla dipnot ve açıklamanın zararı olmayacağını savunmuştur. Daha öncede belirtildiği üzere, dürüst resim ilkesinin doğrudan etkisi muhasebe kuralları üzerinde görülür. İlkenin dolaylı ilkesi bir üst hukuk normu niteliğinde olması sebebi ile uygulayıcılar üzerindeki etkisidir. Üst hukuk normu niteliğindeki doğası sebebiyle gerek kanun koyucu gerek yönetimden sorumlu olanlar ve gerekse de denetçiler tarafından ilkenin özümsemesi zordur. Dördüncü direktifin bu dönemde topluluk muhasebesine çeşitli etkileri olmuştur⁴⁵⁰. Buna örnek olarak genel kabul edilmiş muhasebe ilkelerinin stok ve süreçteki işlere ilişkin “son giren ilk çıkar (LIFO)” ilkesi verilebilir. Son giren ilk çıkar prensibinin dürüst resmi vermeyeceği için kullanılmaması gerektiği ileri sürülmüştür⁴⁵¹. Şöyle ki, LIFO stok değerlendirme yöntemi satılan malın maliyetini gerçeğe yakın hesaplayarak brüt satış karının şişirilmesini önler⁴⁵². Bununla beraber stoklar, daima ilk giren partilerin birim fiyatı ile değerlendirildiğinden gerçekten düşük bir değerle bilançoda yer almış olur⁴⁵³. Bu durumda bilançonun dürüst resmi vermesi mümkün olmaz.

⁴⁴⁹ Van Hulle, *The True And Fair View*, 1997, s.716, yazar 1997 yılında halen Avrupa Adalet Divanının dürüst resim ilkesinin anlamını tartışmaya fırsatı olmadığını belirtmiştir.;

⁴⁵⁰ Van Hulle, *Truth And Untruth About*, 1993, s.99, yazara göre ilke Avrupa Topluluğu Muhasebe Direktiflerinde yer alması nedeniyle Topluluk Hukuku kavramıdır.;

⁴⁵¹ Arden, *A European Perspective*, 1997, s. 679; Aisbitt & Nobes, *In Recent National Implementations*, 2001, s. 87;

⁴⁵² Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 523;

⁴⁵³ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 523;

Topluluk üyesi ülkeler arasında yaşanan bu farklı uygulamalar doktrinde de tartışılmıştır⁴⁵⁴. Bu tartışmalar Dördüncü Direktifin dürüst resim ilkesini düzenleyen 2.5 maddesi üzerinden gerçekleşmiştir.

“İstisnai durumlarda, 4 direktifin düzenlemesinin uygulanmasının 3. paragraftaki yükümlülük ile bağdaşmaması durumunda, direktifin ilgili düzenlemesinden sapılarak dürüst resmin sağlanması için 3. Paragraf uygulanır. 4 direktif hükümlerinden bu şekilde sapıldığı durumlarda, hesaplarda ek açıklama yapılması ve bu sapmanın gerekçesinin ve varlıklar, yükümlülükler ve şirketin durumu ve kâr zarar hesaplarına etkisi konusunda bir açıklama yapılması zorunludur. Üye devletler istisnai durumları tanımlayabilir ve bu durumda yapılması gerekenlere ilişkin özel kurallar düzenleyebilirler.”

Alexander 2.5 fıkrasının üye devletlere istisnai durumları tanımlamalarına ve ilgili özel kurallar koymalarına izin verdiği görüşündedir⁴⁵⁵. Buna karşın Van Hulle 2.5 düzenlemesinin esnekliği artırmak değil azaltmak için tasarlandığını öne sürmüştür⁴⁵⁶. Bu tartışmaların neticesinde İngiltere Şirketler Kanunu 1989 değişiklikleri yapılmış ve 1989 Şirketler Kanunu standart belirleyicilerin görüşlerine daha da yakınlaştırmak amacıyla dürüst resim ilkesine ilişkin bölüm değiştirilmiştir.

Bazı ülkelerde, 4. Direktifin uygulanması açıkça Anglosakson geleneklerine göre yapılan muhasebeciliği değiştirme yöntemi olarak kullanılmıştır. Uluslararası sermaye akışlarının büyümesi ve sermaye piyasalarının genişlemesi ile hükümetler de

⁴⁵⁴ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, par. 17, yazarlar bu farklılığın olağan olduğunu savunmuşlardır. İlkenin zaman içinde geliştiğini ve bu gelişimin devam ettiğini, farklı zamanlarda farklı içeriğe sahip olduğu gibi farklı ülkelerde de farklı içeriklerin olabileceğini belirtmişlerdir. Buna karşın Avrupa Mahkemesinin tek bir uygulama arayışı içinde olabileceğini de vurgulamışlardır.

⁴⁵⁵ David Alexander, “A European True And Fair View”, **European Accounting Review**, 1993, p. 59; Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.697; Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s.713, yazar bu düzenlemenin ortaya çıkışına yer verir. Buna göre İtalyan delegasyonu üye devletlerin istisnai hallerde düzenleme yapabilmelerine ilişkin eklemenin yapılmasını talep etmiştir. Ancak delegasyonunun amacı ilkenin üst hukuk normu niteliğinin şirketler tarafından kötüye kullanılmasının önüne geçmektir. Ancak Van Hulle bu ifadenin üye devletler arasında uzlaşma amacıyla kullanılmaya başlandığını belirtir.

⁴⁵⁶ Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s.713;

bu yönde ilerlemiştir. Örneğin, Danimarka direktifi ilk uygulayan ülke olmakla birlikte direktife birçok katkı sunmuştur⁴⁵⁷.

Fransa’da vergi ve muhasebe arasındaki ilişki karmaşık olmasına rağmen “*image fidele-dürüst resim*” kuralının vergiye dayalı kuralların gücünü doğrudan azaltan bir etkisi olduğu öne sürülmüştür. Bu durum öncelikle 7. Direktif ’in uygulanmasından kaynaklanan konsolide olmuş hesaplara (verginin alakasız olduğu) ilişkin düzenlemelerde açıkça görülür. Birçok büyük Fransız şirket topluluğu Anglosakson muhasebe standartları ile uyumlu hareket etmiş ve bu sürece Borsa Düzenleme Kurumu ’da (*Commission des Operations de Bourse*) uymuştur⁴⁵⁸. Fransa özelinde tartışmaların; özün önceliği, kira sözleşmelerinin sermayeleştirilmesi, ertelenmiş vergi ve dövizden elde edilen değişken kazançların tanınması konularında toplandığı görülmektedir. Francis Lefebvre (1992) Fransa’da yasal “*une image fidele – dürüst resmi*” verme şartının etki alanlarının kuralların mevcut olmadığı ya da yeterince detaylandırılmadığı alanlarda olması gerektiğini öne sürmektedir⁴⁵⁹. Fransa özelinde farklılık gösteren bir diğer önemli husus ise; 4. Direktifin 2.4 nolu maddesinin de dipnotlarda ek bilgi verilmesi yönündeki zorunluluğunun Fransız iç hukukuna “ek bilginin eklerde verilmesi” yönündeki düzenlemedir.

İspanya’da vergiye dayalı muhasebe anlayışının dürüst resim ilkesi ile “tam bir muhasebe dönüşümüne” yol açtığı öne sürülmüştür. Kiralama konusunda özün önceliğine yapılan göndermeler buna örnek olarak gösterilebilir. 4. Direktifi yürürlüğe koyan 1989 yılı Genel Muhasebe Uygulamaları Kanunu finansal kiralamaların sermayeleştirilmesini şart koşturmaktadır. Ancak bu durum özde adil olsa bile kanunda esassız görünebileceği için 1990 yılı Genel Muhasebe Uygulamaları Kanunu’nda sermayeleştirilen kiralamaların gayri maddi varlıklar olarak gösterilmesi yönünde değişiklik yapılmıştır. Ancak sermayeleştirme yapan diğer ülkelerde bunlar maddi varlık olarak dahil edilmektedir. Bazı değişikliklere rağmen, İspanya “*imagen fiel –*

⁴⁵⁷ Van Hulle, *The True And Fair View*, 1997, s.711, Dürüst resim ilkesine üst hukuk normu özelliği verilmesi, özellikle Danimarka, Hollanda ve İngiltere heyetlerinin talebi üzerine Avrupa Muhasebe Hukukunun önemli bir özelliği olarak Muhasebe Direktifleri’ndeki yerini almıştır.

⁴⁵⁸ Merle, *Sociétés Commerciales*, 2012, s. 877, par. 664;

⁴⁵⁹ Vieten, *A European Retrospective*, 1996, s.382;

dürüst resim” ifadesini kesin olarak yasal bir düzenleme olarak yer vermiştir. İspanya Ticaret Kanununa göre: “yıllık hesaplar açık bir şekilde hazırlanmalı ve net varlıkların dürüst resmini, mali durumunu, işletmenin net kar ya da zararını yasal hükümlere uygun olarak” göstermelidir⁴⁶⁰.

Almanya’nın “özel kuralların genel kurala üstünlüğü” prensibinin bu konuda özel bir istisna olduğunu belirtmek gerekir. Buna göre Almanya dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliğini kabul etmemiştir⁴⁶¹. Almanya daha sonraları İspanya gibi genel kabul edilmiş muhasebe kuralları ile uyumlu olmayı düzenlemiştir⁴⁶². Almanya’da dipnotlarda ek açıklamalarda bulunulması da düzenlenmiştir. İngiltere gibi Almanya’da da 4. Direktife rağmen geleneklerini sürdürebilmesi için kendince bir yol bulmuştur.

Sonuç olarak Dördüncü ve Yedinci Direktifin topluluk üyesi ülkeler üzerindeki etkileri beş grupta toplanabilir. İlk gruba örnek olarak İngiltere ve İrlanda verilebilir. Bu ülkelerde dürüst resim ilkesinin kuvvetli bir üst hukuk normu niteliğine sahip olduğu görülmektedir. Yönetimden sorumlu olanlar ve denetçiler tarafından yasa ve standartların yorumlanmasında ya da yasa veya standartların olmadığı yerde ve bazen yasa ve standartları geçersiz kılmak için dürüst resim ilkesi kullanılır⁴⁶³.

İkinci grup, Hollanda’nın bakış açısına benzer şekilde yönetimden sorumlu olanlar/denetçiler tarafından temel ilke olarak yasa ve yönetmeliklerin yorumlanmasında kullanılır. Ancak ilkenin üst hukuk normu niteliği istisnaidir ve genel kabul görmüş muhasebe standartların belirlenmesinde, yönetmeliklerin hazırlanmasında kullanılır, fakat yasal düzenlemeler üzerindeki yaptırım gücü sınırlıdır.

⁴⁶⁰ Parker & Nobes, An International View, 1994, s.74

⁴⁶¹ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, par. 18, yazarlar Alman yargılamasında 4. Direktife atıf yapılarak dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk normu olduğu yönünde karar alınması gerektiğini savunmuşlardır.; Alexander & Eberhartinger, In The EU, 2009, s. 576;

⁴⁶² Evans, 2003, s.322 yazar Almanya’nın bu tercihinin ABD “gerçeğe uygun sunum – fair presentation” ile benzerlik gösterdiğini savunmaktadır.;

⁴⁶³ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.697;

Üçüncü grup özellikle Fransa ve İspanya gibi yabancı sermaye dolaşımına uyum sağlamaya çalışan ülkelerde görülür. Bu grupta dürüst resim ilkesi, üst hukuk normu niteliğinin istisnai olduğu ancak yasal düzenlemelerde kullanılmış bir ilke olarak karşımıza çıkar. Özellikle vergi mevzuatının etkisi altında olmayan ihtiyaçlar ve bu ihtiyaçların yorumlanmasında kullanıldığı görülmektedir. İlkenin yaptırım gücü sınırlıdır.

Dürüst resim ilkesinin etkisinin sınırlı olduğu, vergi mevzuatına ilişkin düzenlemeler dışında kullanıldığı ve bir hukuk normu olarak değil bir muhasebe prensibi olarak görüldüğü dördüncü grubun en önemli temsilcisi İtalya'dır.

Son grupta yer alan Almanya'da dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk normu niteliği yoktur⁴⁶⁴. Bunun dışında vergi mevzuatı dışındaki ihtiyaçlar için kullanılabilir olup olmadığına ilişkin bir tespit de yapılamamıştır.

İngiltere'de ayrıntılı yasalar veya hatta standartlar yokken, yasada yer alan dürüst resim ilkesi, ilkeye İngiltere'deki bakışı; özellikle bir üst hukuk normu niteliğine olan bakışı etkiler⁴⁶⁵. Fakat 1970'den beri düzenlemeler artmıştır, bundan dolayı yönetimden sorumlu olanlar ve denetçiler özel durumlar için dürüst resim ilkesini kullanışlı bulmuşlardır⁴⁶⁶. Bu yaklaşıma topluluk içinde İrlanda ve Hollanda'nın yakınlık gösterdiği kabul edilebilir.

Dürüst resim ilkesi aracılığı ile Anglosakson uygulamalarının topluluğun muhasebe kurallarında önemli değişikliklere yol açmasına topluluk üyesi ülkeler farklı tepki vermiştir⁴⁶⁷. Özellikle bazı ülkelerde (ör: Fransa ve İspanya) kuralların reforma eşlik etmek için düzenleyiciler tarafından bir felsefe olarak kullanıldığı görülmektedir. Fakat detaylı kuralların değişmesine rağmen, bu ülkelerde dürüst resim ilkesinin yasal

⁴⁶⁴ Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.155, par. 18, yazarlar Alman yargılamasında 4. Direktife atıf yapılarak dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk normu olduğu yönünde karar alınması gerektiğini savunmuşlardır.; Alexander & Eberhartinger, In The EU, 2009, s. 576;

⁴⁶⁵ Bird, What is "A True and Fair View?", 1984, s. 483; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 143;

⁴⁶⁶ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.694;

⁴⁶⁷ Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.99;

gereksinim etkisinin yönetimden sorumlu olanları, denetleyicileri ve kural yapıcılarını için dolaylı etkileri küçüktür⁴⁶⁸.

7. Avrupa Birliğinde Direktiflerden Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş

Avrupa Birliğinin Dördüncü ve Yedinci Direktifleri benimserken kovaladığı hedef sermaye şirketleri için minimum eşdeğer muhasebe ihtiyaçları belirlemek ve Avrupa Muhasebe Yönetmeliğini tamamen standardize etmemektir⁴⁶⁹. Bu amaçla Avrupa Birliği Üye Devletlerine muhasebe direktiflerini iç hukuklarına aktarma hususunda bir dereceye kadar esneklik fırsatı tanımıştır⁴⁷⁰. Bu esneklik direktiflerin içerisine pek çok opsiyon dahil edilerek sağlanmıştır. Bu düzensiz, bol opsiyonlu uygulama ve genel prensiplerin Üye Devletler arasında farklılıklar gösteren yorumlamalarının sonucu olarak Avrupa Birliği'nde de ayrı ulusal geleneklere dayanan pek çok farklı muhasebe uygulaması günümüzde varlıklarını sürdürmektedir⁴⁷¹. Bu iki direktif ile finansal raporlamada istenilen uyumlaştırma düzeyi Avrupa Birliği'nin tamamen entegre bir Avrupa ve finansal hizmetler pazarı hedefini gerçekleştirme yolunda yeterli olarak görülmemiştir^{472, 473}. Halka açık Avrupa Birliği şirketlerinin finansal tablo ve raporlarının karşılaştırılabilirliklerini arttırabilmek⁴⁷⁴ ve bu suretle onların sermaye pazarında finansal kaynaklar için eşit

⁴⁶⁸ Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s. 53 yazara göre Topluluk üyesi ülkelerde farklı imgelerin/kelimelerin kullanılması önemli değildir. Simgelenen kavram ayındır ve sonuç olarak aynı kapıya çıkar.;

⁴⁶⁹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:31978L0660> Council of the EC (1979) Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54(3)(g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies, Official Journal, L 222, 14 August 1978, p. 11-31;

⁴⁷⁰ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf European Commission (1995) Communication from the Commission: Accounting harmonisation: a new strategy vis-it-vis international harmonisation, COM (1995) 508.;

⁴⁷¹ Alexander & Archer, True And Fair Override, 2003, s. 16-17;

⁴⁷² <http://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/156721> European Commission (2000) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament: EU financial reporting strategy: the way forward, COM (2000) 359 final.

⁴⁷³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32001L0080> European Commission (2001a) Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on the application of international accounting standards, COM (2001) 80 final;

⁴⁷⁴ IAS Düzenlemesi Madde I den alınmıştır. Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 604, par. 502.;

şartlarda rekabet edebilmelerini sağlamak için, Avrupa Birliği halka açık Avrupa şirketlerinin konsolide hesaplarında 2005'ten itibaren ortak bir muhasebe kanununu – UFRS- uygulamalarını isteyerek Avrupa muhasebe düzenlemesini standartlaştırma kararı almıştır⁴⁷⁵. Ulusal farklılıklardan ve UFRS 'in iç hukuka aktarımlardaki ertelemelerden kaçınmak ve böylelikle “mutlak bir yasal belirlilik ve IAS 'ın tüm halka açık AB şirketlerinde tutarlı olarak uygulanmasını sağlamak için” Avrupa Birliği, IFRS 'i Avrupa Birliği yasama çerçevesine bir çeşit düzenleme olarak dahil etmiştir⁴⁷⁶. Bütün Üye Devletlerde tamamen ve doğrudan uygulanılabilirlik Avrupa Birliği Kurucu Antlaşması'nın 249/2 maddesi uyarınca sağlanmıştır.

Alexander ve Jermakowicz, UFRS 'in uygulanma zorunluluğuna rağmen farklı muhasebe işlemlerinin Üye Devletlerde varlıklarını sürdürmeye devam edeceğini; çünkü UFRS 'in “farklı ulusal bağlamlarda farklı biçimlerde yorumlanacağını” savunmaktadır⁴⁷⁷. Yazarlar UFRS 'in yürürlüğe girmesi durumunda, uluslararası bir sahada UFRS 'in farklı bağlamlarda, farklı amaçlarla, farklı tarihi geleneklerden etkilenecek ve onlarla yorumlanarak öznel olarak uygulanacaklarının farkında olunması gerektiğini ileri sürerler.

⁴⁷⁵ Wüstemann & Kierzek, 2006, s.94; Christopher Nobes, “The Importance Of Being Fair: An Analysis Of IFRS Regulation And Practice - A Comment”, **Accounting And Business Research**, V.39, N.4, 2009, p.415; Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 604, par. 502.; Conrad Meyer & Daniel Suter, “Swiss GAAP RPC 16 - Des Allègements Substantiels En Prévision Modifications Favorables Aux PME - Entrée En Vigueur Rétroactive Le 1er Janvier 2005”, **L'expert-Comptable Suisse**, p.640;

⁴⁷⁶ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32001L0080> European Commission (2001a) Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on the application of international accounting standards, COM (2001) 80 final.; Pietraru Alina, “A True And Fair View Of Implementation Of The IAS Regulations In The European Union”, **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**, V.17, N.3, 2008, p. 435; Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 604, par. 502;

⁴⁷⁷ Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.134, yazarlar kesin bir uyumun hem felsefi hem de doğal olarak mümkün olmadığı görüşündedir.; Aynı görüşteki Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s. 82; Aksi görüşteki Wüstemann & Kierzek, 2006, s. 98, Yazarların görüşüne göre, şayet dürüst resim ilkesinin AB çapında ortak bir anlamı olmasaydı, bu IFRS'nin içe aktarılma riski olduğu ve muhasebe talimatlarıyla uyumlu olmadığı anlamına gelirdi.;

Avrupa Birliği'nde ki bütün sermaye şirketleri arasında temel bir seviye sağlamak⁴⁷⁸ ve 4. ve 7. Direktifler ile başlatılan uyumlaşmayı korumak amacıyla⁴⁷⁹ Avrupa Birliği 4. ve 7. direktiflerinin tüm sermaye şirketleri için uygulanabilir kalması gerektiği ve IFRS tarafından sadece halka açık şirketler için uygulamaya açık hukuki çerçevenin tamamlanması gerektiği kararı alınmıştır⁴⁸⁰. UFRS, içerdiği kuralların katı bir biçimde uygulanmasını beklemek yerine 4. ve 7. Direktiflerde yer alan dürüst resim ilkesi ile uyumlu bir yapı tasarlamıştır. UFRS “bir işletmenin finansal durumunun ve performansının dürüst resmi vermesini” düzenlemiştir ki; bu durum direktifler ile uyumludur⁴⁸¹. Avrupa Birliği IAS Yönetmeliğinin 3.2 maddesinde⁴⁸² yer alan dürüst resim ilkesi ile uyumlu olmayan bir IFRS düzenlemesini değiştirme yoluna başvurabilir⁴⁸³. IAS Yönetmeliğinin 3(2) bendinde belirtilen haliyle dürüst resim ilkesine uyumluluğunun haricinde, IFRS 'in tasdiki standartların ve yorumlamaların Avrupa halkının yararına olmasına ve anlaşılabilirlik, geçerlilik, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik temel ilkelerine uygun sağlıklı ekonomik kararlar alabilmeleri için

⁴⁷⁸ European Commission (2001a), s. 4;

⁴⁷⁹ European Commission (1995), s.2; Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Banka Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988, s. 15-16;

⁴⁸⁰ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:0004:EN:PDF>
European Parliament and Council (2002) Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, Official Journal, L 243, 11 September 2002, p. 1-4 (IAS Yönetmeliği) gerekçe 3;

⁴⁸¹ IAS Yönetmeliği Gerekçe 9;

⁴⁸² <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:0004:EN:PDF>
21.07.2017

⁴⁸³ European Commission 2000 ve 2001a; Wüstemann & Kierzek, 2006, s.99, IFRS'lerin uygulamaya konulmasında tasdik mekanizmasının amacına ulaşabilmesi için, topluluk hukukundaki finansal raporlama kurallarının tutarlılığını korumak adına, IAS Yönergesinin 3(2) bendinde değinilen haliyle dürüst resim ilkesi Avrupa Adalet Divanı'nın Toberger/Wettern Davasındaki yorumlamasına göre tanımlanmalıdır. Bu yorumlamaya göre, bir IFRS standardı Direktiflerde belirtilen ilkelere uygun ise tasdik için yeterli demektir. Dürüst resim ilkesinin bu yorumlamasından yola çıkılarak; IFRS'ların tasdik edilebilmeleri için Direktiflerdeki tüm ilke ve opsiyonların bütün farklı ulusal yorumlamalarına ve uygulamalarına uymaları gerektiği sonucuna varılabilir. Fakat yukarıda da belirttiğimiz gibi Avrupa Birliği, şu anda halka açık Avrupa şirketleri için, bu şirketlerin finansal raporlarında daha yüksek derecede bir karşılaştırılabilirlik yakalamak adına finansal raporlama gereksinimlerini standartlaştırmayı hedeflemektedir. Eğer Avrupa Birliği IFRS'ların Direktiflerde ki tüm ilke ve opsiyonların bütün farklı ulusal yorumlamalara ve uygulamalara uymalarını gerektirseydi, Avrupa Birliğinde uygun bulunan IFRS'ların uygulanması finansal raporların karşılaştırılabilirliğini arttırmazdı ve dolayısıyla da IAS Yönetmeliği amacına ulaşmazdı. Aksine, bir IFRS eğer – en azından – Dördüncü ve Yedinci Direktifte yer alan ve uygulanmasında sakınca olmayan bir muhasebe uygulamasına uyum gösteriyorsa IAS Yönergesinin 3(2) bendinde değinilen haliyle dürüst resim ilkesine aykırı olmadığı yönünde değerlendirilmelidir.;

Avrupa Birliği'ndeki yıllık bilanço kullanıcılarına yönelik bir temel oluşturmasına bağlıdır⁴⁸⁴.

II. DÜRÜST RESİM İLKESİNİN KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTAKİ YERİ

A. Amerika Birleşik Devletleri Hukukunda Dürüst Resim İlkesi

Amerika Birleşik Devletlerinde ilkeye karşılık olarak “fair presentation- adil sunum” olarak tanınan farklı bir imge kullanılmıştır⁴⁸⁵. Adil sunum prensibi bir üst hukuk normu niteliğine sahip değildir ve ilkenin uygulamaya olan etkisi İngiltere’dekinden tamamen farklıdır. ABD hukukunda finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (US-GAAP) uygun olarak adil sunumu⁴⁸⁶ gereklidir.

Amerika’da, bütün denetçilerin raporlarında yer alan kilit ifade “genel kabul edilen muhasebe ilkelerine uygunluk içinde adil davran” şeklindedir. Bu kullanım şekli 1930’larda ilk kullanıldığından beri “adil sun” kalıbı “genel kabul edilen muhasebe ilkeleri” ile bağlantılıdır⁴⁸⁷. Şirketin yılsonu bilançosu genel kabul edilen muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanır ve bütünü mutlaka adil sunar. Amerikan denetçilerin mali tabloların genel kabul edilen muhasebe ilkelerine göre adil sunulmadığını söylediği çok nadir örnekler vardır⁴⁸⁸.

1987 yılında American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından kurulan Denetçilerin Sorumlulukları Komisyonu’nda “fairly-adilce” kelimesi denetçilerin rapor standardından silinmiştir. Bu değişiklik tepki çekmiştir. Komisyon “fairly-adilce” ifadesinin yanlış yorumlandığını ve dahası lüzumsuz olduğunu savunmuştur. Komisyon her durumda genel kabul edilmiş muhasebe ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığının incelenmesi gerektiği ve genel kabul edilmiş muhasebe standartlarının doğru uygulanmasının önemli olduğunu vurgulamıştır. Komisyon aldığı olumsuz eleştiriler karşısında “adil sunum ilkesinin” denetim raporu

⁴⁸⁴ Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009, s.168;

⁴⁸⁵ Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s.351; Cairns, 1999, s. 136;

⁴⁸⁶ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 37;

⁴⁸⁷ Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s.351;

⁴⁸⁸ Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s.351;

standardındaki yerini korumuştur. Bununla birlikte, “adil sunum” ifadesinin Amerikan denetçilerin raporunda hayati bir öneme sahip olmadığı bir hukuk normu olmadığı açıktır.

İngiltere’de, “give a true and fair view-doğru ve adil görüşü beyan et” kavramının yasal bir düzenleme olması sebebi ile bu yönü ile adil sunum prensibinden farklıdır. “Adil sun” kavramı Amerika’da yasal bir karşılığa sahip değilken, 1947 yılından itibaren “true and fair view – doğru ve adil görüşün verilmesi” İngiliz şirketler mevzuatının bir parçası olmuştur.

B. Güney Afrika Hukukunda Dürüst Resim İlkesi

Güney Afrikalı Şirketler Yasası (1973) da ABD yaklaşımına benzer bir yaklaşımı takip etmiştir⁴⁸⁹. Buna göre genel kabul görmüş muhasebe standartları ile uyumluluk gösteren bir şirketin yıllık mali raporları, gelinen noktayı dürüstçe göstermelidir⁴⁹⁰. Dürüst resim ilkesi Güney Afrika yasal düzenlemelerinde de bir üst hukuk normu niteliğine sahip değildir.

C. Fransa Hukukunda Dürüst Resim İlkesi

Dürüst resim ilkesinin Fransız Hukuku’na girişi de kolay olmamıştır⁴⁹¹. Fransız muhasebecileri dürüst resim ilkesini uygulamada zorlanmışlardır⁴⁹². Fransız muhasebe uygulaması ve terminolojisinde dürüst resim ilkesi köklü değişimlere sebep olmuş ve muhasebe meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu tarafından tepki ile karşılanmıştır⁴⁹³. Savary’nin Fransa’da 1673 yılında asgari muhasebe şartlarını tanıtmış olduğu ve bu düzenlemenin diğer birçok ülkede takip edilen bir model olduğu göz önünde bulundurulduğunda⁴⁹⁴, dürüst resim ilkesine gösterilen direnç makul

⁴⁸⁹ Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.484 vd.;

⁴⁹⁰ Stewart, A Comment, 1988, s.116;

⁴⁹¹ Pham, 1984; Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 11;

⁴⁹² Pham, 1984; Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 11;

⁴⁹³ Pham, 1984; Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 11;

⁴⁹⁴ Reha Poroy & Hamdi Yasaman, **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, 2004, s. 198, Bu etki ülkemiz ticari defterlere ilişkin hükümler üzerinde de mevzuttur. 1850 Kanunname-i Ticaret ile bu

bulunabilir⁴⁹⁵. Kaldı ki Savary Tüzüğü İngiltere tarafından da benimsenmiş ve kullanılmıştır.

1983 Fransız Ticaret Kanunu'nun 9. maddesi dürüst resim ilkesini düzenlemektedir⁴⁹⁶. Maddenin ilk fıkrası, “bilanço ile verilen bilginin şirketin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam olarak vermesini” düzenler⁴⁹⁷. Maddenin devamında dürüst resim ilkesine yer verilmiştir⁴⁹⁸. Buna göre yıllık finansal tablolar düzenli/devamlı, gerçeğe uygun olmalı ve işletmenin malvarlığına, faaliyet sonuçlarına ve finansal durumuna ilişkin dürüst resmi vermelidir⁴⁹⁹. Düzenlemenin üçüncü fıkrası eklerde ek bilgi verilmesine ilişkindir. Buna göre muhasebe standartlarının uygulanması dürüst resmi sağlamakta yetersiz kalıyor ise buna ilişkin ek açıklamalar eklerde yer almalıdır. Son fıkrada ise ilkenin üst hukuk normu niteliğine yer verilmiştir. İstisnai olarak, muhasebe standartlarının uygulanmasının dürüst resmi gerçekleştirmediği durumlarda, muhasebe standartlarının uygulanmayabileceği ve bu durumunun eklerde gerekçeli olarak ve şirketin faaliyet sonuçlarına olan etkilerine açıkça yer verilmesi düzenlenmiştir. Son fıkra düzenlemesi 4. Direktif ile uyumlu olarak ilkenin üst hukuk normunun Fransız Şirketler Hukukuna yansımasıdır⁵⁰⁰.

düzenlemeler hukukumuza gelmiş ve 1926 tarihli eski Ticaret Kanununda da yerini korumuştur.; Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 22. Bası, BTHAE, Ankara, 2016, s. 345;

⁴⁹⁵ Walton, Company Law And Accounting, 1993, s. 287, Savary Tüzüğü Fransa'da hileli iflasların artmasının sonucunda ortaya çıkmış ve birçok Avrupa ülkesinde kullanılmıştır.;

⁴⁹⁶ Maddenin orijinal metni şu şekildedir: “*L’annexe complete et commente l’information donnée par le bilan et le compte de resultat. Les comptes annuels doivent etre réguliers, sinceres et donner une image fidele du patrimoine, de la situation financiere et du resultat de l’entreprise. Lorsque l’application d’une prescription comptable ne suffit pas pour donner l’image fidele mentionnee au present article, des informations complementaires doivent etre fournies dans l’annexe. Si, dans un cas exceptionnel, l’application d’une prescription comptable se revele impropre a donner une image fide le du patrimoine, de la situation financiere ou du resultat, il doit y etre deroge; cette derogation est mentionnee a l’annexe et dument motivee, avec l’indication de son influence sur le patrimoine, la situation financiere et le resultat de l’entreprise.*”; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 35;

⁴⁹⁷ Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 210;

⁴⁹⁸ Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 210;

⁴⁹⁹ Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 210;

⁵⁰⁰ Alexander, A European, 1993, s.66; Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 877, par. 664;

Madde metninde yer alan “image fidele”, İngilizceye “faithful image – dürüst resim” olarak çevrilebilir ki, bu ifade “true and fair view – gerçek ve adil görüş” tamlamasından farklıdır⁵⁰¹. Bu durum Fransız Hukukunda dürüst resim ilkesine ilişkin doğrudan bir çevirinin yapılmadığını gösterir⁵⁰². Bunun dışında Fransız Hukukuna 4. Direktif 2. maddesinin birebir yansıdığı söylenebilir. Sadece Fransız hukukunda ek bilginin dipnotlarda değil eklerde yer alması yönünde küçük bir farklılık bulunmaktadır⁵⁰³. Diğer bir önemli farklılık ise 1966 Fransız Şirketler Kanunu’nda yer alan şirket finansal tablolarının “düzenli/devamlı ve gerçeğe uygun olması” düzenlemesinin 1983 Kanununa taşınması ve dürüst resim ilkesine eklenmesidir⁵⁰⁴. Buna göre Fransız Hukukunda finansal tablolar düzenli ve devamlı olmalıdır⁵⁰⁵. Bunun yanı sıra gerçeğe uygun olma niteliğini dürüst resmi vermenin yanı sıra sağlamalıdır. Tüm bunların yanı sıra, bir başka deyişle düzenli, devamlı ve gerçeğe uygun finansal tablolar aynı zamanda dürüst resmi vermelidir⁵⁰⁶. Özetle Fransız Hukukunda finansal tablolar dört ayrı gereksinimi de karşılamak zorundadır⁵⁰⁷.

Paris Ticaret Mahkemesinin dürüst resim ilkesine ilişkin verdiği kararında ilkeye olan bakış açısına ilişkin önemli tespitler yer almaktadır⁵⁰⁸. Kararda İngiltere’deki bakış açısı ele alındığında, dürüst resim ilkesinin detaylı bir içerik taşınması beklenmeyeceği belirtilmiştir. Örnekleme gerekirse, bu ilke genel anlamda ve açık bir orman izlenimi vermesi için bir ormandaki ağaçların tek tek fotoğrafını çekmeye benzememektedir. Ormanın uzaktan bir fotoğrafını çekmek ormanla ilgili boyut ve yoğunluk konularında bize daha geniş bir görüntü sunmaktadır. Dürüst resim ilkesine dair Fransız bakış açısı, hesapların akıl, düzen, dürüstlük ve devamlılık prensiplerinin yolunu izlemektedir.

⁵⁰¹ Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 184;

⁵⁰² Vieten, A European Retrospective, 1996, s.382;

⁵⁰³ Alexander, A European, 1993, s. 66;

⁵⁰⁴ Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 613, par. 511;

⁵⁰⁵ Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 613, par. 511;

⁵⁰⁶ Godfrey & Chalmers, 2007, s. 132;

⁵⁰⁷ Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 613, par. 511;

⁵⁰⁸ Alexander, A European, 1993, s. 67;

D. Alman Hukukunda Dürüst Resim İlkesi

1965 Alman Şirketler Kanununun 149. Paragrafında “şirketin yıllık finansal tablolarının düzgün defter tutma ilkelerini sağlaması gerektiği” ve “şirket finansal tablolarının, “anlaşılır – clear” ve “düzgün hazırlanmış – well set out” olması ve şirketin finansal durumuna ve değerlendirme işlemlerinin sonuçlarına ait en kesin bilgileri vermesi gerektiği” düzenlenmiştir⁵⁰⁹. Bu noktada ilkenin İngiliz versiyonu ve Anglosakson bakış açısı ile Almanca versiyonu ve bakış açısı arasında önemli bir farklılık vardır. 1965 Alman Şirketler Kanununda yer aldığı şekli ile “yıllık finansal tabloların malvarlığının görüntüsünü, sonuçlarla birlikte kıyaslanmış olarak şirketin mali ve kar durumlarını göstermek” zorundadır. 1986 HGB madde 264/2 maddesine yapılan düzenleme ile 4. Direktifin Alman yasal düzenlemeleri üzerinde ki etkisi net bir şekilde gözükmemektedir⁵¹⁰. Buna göre “şirketin bilançosu gerekli muhasebe standartları ile uyum içinde olmalı ve şirketin varlıklarının, finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının dürüst resmini vermelidir⁵¹¹. Eğer özel durumlarda şirketin bilançosu birinci cümle bağlamında dürüst resmi vermez ise, ek açıklamalara dipnotlarda yer verilmesi gereklidir⁵¹². 1986 düzenlemeleri doktrinde tartışılmıştır. Bu tartışma ilkenin üst hukuk normu özelinde gerçekleşmiştir. Bu noktada dürüst resmin verilmediği hallerde sadece notlarda ek bilgilerin verilmesi yönündeki madde metninden gelir tablosu ve bilançonun olduğu gibi kalabileceği dürüst resmi vermek

⁵⁰⁹ Alexander, A European, 1993, s.62; Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 36 madde 149 da yer alan ifade aynı şekilde. “*The annual financial statements shall conform to proper bookkeeping principles. They shall be clear and well set out and give the surest possible insight of the company’s financial position and its operating results pursuant to the valuation provisions.*”; Ordelheide, A German Perspective II, 1996, s. 499;

⁵¹⁰ M. Sema Ülker, **Alman Bilanço Hukuku**, BTHAE, Ankara, 1999, s.13, yazar tarafından yapılan çeviri şu şekildedir: “*Sermaye şirketlerinin mali tabloları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygulayarak işletmenin varlıklarını, finansal durumunu ve kar/zarar durumunu gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmalıdır. Bazı özel durumlarda mali tablolar birinci cümlelerin mantığında gerçeğe uygun doğru ve dürüst yansıtmayı sağlamıyor ise, eklerde ilave bilgiler verilmesi zorunludur.*”; Yazar tarafından yapılan çeviride “dürüst yansıtmı” teriminin kullanıldığı görülmektedir.

⁵¹¹ Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 228; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.4, Dürüst resim ilkesi, işletmenin aktiflerinin, pasiflerinin, finansal durumunun; kar veya zararının olduğu gibi, yorumsuz aktarılmasıdır.;

⁵¹² Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 228; Alexander, A European, 1993, s.62; Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s. 712; Evans, 2003, s.322 yazar Almanya’nın bu tercihinin ABD “gerçeğe uygun sunum – fair presentation” ile benzerlik gösterdiğini savunmaktadır.;

amacıyla değiştirilmesinin gerekmediği sonucuna varılmıştır⁵¹³. Bilanço ve gelir tablosu genel kabul edilmiş muhasebe prensiplerine uygun olarak hazırlanması gerektiği ve dürüst resmin verilmediği durumlarda ek açıklamaların yapılması yönündedir. Alexander bu durumun kabul edilemez olduğu görüşündedir ve bu düzenlemenin 4. Direktif ile uyumlu olmadığını savunur⁵¹⁴. Ayrıca 4. Direktifin 2/5 fıkrasının karşılığının da Alman mevzuatında hiç yer almadığı görülmektedir⁵¹⁵.

Buss von Colbe ve Odelheide dürüst resim ilkesini Alman uygulaması yönünden tartışan yazarlardır. Buss von Colbe ilkenin Alman uygulamasına yabancı olduğunu ve Alman uygulamasında, şirketleri detaylı kuralları uygulamaktan alıkoyacak bir vakıanın olamayacağı görüşünü savunmuştur⁵¹⁶. Odelheide (1993) doğru ve dürüst ile “Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (GoB-Alman Muhasebe Standartları)” arasındaki uyuma ilişkin olarak dürüst resim ilkesinin muhasebenin GoB’a göre tutulması ile aynı olmadığını ve notlarda yer alan ek bilgilerin doğru ve dürüst görünüm için yeterli olduğunu belirtmektedir⁵¹⁷. Diğer Alman yazarlar da doğru ve dürüst bakış sağlayan ama GoB ile çelişen bir muhasebe anlayışının bilanço ve kâr zarar hesabında kullanmanın kabul edilebilir olmadığı görüşündedir⁵¹⁸.

⁵¹³ Alexander, A European, 1993, s.63; Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s. 712;

⁵¹⁴ Alexander, A European, 1993, s.63; Aksi görüş için Dieter Odelheide, “True And Fair View: A European And A German Perspective II” **European Accounting Review**, 1996, V.5, N.3, p.496 yazar, 4. Direktif 2.3 maddesinin Alman hukukunda yürürlükte olduğunu ve dürüst resmi vermeyen herhangi bir vakıa ile karşılaşamayacağını savunmuştur.

⁵¹⁵ Benzer şekilde İsviçre Hukukun’da da ilkeye üst hukuk normu niteliği verilmemiştir. Michael Annen, “Révision Du Droit De La Société Anonyme Et Du Droit Comptable; Où En Sommes-Nous?”, **TREX – L’expert Fiduciaire**, 2010, p. 293; Jean-Tristan Michel, “Comptabilité Commerciale Et Présentation Des Comptes” **La Révision Du Droit De La Société Anonyme, CEDIDAC - Centre Du Droit De L’entreprise De L’Université De Lausanne Band/Nr. 76**, 2008, p. 1518; Jean-Tristan Michel, “Principaux Objectifs De La Révision” **La Révision Du Droit De La Société Anonyme, CEDIDAC - Centre Du Droit De L’entreprise De L’Université De Lausanne Band/Nr. 76**, 2008, p. 1444;

⁵¹⁶ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 12; Busse von Colbe, 1984, s. 122;

⁵¹⁷ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 12; Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s. 85; Evans, 2003, s.322 yazar Almanya’nın bu tercihinin ABD “gerçeğe uygun sunum – fair presentation” ile benzerlik gösterdiğini savunmaktadır;

⁵¹⁸ Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s. 85-86;

E. Hollanda Hukukunda Dürüst Resim İlkesi

Hollanda’da PWC denetim firmasının “geeft een getrouw beeld – dürüst resim” kalıbını kullanması dürüst resim ilkesinin AB ülkeleri içinde ki gelişiminde önemli bir etkiye sahiptir. Türk Ticaret Kanunu’nda da “true and fair – doğru ve adil” gibi ikili bir ifade kullanmak yerine sadece “dürüst” kelimesini kullanmasının temelleri Hollanda’da atılmıştır⁵¹⁹. PWC denetim şirketinin Amerika Birleşik Devletleri’nde olduğu gibi “present fairly – adil sunum” veya İngiltere’de kullanıldığı şekli ile “give a true and fair view – doğru ve adil görüşü beyan et” ifadeleri yerine “dürüst görünümü” tercih etmiştir.⁵²⁰

Avrupa Topluluğu’nun 4. Direktifinin müzakere sürecinde öncelikle Alman kural bazlı muhasebe anlayışının tercih edilmesi, ayrıntılı düzenlenmiş hukuk kuralları ve muhasebe standartlarının uygulanması, ancak İngiltere’nin topluluğa katılması ile birlikte, detaylı kurallara uymak yerine denetçilerin yargısı doğrultusundaki öznel kıstasların kullanılması tercih edilmiştir⁵²¹. Tartışma neticesinde İngiltere uygulamasının hâkim olduğu ve Dördüncü Direktifin İngilizce metninde “true and fair view-doğru ve adil görüş” kalıbının 2. maddenin 1. Kısımında kullanıldığı görülmektedir. Ancak Dördüncü Direktifte ikili bir kelime grubunun kullanılmasına karşın üye devletler tarafından tekil bir ifadenin kullanıldığı⁵²² görülmektedir. Fransa’da “image fidele” ve Almanya’da ki “getreues bild – gerçek resim” ifadeleri buna örnek olabilirler.

Hollanda’da PWC denetim şirketinin raporun çevirisinde “true and fair view” ifadesine karşılık olarak ilkenin felsefi yönüne ağırlık veren tekil bir ifade kullanması ve “dürüst görünümü” tercih etmesi önemli bir başlangıçtır ve birçok Avrupa Birliği ülkesinde kendisine destek bulmuştur. Bu yönü ile Hollanda’nın ilkenin etimolojik

⁵¹⁹ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 39;

⁵²⁰ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 38, “Dürüst” (getrouw) kelimesi fair-adil anlamına da gelebilir.; Detaylı inceleme ve karşılaştırma için Kirk, 2001, s.4-7;

⁵²¹ Alexander, A European, 1993, s.61;

⁵²² Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.100 Avrupa Topluluğu üyesi ülkeler içinde Portekiz’in ikili bir imge kullandığını görmekteyiz. Portekizce’de “Imagem verdadeira e apropriada – gerçek ve adil görünüm” tamlamasının kullanılmıştır.

kökenine ve etimolojik olarak Avrupa Birliği içindeki kullanımına olan katkısı önemlidir.

F. Avustralya Hukukunda Dürüst Resim İlkesi

Her ne kadar İngiltere'nin dürüst resim ilkesi konusunda yasal dayatması baskın olsa da ilke Avustralya'da bir üst hukuk normu niteliğinde değildir⁵²³. Bu yönü ile Avustralya'da ilkenin gelişimi ve ilkeye ilişkin önemli tartışmalar yapılmıştır. İlkenin üst hukuk normu niteliğine sahip olmamasının sebebi Avustralya'nın ABD "adil sunum" uygulanmasından etkilenmesidir.

1989 Avustralya Şirket Yasası yalnızca yöneticilerin bilgi ve açıklamalarının "dürüst resim" verebileceğini düzenlemiştir⁵²⁴. İlkenin Avrupa Topluluğunun dışına ithal edilmesinden itibaren Avustralyalı hukukçu ve muhasebeciler bu kavramın gerekliliğini tartışmışlardır.

Uluslararası standardizasyon ile amaçlanan ülkeler arasında muhasebe kavramlarının, kurallarının ve uygulamalarının, kendi çeşitliliklerine göre sınırlamaları yapılarak, uyumluluğunun artırılmasıdır. 1950 ve 1960'ların Avusturalya'sında, 1948'de Birleşik Krallıktaki Şirketler Hukukunu temel alınıp, dürüst resim ilkesi gereksinimlerini içeren Şirketler Kanunu yasalaşmıştır. Bu yasa Birleşik Krallığın 1948 Şirketler Kanunu'na çok yakın düzenlemeler içermektedir. Birleşik Krallık Hukuku'nun ve uygulamasından farklı olarak, Avusturalya Hukuku hesapların dürüst resim ilkesine göre olduğuna dair bir beyanı şirket yönetim kurulundan istemektedir⁵²⁵.

Avustralya'nın dürüst ilkesi özelinde İngiltere uygulamasından farklılaşması, ilkeyi bir üst hukuk normu olarak düzenlemekten kaçınmasının sebebi İngiltere'nin Avrupa Birliğine girmesi ve Avustralya'nın ekonomik ve kültürel açıdan Amerika'ya yönelmesidir. İngiliz standart koyucular dürüst resim ilkesinin genişletilmesi ve

⁵²³ Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s.718;

⁵²⁴ Parker & Nobes, An International View, 1994, s.25;

⁵²⁵ Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s. 36-37;

desteklenmesi için ilkenin bir üst hukuk normu niteliğinde olmasını teşvik etmişler ve ilkenin bu yönü üzerinde önemle durmuşlardır⁵²⁶. Öte yandan Avustralyalı standart koyucular, Amerika Birleşik Devletleri'nin düzenlemelerinden etkilenmiş ve İngiltere'den ayrı olarak muhasebe standartlarına uygun olan kavramsal tek bir çözüm bulma yoluna gitmişlerdir.



⁵²⁶ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.698 yazara göre dürüst resim ilkesi standard koyucular için yasal dayanağın temel taşıdır.;

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANONİM ŞİRKETLER HUKUKUNDA DÜRÜST RESMİ VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

I. TTK 515. DÜZENLEMESİ IŞIĞINDA DÜRÜST RESİM İLKESİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu tasarısı gerek defterlerin tutulması ve gerekse de finansal tabloların hazırlanmasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını temel alan bir yapıyı tercih etmiştir⁵²⁷. Bu tercih tasarıda bağımsız denetimin kabul edilmesine ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmasına sebep olmuştur⁵²⁸. Tasarı, muhasebe ve denetim standartları bakımından Avrupa Birliği 4., 7., ve 8.⁵²⁹ Direktiflerini aynen almıştır⁵³⁰. Dürüst resim ilkesi de bu gelişmelerin ışığında TTK 515. maddesinde kendisine yer bulmuştur⁵³¹.

Anonim şirketler hukukunda dürüst resim ilkesi 6102 Sayılı Kanun'un "Şirketin Finansal Tabloları ve Yedek Akçeler" başlıklı dokuzuncu bölümü altında düzenlenmiştir. Buna göre dürüst resim ilkesi kanunun 515. maddesinde "*Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde;*

⁵²⁷ Ünal Tekinalp, "Tasarı'nın Takdimi", **Türk Ticaret Kanun Tasarısı Konferansı – Bildiriler / Tartışmalar, BATİDER**, 2005, s. 13; Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s.1675, par. 149; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.VI, yazar "anonim ve limited şirketlerin varlıklarının, borçlarının, işlemlerinin, muhasebe kayıtları ile birlikte bu kayıtların dayanağını teşkil edecek bütün belgelerin dürüst resim ilkesi çerçevesinde denetlenecek ve genel kurullarda tartışılacak olması, kayıtları sıkıntılı olan bir kısım ticaret erbabını ürküttüğünü" ifade etmiştir.

⁵²⁸ Tekinalp, Tasarı'nın Takdimi, 2005, s.13;

⁵²⁹ Avrupa Komisyonu, Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC, OJ L158/77- 112, 27 Mayıs 2014, Brüksel.

⁵³⁰ Tekinalp, Tasarı'nın Takdimi, 2005, s.13;

⁵³¹ Kırca & Şehirali Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. I**, 2013, s. 41-42, yazarlar tarafından dürüst resim ilkesinin Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere getirdiği en temel yeniliklerden biri olduğunu vurgulamışlardır.;

şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu’nda dürüst resim ilkesinin temel konusu; anonim şirketin, başta finansal tabloları olmak üzere; malvarlığı, borç ve yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçlarının hazırlanması sürecidir⁵³². Buna göre dürüst resim ilkesinin konusunun anonim şirketin finansal tabloları başta olmak üzere; malvarlığı, borç ve yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçları olduğu söylenebilir. Bununla birlikte TTK 73/1 hükmü bilançoda, aksi öngörülmedikçe, duran ve dönen varlıkların⁵³³, özkaynakların⁵³⁴, borçların⁵³⁵ ve dönem ayrıcı hesapların⁵³⁶ ayrı ayrı gösterilmesini⁵³⁷ ve yeterli ayrıntıda şemalandırılması gerektiğini düzenlemiştir. Bu sebeple, TTK 515. maddesinde dürüst resim ilkesinin konusunu teşkil eden şirketin malvarlığı, borç ve yükümlülükleri ile özkaynaklarının bilançonun birer zorunlu içeriği olması dürüst resmin sağlanmasında bilançonun hazırlanmasının önemini artırmaktadır⁵³⁸. Tüm bunların yanı sıra şirketin malvarlıkları, özkaynakları, borç ve yükümlülükleri ve faaliyet sonuçlarını içeren finansal tabloların da tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliklerine uygun, şeffaf ve güvenilir,

⁵³² Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s. 1725, par. 6’da TTK 515 maddesinde finansal tabloların hazırlanmasında uyulacak ilke ve standartlar açıklanmıştır.;

⁵³³ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 211, Varlıklar: geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hali hazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte de işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.;

⁵³⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 211, Özkaynaklar: işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısmıdır.;

⁵³⁵ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 211 Borçlar: geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.;

⁵³⁶ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 211,

⁵³⁷ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 604, par. 1257, TTK 76. Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.;

⁵³⁸ T.E. Cooke & C. W. Nobes, **The Development Of Accounting In An International Context**, Routledge, 1997, s. 155, yazarlar dürüst resim ilkesinin fayda maliyet dengesini incelemişler ve küçük işletmelerin dürüst resim ilkesinin kapsamı dışında bırakılabileceği görüşünü ortaya koymuşlardır.;

gerçeği dürüst; aynen ve aslına sadık surette hazırlanmış olması gerekir ki; dürüst resme ulaşılabilir.

Kanunun 515. maddesi dürüst resim ilkesini “(1) Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır.” şeklinde düzenlemiştir.

Kanunun gerekçesinde ise dürüst resim ilkesi “Tasarının 515 inci maddesi dört emredici ilkeyi içerir: (a) Yıl sonu finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına (m. 88, geçici m. 1) göre çıkarılır. (b) Finansal tablolardan şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır. (c) Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olmalıdır. (d) Şirketin durumunun resmini vermelidir; bu resim gerçeği dürüst ve aslına uygun olarak yansıtılmalıdır. Anglosakson hukukunun ünlü üst hukuk kuralı “true and fair view” ilkesi bu suretle “dürüst resim” ilkesi olarak ifade edilmiştir. Dürüst resim ilkesi kanunî terimdir. Dürüst resim ilkesinin içeriği ve alt ilkeleri IFRS’i aynen yansıtan Türkiye Muhasebe Standartları, öğretisi ve mahkeme kararlarınca doldurulur. Dürüst resim ilkesi bir üst hukuk kuralıdır. Yani bu ilkeye uymayan, bu ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf eder ve tabloyu çıkarandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesini ister (MK m. 1⁵³⁹).” şeklinde düzenlenmiştir.

TTK 515. maddesinin (b) bendinde finansal tablolardan; şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçlarının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Çünkü malvarlığı, borç ve yükümlülükler, özvarlıklar ve faaliyet

⁵³⁹ Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 81 yazar konuya ilişkin olarak “Madde gerekçesinde son olarak parantez içinde (Türk Medeni Kanun’u 1. maddesi) yazmaktadır. Dürüst resim ilkesi Türk Medeni Kanunu’nun (TMK) 1. maddesi ile ilgili değildir. Aslında bir yanlış yazılmadan kaynaklandığını düşündüğümüz madde gerekçesindeki bu parantez içi bilgi ile bir başka üst hukuk normu olan ve TMK’nın 2. maddesinde düzenlenmiş olan “dürüstlük kuralları’nın daha yukarıda bir hukuk normu olarak dürüst resim ilkesi ile bağlantısına işaret edilmek istendiği anlaşılmaktadır.” görüşüne yer verilmiştir.

sonuçları başta bilanço olmak üzere finansal tabloların içeriği bir başka deyişle özüdür. Maddenin gerekçesinde finansal tablolarda yer alan bu öz bilginin anlaşılabilir olmasına vurgu yapıldığı görülmektedir. Finansal tablolar bilanço, gelir tablosu başta olmak üzere nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosudur. Bu finansal tablolar yukarıda öz olarak adlandırdığımız şirketin malvarlığı, borç ve yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler içerir. Bu bilgilerin yani finansal tabloların içeriğinin de kanaatimizce TMS ile uyumlu olması emredicidir.

TTK 515 maddesinin gerekçesinde ilkenin dört emredici ilkeyi içerdiği düzenlenmiştir⁵⁴⁰:

Tablo 1: Dürüst Resim İlkesinin Dört Emredici Unsuru

	TTK Gerekçesinde	Kanaatimizce
1	Yılsonu finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılır (m. 88, geçici m. 1).	Yılsonu finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılır (m. 88, geçici m. 1).
2	Finansal tablolardan şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır.	Şirketin malvarlığı, özkaynakları, borç ve yükümlülükleri ve faaliyet sonuçlarının, bir başka deyişle finansal tablolarda yer alan öz bilgilerin TMS ile uyumlu olması gerekir.
3	Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olmalıdır.	Şirketin hazırladığı finansal tabloların, temel ve destekleyici niteliksel özelliklere uygun hazırlanmış olması ve şeffaf ve güvenilir olması gerekir.
4	Şirketin durumunun resmini vermelidir. Bu resim, gerçeği dürüst ve aslına uygun olarak yansıtmalıdır.	Üst hukuk normu niteliğinde ilkenin bir sonucu olarak, dürüst resmin verilmesinin zorunlu olması ve ilkeye uymayan, bu ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf eder ve tabloyu çıkarandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesini ister.

⁵⁴⁰ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.113,

TTK 515 maddesinin amacı dürüst resmi vermektir⁵⁴¹. Bu amaca ulaşmak için öncelikle şirketin finansal tablolarının içeriğini oluşturan malvarlığı, borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçlarının, yani finansal tabloların içeriğini oluşturan özün Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş olması gerekmektedir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmiş olması dürüst resmin verilmesi için başlı başına yeterli değildir. Dürüst resmi vermek için aynı zamanda finansal tabloların, tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliklerine uygun olarak yansıtması gerekmektedir. Bu nitelikler finansal raporlamanın temel niteliksel özellikleridir. Dolayısıyla finansal tabloların TMS ile uyumlu olarak hazırlanmış bir içeriğe sahip olması ve temel ve destekleyici niteliksel özellikleri taşıması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Sonuç olarak dürüst resmin verilmesinde dört unsurdan bahsedebiliriz: (i) Finansal Tabloların TMS göre çıkarılması, (ii) Şirketin malvarlığı, özkaynakları, borç ve yükümlülükleri ve faaliyet sonuçlarının, bir başka deyişle finansal tablolarda yer alan bilgilerin TMS ile uyumlu olması, (iii) Şirketin hazırladığı finansal tabloların, temel ve destekleyici niteliksel özelliklere uygun hazırlanmış olması ve şeffaf ve güvenilir olması ve (iv) İlkenin üst hukuk normu niteliğinin⁵⁴² bir sonucu olarak, dürüst resmin verilmesinin zorunlu olması ve ilkeye uymayan, bu ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf etmesi⁵⁴³ ve tabloyu hazırlayandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesinin istenmesi.

A. İlkenin Emredici Niteliği Ve Üst Hukuk Normu Olması

İkinci bölümde ilkenin tarihi gelişimi kısmında da ayrıntıları ile incelediğimiz gibi dürüst resim ilkesi, Anglosakson hukuk sisteminin Kıta Avrupası hukuk sistemine ihraç etmeyi başardığı bir ilkedir⁵⁴⁴. İlkenin üst hukuk normu niteliği ve emredici

⁵⁴¹ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.696, yazara göre dürüst resim ilkesinin amacı finansal tabloların temelde yatan şirketin ticari gerçekliğini yansıtmasıdır.;

⁵⁴² Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s. 1725, par. 8; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 81, ilkenin üst hukuk kuralı ve kanuni terim olduğu yazar tarafından vurgulanmıştır.;

⁵⁴³ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52;

⁵⁴⁴ Tekin Memiş, "Şirketler Hukukunda Denetim", EÜHFD, C. 16, S. 3-4, Y. 2012, s. 172;

yapısı dikkat çekicidir. İlkenin bu niteliği gerek İngiliz Hukuku'nda ve gerekse de Avrupa Birliği Mevzuatında korunmuştur. Türk Ticaret Kanunu gerekçesinde ilkenin bir üst hukuk kuralı niteliğinde olduğu özel olarak vurgulanmıştır⁵⁴⁵. Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 2012 yılında itibaren ilkeye ilişkin herhangi bir içtihadı tarafımızca rastlanmamıştır. İlkenin üst hukuk normu niteliğinin Türk Hukukunda kayda değer bir etki bırakacağı kanaatindeyiz.

Dürüst resim ilkesi bir üst hukuk kuralıdır⁵⁴⁶. Yani bu ilkeye uymayan, bu ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf eder ve tabloyu çıkarandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesini ister⁵⁴⁷. İlkeye üst hukuk kuralı gücünü sağlayan unsurlardan biri ticaret hayatına ilişkin düzenlemelere yer veren temel kanun niteliğine sahip olan Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olmasıdır. İlkenin üst hukuk normu niteliğini güçlendiren bir diğer husus ise düzenlemenin emredici niteliğidir. Şöyleki TTK m. 515 düzenlemesi Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanan anonim şirket finansal tablolarının ve bu finansal tablolarda yer alan şirketin malvarlığına, borç ve yükümlülüklerine, özkaynaklarına ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılmasını emreder. Dürüst resim ilkesinin, kavramsal çerçevede yer alan temel ve detekleyici niteliklere yapmış olduğu bu atıf; ilkenin muhasebe standartları üzerindeki etkisini ve kavramsal çerçeve ile olan ilişkisini gösterir. İlkenin muhasebe standartlarını hazırlayan Kamu Gözetimi ve

⁵⁴⁵ Zekeriya Arı, **Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlandırılması**, 2012, s. 103, dn. 298; Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Şerhi**, C.I, 2011, s. 1118; Şener, **Ortaklıklar Hukuku**, 2017 s. 450; Özkorkut, **Bağımsız Denetim**, 2013, s. 33, 81 ve 281;

⁵⁴⁶ David Alexander & Eva Eberhartinger, "The True And Fair View In the European Union", **European Accounting Review**, V. 18, N. 3, 2009, p. 572 Dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliği AB direktiflerinin merkezinde durmaktadır ve önemi IASB'nin 2007 IAS 1 tashihiinde onaylanmaktadır.;

⁵⁴⁷ Evans, 2003, s.322 yazar ilkenin yasal bir düzenleme olmasının önemine dikkat çekmiştir. Çalışmasında özel kuralların genel kurala üstünlüğü ilkesinin kıta avrupası hukuk sistemlerindeki hakimiyeti üzerinde durulmuş ve özellikle IAS I (Uluslararası Muhasebe Standartları) de yer alan "gerçeğe uygun sunum – present fairly" ilkesine üst hukuk normu özelliği verilmesinin Roma-Germen hukuk sistemi ile uyumlu olmayacağını belirtmiştir. Yazar ilkenin IAS düzenlemelerinde yer aldığı takdirde artık bir yasal norm niteliğinde olmayacağını belirtmiştir.; David Alexander & Eva Eberhartinger, "The True And Fair View In the European Union", **European Accounting Review**, V. 18, N. 3, 2009, p. 571; Tekinalp, **Yeni Hukuk**, 2013, s. 436, par. 17-52.; Nobes & Parker, **International Accounting**, 2000, s. 28;

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) üzerinde bağlayıcı bir etkiye sahip olduğuna şüphe yoktur. Bu etki aynı zamanda ilkenin bir üst hukuk normu niteliğinde olmasının bir sonucudur. KGK tarafından hazırlanan muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının dürüst resim ilkesinin aradığı temel ve destekleyici niteliksel özelliklere, ihtiyaca ve gerçeğe uygunluk zorunluluğuna, zarar veremeyeceği ve aykırı olmayacağına şüphe yoktur. Genel kanunda düzenlenen emredici norm niteliğine sahip olan dürüst resim ilkesi, üst hukuk normu niteliğinin bir sonucu olarak bu ilkeye uymayan, bu ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf eder ve tabloyu çıkarandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesini ister.

B. Finansal Tabloların İçeriği: Anonim Şirketin Malvarlığı, Borç ve Yükümlülükleri, Özkaynakları ve Faaliyet Sonuçları

Finansal tablolar, şirketin malvarlığı değerleri başta olmak üzere borç ve yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçları yani kar ve zararı gösterir. Bu dört unsur özellikle TTK 73. maddesinde yer alan bilançonun zorunlu içeriğini oluşturmaktadır. TTK m. 515 düzenlemesi açıkça finansal tabloların dürüst resmi vermesi gerektiğini söylemekle yetinmemiş bunun özelinde bu tabloların TMS standartları uyarınca da belirli nitelikleri (tam, anlaşılabilir karşılaştırılabilir olma vs.) sağlamasını aramıştır. Lakin kanun koyucu bu noktada sadece finansal tabloların genel resimde bu niteliklere sahip olmasının yanı sıra içerik / öz bakımından da bu nitelikleri karşılaması gerektiğini “malvarlığı – borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçları” vurgusunu yaparak ortaya koymuştur.

Sonuç olarak TTK m. 515 düzenlemesi sadece şirketin finansal tablolarının genel görünümünün dürüst resmi vermesini değil; bu finansal tablolarının içeriği – özünü teşkil eden dört ana unsurun da (malvarlığı – borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçları) dürüst resme uygun olmasını aramıştır. Bunun sağlanabilmesi için kanaatimizce şirketin defter ve kayıtlarının da TMS ile uyumlu olması gerekir. Bu uygunluk Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olma yoluyla sağlanacaktır.

1. Anonim Şirketin Malvarlığı

Şirketin malvarlığı, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye iktisadi fayda sağlaması beklenen değerlerdir⁵⁴⁸. Muhasebe dilinde bu varlıklar “aktif” olarak da adlandırılır⁵⁴⁹.

Bir varlığın ekonomik faydası doğrudan veya dolaylı olarak işletmeye sağlayacağı ekonomik fayda potansiyelidir⁵⁵⁰. Bu potansiyel, varlık, işletmenin faaliyet konusuna ilişkin bir üretim aracı olabileceği gibi, üretim maliyetlerini azaltan bilgiler, nakdi veya nakde çevrilebilen menkul kıymetlerde bu varlıkların kapsamındadır⁵⁵¹. Alacaklar, arsa, arazi, bina, tesis, ekipmanlar işletmenin fiziki varlıklarına örnek olarak verilebilir⁵⁵². Ancak bazı varlıkların fiziken de var olmaları zorunlu değildir. Patent, telif hakları ve know-how işletmelerin fiziken var olmayan varlıklarına en bilinen örneklerdir⁵⁵³.

2. Anonim Şirketin Borç ve Yükümlülükleri

Borçlar işletmenin yükümlülükleridir. Borcun temel özelliği mevcut bir yükümlülük içermesidir. Yükümlülük ise belli şekilde davranmayı veya hareket etmeyi gerektiren bir görev ve sorumluluktur. Sözleşmeden veya kanundan doğan bu yükümlülükler işletmenin borçlarının temelini teşkil eden ilk örneklerdir⁵⁵⁴. Geçmiş

⁵⁴⁸ Hüseyin Ülgen & Mehmet Helvacı & Abuzer Kendigelen & Arslan Kaya & Füsün Nomer Ertan, **Ticari İşletme Hukuku**, 5. Bası, 12 Levha, 2015, 179 vd.; Veysel Bağiran, **TMS – TFRS Kavramsal Çerçeve, TMS-TFRS Kavramları, TTK Hükümleri**, Hilal Yayıncılık, 2015, s. 49;

⁵⁴⁹ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 100-101

⁵⁵⁰ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 212;

⁵⁵¹ Varlıkların dürüst resmi vermesi gerekliliğine ilişkin olarak, Carlo Lombardini, **Droit Bancaire Suisse**, 2. Ed, 2008, s. 166; Lewis & Pendrill, 2004, s. 117;

⁵⁵² Bağiran, 2015, s. 30;

⁵⁵³ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, **Ticari İşletme Hukuku**, 2015, s. 184-186;

⁵⁵⁴ Bağiran, 2015, s. 32

olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin iktisadi değerlerinde bir eksilmeye neden olacak yükümlülükler borçlardır⁵⁵⁵.

3. Anonim Şirketin Özkaynakları

Özkaynaklar işletmenin malvarlığından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır⁵⁵⁶. Pay sahiplerinin şirkete koydukları sermaye, dağıtılmamış karlar, dağıtılmamış karlardan ayrılan yedekler ve sermaye yedekleri özkaynak kalemlerinin başlıcalarıdır⁵⁵⁷. Özkaynaklar iç ve dış kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Dış kaynaklar işletmenin üçüncü şahıslardan tahvil çıkarmak veya borç para almak şeklinde sağladığı kaynaklardır. İç kaynaklar ise pay sahiplerinin koydukları sermaye ve dönem karından ayrılan karşılıklardır⁵⁵⁸.

4. Anonim Şirketin Faaliyet Sonuçları

Kâr, münferiden, faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak veya yatırımın kârlılığı ya da hisse başına kâr gibi diğer ölçümlerin belirlenmesinin temel unsuru olarak sıklıkla kullanılmaktadır⁵⁵⁹. Kârın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir⁵⁶⁰. Gelirlerin ve giderlerin tahakkuku ve ölçümlemesi, dolayısıyla kârın belirlenmesi kısmen, finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin takip ettiği sermaye ve sermayenin sürdürülmesi kavramlarına bağlıdır. Bu sebeple faaliyet sonuçları kavramı ile anlaşılması gereken karın oluşmasına etki eden gelir ve giderlerdir.

Gelir, muhasebe döneminde, iktisadi faydalarda işletme bünyesinde varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artış veya özkaynaklarda

⁵⁵⁵ Bağırın, 2015, s. 50

⁵⁵⁶ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.49-50; Ahmet Türk, **Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığın Hukuki Sonuçları**, Nobel, 1999, s. 25, Özkaynaklar, ortaklığa ait net aktif toplamının, pay sahiplerinin katılma paylarıyla, katılma intifa senedi sahiplerince ve bizzat ortaklık tarafından karşılanan kısmıdır;

⁵⁵⁷ Anonim ortaklıklar hukukunda sermaye kavramı için; M. Fatih Arıcı, **Alacak Hakkının Anonim Ortaklığa Sermaye Olarak Taahhüdü**, Beta, 2003, s.3-4, vd.;

⁵⁵⁸ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.50;

⁵⁵⁹ Kavramsal Çerçeve, s. 16; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 213;

⁵⁶⁰ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 213;

hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder. Gelirin tamamı hasılatın ve kazancın tamamını içerir⁵⁶¹. Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar⁵⁶². Nakit, alacaklar, verilen mal veya hizmet karşılığında alınan mal ve hizmetler gelirin başlıca örnekleridir⁵⁶³.

Gider, muhasebe döneminde iktisadi faydalarda varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder⁵⁶⁴.

Bir varlık çıkışı tek başına gider anlamına gelmemektedir. Bir borcun ödenmesi için şirketten varlık çıkışı olsa da her durumda gider sayılmaz. Harcama ve ödeme kavramlarının gider ile karıştırılmaması gerekir. Gider işletme varlıklarının çeşitli sebep ve şekiller ile tüketilmesidir. Dolayısı ile her ödeme veya harcama gidere dönüşmeyebilir. Bir giderin yapılması içinde mutlaka ödeme yapılmasına gerek yoktur. Örneğin hammadde alımı için yapılan ödeme, ödeme peşin yapılmış olsa dahi gider değildir⁵⁶⁵.

Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir⁵⁶⁶. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması şeklinde oluşur. Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin hem olağan hem de olağan dışı faaliyetlerinden doğabilir. Zararlar; yangın, sel gibi felaketlerden oluşan

⁵⁶¹ Bağır, 2015, s. 50

⁵⁶² Kavramsal Çerçeve, s. 17

⁵⁶³ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 213-214;

⁵⁶⁴ Bağır, 2015, s. 50; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 214-215;

⁵⁶⁵ Bağır, 2015, s. 50-51;

⁵⁶⁶ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 77-78;

zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar gibi zararları da kapsar⁵⁶⁷.

C. Anonim Şirketin Finansal Tabloları

İşletmenin yönetiminde çok sayıda karar alma durumunda olan yönetim kurulunun artan bilgi gereksinimi, işletme yönetiminde düzenli bilgi akışının sağlanmasının önemini artırmıştır⁵⁶⁸. Bu sebeple de işletmelerde düzenli bilgi akışını sağlamaya yönelik bilgi sistemleri ön plana çıkmıştır. Bilgi sistemlerinin amacı, sağlanan verilerin, kullanıcının gereksinimine uygun yararlı bilgi haline dönüştürmektir. Finansal bilgi sistemi işletmenin en eski ve en iyi organize edilmiş alt bilgi sistemlerinden biridir⁵⁶⁹. Buna göre finansal bilgi sistemleri; şirket yönetim kurulunun finansal kontrol işlevini sürdürebilmeleri doğrultusunda varlık kontrolü ve geleceğin planlaması için gerekli bilgileri oluşturan sistem elemanlarının bütünü olarak tanımlanmaktadır⁵⁷⁰. Dolayısıyla finansal bilgi sistemi, yönetim kurulunun iç bilgi gereksinimlerini karşılayan, işletme eylemlerini ölçmeye ve kontrol etmeye hizmet eden, dış raporlama için gerekli bilgileri hazırlayan sistemdir⁵⁷¹. Sağlıklı bilginin toplanması kadar, bu bilgilerin yönetim kuruluna sunumunda, yani raporlaması da önem taşımaktadır. Genel olarak raporlama faaliyetleri toplanan bilgilerin yönetim kuruluna tablolar şeklinde sunulması yolu ile gerçekleşir. Hazırlanan raporlar başta kontrol amacı olmak üzere birçok amaca hizmet ederler. Bunlardan biri şirketin performans değerlendirmesidir. Raporlar işletme karlılığını, departman karlılıklarını ve departmanların şirket amacına olan katkılarının ölçümlemesine yardımcı olur. Tüm bu raporlar, aynı zamanda işletmelere bir değerlendirme yapma şansı tanır. Raporlar, şirket verimliliğinin artırılması veya yapılan işletmesel hatalarının tespit edilmesi için önemli birer araçtır.

⁵⁶⁷ Kavramsal Çerçeve, s. 17;

⁵⁶⁸ Ülkü Ergun, **Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Finansal Tablolar Düzenlemesi ve Analizi**, 4. Baskı, 2000, s.2;

⁵⁶⁹ Ergun, 2000, s.3; Öcal Usta, **İşletme Finansı Ve Finansal Yönetim**, Anadolu Matbaacılık, 2002, s. 53;

⁵⁷⁰ Ergun, 2000, s.3; Usta, 2002, s. 53;

⁵⁷¹ Usta, 2002, s. 53-54;

Finansal raporlar; faaliyet bilgilerinin sınıflandırıldığı ve özetlendiği tablolardan oluşur⁵⁷². Temel amacı işletme ile ilgili kişi ve kurumların bilgi gereksinimini karşılamak olan finansal raporlar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Finansal Muhasebe Standartlarına göre hazırlanır.

Finansal tablo kavramı; muhasebenin en önemli işlevlerinden birisidir⁵⁷³. İşletmede meydana gelen olaylar belirli dönem aralıkları ile işletmenin ilgili gruplarına finansal tablolar aracılığı ile iletilir. Muhasebe öncelikle işletmede oluşan ve para ile ölçülebilen mali nitelikteki olayları kaydeder, bu kayıtları sınıflandırır ve rapor haline dönüştürür. Finansal tablolar muhasebenin doğal uzantısı şeklindedir. İşletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve mali yönden gelişiminin sağlıklı olup olmadığını ve işletmenin geleceğine yönelik tahminlemesinin yapılmasına finansal tablolar olanak sağlar⁵⁷⁴. Bu sebeple finansal tablolar, işletmenin günlük veya dönemlik faaliyetlerinin kontrolünde ve geleceğine ilişkin kararların alınmasına olanak sağlayan temel araçlardır.

Finansal tablolara sadece devlet ve şirket yönetim kurulu gereksinim duymaz. Aynı zamanda tüm pay sahiplerinin ve menfaat sahiplerinin bilgilendirilmesinde, kamuyu aydınlatmada ve bilgi verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde finansal tablolar kullanılır⁵⁷⁵.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur⁵⁷⁶. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır⁵⁷⁷. Ayrıca finansal tablolar, yönetim kurulunun kendisine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da

⁵⁷² Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009, s. 166;

⁵⁷³ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 196;

⁵⁷⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 202 -203;

⁵⁷⁵ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 205; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s.33;

⁵⁷⁶ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 206;

⁵⁷⁷ Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 58;

gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar:

(a) Varlıklar;

(b) Borçlar;

(c) Özkaynaklar;

(d) Gelir ve giderler, karlar ve zararlar dahil;

(e) Pay sahiplerinin ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve pay sahiplerine yapılan dağıtımlar ve

(f) Nakit akışları.

Bu bilgi, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur⁵⁷⁸.

1. Finansal Tabloların Türleri

Önceleri finansal tablo kapsamına sadece işletmenin belirli bir andaki ekonomik ve finansal durumunu gösteren bilanço girmekte iken, artan ihtiyacın bir sonucu olarak belirli dönem içinde meydana gelen karın veya zararın oluşum biçimini gösteren gelir tablosu da finansal tablo olarak hazırlanmaya başlamıştır⁵⁷⁹. Uzun yıllar bu iki tablodan oluşan finansal tablolar, ilerleyen dönemde yetersiz kalmış ve değişik amaçlara hizmet eden finansal tabloların oluşmasına sebep olmuştur. Buna göre bilanço, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu işletmenin ilgili gruplarına iletilecek finansal tablolardır⁵⁸⁰. Bu tablolardan bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte

⁵⁷⁸ TMS 1, s.5; Standarda Kamu Göztim Kurumu sayfasından ulaşılabilir. <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS1.pdf> 04.08.2017

⁵⁷⁹ Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009, s. 166;

⁵⁸⁰ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 202;

temel finansal tabloları diğerleri ise ek finansal tabloları oluşturur. Türk Ticaret Kanunu ise 68/3 maddesinde bilanço ve gelir tablosunun yılsonu finansal tablolarını oluşturduğunu belirtmiş⁵⁸¹ ve TTK 514 ile TMS’de yer alan finansal tabloların yönetim kurulu tarafından hazırlanması gerektiği düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunun 68/3 maddesinin 514. maddesine yaptığı atıf finansal tabloların hazırlamakla yükümlü olan yönetim kurulunun finansal tabloların ve faaliyet raporunun hazırlanmasına ilişkin yükümlülüğüne ilişkindir (TTK 375/c). Buna göre TTK 514. maddesi uyarınca yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ilişkin şirket bilgileri içeren, TMS’de öngörülen finansal tabloları ve eklerini hazırlamakla yükümlüdür. Yönetim kurulu bu yükümlülüğünü bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde yerine getirmek ve hazırlanan finansal tablo ve eklerini ve genel kurula sunmakla yükümlüdür⁵⁸².

Yılsonu finansal tabloları, bir başka deyişle TTK m. 68/3 hükmü uyarınca bilanço ve gelir tablosu başta olmak üzere TMS düzenlemelerinde yer alan diğer finansal tablolar TTK 514 hükmüne uygun olarak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı ve TTK m. 69/1 hükmü uyarınca düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır⁵⁸³. Yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmeli (TTK 70) ve tüm finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanmalıdır (TTK 71)⁵⁸⁴.

⁵⁸¹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 195;

⁵⁸² Ercüment Erdem, “Yönetim Kurulunun Oluşumu, Yetkileri ve Yetki Devri”, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 46; Mehmet Helvacı, Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu Hakkında Düşünceler, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 80;

⁵⁸³ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.603, par. 1257;

⁵⁸⁴ Konuya ilişkin olarak Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.68;

a. Temel Mali Tablolar

aa. Bilanço

Bilanço temel finansal tabloların ilkidir⁵⁸⁵. İşletmelerdeki düzenleme çokluğu ve uygulamadaki fonksiyonları açısından en yaygın olanıdır. Bilanço içerik açısından ele alındığında; bir işletmenin belli bir tarihte ele aldığı varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablo olarak nitelendirilir⁵⁸⁶. Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu gösterdiği için finansal durum tablosu olarak da anılır⁵⁸⁷. Bilanço, gerçekte envanterin bir özeti olmakla beraber fonksiyonu bununla bitmez, şirket hesaplarının düzgün ve dürüst muhasebe ilkelerine uygun biçimde dengelenmesi, diğer bir deyim ile sonuç açıklama bilançonun asıl yöneldiği amaçtır⁵⁸⁸.

Tacirin, faaliyet dönemi başında açılış bilançosunu ve her faaliyet dönemi sonunda yıllık bilançoğu düzenlemesi TTK 68. maddesi uyarınca zorunludur. Bu bilançolarda tacir şirketin varlık ve borç durumları arasındaki ilişkiyi göstermesi gerekmektedir. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. (TTK m. 68)

TTK m. 73 ile bilançonun asgari içeriği düzenlenmiştir. Buna göre kanunun 73. maddesinde “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemiş ise bilançada, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır” düzenlemesine yer

⁵⁸⁵ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.40 latince iki kefle terazi anlamına geldiği ve dengeyi ifade ettiğine ilişkin değerli açıklamalar için ve s. 78-79; Fahiman Tekil, **Anonim Şirketler Hukuku**, Alkım, 1998, s. 481 yazar, bilançonun, şirket hesaplarının metodik kaydı, belirli devrede bir sonucu özet halinde sunan tablo olarak tanımlanmıştır. Kelimenin “bilancia - balance” kelimelerinden oluşan etimolojik kökenine vurgu yapılmıştır;

⁵⁸⁶ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 880; Fahiman Tekil, **Anonim Şirketler Hukuku**, Alkım, 1998, şirketin ekonomik durumunun sentetik tablosudur.; Yalkın, Genel Muhasebe, 1999, s. 5; Ergun, 2000, s. 26; Ruknettin Kumkale, **Hukukçular İçin Muhasebe Bilgileri**, 5. Baskı, Seçkin, 2016, 49; Usta, 2002, s. 56 ve 58;

⁵⁸⁷ Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009, s. 166; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 40,

⁵⁸⁸ Fahiman Tekil, **Anonim Şirketler Hukuku**, Alkım, 1998, 481;

verilmiştir⁵⁸⁹. Buna göre bilanço içeriğinin TMS ile düzenlenmesi mümkündür⁵⁹⁰. Ancak TMS’de aksine bir düzenleme yapılmamış olması koşulu ile bilançoda duran varlıklar ve dönen varlıklar ile özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesapların ayrı kalemler halinde gösterilmesi zorunludur⁵⁹¹. Bilançonun yeterli ayrıntıda düzenlenmesi ve şemalandırılması gerekir⁵⁹².

Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ⁵⁹³’in 54. Paragrafında bilançonun içeriği düzenlenmiştir. Buna göre bilanço, (1) maddi duran varlıklar, (2) yatırım amaçlı gayrimenkuller, (3) maddi olmayan duran varlıklar, (4) finansal varlıklar, (5) özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, (6) canlı varlıklar; (7)stoklar, (8)ticari ve diğer alacaklar; (9) nakit ve nakit benzerleri; (10)satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5’e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı, (11) ticari ve diğer borçlar, (12) karşılıklar, (13) finansal borçlar, (14) TMS 12’de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar, (15) TMS 12’de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları, (16) TFRS 5’e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar, (17) özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) ve (18) ana şirketin pay sahiplerine ait çıkarılmış sermaye ve yedekleri içermelidir.

bb. Gelir Tablosu

Bilanço ile bağlantılı olan gelir tablosu; bir zaman dilimi sonunda oluşan faaliyet sonuçlarını özetleyen daha dinamik bir yapıyı gösterir⁵⁹⁴. Kar / zarar durumunu bilançodan çıkarmak yeterli olmadığı gibi tehlikelidir⁵⁹⁵. Gelir tablosu,

⁵⁸⁹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 231;

⁵⁹⁰ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 603, par. 1257;

⁵⁹¹ Yalkın, Genel Muhasebe, 1999, s.58;

⁵⁹² Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 603, par. 1257;

⁵⁹³ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/08/20080813-11.htm> , 27.07.2017

⁵⁹⁴ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 881; Yalkın, Genel Muhasebe, 1999, s. 35;

⁵⁹⁵ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.79;

işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyet ve giderlerini ve bunların sonucunda oluşan dönem net karı veya zararını kapsar⁵⁹⁶. Gelir tablosunun fonksiyonu işletmenin belirli bir faaliyet dönemindeki gelir ve giderleri ile bunlar arasındaki net farkı açıklamasıdır⁵⁹⁷. Bir başka deyişle gelir tablosu klasik kâr zarar hesabının bir rapor halinde düzenlenmiş olan özel şeklidir⁵⁹⁸. Gelir tablosu, gelirler ve giderler ve karların ya da zararların yapısını ve gelişiminin açıklanmasında rol oynar. Bu sayede yönetim kurulunun faaliyetlerin devamı için verecekleri kararlar kadar yatırımcılar için girdikleri işten ne kadar kar-zarar ettiklerini ortaya koyması açısından önem taşır.

TTK m. 68/2 ile tacirlere gelir tablosu düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Yönetim faaliyeti ve başarısını değerlendirmek bakımından gelir tablosu bilançodan daha önemlidir⁵⁹⁹. Bilanço işletmenin bilanço günündeki fotoğrafını, gelir tablosu ise kısaltılmış filmini gösterir⁶⁰⁰. TMS 1 standardında kapsamlı gelir tablosunun içeriği 82-87 paragrafları arasında düzenlenmiştir⁶⁰¹.

b. Ek Mali Tablolar

aa. Satışların Maliyeti Tablosu

Satışların maliyeti tablosu, gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti bölümünün gerekçeli ve ayrıntılı dökümüdür⁶⁰². Başka bir deyişle, satışların maliyeti tablosu satışların maliyeti hesap grubunda yer alan hesapların, belirli bir dönem içinde göstermiş olduğu hareketlerin özetidir ve gelir tablosunu tamamlar⁶⁰³.

⁵⁹⁶ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 423, Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009, s. 166; Kumkale, 2016, s. 58; Usta, 2002, s. 55 ve 58;

⁵⁹⁷ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.79;

⁵⁹⁸ Yalkın, Genel Muhasebe, 1999, s.75;

⁵⁹⁹ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 95;

⁶⁰⁰ Yalkın, Genel Muhasebe, 1999, s.76;

⁶⁰¹ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/08/20080813-11.htm> , 27.07.2017

⁶⁰² Kumkale, 2016, s. 63;

⁶⁰³ Usta, 2002, s. 58-59;

Bir faaliyet dönemi içerisinde yapılan satışlardan ne kadar kar sağlandığı ya da zarar edildiği ancak satış tutarından, bu satışların gerçekleştirilmesi sırasında katlanılan maliyetin indirilmesi suretiyle bulunabilir. Satışların maliyeti tablosu gelir tablosunun eki niteliğinde olup gelir tablosunu tamamlar niteliktedir⁶⁰⁴. Satışların maliyeti tablosu, şirket yönetim kuruluna, sahiplerine, devlete, kamuya, sermaye piyasası ve benzer kurumlara vereceği bilgiler açısından önem arz eder. Satışların maliyetinin bilinmesi, piyasaya sunulan mal ve hizmetin fiyatlandırılması stokların değerlendirilmesi ve diğer işletmeler ile rekabette önem taşır⁶⁰⁵.

bb. Fon Akım Tablosu

İşletmelerin belirli bir hesap döneminde sağladığı finansal kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren finansal bir tablodur⁶⁰⁶. Finansal analiz ve denetleme amaçlarına hizmet eden önemli araçlardan bir tanesidir. Fon akım tablosu hem yönetim kuruluna hem de kredi sağlayanlara yardımda bulunan bir tablodur⁶⁰⁷. Bu tablo sayesinde işletmenin faaliyetleri sonucu meydana getirilen ya da borçlanma şeklinde ortaya çıkan fonlar ile neler yapıldığı ve bu fonların nerelerde kullanıldığı açıkça görülmektedir⁶⁰⁸.

Fon akım tablosu, işletmenin dönem boyunca faaliyetlerden sağladığı fonları, yatırım ve finansman faaliyetlerini özetler. Ayrıca dönem boyunca finansal durumunda meydana gelen değişiklikleri açıklar⁶⁰⁹. Fon akım tablosunun düzenlenmesi için ilk olarak birbirini izleyen en az iki dönemin bilançoları, gelir tabloları ve kâr dağıtım tabloları olması gereklidir⁶¹⁰. Daha sonra işletmenin

⁶⁰⁴ Kumkale, 2016, s. 63;

⁶⁰⁵ Kumkale, 2016, s. 64;

⁶⁰⁶ Kumkale, 2016, s. 64, fon, tüm finansal araçlar anlamında veya net işletme (çalışma) sermayesi anlamında ya da para ve para benzerleri anlamında kullanılır.;

⁶⁰⁷ Usta, 2002, s. 59;

⁶⁰⁸ Usta, 2002, s. 60;

⁶⁰⁹ Kumkale, 2016, s. 64;

⁶¹⁰ Usta, 2002, s. 60;

bilançolarında yer alan varlık ve kaynak hesaplarındaki artışlar ve azalışların belirlenmesi gerekir.

Fon akım tablosu düzenlenirken bilançoların karşılaştırılmasında ortaya çıkan fon kaynak ve kullanımlarında tekrarları önlemek için pasifteki özkaynaklarda ortaya çıkan artışların ayrıntılı bir şekilde bilinmesine ihtiyaç duyulur⁶¹¹. Bu kaynakla ilgili olarak göz önüne alınması gereken diğer bir hususta, amortismana tabi duran varlık hesapları ve ilgili dönemin amortisman giderlerinin birlikte değerlendirilmesidir⁶¹². Bilançodaki aktif düzenleyen karşılık hesapları ile bu karşılıkların ilgili olduğu varlık hesaplarının beraber düşünülmesi ve ona göre hesaplanması gerekir⁶¹³.

Fon akım tablolarının düzenlenme amacı, bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumdaki değişikliklerini kapsayan bilgilerin, mali tablo kullanıcılarına sunulmasıdır⁶¹⁴. Tablolar, işletmenin nakit veya işletme sermayesini doğrudan etkileyen finansman ve yatırım faaliyetlerinin bütün önemli yönlerini açıklayarak; işletmenin dönem boyunca faaliyetlerden sağladığı fonları, yatırım ve finansman faaliyetlerini özetler ve dönem boyunca finansal durumda meydana gelen değişiklikleri açıklar⁶¹⁵.

İşletmenin belirli bir dönemdeki fon kaynaklarını ve bunları kullandığı alanları gösteren bir tablodur. En geniş anlamıyla fon, yasal olarak kullanılabilen hakların, finansal araçların ve finansal olanakların tümü anlamında aktifin tamamını ifade etmektedir

⁶¹¹ Usta, 2002, s. 61;

⁶¹² Alexander, A European, 1993, s.69;

⁶¹³ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 604, par. 1257, TTK 75/I gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek temel kayıplar için TMS’de öngöümlen kurallara göre karşılık ayrılır.

⁶¹⁴ Kumkale, 2016, s. 65;

⁶¹⁵ Kumkale, 2016, s. 65;

cc. Nakit Akım Tablosu

Finansal durumdaki değişikliğin belirlenmesine yarayan bir diğer finansal tablo ise nakit akım tablosudur⁶¹⁶. Nakit akım tablosu, fon kavramının en dar kapsamlı kullanıldığı para akım tablosudur⁶¹⁷. Nakit akım tablosu belirli bir hesap dönemindeki yalnızca nakdi değerlerde oluşan artış ve azalışların nedenleri ile birlikte görünmesini sağlayarak diğer finansal tabloları tanımlar⁶¹⁸.

Nakit akım tablosunun amacı belirli bir dönemdeki uzun vadeli yatırımlar ve bunların finanslama biçimleri ile aynı dönemin faaliyetlerine ilişkin nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır⁶¹⁹. İşletmenin finansal yönetimindeki temel ilke kısa dönem borçlarının satış gelirleri, uzun dönem borçların işe şirket karlarından karřılanmasıdır⁶²⁰. Bu sebeple etkin bir finansal yönetimin sağlanabilmesi için nakit akım tablosunun büyük bir önemi vardır⁶²¹. Nakit akım tablosu işletmenin kar sağlama potansiyelini buna bağlı olarak uzun vadeli borçlarını ödeyebilme imkânını gösterir. Bunun yanı sıra şirketin duran varlıklarına yatırılan sermayenin geri dönüş süresini de nakit akım tablosu ile ortaya konulur⁶²².

Nakit akım tablosu aracılığı ile sağlanan bilgiler, daha çok işletmeye kaynak sağlayan işletme sahip ve pay sahipleri ile kredi verenler açısından yararlı olmaktadır. İşletmeye kaynak sağlayan yatırımcılar için yatırımların ne kadar sürede geri ödeneceği ve nasıl geri ödeneceği nakit akım tablosu ile ortaya konulur⁶²³. Bunun yanı sıra kredi verenler için de kredi ve faizlerinin ne şekilde ve nasıl ödeneceğinin tespitinde nakit akım tablosu önem arz eder⁶²⁴.

⁶¹⁶ Ergun, 2000, s. 141; ayrıntılı içeriğine ilişkin olarak TMS 7 standardı incelenebilir.

⁶¹⁷ Ergun, 2000, s. 141; Usta, 2002, s. 62;

⁶¹⁸ Ergun, 2000, s. 141;

⁶¹⁹ Kumkale, 2016, s. 69;

⁶²⁰ Evelyn Teitler-Feinberg, “Le Cadre Conceptuel Swiss Gaap RPC En Phase Avec La Pratique Resume”, *L’expert-Comptable Suisse*, s. 240,

⁶²¹ Usta, 2002, s. 63;

⁶²² Ergun, 2000, s. 141-142;

⁶²³ Lewis & Pendrill, 2004, s. 529;

⁶²⁴ Kumkale, 2016, s. 73;

Nakit akım tablosu finansal planlama ve denetim faaliyetleri açısından da önem taşır. Nakit akım planlaması en önemli finansal faaliyettir. Bu kapsamda hem planlamaya yardımcı olur hem de planlanan faaliyetlerinin sonuçlarının izlenmesinde önemli bir rol oynar⁶²⁵.

dd. Kar Dağıtım Tablosu

Kar dağıtım tablosu, bilanço ve gelir tablosunun uzantısı niteliğinde ve bu tabloların destekleyicisi konumundadır⁶²⁶. Kar dağıtım tablosu işletme dönem karının yasal yükümlülüklerle ana sözleşme gerekliliklerine ve genel kurul kararlarına göre nerelere dağıtıldığını gösteren önemli bir finansal tablodur⁶²⁷. Düzenlenen gelir tablosundaki kar veya uğranılan zarar, bilançoda belirtilen işletmenin finansal yapısını etkilememektedir⁶²⁸.

Kar dağıtım tablosu dağıtılması gereken kâr payının belirlenmesi, yatırımcılara kar dağıtım geçmişinin gösterilerek potansiyel yatırımların şirkete getirilmesinde önem taşır⁶²⁹. Özellikle halka açık anonim ortaklıklarda kar dağıtım tablosu daha yaygın bir kullanıma sahiptir⁶³⁰.

İşletmede kar dağıtım tablosunun düzenlenmesi işletmenin ilgili hesap döneminde net dönem karı sağlamış olmasıdır. Dönemi zararla kapatan bir işletmenin kar dağıtım tablosu hazırlamasına ihtiyaç yoktur⁶³¹.

Net kar, muhasebe ilkelerine uygun olarak belirlenen dönem karından ödenmesi gereken vergi ve yasal yükümlülüklerin indirilmesi ile ulaşılır. Ancak bu net kar dağıtıma konu olacak olan “dağıtılabilir kar” değildir. Net kardan geçmiş yıl

⁶²⁵ Ergun, 2000, s. 142;

⁶²⁶ Ergun, 2000, s. 164;

⁶²⁷ Kumkale, 2016, s. 73; Usta, 2002, s. 64;

⁶²⁸ Ergun, 2000, s. 164;

⁶²⁹ Kumkale, 2016, s. 74;

⁶³⁰ Ergun, 2000, s. 165;

⁶³¹ Kumkale, 2016, s. 74; Usta, 2002, s. 65;

zararları ve ayrılması zorunlu olan yedek akçeler indirilerek dağıtılabilir karın hesaplanması gerekir⁶³².

Bunun yanı sıra dönem faaliyeti zarar ile sonuçlanmış olduğu durumlarda da geçmiş yıl karları, olağanüstü yedek akçeler ve kar dağıtımı için ayrılmış yedekler ile dönem zararının kapatılması ve bunun sonucunda arta kalan tutarın bulunması gerekmektedir⁶³³.

ee.Özkaynaklar Değişim Tablosu

İşletmenin özkaynaklarında yaşanan değişiklikleri yansıtmada gelir tablosu kimi zaman yetersiz kalabilir. Bu sebeple gelir ve kar dağıtım tablosu yanında özkaynak değişim tablosunun da düzenlenmesine gerek duyulur⁶³⁴.

Özkaynaklar değişim tablosu ilgili hesap dönemindeki özkaynak kalemlerindeki değişmeyi artış ve azalışları gösteren tablodur⁶³⁵. Özellikle sermaye şirketlerinde bu tablo ile meydana gelen özkaynak değişimlerinin topluca görülmesi sağlanmaktadır⁶³⁶. Karın nasıl kullanıldığının gelir tablosunda görülmesi mümkün değildir. Özkaynaklar değişim tablosu karın ne şekilde kullanıldığını göstererek kullanıcılara bu konuda bilgi verir⁶³⁷. TMS 1 standardında özkaynak değişim tablosunda yer alacak olan bilgiler 106 ve 107 paragraflarında açıklanmıştır⁶³⁸.

D. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

TTK 515. maddesinde, dürüst resmin sağlanması için şirkete ait finansal tablo ve bilgilerin *“tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık*

⁶³² Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 113;

⁶³³ Ergun, 2000, s. 165;

⁶³⁴ Ergun, 2000, s. 180; Usta, 2002, s. 65;

⁶³⁵ Kumkale, 2016, s. 76 – 77, özkaynaklar değişim tablosu önceki dönem ve cari dönem verilerini içerecek şekilde düzenlenir.;

⁶³⁶ Kumkale, 2016, s. 77;

⁶³⁷ Ergun, 2000, s. 180;

⁶³⁸ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/08/20080813-11.htm> , 27.07.2017

surette yansıtacak şekilde” hazırlanması gerektiği üzerinde durulmuştur. Bu noktada “tam” veya “karşılaştırılabilir” olmanın nasıl ve hangi şartlarda sağlanacağı ve hangi şekilde hazırlanmış olan finansal tabloların anlaşılabilir olduğu önem arz etmektedir. Aslında kanun koyucunun yer verdiği bu nitelikler Kavramsal Çerçeve’de yer alan temel unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kavramsal Çerçeve hem TMS hem de TFRS standartlarının ayrılmaz bir parçasıdır ve muhasebe standartlarının çerçevesini çizerek sınırlarını belirler⁶³⁹. UMSK güncellemeleri doğrultusunda güncelliğini koruyan ve KGK tarafından da değişiklik yapılmadan aynen benimsenmiş olan Kavramsal Çerçeve’nin temel amacı işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları ortaya koymaktır⁶⁴⁰. Kavramsal Çerçeve bir standart olmamakla birlikte yayımlanmış ve yayınlanacak standartlar arasındaki ilişkiyi kurmakta ve bunlar arasındaki tutarlılığı artırmaya yönelik ilkeleri içeren bir rehber görevi üstlenmektedir.⁶⁴¹

Finansal bilgiler temelde finansal raporlama ile elde edilen bilgilerdir. Bu bilgilerin niteliksel özellikleri de Kavramsal Çerçeve’de ayrı bir başlık altında düzenlenmiştir. Finansal bilgilerin niteliksel özellikleri aynı zamanda finansal bilginin sahip olması gereken özellikler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bilgiler ışığında işletme hakkında bilgi sahibi olma ve bir yargıya varma imkânı doğmaktadır.

Raporlama işletmeler için önemli bir faaliyettir. Günümüzde sadece raporlama şirketin finansal durumunun değil, tüm faaliyet ve risklerini kapsayacak şekilde yapılması gündemdedir. Uygulamada “entegre raporlama” olarak anılan raporlama anlayışı: *“Bir entegre rapor bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi”* şeklinde tanımlanmıştır. Özellikle çevresel faktörlerin önemli olduğu sanayi kollarında çalışan ve personelin önemli bir kullanıcı grubu olarak görüldüğü sektörlerdeki birçok

⁶³⁹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 202;

⁶⁴⁰ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 203;

⁶⁴¹ Kurt, 2010, s.131; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

işletme, finansal tabloların dışında, çevresel raporlar ve katma değer raporları gibi raporlar da sunmaktadır. Finansal tablolardan ayrı olarak sunulan raporlar ve tablolar TFRS’lerin kapsamı dışındadır⁶⁴².

Kavramsal Çerçeve’de finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olarak “ihtiyaca uygunluk” ve gerçeğe uygun şekilde sunum⁶⁴³ olarak belirlenmiştir ki bu nitelikler TTK 515. maddesinde “ihtiyaçlara ve işletmenin temel niteliklerine uygunluk” ve “gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak” şekilde nitelendirilerek yer almıştır⁶⁴⁴.

Bunların yanı sıra Kavramsal Çerçeve ‘de destekleyici niteliksel özellikler “karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum” olarak belirlenmiş ve TTK 515. maddesinde “karşılaştırılabilir ve anlaşılabilirlik” nitelikleri de açıkça yer almıştır.

Tablo 2: TTK m.515’ de Yer Verilen Niteliksel Özellikler

Kavramsal Çerçeveye Göre Faydalı Bilginin Niteliksel Özellikleri	
Temel Niteliksel Özellikler	Destekleyici Niteliksel Özellikler
1. Finansal Tabloların İhtiyaçlara Ve İşletmenin Niteliğine Uygun Olması a. İhtiyaca uygunluk b. Önemlilik	1. Karşılaştırılabilirlik
2. Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum a. Tam b. Tarafsız c. Hatasız	2. Doğrulanabilirlik ⁶⁴⁵
	3. Zamanında Sunum ⁶⁴⁶
	4. Anlaşılabilirlik

⁶⁴² TMS 1, s.6;

⁶⁴³ Gerçeğe uygun sunum ve dürüst resim ilkesi eş anlamlıdır. Moore, Council Report, 2008; s.12, par.29, Ekliyorum ki, dava konusu ile Çerçeve ve Beyan’nın kapsamı arasındaki benzerlik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik, temel muhasebe kavramları ve mali tabloların temel unsurları ile uğraşırken olduğu gibi, sonuçtaki “dürüst resim” ve “adil sunum” kavramları, Çerçeve’de açıkça belirtilmemiş olsa da eş anlamlıdır. Dikkat çekicidir ki, adil sunum kavramı Dördüncü ve Yedinci Direktif’deki sırasıyla İtalyanca ve Fransızca tercümesi olan “quadro fedele” ve “image fidele” kavramlarıyla benzerdir. Her iki terimin yabancı dillerde ki kullanımları için bkz Nobes, The Importance Of Being Fair, 2009, s. 419;

⁶⁴⁴ Kırca & Şehirli Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. I**, 2013, s. 206, yazarlara göre TTK 515 maddesinde yer alan nitelikler “kamunun yeterince aydınlanmasını sağlayacak şekilde” belirlenmiştir.

⁶⁴⁵ Kanunun Koyucu TTK 515. maddesinde bu destekleyici özelliğe atıf yapmamıştır.;

⁶⁴⁶ Kanunun Koyucu TTK 515. maddesinde bu destekleyici özelliğe atıf yapmamıştır.;

1. Kavramsal Çerçeve Yar Alan Niteliksel Özellikler

a. Temel Niteliksel Özellikler

aa. Finansal Tabloların İhtiyaçlara Ve İşletmenin Niteliğine Uygun Olması

TTK 515. maddesinde “ihtiyaca uygunluğu” “ihtiyaçlara ve işletmenin niteliklerine uygunluk” şeklinde nitelemiş olması sebebiyle Kavramsal Çerçeve ’den farklı olarak kanununda aranan niteliğe uygun bir başlıklandırma yapılmıştır. Bu sebeple bu niteliği ihtiyaca uygunluk ve işletmenin niteliklerine uygunluk olarak iki ayrı başlık altında inceleyeceğiz. Bu her iki temel niteliksel özellik kavramsal çerçevede ayrı ayrı düzenlenmiş olmasına karşın kanun koyucu TTK 515 maddesinde finansal tabloların “ihtiyaca ve işletmenin niteliklerine uygun olmasını” aynı tamlama altında kalem almıştır.

aaa. İhtiyaca Uygunluk

Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir⁶⁴⁷. İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Finansal bilgi; tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıyorsa, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Sonuç olarak ihtiyaca uygunluk, finansal bilginin tahminlerde kullanılabilmesi ve/veya teyit etme özelliğine sahip olmasını ifade etmektedir⁶⁴⁸. Bir bilginin yararlı olabilmesi için finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak veya geçmişte verilmiş bir kararın yararlı olduğunu vurgulamak, o bilginin ihtiyaca uygun olduğunun göstergesidir⁶⁴⁹.

⁶⁴⁷ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 208;

⁶⁴⁸ Kavramsal Çerçeve, s. 8, Kavramsal Çerçeve’ye Kamu Gözetim Kurumu web sayfasından ulaşılabilir.
[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf)

⁶⁴⁹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 208;

Finansal bilgi, gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabiliriyorsa, tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahiptir⁶⁵⁰. Bununla birlikte finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olması için bir öngörü veya tahmin olması gerekmez. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan finansal bilgi, kullanıcılar tarafından öngöründe bulunurken kullanılır⁶⁵¹. Örnek olarak pay senetlerinin fiyatlarının tahmini, alacakların vadelerinde tahsil edilebilirliği, işletmenin borçlarını vadesinde ödeyebilme yeteneğinin tahmini gibi kararlar geçmiş bilgilere dayanır⁶⁵². Bu tahminlerin doğru çıkması bilgilerin kullanılabilirliğini ve ihtiyaca uygun olduğunu teyit etmektedir.

Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (yani önceki değerlendirmeleri doğruluyorsa) teyit etme özelliğine sahiptir. Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliği ve teyit etme özelliği birbiri ile ilişkilidir. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan bilgi, genellikle teyit etme özelliğine de sahiptir. Örneğin; cari yıl hasılat tutarına ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin hasılat tutarlarının tahmin edilmesinde kullanılabileceği gibi geçmiş yıllarda cari yıl hasılat tutarı için yapılmış olan tahminlerle de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılması sırasında uygulanan süreçlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesinde kullanıcılara yardımcı olur⁶⁵³.

İhtiyaca uygun olan ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunan finansal bilginin raporlanması, kullanıcıların daha güvenle karar vermelerine yardımcı olur. Bunun sonucunda, sermaye piyasaları daha verimli işler ve bir bütün olarak ekonomide daha düşük sermaye maliyeti oluşur. Ayrıca, bireysel yatırımcılar, borç verenler ya da kredi veren diğer taraflar daha bilinçli kararlar vererek bundan fayda sağlarlar. Ancak, genel amaçlı finansal raporların, tüm kullanıcıların ihtiyaca uygun olarak nitelendireceği bütün bilgileri sağlaması mümkün değildir.

⁶⁵⁰ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 208, eğer bu öngörüler ileride doğru çıkar ise o takdirde bu bilgiler teyit edilebilir hale gelir.;

⁶⁵¹ Kavramsal Çerçeve, s. 8;

⁶⁵² Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 208;

⁶⁵³ Kavramsal Çerçeve, s. 8;

bbb. Önemlilik – İşletmenin Niteliklerine Uygunluk

İhtiyaca uygunluk ve önemlilik kavramları arasında bir bağlantı bulunmaktadır⁶⁵⁴. İhtiyaca uygun olan bilginin bir noktada sınırlandırılması gerekir. Kullanıcının çok fazla bilgiye boğulması da olumsuz sonuçlar doğurabilir. Buna göre önemlilik kavramı ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olarak açıklanmaktadır⁶⁵⁵. Kanunun koyucunun da TTK 515. maddesinde özellikle ihtiyaca ve işletmenin niteliksel özelliklerine uygunluk terimini kullanmış olmasının sebebi de budur⁶⁵⁶. Önemlilik ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir⁶⁵⁷.

Önemlilik veya kanuni terim itibarıyla işletmenin temel niteliklerine uygunluk ile anlatılmak istenilen, bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi ile tablo kullanıcılarının belirli bir işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararların etkilenmesidir⁶⁵⁸. Önemsiz büyüklükte olan ve kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyecek düzeyde olmayan bazı kalemler önemsiz olarak kabul edilerek diğer kalemler ile birleştirilebilir⁶⁵⁹. Finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyen bilgi önemlidir. Bilginin önemli olup olmadığına yönelik değerlendirme, bireysel bir işletmenin finansal raporu dikkate alınarak, bilginin ilgili olduğu kalemlerin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine birden bağlı olarak yapılır. Bu nedenle önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmemiş veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği belirtilmemiştir⁶⁶⁰.

⁶⁵⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 208;

⁶⁵⁵ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁶⁵⁶ Kavramsal Çerçeve, s. 9;

⁶⁵⁷ Kavramsal Çerçeve, s. 9;

⁶⁵⁸ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁶⁵⁹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 209;

⁶⁶⁰ Kavramsal Çerçeve s. 8;

bb. Gerçeğe Uygun Sunum- Finansal Tablolarda Şirketin Nihai Durumuna İlişkin Resmin Gerçeği Dürüst Ve Aslına Uygun Olarak Yansıtması

Gerçeğe uygun şekilde sunum, kavramsal çerçeveye göre, finansal bilginin sunumundaki temel niteliksel özelliklerdendir. TTK 515. maddesinde gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık şekilde sunulması olarak nitelendirilmiştir⁶⁶¹.

TMS 1 finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu ve TFRS’ler ile uyumuna ilişkin olarak ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar⁶⁶². Gerçeğe uygun sunum, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve’de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulması demektir⁶⁶³. TFRS’lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunumu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayılır⁶⁶⁴. Finansal tabloları TFRS’lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda belirtecektir⁶⁶⁵.

Şirketin finansal tablolarının her koşulda uygulanabilir TFRS’ler ile uyumlu olarak gerçeğe uygun sunumu sağlaması gerekir. TFRS’ler ile uyumun yanı sıra şirketin gerçeğe uygun bir sunum yapabilmesi için uyması zorunlu diğer koşullar ise:

- “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe politikalarını seçip uygulamak.

⁶⁶¹ Gerçeğe uygun sunum ve dürüst resim ilkesi eş anlamlıdır. Moore, Council Report, 2008, s.12, par. 29, Ekliyorum ki, dava konusu ile Çerçeve ve Beyan’ın kapsamı arasındaki benzerlik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik, temel muhasebe kavramları ve mali tabloların temel unsurları ile uğraşırken olduğu gibi, sonuçtaki “dürüst resim” ve “adil sunum” kavramları, Çerçeve’de açıkça belirtilmemiş olsa da eş anlamlıdır. Dikkat çekicidir ki, adil sunum kavramı Dördüncü ve Yedinci Direktif’deki sırasıyla İtalyanca ve Fransızca tercümesi olan “quadro fedele” ve “image fidele” kavramlarıyla benzerdir.; Her iki terimin yabancı dillerde ki kullanımları için bkz Nobes, The Importance Of Being Fair, 2009, s. 419;

⁶⁶² Paslı, Kurumsal Yönetim, 2005, s. 74;

⁶⁶³ TMS 1, s. 6,

⁶⁶⁴ TMS 1, s. 6,

⁶⁶⁵ TMS 1, s. 6,

- Muhasebe politikalarını da içeren bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmak.
- Ek açıklamalar yapmak. Özellikle TFRS’lerde yer alan özellikli hükümlerle uyum, kullanıcıların özellikli işlemleri, diğer olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamaları konusunda yetersiz kalıyorsa, ek açıklamalar yapmak.

Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli olmamakla birlikte ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekmektedir⁶⁶⁶. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır⁶⁶⁷. Hazırlanan Finansal Raporlama Standartları ile bu özelliklerin mümkün olduğunca en üst seviyeye çıkarılması hedeflenmektedir. Finansal raporların gerçeğe uygun şekilde sunulabilmesi için, raporlama bilgilerinde yer alan rakam ve kelimelerin gerçeği tam olarak yansıtması zorunludur⁶⁶⁸. Gerçeğe uygun sunum bu sebeple tam, tarafsız ve hatasız sunum olarak da açıklanabilir⁶⁶⁹.

aaa. Finansal Tabloların Tam Olması

Tamlık TTK 515. maddesinde; “Kavramsal Çerçeve ‘de gerçeğe uygun sunumun bir alt unsuru olmasına karşın”, kendisine gerçeğe uygun sunumdan bağımsız olarak yer bulmuş bir niteliksel özelliktir. Kanun koyucu finansal tabloların tam olmasını, gerçeğe uygun niteliğinin dışında da vurgulamıştır. Sadece TTK 515 maddesi değil aynı zamanda TTK 72. maddesi de tamlık ilkesine yer vermiştir. Ayrıca ticari defterlerinde tam olması gerekmektedir buna ilişkin olarak TTK 65/2 fıkrasında defterlerde yer alan yazım ve gerekli kayıtların eksiksiz olması düzenlenmiştir.

⁶⁶⁶ Kavramsal Çerçeve, s. 9; Evans, 2003, s.312; Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.132;

⁶⁶⁷ TMS 1, s. 6;

⁶⁶⁸ Kavramsal Çerçeve, s. 10

⁶⁶⁹ Mustafa Gürol Durak & Fatih Dalkılıç & Gönenç Demir, “Muhasebe ve Hukuk İlişkisinde Bir Kesişim Noktası”, MÖDAV, 2011/1, s. 281; Evans, 2003, s.312;

Şirketin aktif ve pasiflerinde yer alan tüm kayıtların tam olarak eksik olmaksızın finansal tablolarda yer alması gerekir⁶⁷⁰.

Tamlık veya zıt anlamı ile eksiksiz olma niteliği kanunda sık sık yer almıştır. Envanterless eksiksiz bir şekilde hazırlanması (TTK 66/1), kurucular beyanının doğru ve eksiksiz olması (TTT 349/1), yönetim kurulu beyanının eksiksiz olması (TTK 457/1) ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun eksiksiz hazırlanması Türk Ticaret Kanunu’nda tamlık niteliksel özelliğine yer veren düzenlemelerdir⁶⁷¹.

Tamlık denetimde bütünlük olarak da adlandırılır⁶⁷². Denetçinin tamlık hedefi yönetimin tamlık savı ile bağlantılıdır⁶⁷³. Denetçi tamlık hedefi kapsamında işletmede oluşan değer hareketlerinin defter kayıtlarına ve finansal tablolara tam olarak yansıtılıp yansıtılmadığını anlamayı amaçlar⁶⁷⁴. Kayıtların eksik olması veya finansal tabloların doğruları ifade etmemesi denetim bakımından tamlık hedefinin gerçekleşmediğini gösterir⁶⁷⁵.

Tam bir sunum; ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir⁶⁷⁶. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin olarak yapılacak tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün

⁶⁷⁰ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 52; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.82, yazar uzun vadeli borçları bilançooya koymayan veya kıdem karşılığı ayırmayan şirketlerin tamlık ilkesine aykırı hareket edeceğini vurgulamıştır.;

⁶⁷¹ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 51, yazar 6762 sayılı kanunun 75/1 fıkrasında bilançonun eksiksiz düzenlenmesinin yer aldığını ancak değer konusunda boşluk bırakıldığını vurgulamıştır. Yazar bu boşluğun, yani gerçekliğin ancak işletmenin bilanço günündeki “devretme değeri” dikkate alınması sureti ile sağlanabileceğini vurgulamıştır. Kanaatimizce 6102 sayılı yeni yasa bu boşluğu “gerçek değer” gerekliliği ile doldurmuştur.;

⁶⁷² Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, 2 Baskı, Umuttepe Yayınları, 2011, s.21; Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 76;

⁶⁷³ Haftacı, 2011, s.21; Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 76;

⁶⁷⁴ Haftacı, 2011, s.21; Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 76;

⁶⁷⁵ Haftacı, 2011, s.21; Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 76;

⁶⁷⁶ Kavramsal Çerçeve, s. 9, Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

varlıkların rakamsal olarak belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın neyi gösterdiğini (örneğin, edinme maliyeti, düzeltilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer) kapsar⁶⁷⁷.

TTK m. 515 düzenlemesi “tamlık özelliği” bakımından kavramsal çerçeve ile uyum içindedir. Şirket varlıklarının yer aldıkları finansal tabloların TMS uyarınca “tam olması” hem şirket varlıklarının eksiksiz bir şekilde gösterilmesini hem de rakamsal değerlerinin “gerçeğe uygun şekilde” açıklanmasını zorunlu kılar. Bazı kalemler için tam bir sunum, kalemlerin özelliği ve niteliğine ilişkin önemli bilgileri, söz konusu kalemlerin özelliğini ve niteliğini etkileyebilecek unsur ve durumları ve rakamsal açıklamayı belirlemekte kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir⁶⁷⁸. Dolayısı ile “tamlığın sağlanabilmesi” için ek açıklamaların finansal tablolarda yer alması gerekir. Ek açıklayıcı bilgilere finansal tablolarda yer verilmesi gerçeğe uygun sunumun ve finansal tabloların tam olmasının bir gereğidir⁶⁷⁹.

Tam bir sunum aynı zamanda hazırlanması zorunlu olan tam bir finansal tablolar setinin hazırlanmasını zorunlu kılar. Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir⁶⁸⁰:

- (a) Dönem sonu finansal durum tablosu,
- (b) Döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- (d) Döneme ait nakit akış tablosu,
- (e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

Tam bir finansal tablolar setindeki finansal tabloların hepsi eşit derecede öneme haizdir ve tamlık tüm finansal tablolarının sunumu ile sağlanır. Finansal

⁶⁷⁷ Kavramsal Çerçeve, s. 9,

⁶⁷⁸ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁶⁷⁹ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁶⁸⁰ TMS1, s.5

tabloların birinin diğerine göre daha değerli veya önemli olduğunun söylenmesi mümkün değildir. İşletmeler bu finansal tablolar dışında, yönetimin, işletmenin finansal performansı ve finansal durumu ve karşılaştığı temel belirsizliklerin ana esaslarını açıklayan, bir finansal değerlendirme sunması gerekli olduğu durumlarda ek raporlar hazırlayabilir⁶⁸¹. Ek rapor işletmenin faaliyette bulunduğu çevredeki değişiklikleri konu alabilir. Finansal performansı etkileyen unsur ve etkiler, işletmenin söz konusu değişikliklere karşı tepkisi, işletmenin temettü politikası, işletmenin finansal performansının sürdürülebilirliği veya iyileştirilmesi gibi konularda her zaman ek rapor hazırlanabilir. Bunların yanı sıra işletmenin fon kaynaklarını ve borç/özkaynak oranını gösteren ve TFRS uyumlu bilançoda muhasebeleştirilmeyen kaynaklara yer veren ek raporlar işletme tarafından hazırlanabilir.

Tam bir sunum; ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir⁶⁸². Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin olarak yapılacak tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal olarak belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın neyi gösterdiğini (örneğin, edinme maliyeti, düzeltilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer) kapsar. Bazı kalemler için tam bir sunum, kalemlerin özelliği ve niteliğine ilişkin önemli bilgileri, söz konusu kalemlerin özelliğini ve niteliğini etkileyebilecek unsur ve durumları ve rakamsal açıklamayı belirlemekte kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir⁶⁸³.

TTK 72. maddesi “tamlik ve mahsup⁶⁸⁴” başlığı altında tamlik ilkesini düzenlemiştir. Buna göre tamlik ilkesi kanunda “*aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri,*

⁶⁸¹ TMS1, s.6;

⁶⁸² Kavramsal Çerçeve, s. 9;

⁶⁸³ Kavramsal Çerçeve, s. 9, par. 13;

⁶⁸⁴ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.603, par. 1257; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s.228, TFRS izin vermedikçe işletmeler varlıklarla borçları ve gelire gideri netleştirip tek bir kalem haline dönüştüremez. Örneğin alacaklar ile borçları mahsup edip, borçlar büyük ise bunu tek kalem olarak pasipte gösteremez.;

*teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri **doğru** şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur.” şeklinde tanımlanmıştır.*

Sonuç olarak; TTK 515. maddesinde “finansal tabloların tam olması” yönündeki düzenlemenin hem bağımsız bir kanuni nitelik olarak değerlendirilmesi hem de Kavramsal Çerçeve’de yer alan temel niteliksel özelliğin, gerçeğe uygun sunumun bir unsuru olarak dikkate alınması gerekir. Öncelikle şirketin tam bir finansal tablolar setini hazırlaması gerekir. TTK 72. maddesi uyarınca bu finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru olması zorunludur. Ayrıca bilgilerin tam olması için güvenilir olması gerekir⁶⁸⁵. Sonrasında ise gerçeğe uygun sunumun bir alt unsuru olarak, finansal tablolarda sunulan varlıkların eksiksiz olması ve bu varlıklara ilişkin değerlemelerin ek açıklamalar ile açıklanması gerekmektedir. Ayrıca bağımsız denetçi de tamlık hedefi kapsamında işletmede oluşan değer hareketlerinin defter kayıtlarına ve finansal tablolara tam olarak yansıtılıp yansıtılmadığını anlamayı amaçlar

bbb. Finansal Tabloların Tarafsız Olması

İşletmenin niteliklerine uygun olan bilginin tarafsız bir şekilde sunulması gerekmektedir⁶⁸⁶. Ancak tarafsız sunum, kararlar üzerinde etkisi olmayan sunum demek değildir. Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı taşınmaması anlamına gelir⁶⁸⁷. Tarafsız sunum; finansal bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla yönlendirici, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış ya da manipüle edilmiş değildir. Tarafsız bilgi, kararlar üzerinde etkisi olmayan ya da belirli bir amaca yönelik olmayan bilgi anlamına gelmez. Aksine, ihtiyaca uygun finansal bilgi, tanımında da belirtildiği gibi, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahiptir. Tarafsızlık kavramı, işletmenin varlık veya borçlarındaki değişmelerin ve bunun özkaynaklara etkisinin maliyet esası ile ölçülememesi hallerinde tahmin ve takdir

⁶⁸⁵ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 209;

⁶⁸⁶ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 519;

⁶⁸⁷ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 519;

yoluyla yapılacak değerlemelerde, tarafsız bir uzmanla aynı sonuca ulaşılabilir olması gereğini de ifade eder⁶⁸⁸.

ccc. Finansal Tabloların Hatasız Olması

Finansal tabloların hatasız olması eş anlamı ile doğru olması anlamına gelmektedir. Doğruluk işletmenin bilanço günündeki finansal durumuna güvenle bakış imkânı sağlamaktadır⁶⁸⁹. Hatasız sunum, ise, ekonomik olayların tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilgilerin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki hatasız sunum kesin doğruluğa sahip bir sunum değildir⁶⁹⁰. Bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulması her açıdan doğru olduğu anlamına gelmez⁶⁹¹. Hatasız sunum; ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Bu bağlamda hatasız sunum, her açıdan kesin bir doğruluğa sahip değildir. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru olup olmadığı söylenemez. Ancak tahmini tutarın açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahminde kullanılan sürece ilişkin yapı ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun olan sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir. Bilanço kalemlerinin yanıltıcı olmaması, aldatma ve zarar verme kastı olmadan dürüst tacir ölçüleri içinde hazırlanması ve kar/zarar durumunu gizlememesinin hatasız olma niteliksel özelliğini sağlayacağı vurgulanmıştır⁶⁹².

Denetimde gerçeklik hedefi, muhasebe defterleri üzerinde yapılan çeşitli işlemlerin oluşup oluşmadığını ve hesap kalanlarının gerçekte varolup olmadığını anlamayı amaçlar⁶⁹³. Bilançoda yer alan varlıklar ve borçlar, bilanço tarihinde

⁶⁸⁸ Kavramsal Çerçeve, s. 9, par. 14;

⁶⁸⁹ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 83;

⁶⁹⁰ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 83, değerlendirme içeren kararların öznel oldukları vurgulanmıştır. ;

⁶⁹¹ Kavramsal Çerçeve, s. 9, par. 15;

⁶⁹² Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.83;

⁶⁹³ Haftacı, 2011, s.21

gerçekten de denetim yapılan işlemde mevcut olmalıdır⁶⁹⁴. Gerçek olmayan varlıklar ve borçlar bilançoda gerçekmiş gibi gösterilmemelidir⁶⁹⁵.

cc. Kavramsal Çerçeve’de Yer Alan Temel Niteliksel Özelliklerin Uygulanması

Bilginin faydalı olması için hem ihtiyaca uygun olması hem de gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekir. Bu her iki niteliksel özellik kavramsal çerçevede yer alan temel niteliksel özellikler olmalarının yanı sıra TTK 515. maddesinde de kendilerine yer bulmuşlardır.

Öncelikle kullanıcılar için faydalı olma olasılığı bulunan ekonomik olayların finansal tablo hazırlayıcıları tarafından belirlenmesi gerekir. Bu belirlenen ekonomik olayın gerçeğe en uygun şekilde sunulduğunda ihtiyaca en uygun olacak bilgi türü belirlenir. Daha açık bir ifade ile gerçeğe uygun olarak sunulan bilginin kullanıcılar tarafından güvenle karar almalarına olanak sağlaması (ihtiyaca uygun olması) gerekir. Şirkete ait finansal bilgilerin, gerçeğe uygun şekilde sunulduğu ve kullanıcı ihtiyaçlarını karşıladığını sonucuna ulaşılır ise temel niteliksel özellikler tamamlanmış olur. Aksi halde finansal tablonun dürüst resmine ulaşılammış olur ve ihtiyaca en uygun bilginin tekrardan belirlenerek bu sürecin tekrar edilmesi gerekir.

b. Destekleyici Niteliksel Özellikler

Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin faydası arttırılmış olur⁶⁹⁶. Bilginin faydalı olması karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan bilginin faydasını arttıran destekleyici niteliksel özelliklerdir. Ayrıca destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda

⁶⁹⁴ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 75;

⁶⁹⁵ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 75;

⁶⁹⁶ Kavramsal Çerçeve, s. 8;

kullanılabilecek iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun şekilde sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesinde faydalı olabilir.

aa. Finansal Tabloların Anlaşılabilir Olması

Finansal tabloların kolaylıkla anlaşılabilir olması gerekir (TTK 69/b). Açıklıktan ve kolay anlaşılabilirlikten anlaşılması gereken, finansal tabloların her kullanıcının anlayabileceği şekilde hazırlanması değildir⁶⁹⁷. Bu noktada açık ve anlaşılabilir olması beklenen finansal tablolar uzman muhasebe bilgisine sahip kullanıcıları hedef alarak hazırlanmalıdır⁶⁹⁸. Açıklık ilkesinin amacı ticari işletmelerde şeffaflığı sağlamaktır⁶⁹⁹. Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar⁷⁰⁰. Finansal raporlar, işletme faaliyetleri ve ekonomik

⁶⁹⁷ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.82;

⁶⁹⁸ Doktrinde yapılan çalışmalarda hesap kullanıcıların kim oldukları, hesapları incelemede bir uzman bilgisine sahip olup olmadıkları ve buna bağlı olarak verilmesi gereken bilginin niteliği ve detayı hakkında tartışmalar yapılmıştır. Bu tartışma için McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 882, yazar hesap kullanıcılarının kim olduğu veya kim olması gerektiği konusunda kesin bir sınırlama yapılamayacağını belirtmiştir. Bu finansal tabloların bir amacının da; şirketin yönetimiyle ilgili olmayan veya muhasebe uzmanı olmayan kişilere şirketle ilgili bilgi sunmak olduğuna çalışmada vurgu yapılmıştır. Bununla birlikte; çalışmada, hesapları hazırlayanların ve hesaplardan sorumlu olanların bu hesapların “şirketin yönetimiyle ilgili olmayan veya muhasebe uzmanı olmayan kişilere” bilgi verici ve yardımcı olmaları ile ilgilenmedikleri ve bu konuda istekli olmadıklarına yer verilmiştir. Hatta bu kişilerin hesapların bilgi vermeyen ve zor anlaşılır olmalarını istediklerine vurgu yapılmıştır. Bazı şirketlerin rakiplerinden çekinerek finansal tabloların kendi finansal durumları ile ilgili çok fazla ayrıntı içermemesi yönünde ki taleplerine yer verilmiştir. Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 82; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 208, yazarlar kullanıcıların muhasebe bilgisinin yanı sıra işletmenin iş kolunun, ekonomik faaliyetlerinin bilinmesini bir ön koşul olarak tanımlamıştır.;

⁶⁹⁹ Ünal Tekinalp, **Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri**, BTHAE, Ankara, 1970, s. 51 yazara göre açıklık “dar anlamda kamuyu aydınlatma anlamını” ifade etmektedir.; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 82; Arslan Kaya; **Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı**, BTHAE, Ankara, 2001, s. 16, kavram ve içeriğini oluşturan ilkeler esasen ticari sırlar haricinde bilanço, rapor, izahname gibi belgelerin gerçeğe uygun, açık, ayrıntılı ve yeterli düzenlenmesi yanında, şirketin faaliyetlerinin içinde bulunduğu iktisadi veya ekonomik durum hakkında genel kurulda bilgi verilmesini ve tüm bu hususların gerçeğe uygun, açık ve ayrıntılı şekilde düzenlenen belgelerle açıklanmasını, incelemeye hazır bulundurulması ve bunların yayımını da kapsamaktadır.; Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara, 2005, s. 26;

⁷⁰⁰ Kavramsal Çerçeve, s. 11,

faaliyetler hakkında makul seviyede bilgisi olan, bilgileri dikkatle gözden geçiren ve analiz eden kullanıcılar için hazırlanır⁷⁰¹.

Denetçinin açıklama hedefi, finansal tablolarda veya dipnotlarda yer alan bilgilerin gerektiği şekilde açıklanıp açıklanmadığı ile ilgilidir⁷⁰². Denetçi bu hedef doğrultusunda finansal tabloları gerek nitelik ve gerekse de nicelik bakımından tabloların anlaşılabilirliğini incelemeli ve finansal tabloları destekleyen ek raporlar ve dipnotlar gibi belgelerin bulunup bulunmadığına bakmalıdır⁷⁰³.

bb. Finansal Tabloların Geçmiş Yıllar İle Karşılaştırılabilir Olması

Kullanıcılar, bir yatırımın satılması ya da elde tutulması veya yatırım yapılacak işletmenin seçimi gibi alternatifler arasında tercih yapmayı gerektiren kararlar verirler. Bu doğrultuda, raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabilir ise daha faydalıdır⁷⁰⁴. Finansal tablo kullanıcıları bir şirketin gelişme durumunu ve performansını izleyebilmek için o şirketin finansal tablolarını geçmiş dönemdeki finansal tablolarıyla ve benzer şirketlerin finansal tablolarıyla karşılaştırma ister. Kuşkusuz bu karşılaştırmaya olanak sağlayan Türkiye Muhasebe standartlarıdır. Çünkü bu standartlar, şirketin finansal tablolarını belli bir politikaya ve sisteme göre hazırlanmasını sağlar⁷⁰⁵.

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir⁷⁰⁶. Tutarlılık, karşılaştırılabilirlik ile ilgilidir fakat aynı anlama gelmemektedir. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir

⁷⁰¹ Kavramsal Çerçeve, s. 11,

⁷⁰² Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 78;

⁷⁰³ Haftacı, 2011, s.21; Bu yöndeki kararın tam metni için: décision du Tribunal pénal fédéral BB.2014.83+BB.2014.86 précitée,

<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/835a1288-7a74-4f6d-b0b7-a1c765a300d4?sp=122%7Cskkkbw&source=document-link>;

⁷⁰⁴ Kavramsal Çerçeve, s. 10, Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009, s. 168;

⁷⁰⁵ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 210;

⁷⁰⁶ Kavramsal Çerçeve, s. 10;

dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelir⁷⁰⁷. Karşılaştırılabilirlik bir amaçtır; tutarlılık ise bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur⁷⁰⁸.

Karşılaştırılabilirlik tekdüzelik değildir. Bilginin karşılaştırılabilir olması için, benzer şeylerin benzer, farklı şeylerin ise farklı olarak görünmesi gerekir⁷⁰⁹. Finansal bilginin karşılaştırılabilirliği benzer şeylerin farklı gösterimi ile arttırılamayacağı gibi farklı şeylerin benzer gösterimi ile de arttırılmaz⁷¹⁰. Temel niteliksel özelliklerin sağlanması ile birlikte belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliğe ulaşmak mümkündür. İlgili bir ekonomik olayın gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ile benzer bir ekonomik olayın başka bir raporlayan işletme tarafından gerçeğe uygun olarak sunumunun, kendiliğinden belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliği sağlaması gerekir⁷¹¹.

Tek bir ekonomik olayın birden fazla yöntemle gerçeğe uygun bir şekilde sunumu sağlanabilir⁷¹². Bununla birlikte aynı ekonomik olay için alternatif muhasebe yöntemlerine izin verilmesi, karşılaştırılabilirliği azaltır⁷¹³. Bunun yanı sıra TFRS'nin amacı da TFRS'lerin uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadıkları ara dönem tabloların şeffaf ve sunulan dönemler açısından karşılaştırılabilir olmasıdır⁷¹⁴. TFRS'nin bu amacı, raporlayan işletmenin finansal tablolarında bir işletme birleşmesine ve bunun etkilerine ilişkin sağladığı bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmaktır.

⁷⁰⁷ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 210 bu sebeple kullanılan muhasebe politikalarının neler olduğunun açıklanması gerekir. Örneğin duran varlık grupları için kullanılan amortisman yöntemleri, kullanılan stok maliyeti hesaplama yöntemleri, menkul değerlerin değerlendirme yöntemleri; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518; Bromwich, 1985, s. 33;

⁷⁰⁸ Kavramsal Çerçeve, s. 10; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 210;

⁷⁰⁹ Kavramsal Çerçeve, s. 10;

⁷¹⁰ Kavramsal Çerçeve, s. 10;

⁷¹¹ Kavramsal Çerçeve, s. 10;

⁷¹² Bromwich, 1985, s. 33

⁷¹³ Kavramsal Çerçeve, s. 10; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 210;

⁷¹⁴ John Forker & Margaret Greenwood, "European Harmonization And The True And Fair View: The Case Of Long-Term Contracts In The UK", **European Accounting Review**, 1995, V.4, N.1, p.1;

Karşılaştırılabilirlik finansal tabloların gerçeğe uygun sunulması ile de ilişki içindedir. İşletmelerin hemem hemen her koşulda, uygulanabilir TFRS'lere uyumlu olarak gerçeğe uygun sunum sağlaması gerektiği düzenlenmiştir⁷¹⁵. Gerçeğe uygun sunum için işletmenin uyması gereken diğer koşullar ise muhasebe politikalarını da içeren bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmaktır. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için işletmenin uyması gerekli diğer koşullardandır. Bunun yanı sıra raporlama sıklığına ilişkin olarak "işletmenin, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunması gerektiğini düzenlemiştir⁷¹⁶. TFRS'de aksine bir hüküm bulunmadıkça, işletmenin cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunması zorunludur⁷¹⁷. Bununla birlikte işletmeler TFRS'ler ile uyumlu olmak kaydıyla her zaman ilave karşılaştırmalı bilgi sunabilir⁷¹⁸. Ara dönemler itibarıyla bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, özellikle tahmin amaçlı finansal bilgilerin eğiliminin anlaşılmasını sağlayarak, kullanıcıların ekonomik kararlar almalarına yardımcı olur⁷¹⁹. TMS 8 standardı da amaçları arasında karşılaştırılabilirliğe yer vermiştir. Buna göre standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır⁷²⁰.

dd. Finansal Tabloların Doğrulanabilir Olması

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur⁷²¹. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir

⁷¹⁵ TMS 1, par. 17;

⁷¹⁶ TMS 1, s.8 ve par. 36;

⁷¹⁷ TMS 1, par. 38;

⁷¹⁸ TMS 1, par. 38C;

⁷¹⁹ TMS 1, s.10;

⁷²⁰ TMS 8, s.1;

⁷²¹ Kavramsal Çerçeve, s. 10;

açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakit tutarının sayılması gibi doğrudan yapılan gözlem ile bir tutarın ya da diğer bir sunumun doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması anlamındadır. Verilerin (miktar ve maliyetler) kontrol edilerek stokların defter değerinin doğrulanması ve aynı maliyet akış varsayımı kullanılarak dönem sonu stoğunun yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya örnek olarak gösterilebilir⁷²².

ee. Finansal Tabloların Zamanında Sunumu

Zamanında sunum, bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir⁷²³.

ff. Destekleyici Niteliksel Özelliklerin Uygulanması

Destekleyici niteliksel özellikler, mümkün olduğu ölçüde azami seviyede kullanılmalıdır. Ancak, bilgi ihtiyaca uygun olmadığında veya gerçeğe uygun bir şekilde sunulmadığında, destekleyici niteliksel özellikler bu bilgiyi, tek başına ya da grup olarak, faydalı kılamaz. Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması, belirli bir sırayı takip etmeyen, yinelemeli bir süreçtir⁷²⁴.

c. TTK 515. Maddesinde Yer Alan Diğer Niteliksel Özellikler

TTK 515. Maddesinin yer verdiği, finansal tabloların şeffaf ve güvenilir olması, kavramsal çerçeve de yer alan temel ya da destekleyici niteliksel özellikler arasında yer almamaktadır. Ancak gerek kavramsal çerçeve ve gerekse de TMS ve

⁷²² Kavramsal Çerçeve, s. 10;

⁷²³ Kavramsal Çerçeve, s. 11;

⁷²⁴ Kavramsal Çerçeve, s. 11;

TFRS’lerde şeffaf ve güvenilir olmaya atıf yapılmıştır. Bunun yanı sıra şeffaf ve güvenilir olma kavramları kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında sıklıkla karşılaştığımız iki özelliktir. Şeffaflık kurumsal yönetim ilkelerinin dört temel ilkesinden biri olup, şirketin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını düzenlemektedir⁷²⁵. Paylaşılan bilginin güvenilir olması da şeffaflığın temel özelliklerinden biridir.

aa. Finansal Tabloların Şeffaf Olması

Kurumsal yönetim anlayışının temel unsurları olarak; adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik olarak adlandırılan dört temel unsur belirlenmiştir. Şeffaflık, ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır⁷²⁶.

Şeffaflık gerek ortaklık içi gerek kamuyu aydınlatma bakımından aynı anlamı ifade eder. Buna göre şeffaflık; şirketin mevcut durumu, faaliyetleri ve kararları hakkındaki bilgilerin ulaşılabilir, somut ve anlaşılır olma sürecidir⁷²⁷. İşletmelerin mali

⁷²⁵ Ali Paşlı, **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, 2 Baskı, Çağa Hukuk Vakfı, 2005, s. 74; Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye Hukuk Yayınları, 2008, s. 285;

⁷²⁶ Philippe Merle, **Droit Commercial – Sociétés Commerciales**, 15th édition, Dalloz, 2012, s. 863; 6102 Sayılı TTK’nın Genel Gerekçesi’nin 89 Numaralı Paragrafındaki aşağıdaki açıklamalar dikkate alınmalıdır. “Kurumsal yönetim dört taşıyıcı kolon üzerine oturur: Şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk. Şeffaflık, şirketi “camdan cep” olarak görme anlayışını aşan bir kavram, yeni bir anlayış, şirketi bütün kurumları ile kavrayan bir yaklaşımdır. Bu fenomen artık bilgi toplumu ile tanımlanmaktadır. Şeffaflık, pay sahiplerinin ve sermaye piyasasında rol sahibi tüm aktörlerin, tam bilgilendirilmesini ve aydınlatılmasını hedefler. Bu sebeple, maddi ve şekli kamuyu aydınlatmayı kapsar. Menfaat sahipleri, ilgililer; sermaye piyasası aktörleri, alacaklılar ve pay sahipleri yönünden önemli olan tüm ilişkilerin, raporların, planların, projelerin açıklanmasını içerir. Şeffaflığın anonim şirketler hukukundaki yeni aracı, internet, elektronik ortamda aktarmalar ve açılması zorunlu bulunan web siteleridir. Her sermaye şirketinin bir web sitesi olması, bu sitenin şeffaflık sağlayıcı bir mekanizma olarak çalışması gerekir.” Konuya ilişkin Tekinalp tarafından yapılan değerlendirmeler için Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 32;

⁷²⁷ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 35; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 82 ve 85; Tekinalp, Tasarı’nın Takdimi, 2005, s. 14, Tasarı’nın takdiminde şeffaflık ulaşılması zorunlu dördüncü hedef olarak tanımlanmıştır. Şeffaflığın, kamuyu aydınlatma ilkesinden daha geniş bir anlam taşıdığı vurgulanmıştır ve bilgi toplumu anlayışı ile tanımlanabileceği belirtilmiştir.; Paşlı, Kurumsal Yönetim, 2005, s. 74, uluslararası kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarının uygulanması bu şartların yerine getirilebilmesi açısından oldukça önemlidir.; Tuğrul Ansay,

durumlarına ilişkin zamanında verilen nitelikli, anlaşılır ve güvenilir bilgilere kişiler tarafından ulaşılmasına özetle şeffaflık, bu şeffaf bilgilerin yayınlanmasına da hesap verebilirlik denir. Özetle şeffaflığın temeli, ilgili olan herkesin ihtiyaç duyduğu bilgilere en süratli ve güvenilir bir şekilde ulaşımının sağlanmasıdır⁷²⁸. Bu noktada şeffaflık kavramsal çerçevede yer alan faydalı bilginin niteliksel özellikleri ile ilişki içerisinde. Şeffaflığın sağlanabilmesi için sunulan bilginin temel ve destekleyici niteliksel özellikleri taşıması gerekir.

Bilgi; tam, doğru, tutarlı açık ve basit şekilde anlaşılır olmalıdır. Bilginin niteliğinin, içeriğinin ve güvenilirliğinin sağlanması aynı zamanda bütünselliğin sağlanması ile mümkün olduğu gerçeği dikkate alınmalıdır⁷²⁹. Bilgilerin sunumu mukayese yapmaya uygun olacak şekilde düzenlenmeli, bir başka deyişle karşılaştırılabilir olmalıdır⁷³⁰. Bilgiler kamuoyuna sunulurken, karmaşık ve anlaşılması zor yöntemler ile ifadeler yerine basit ve teknik açıdan konuyu bilmeyen kişiler tarafından dahi kolayca anlaşılacak yöntemlerin kullanılmasına özen gösterilmelidir.

Yayınlanacak bilgilerin etkin bir şekilde kullanılabilmesi ve yararlı olabilmesi için yukarıda belirtilen özelliklere ilaveten ilgili bilgilerin dönemsel olarak ve süresinde yayınlanması gerekir⁷³¹. Şeffaflığın sağlanabilmesi için finansal tabloların, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına göre ve periyodik olarak zamanında yayınlanmalı, finansal tablolar, bilanço ve bilanço dışı işlem ile yükümlülükleri ihtiva

Anonim Şirketler Hukuku Nereye Gidiyor?, BTHAE, Ankara, 2005, s. 39, muhasebe standartlarında ki harmonizasyonun şirketlerin ticari hayatlarının iç yüzü hakkında bir dereceye kadar saydamlık sağlayabileceği görüşüne yer verilmiştir; Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.603, par. 1257; Esin Oktay Örerler, “Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, C. 5, S. 15, Mayıs 2005, s. 1 vd.; Cafer Eminoğlu, **Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsal Yönetim**, 12 Levha, 2014, s. 15-16; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 33;

⁷²⁸ Luca Urben, “La Rémunération Des Dirigeants En Droit Suisse De La Société Anonyme”, **CEDIDAC - Centre Du Droit De L’entreprise De l’Université de Lausanne Band/Nr. 97**, 2015, p. 280;

⁷²⁹ Alexandre Richa & David Raedler & Bettina Kahil-Wolff & Pranvera Këllezi & Jean-Marc Rapp & Annie-Fabienne Pillionnel, **Développements Récents En Droit Commercial III**, 2014, p. 150;

⁷³⁰ Paslı, Kurumsal Yönetim, 2005, s. 74;

⁷³¹ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 519;

etmelidir⁷³². Finansal tablolara ilişkin muhasebe politikaları ile yöntemlerinin tutarlı olarak uygulanmasına gerekli özen gösterilmeli ve bu konuda bilgiler verilmelidir⁷³³. İşletmeler etkin iç kontrol sistemleri oluşturmalı ve finansal tablolar bağımsız denetçiler tarafından denetlenerek raporlandırılmalıdır.

Şeffaflık, TFRS'ler kapsamında kendisine yer bulmuştur⁷³⁴. Buna göre şeffaflık TFRS'nin amaçlarından biridir⁷³⁵. TFRS 1 TFRS'lerin uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olması gerektiğini düzenlemiştir⁷³⁶. TMS 36 da şeffaflığa ilişkin yer alan düzenlemede ise açıkça “hesaplama şeffaflığına” vurgu yapılmıştır. Buna göre şirketin beklentilerine dayalı olarak olasılık kullandığı durumlarda yaptığı hesaplamalara şeffaf bir şekilde yer vermesi gerektiği düzenlenmiştir.

bb. Finansal Tabloların Güvenilir Olması

Güvenilir, kelime anlamı olarak, güven duygusu veren inandırıcı olan demektir. Pay ve menfaat sahipleri şirketin yönetimi, finansal ve hukuki durumu ile ilgili olarak düzenli ve güvenilir bilgiye erişim ihtiyacı duyarlar⁷³⁷. Ortaklık yönetimine fiilen katılmayan, ortaklığın işlemleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olması mümkün olmayan küçük pay sahiplerinin ve diğer potansiyel yatırımcıların

⁷³² Henry Peter, “Devoir De Transparence Des Entreprises (Ou De La Responsabilité Sociale Des Sociétés)”, **Revue De Droit De La Communication**, p. 35-36; Marc Bauen & Robert Bernet & Nicolas Rouiller, **La Société Anonyme Suisse Droit Commercial - Loi Sur La Fusion - Droit Boursier - Droit Fiscal**, 2007, s. 322, par. 781,

⁷³³ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518; Marc Bauen & Robert Bernet & Nicolas Rouiller, **La Société Anonyme Suisse Droit Commercial - Loi Sur La Fusion - Droit Boursier - Droit Fiscal**, 2007, s. 129, par. 340;

⁷³⁴ Şeffaflığın UMS ve UFRS içindeki yeri için Jean-Luc Chenaux, “Corporate Governance: L'état Du Droit Positif Suisse - Code Des Obligations, Loi Sur Les Bourses Et Loi Sur Les Banques / 7. La Transparence Et La Diffusion De L'information”, **CEDIDAC - Centre Du Droit De L'Entreprise De L'Université De Lausanne Band/Nr. 54**, p. 206;

⁷³⁵ TFRS 1, s. 4;

⁷³⁶ TFRS 1, s. 4;

⁷³⁷ Uyar, 2004, s. 164; Jayalakshmy Ramachandran & Ramaiyer Subramaniam, “An Empirical Study on the Auditors “True and Fair View “Reporting”, **International Proceedings of Computer Science and Information Technology**, V.20, 2011, s. 279, deneysel çalışma yapan yazarlar, menfaat sahiplerinin finansal tablolarda sunulan bilgilerden tatmin olmaları ile dürüst resim ilkesi arasında pozitif ve anlamlı ilişki tespit edilmiştir.

ortaklığın faaliyetleri hakkında bilgi almalarını sağlayan en önemli kaynaklar finansal tablolar ve raporlardır⁷³⁸. Finansal tablolardaki bilgi ihtiyaca uygun olmasına karşın güvenilir olmayabilir⁷³⁹. Bu sebeple güvenilirliğin önemli bir unsuru özün önceliğidir⁷⁴⁰. Özün inceliği, bir finansal işlemin gerçekleşmesine rağmen işin özünde başka bir yaklaşımın söz konusu olmasıdır⁷⁴¹. Örneğin satılan bir varlığın bazı getirileri veya riskleri belirli bir süre için satan şirketin üstünde bırakılabilir. Bu durumda işlemin satış olarak gösterilmesi uygun olmayabilir. Çünkü işlemin özü başkadır. Bu işlem satış olarak kaydedilse dahi özün dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Yoksa sunulan bilgi doğru ve ihtiyaca uygun olmasına rağmen güvenilir değildir⁷⁴². Kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde pay sahiplerine yapılacak tüm açıklamaların gerçeği yansıtması ve güvenilir olması gerekmektedir. Ayrıca güvenilir bilgi tarafsız olmalıdır. Bilgileri kullanıcıları yönlendirmek amacı ile düzenlenmiş ise tarafsız ve güvenilir değildir.

Güvenilir bilgi kavramı bu yönü ile gerek TMS ve gerekse TFRS’lerde kendisine sıklıkla yer bulmuştur. TMS’lerde ölçümlerlerin güvenilirliği üzerinde sıkça durulmuştur. Buna göre TMS 31 hasılat tutarının güvenilir ölçümlenmesi⁷⁴³, TMS 41 maliyetin güvenilir olarak ölçümlenmesi⁷⁴⁴, gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçümlenmesi⁷⁴⁵, beklenen ömrün güvenilir şekilde tahmin edilmesi⁷⁴⁶ vb. olmak üzere ölçümlerlerin güvenilirliği üzerinde sıklıkla durulmuştur. TMS 8 standardının amacı ise güvenilirliğin artırılmasıdır⁷⁴⁷. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin

⁷³⁸ Uyar, 2004, s. 164;

⁷³⁹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 209;

⁷⁴⁰ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 519;

⁷⁴¹ Pierre- Marie Glauser, “IFRS Et Droit Fiscal Les Normes True And Fair Et Le Principe De Déterminance En Droit Fiscal Suisse Actuel”, **Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht**, s. 550,

⁷⁴² Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 209;

⁷⁴³ TMS 31, s.2;

⁷⁴⁴ TMS 41, s. 2; TMS 40 s. 4;

⁷⁴⁵ TMS 41, s. 5; TMS 40 s. 5;

⁷⁴⁶ TMS 39, s. 10;

⁷⁴⁷ TMS 8, s. 2;

finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır⁷⁴⁸. Yine TMS 8’de güvenilir bilgi, finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ve dikkate alınmış olması beklenen bir bilgi olarak tanımlanmıştır⁷⁴⁹.

Bunun yanı sıra güvenilirliğin önemi vurgulayan bir diğer önemli düzenleme ise muhasebe politikalarının değiştirilmesine (dürüst resme ulaşabilmek amacıyla muhasebe politikalarından sapılabilmesine) yönelik olan düzenlemelerdir. Buna göre muhasebe politikalarında ancak belirli (istisnai) hallerde değişiklik yapılabilir. TMS veya TFRS tarafından gerekli kılınan hallerde şirket muhasebe politikalarından sapılabilir. İkinci hal ise işletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlem ve olayların etkilerinin şirketin finansal tablolarında daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak olması durumunda; şirket, muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilir veya muhasebe politikalarından sapılabilir⁷⁵⁰. TMS 8’de yer alan bu düzenlemelerin yasal dayanağı dürüst resim ilkesidir. Ayrıca denetlenmiş bilgilerin denetlenmemiş bilgilere göre daha güvenilir olduğu kabul edilmektedir⁷⁵¹.

⁷⁴⁸ TMS 8, s. 2;

⁷⁴⁹ TMS 8, s. 4;

⁷⁵⁰ TMS 8, s. 4;

⁷⁵¹ Vecdi Can & Süleyman Uyar, **İşletmelerde Faaliyet Denetimi**, Nobel, Ankara, 2010, s.12;

II. AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNDA DÜRÜST RESİM İLKESİNİN ÜST HUKUK NORMU NİTELİĞİ VE TÜRK HUKUKUNDAKİ ÖNEMİ

Avrupa Birliği hukukunda dürüst resim ilkesinin ilk olarak yer aldığı yasal düzenleme AB 4. Direktifi olarak da anılan 78/660/EEC sayılı yönergedir⁷⁵². Benzer şekilde 83/349/EEC sayılı 7. Direktif⁷⁵³ de konsolide hesaplara ilişkin olarak dürüst resim ilkesine atıf yapmıştır⁷⁵⁴. İlkenin en önemli özelliklerinden biri olan üst hukuk normu niteliği Avrupa Birliği'nin Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına ilişkin 1606/2002 sayılı tüzüğü⁷⁵⁵ ile ayrıca vurgulanmıştır. Bunun yanı sıra 2006/43/EC sayılı denetim direktifinde yer verilen denetim sonuçlarında, finansal tabloların dürüst resmi verdiğiine ilişkin görüş beyan edilmesi gerekliliğine yer verilmiştir⁷⁵⁶. 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi⁷⁵⁷ ile dürüst resim ilkesi Avrupa Birliği muhasebe hukukunun bir parçası haline gelmiş ve üye devletlerin 30.06.2015 tarihine kadar iç hukuklarını 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifi ile uyumlaştırmaları gerekliliğine yer verilmiştir.

⁷⁵² Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54(3)(g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1493711500860&uri=CELEX:01978L0660-20130719> (02.05.2017)

⁷⁵³ Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31983L0349> (02.05.2017)

⁷⁵⁴ Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 877-878, par. 664;

⁷⁵⁵ Regulation (EC) N° 1606/2002 Of 19 July 2002 On The Application Of International Accounting Standards <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=COM:2015:301:FIN> (02.05.2017)

⁷⁵⁶ Directive 2006/43/EC Of The European Parliament And Of The Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1493716497661&uri=CELEX:32006L0043> (02.05.2017)

⁷⁵⁷ Directive 2013/34/EU Of The European Parliament And Of The Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034> (02.05.2017)

A. 78/660/ECC Sayılı Sermaye Şirketlerinin Finansal Tablolarına İlişkin 4. Konsey Direktifi

Direktifin 2. maddesinde dürüst resim ilkesine ilişkin olarak üç temel kural tanımlanmıştır⁷⁵⁸. Buna göre ilk kural; 3. fıkarda yer alan şirket finansal tablolarının, şirketin hak ve yükümlülükleri, finansal durumu ve kar/zararına ilişkin dürüst resmi vermesi gerekliliğidir. İkinci kural ise 4. fıkarda yer alan; direktifin uygulamasının dürüst resmin verilmesi noktasında yetersiz kaldığı durumlarda ek bilgi verilmesi zorunluluğudur⁷⁵⁹. Direktif dürüst resme ulaşılması için ek bilgi verilmesini bir “zorunluluk” olarak düzenlenmiştir⁷⁶⁰. Beşinci fıkarda düzenlenen üçüncü kural ise; istisnai hallerde muhasebe politikalarının dürüst resim ilkesi ile çelişmesi durumunda, muhasebe politikalarının uygulanmamasına yer veren kuraldır⁷⁶¹. Buna göre şirketin finansal durumunu dürüst resim ilkesinden uzaklaştıran düzenlemenin finansal tablonun dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Dipnotlarda yer alması zorunlu olan bu açıklama, finansal tabloları dürüst resim ilkesinden uzaklaştıran düzenlemenin şirketin hak ve yükümlülüklerini, finansal durumu ve kar/zararı üzerinde etkilerini içermeli ve gerekçeli olmalıdır.

B. 83/349/EEC Sayılı Sermaye Şirketlerinin Konsolide Hesaplarına İlişkin 7. Konsey Direktifi⁷⁶²

Direktifin 16. maddesinde 4. Direktif ile benzer üç temel kurala yer verilmiştir. Buna göre 16. maddenin 3. fıkrasında yer alan ilk kural, konsolide finansal tabloların, şirketin hak ve yükümlülükleri, finansal durumu ve kar/zararına ilişkin dürüst resmi

⁷⁵⁸ Lewis & Pendrill, 2004, s. 48;

⁷⁵⁹ Frédéric Berthoud, “La Reconnaissance Des Qualifications Professionnelles Union Européenne Et Suisse-Union Européenne”, **DDE - Dossiers de Droit Européen Band/Nr. 30**, 2016, s. 111; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 31;

⁷⁶⁰ David Cairns, **Applying International Accounting Standards**, 2. Edition, Butterworths, 1999, s. 107;

⁷⁶¹ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.697;

⁷⁶² Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31983L0349> (02.05.2017)

vermesini gerekliliğidir⁷⁶³. İkinci kural ise yedinci direktifin hükümlerinin uygulanmasının dürüst resmin verilmesi noktasında yetersiz kaldığı durumlarda ek bilgi verilmesi zorunluluğudur. Dördüncü fıkra da yer alan bu zorunluluk dürüst resme ulaşmak için ek bilgi verme yükümlülüğünü ifade etmektedir. Beşinci fıkra da yer alan üçüncü kural ise, dipnotlarda açıklama yapma yükümlülüğüdür. Özellikle 7. Direktifin 17 ila 35 ve 39. maddelerinde yer alan düzenlemelerin uygulanmasının dürüst resim ilkesi ile uyumsuz olması durumunda ve dürüst resmi engelleyen muhasebe politikalarının uygulanmamasını içerir. Bu hususta dipnotlarda yer alacak ek bilgi açık ve gerekçeli olmalı ve şirketin hak ve yükümlülükleri, finansal durumu ve kar/zararını nasıl etkilediğini içermelidir⁷⁶⁴.

C. 2006/43/EC Sayılı Denetim Direktifi⁷⁶⁵

Direktifin denetim standartları başlığını taşıyan 26. maddesinde dürüst resim ilkesine yer verilmiştir⁷⁶⁶. Buna göre 26/2-b bendinde 4. Direktifin dürüst resim ilkesini düzenleyen 2/3 fıkrasına ve 7. Direktifin dürüst resim ilkesini düzenleyen 16/3 fıkrasına atıf yapılmıştır. Bunun bir sonucu olarak; uluslararası denetim standartlarının topluluk hukukuna adaptasyonunda dürüst resim ilkesine uygunluk şartı getirilmiştir. Şöyle ki, finansal tabloların kalitesi ve güvenilirliğine katkı sağlayacak ve “dürüst resim ilkesine” uygun muhasebe standartlarının⁷⁶⁷ hazırlanması ile Avrupa Birliği içinde harmonizasyonun sağlanması amaçlanmıştır. Direktifte dürüst resim ilkesi aynı zamanda Avrupa kamu yararı terimi ile birlikte kullanılmıştır. Buna göre “güvenilir ve

⁷⁶³ Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 878, par. 664; Lewis & Pendrill, 2004, s. 50; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 323;

⁷⁶⁴ 16. Madde düzenlemesi için,
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:31983L0349&from=EN>
(02.05.2017)

⁷⁶⁵ Directive 2006/43/EC Of The European Parliament And Of The Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1493716497661&uri=CELEX:32006L0043>
(02.05.2017)

⁷⁶⁶ Hanno Merkt, “International Standards On Auditing And Their Adoption In The EU: Legal Aspects And Unsettled Questions”, Edited By Michel Tison & Hans de Wulf & Christoph Van Der Elst & Reinhard Steennot, **Perspectives In Company Law And Financial Regulation**, Cambridge University Press, 2009, s. 254;

⁷⁶⁷ Kirk, 2001, s.1;

kaliteli yıllık veya konsolide hesapların dürüst resim ilkesi ve Avrupa kamu yararına uygun olması” direktifin 26/3 fıkrasında düzenlenmiştir.

D. 2013/34 EC Sayılı Muhasebe Direktifi⁷⁶⁸

Direktifin giriş kısmında, yıllık finansal tabloların ihtiyatlılık temelinde hazırlanacağı ve şirketin hak ve yükümlülükleri, finansal pozisyonu ile kar / zarar durumu hakkında dürüst resmi vermesi gerektiği ifade edilmektedir⁷⁶⁹. Direktifte benzer şekilde finansal tabloların denetim kapsamında olduğu ve denetim raporunda, yıllık finansal tablolar ile konsolide finansal tabloların dürüst resmi verdiğinin ifade edilmesi gerektiğine yer verilmiştir.

Direktifin 4. maddesinin 3. fıkrası ile dürüst resim ilkesi Avrupa Birliği Muhasebe Hukukunun bir parçası haline gelmiştir. Buna göre yıllık finansal tablolar, şirketin hak ve yükümlülükleri, finansal durumu ile kar/zarar durumu hakkında dürüst resmi vermelidir. Bu noktada muhasebe direktifinin uygulanması dürüst resmin verilmesi konusunda yeterli olmuyor ise finansal tabloların dipnotlarında ek bilgi verilmesinin “gerekli” olduğuna fıkra da yer verilmiştir. 4. ve 7. Direktif düzenlemelerinden farklı olarak, burada bir zorunluluk değil, ek bilgi verme yükümlülüğü bir gereklilik olarak tanımlanmıştır. Bunun yanı sıra 4. ve 7. Direktif düzenlemeleri ile paralel olarak direktif düzenlemelerinin dürüst resim ilkesi ile uyumsuzluğa yol açtığı istisnai durumlarda da dürüst resim ilkesine üstünlük tanınması ve muhasebe politikalarının uygulanmamasına yer verilmiştir⁷⁷⁰. Düzenlemenin uygulanmama gerekçesi, finansal tablo dipnotlarında açıkça yer almalı ve şirketin hak ve yükümlülükleri, finansal durumu ve kar/ zarar üzerindeki etkileri

⁷⁶⁸ Directive 2013/34/EU Of The European Parliament And Of The Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034> (02.05.2017)

⁷⁶⁹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034>, Paragraf 9., 02.05.2017; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 209, şirketin ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayırması gerekir. Bu karşılık tutarının amacını aşmaması gerekir. Bir başka deyişle ihtiyatlılık aktif ve gelirlerin olduğundan fazla, yükümlülük ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmesi için kullanılmamalıdır.;

⁷⁷⁰ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.697;

gerekçeli olarak yer almalıdır. Direktifin “denetim raporlarını düzenleyen” 28/1-c maddesinde; denetçinin finansal tabloların, uygun finansal raporlama çerçevesi uyarınca dürüst resmi verip vermediğine ilişkin görüşünü içermesi gerektiği düzenlenmiştir.

E. Avrupa Birliği Hukuku’nda İlkenin Üst Hukuk Normu Niteliğinin Değerlendirilmesi Ve Türk Hukukundaki Önemi

Avrupa Birliğinin Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına ilişkin 1606/2002 sayılı tüzüğün⁷⁷¹ 3(2) fıkrasında Uluslararası Muhasebe Standartlarının 4. ve 7. Konsey Direktiflerinde yer alan dürüst resim ilkesine aykırılık taşımaması halinde üye devletler tarafından benimsenerek uygulanabileceği ifade edilmektedir. Buna göre AB hukukunda dürüst resim ilkesi üst kural niteliği taşımaktadır⁷⁷². Üye devletlerin uyguladıkları Uluslararası Muhasebe Standartlarının da dürüst resim ilkesine aykırı olamayacağı açıktır⁷⁷³.

Finansal Raporlama Konseyi, 2006 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu’nun dürüst resim ilkesine ilişkin düzenlemeleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve İngiliz Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri bağlamında yorumlanmasına ilişkin olarak 2014 yılında “*Dürüst Resim İlkesi Raporunu*” yayınlamıştır. Raporda dürüst resim ilkesinin sadece hukuk kurallarının değil aynı zamanda muhasebe kurallarının da üstünde olduğunu vurgulamıştır⁷⁷⁴. Raporda yer alan bir diğer bulgu da UFRS’de yer alan gerçeğe uygun sunum ilkesinin dürüst resim

⁷⁷¹ Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32002R1606>, düzenleme açıkça “*they are not contrary to the principle set out in Article 2(3) of Directive 78/660/EEC*” şeklinde ifade etmiştir. (02.05.2017)

⁷⁷² Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s.154, par.3;

⁷⁷³ Moore, Council Report, 2008, s. 2, par. 4/C uluslararası muhasebe standartları oluşturma gerekliliği, dürüst resim gösterme gerekliliğinden farklı bir resim değildir fakat farklı bir telaffuzdur.

⁷⁷⁴ Dürüst Resim İlkesi Raporu, s. 3-4; Hoffman & Arden, Legal Opinion, 1983, s. 554 par.3; McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 888;

ilkesinin eşdeğeri olduğuna ilişkin görüştür⁷⁷⁵. FRS 100-102⁷⁷⁶ uygulamasında dürüst resim ilkesinin temel ilke niteliğinde olduğu ve UFRS uyarınca hazırlanan finansal tabloların dürüst resmi vermesinin gerekli olduğu raporda vurgulanmıştır⁷⁷⁷.

Anglosakson hukuk sisteminden ülkemiz iç hukuk müktesebatına ilkenin dahil olması, AB müzakere sürecinde bu bölümde yer alan yasal düzenlemelere uyum çabasının sonucudur. İlkenin üst hukuk normu niteliği ve emredici yapısı dikkat çekici olmakla birlikte Türk Hukuk sisteminde emredici nitelikli bir genel kural olmasına rağmen özel kuralların dahi üstündeki yapısı ile “üst hukuk kuralı” istisani bir düzenlemedir. İlkenin bu niteliği gerek İngiliz Hukuku’nda ve gerekse de Avrupa Birliği mevzuatında da bulunmakta olup; ülkemiz müktesebatına geçişte bu özellik korunmuştur. Türk Ticaret Kanunu gerekçesinde ilkenin bir üst hukuk kuralı niteliğinde olduğu özel olarak vurgulanmıştır⁷⁷⁸. İlkenin üst hukuk normu niteliğinin Türk Hukukunda kayda değer bir etki bırakacağı kanaatindeyiz. Bu etki başta KGK ve KGK tarafından hazırlanan standartlar üzerindeki etkisidir. KGK tarafından hazırlanan muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının dürüst resim ilkesinin aradığı temel ve destekleyici niteliksel özelliklere, ihtiyaca ve gerçeğe uygunluk zorunluluğuna, zarar veremeyeceği ve aykırı olmayacağına şüphe yoktur. Dürüst resim

⁷⁷⁵ Dürüst Resim İlkesi Raporu, s. 1; Evans, 2003, s. 312; Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.132; Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009, s.168; Gavin Hamilton & Ciarán Ó hÓgartaigh, “The Third Policeman: “The True And Fair View”, Language And The Habitus Of Accounting”, **Critical Perspectives on Accounting**, V.20, 2009, p.910, Dürüst resim ilkesi, Avrupa Birliği’nde bilançolarda denetçiler tarafından düşünce olarak ifade edilir ve finansal raporlama sürecinin farklılaşan isimlerinden biridir. Denetçinin görüşünü ifade etmek için kullanılan görüşler “dürüst resmi vermek” veya Amerika’daki “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun sunum” muadildir.

⁷⁷⁶ 2005 yılından beri İngiltere de halka açık sermaye şirketlerinin konsolide finansal tablolarını UFRS düzenlemelerine göre hazırlamaları zorunludur. Halka açık olmayan diğer sermaye şirketleri ise UFRS veya UK GAAP (Birleşik Krallık Genal Kabul Edilmiş Muhasebe İlkeleri) uygulamak konusunda bir seçim hakkına sahiptir. Bunların yanı sıra 2006 Şirketler Kanunu ile tanımlanan küçük şirketler “Küçük İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı” olarak bilinen FRSE uygulayabilmektedir. Ancak 1 Ocak 2015 tarihinde yürürlüğe giren FRS 100-101 ve 102 standartları UK GAAP düzenlemesinin yerini almış olup FRSE standartları uygulamada ki yerini korumuştur. <https://www.iasplus.com/en-gb/projects/frc-projects/completed/new-uk-gaap>

⁷⁷⁷ Dürüst Resim İlkesi Raporu, s. 1; Evans, 2003, s.322 yazara göre gerçeğe uygun sunum ilkesi de üst norm niteliğindedir.;

⁷⁷⁸ Zekeriya Arı, **Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlandırılması**, 2012, s. 103, dn. 298; Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Şerhi**, C.I, 2011, s. 1118; Şener, **Ortaklıklar Hukuku**, 2017 s. 450; Özkorkut, **Bağımsız Denetim**, 2013, s. 33, 81 ve 281;

ilkesine aykırı ve ilkenin amacı dışındaki düzenleme ve uygulamaları ilkenin bertaraf edeceğine TTK gerekçesinde de ayrıca yer verilmiştir.

İlkenin üst hukuk normu niteliği, uygulayıcılar üzerinde dolaylı bir etkiye sahiptir. Üst hukuk normu niteliğindeki doğası sebebiyle gerek kanun koyucu ve standart belirleyiciler gerekse de kullanıcılar (yönetimden sorumlu olanlar ve denetçiler) tarafından ilkenin özümsemesi gerekir. Dürüst resim ilkesi bir üst hukuk kuralıdır⁷⁷⁹. Yani bu ilkeye uymayan, bu ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf eder ve tabloyu çıkarandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesini ister⁷⁸⁰. Dolayısı ile ilkeyi uygulayan yönetim kurulu üyesinin veya yöneticinin şirket hesaplarının dürüst resmini gözetmesi ve dürüst resmin sağlanması amacına hizmet edecek bir raporlama faaliyeti içinde olması gerekir. Uygulama kapsamında ki muhasebe isteminin seçilmesi ve sıkı bir biçimde uygulanması dürüst resmin sağlandığına ilişkin bir karine teşkil etmez. Tam aksine hesapları tutan ve finansal tabloları hazırlayan sorumlu yöneticilerin şirketin mali durumunun dürüst resminin verilip verilmediğini sorgulamaları, gerekli hallerde dürüst resmin verilmesi için uygulama kapsamındaki standardın dışına çıkılması ve bu durumda gerekçeli olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanması ilkenin üst hukuk normu niteliğinin gereğidir. Şirketin bağımsız denetimini gerçekleştiren bağımsız denetçinin de temel görevi denetimin amacı olan dürüst resmin finansal tablolarda verilip verilmediğinin denetimini yapmaktır.

Dürüst resim ilkesi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 515. maddesinde “emredici - üst hukuk normu” niteliğini taşıması gerek anonim şirketin yönetimine ve

⁷⁷⁹ David Alexander & Eva Eberhartinger, “The True And Fair View In the European Union”, **European Accounting Review**, V. 18, N. 3, 2009, p. 572 Dürüst resim ilkesinin üst hukuk normu niteliği AB direktiflerinin merkezinde durmaktadır ve önemi IASB'nin 2007 IAS 1 tashihiinde onaylanmaktadır.;

⁷⁸⁰ Evans, 2003, s.322 yazar ilkenin yasal bir düzenleme olmasının önemine dikkat çekmiştir. Çalışmasında özel kuralların genel kurala üstünlüğü ilkesinin kıta avrupası hukuk sistemlerindeki hakimiyeti üzerinde durulmuş ve özellikle IAS I (Uluslararası Muhasebe Standartları) de yer alan “gerçeğe uygun sunum – present fairly” ilkesine üst hukuk normu özelliği verilmesinin Roma-Germen hukuk sistemi ile uyumlu olmayacağını belirtmiştir. Yazar ilkenin IAS düzenlemelerinde yer aldığı takdirde artık bir yasal norm niteliğinde olmayacağını belirtmiştir.; David Alexander & Eva Eberhartinger, “The True And Fair View In the European Union”, **European Accounting Review**, V. 18, N. 3, 2009, p. 571; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52.; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 28;

gerekse de denetimine ilişkin konularda da geniş bir uygulama alanı bulmasına sebep olmuştur. Bu maksatla çalışmanın dördüncü bölümünde anonim şirketin yönetiminde dürüst resim ilkesinin uygulama alanı ve beşinci bölümünde anonim şirketin denetiminde dürüst resim ilkesinin uygulama alanı incelenmiştir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANONİM ŞİRKETİN YÖNETİMİNDE DÜRÜST RESİM İLKESİ

I. ANONİM ŞİRKETİN YÖNETİMİNDE DÜRÜST RESİM İLKESİNİN UYGULAMA ALANI

Yönetim kurulunun üst gözetim görevi kapsamında; gözetim organizasyonuna ve bunun etkinliğine, bilgi akışını temine, temin edilen bilgileri muhakeme etmeye, icabında bilgilerin güvenilirliğini kontrole, analize, iktisadi ve normatif denetime yönelik oldukça geniş görevleri bulunmaktadır⁷⁸¹.

Türk Ticaret Kanunu'nun 514. maddesi ile anonim şirket yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamak ve genel kurula sunmakla yükümlendirilmiştir. Aynı şekilde TTK 517. maddesinde bu yükümlülük topluluk şirketleri için tekrarlanmıştır. Yine TTK 610. maddesinin atfı ile limited şirketlerin de 514-527 maddelerini uygulamakla yükümlü olmaları sebebi ile yılsonu finansal tabloları hazırlamaları kanunen zorunlu kılınmıştır. Bu durum tek kişilik limited ortaklıklar için de geçerlidir. Buna göre dürüst resmi vermesi gereken finansal tablolar başta olmak üzere yönetim kurulu faaliyet raporunu hazırlamakla yükümlü olan anonim şirketin yönetim kurulu ve limited şirket müdürüdür⁷⁸². Şirket finansal tablolarının dürüst görünümüne sahip olması denetçilerin değil şirket yönetim kurulunun sorumluluğudur⁷⁸³.

⁷⁸¹ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 966, par. 243; Beşir Fatih Doğan, “Yönetim Kurulunun Devredilmez Yetkileri Ve Yönetim Yetkisinin Devri”, **MÜHFAD**, 2012, C. 18, S. 2, s. 620;

⁷⁸² Parker & Nobes, UK Auditors' View, 1991, s.351, yazarların; şirket hesapların dürüst resmi vermesinden sorumlu olanın denetçiler değil yönetimden sorumlu olanlar olduğu, yönündeki görüşü için bkz.; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 403;

⁷⁸³ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.696, yazara göre, finansal tabloları hazırlayanlar, hukukun ve muhasebe standartlarının uygulanmasının dürüst resmi vermediğine inanırsa, alternatif değerlendirmeleri yapmakla görevlidir. Bu durum yöneticileri bilinçli değerlendirme yapmaya zorlar.; Bromwich, 1985, s. 33; Lee Roach, **Business Law**, Oxford University Press, 2 Edition, 2012, s. 572; Charles Wild & Stuart Weinstein & Josephine Bisacre, **Company Law**, 14. Edition, 2009, s. 15;

Bağımsız denetime tabi şirketlerde şirketin finansal tablolarının ve faaliyet raporunun dürüst resmi verip vermediği denetime konu olacaktır. Ancak bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerde finansal tablo ve yönetim kurulu faaliyet raporunun dürüst resmi verip vermediğinin denetimi sadece yönetim kurulunun üst gözetim fonksiyonun bir sonucu olarak yönetim kuruluna aittir (TTK m.375/1.c)⁷⁸⁴.

Denetim şirketlerinin, yabancı ülkelerde ve ülkemizde halka açık şirketlere ilişkin olarak bağımsız denetim standartları kapsamında şirketin finansal tablolarının dürüst resmi verdiğine dair bir yönetim kurulu beyanı aldıkları görülmektedir⁷⁸⁵. Bu beyanın amacının şirket yönetim kurullarının dikkatini ilkenin varlığı ve önemine dikkat çekmek olduğu düşünülebilir⁷⁸⁶. Bağımsız denetime tabi olsun olmasın, her şirketin kendi iç denetim mekanizmalarını kurması gerektiği unutulmamalıdır. Şirketin finansal tablolarının, dürüst resmi vermemesinden doğacak yönetim kurulunun hukuki sorumluluğunu, bir yana koysak dahi, şirketin hesaplarını hazırlayan ve denetleyen birimlerin, raporlama ve iç kontrol birimlerinin birbirinden ayrı çalışması gerekmektedir⁷⁸⁷. Bunun yanı sıra hukukumuzda şirketlerin büyük bir çoğunluğu bağımsız denetim kapsamı dışındadır. Bu sebeple de yönetim kurulunun görev ve sorumluluğunun biraz daha arttığı, hem finansal tabloların dürüst resim ilkesi ile uyumlu olarak hazırlanması hem de yapılan hazırlığın doğruluğunun yönetim kurulunun sorumluluğu kapsamında olduğu unutulmamalıdır⁷⁸⁸. TTK 375/1-c bendinde finansal denetimin önemini pekiştirmek için yönetim kurulunun devredilemez yetkileri arasında finans denetimi düzenlenmiştir. Buna göre yönetim

⁷⁸⁴ Ercüment Erdem, “Yönetim Kurulunun Oluşumu, Yetkileri ve Yetki Devri”, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 46; Levent Yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, Ernst & Young, İstanbul, 2013, s. 14-15; Mehmet Helvacı, Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu Hakkında Düşünceler, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 80;

⁷⁸⁵ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 43

⁷⁸⁶ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 43

⁷⁸⁷ Andrew McGee, “The “True and Fair View” Debate: A Study In the Legal Regulation of Accounting”, **The Modern Law Review**, Vol. 54, No. 6, Law and Accountancy (Nov., 1991), p. 875

⁷⁸⁸ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 956, par. 244; Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, 2017, s. 418; M. Kamil Mutluer & M. Selçuk Uslu & Ziyaettin Bildirici, **Sermaye Şirketlerinin Denetimi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 55;

kurulu, içinde kendi üyelerinin de bulunabileceği uzmanlardan oluşan ve finans denetimi yapacak bir komite kurmakla yükümlüdür. Ayrıca yönetim kurulu, denetçinin gerekli bulması ve yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi kaydıyla “riskin erken saptanması ve yönetimi komitesini” (TTK m. 378) kurup işler hale getirmek zorundadır. Yönetim kurulunun yapacağı finans denetimi, şirketin, iş ve işlemlerinin, finansal kaynaklarının, kaynakların kullanılması şeklinin, durumunun, likiditesinin denetimi ve izlenmesi için gerekli tüm defter ve kayıtları, bunların dayanağını oluşturan belgeleri kapsar. Sonuç olarak muhasebe sisteminin kurulması, finansal tabloların hazırlanması ve bunların iç denetimi yönetim kurulunun devredilemez görevidir⁷⁸⁹.

Finansal tabloların hazırlanması ve gerekli muhasebe sisteminin kurulması görevleri yönetim kurulunun tüm üyelerine yönelik bir kurul görevidir. Yönetim hakkının devri bu görevin de devri sonucunu doğuramaz⁷⁹⁰.

Anonim şirketlerde, muhasebe sisteminin kurulması, defterlerin yasal muhasebe standartları kapsamında tutulması ve hazırlanan finansal raporların yasal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, kârın belirlenmesi, yönetim kurulu faaliyet raporunun hazırlanması ve genel kurulda ibra kararına konu olacak finansal tabloların sunulması TTK 515. maddesi kapsamında yönetim kurulunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yapmakla yükümlü oldukları hususlardır⁷⁹¹. Bu bölüm kapsamında anonim şirket yönetim kurulunun dürüst resim ilkesinden doğan başlıca yükümlülükleri incelenecektir.

⁷⁸⁹ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1022, par.432, “yetki devrine rağmen yönetim kurulunda kalan yetkiler de vardır, örneğin; finansal tablolar ile yıllık raporların düzenlenmesi,, şirket defterlerinin tutulması, şirket işlerinin gözetimi gibi yetki ve görevler bu anlamdadır.”; Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 4. Baskı, Adalet, 2016, s. 434, par. 72-73

⁷⁹⁰ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 956, par. 244;

⁷⁹¹ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 956, par. 244, yazar, muhasebenin belirlenmesi ve programlanması, muhasebenin TTK 515. maddede öngörülen dürüst resim ilkesine göre belirlenmesini de içerir. “Düzenin kurulması” sözcüğünden de anlaşıldığı üzere, devredilmez olan “düzenin kurulması görevi”dir; yoksa muhasebenin tutulması devredilebilir ve yönetimin devri hallerinde bu husus açıkça ifade edilebilir, görüşüne yer vermiştir.

A. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Defter Tutma Yükümlülükleri

Şirketin hangi defterleri tutması gerektiği, bu defterlerin içeriği, defter ve kayıtların içermesi gereken madde ve başlıklar mevzuatımızda düzenlenmiştir⁷⁹². Bunların yanı sıra öngörülen belirli “muhasabe ilkeleri” ve “muhasabe kuralları” da hukukumuzda bulunmaktadır. Bunlar, TMS veya VUK / Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Yönetim kurulu, defterlerin tutulmasında doğru uygulama çerçevesini seçmek ve uygulamakla yükümlüdür (TTK m. 375/c)⁷⁹³. Hesapların amacı, pay sahiplerinin ve hesap kullanıcılarının fikir edinmelerine ve yöneticilerin tutumunun dürüstlüğü ve düzenliliği, şirketin ekonomik ve kurumsal performansları hakkında karar vermelerine olanak vermektedir⁷⁹⁴.

TTK’ da defter tutma yükümlülüğü, tacir sıfatına bağlanmış bir yükümlülüktür (TTK m.18/I)⁷⁹⁵. Dolayısıyla defter tutma yükümlülüğü de tacir sıfatının kazanılmasıyla başlar ve bu sıfatın kaybedilmesi ile sona erer⁷⁹⁶. Ticaret şirketleri tescil ile birlikte tacir sıfatını kazandıkları için, tescilden itibaren defter tutmakla yükümlüdürler⁷⁹⁷. Defter tutmanın bir başka ifade ile muhasabe sisteminin amacı

⁷⁹² Hikmet Sami Türk, Tasarı Hakkında Genel Değerlendirme, **Türk Ticaret Kanun Tasarısı Konferansı – Bildiriler / Tartışmalar**, BTHAE, Ankara, 2005, s. 38, yazar, ticari muhasabe ile ilgili ilkelerin kapsamlı bir şekilde Ticaret Kanunu’nda yer alması gerektiğini savunmuştur. Alman Ticaret Kanunu örnek verilerek, benzer bir yöntemin tercih edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Kanunda ayrıntılı düzenlemeler yapıldıktan sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna yetki verilmesi önerilmiştir.; benzer yöndeki eleştiriler konferansta Arkan tarafından dile getirilmiştir. Sabih Arkan, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına İlişkin Değerlendirmeler”, **Türk Ticaret Kanun Tasarısı Konferansı – Bildiriler / Tartışmalar**, BTHAE, Ankara, 2005, s. 48;

⁷⁹³ Şükrü Yıldız, **Türk Ticaret Kanun Tasarısına Limited Şirketler Hukuku**, Arıkan, 2007, s. 257; Yıldırım, 2008, s. 129; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 55; Bahtiyar, Ticari İşletme Hukuku, 2013, s. 153; Oğuz Kürşat Ünal, **Sermaye Piyasalarında Halka Açık Anonim Ortaklıklar**, Nobel, 1999, s. 123; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 402;

⁷⁹⁴ Reha Poroy & Hamdi Yasaman, **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, 2004, s. 197; Fatih Bilgili & Ertan Demirkapı, **Ticaret Hukuku Bilgisi**, Dora, 2016, s. 143;

⁷⁹⁵ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.3-4 bu yükümlülüğünün dürüst resim ilkesine uygun olarak yerine getirilmemesinden sorumluluk tacire aittir.; Oruç Hami Şener, **Ticari İşletme Hukuku**, Seçkin, 2016, s. 686;

⁷⁹⁶ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 594, par. 1235; Önder Topal, **Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, Yetkin, Ankara, 2015, s. 32; Lerzan Nalbantoğlu, “Ticari Defterler ve Ticari Defterlere İlişkin Yaptırımlar”, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 151;

⁷⁹⁷ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 595, par. 1239; Şener, Ticari İşletme Hukuku, 2016, s. 689;

işletmenin finansal durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve faaliyet sonuçlarını açıklamaktır⁷⁹⁸. İşletmenin finansal durumu, yani mal varlığı durumunun doğru olarak verilmesi ve hesap kullanıcılarının bu konuda ayrıntılı bilgi edinebilmesine olanak vermelidir. Tacir sıfatına sahip olan herkes defter tutmakla yükümlüdür. Ancak tacir bu yükümlülüğü bizzat yerine getirmek zorunda değildir⁷⁹⁹.

Dürüst resim ilkesini merkeze alan çalışmamız, ilkenin anonim şirketin finansal tabloları kapsamında düzenlendiği dikkate alınarak, defter tutma yükümlülüğünün kapsamı anonim şirketler ile daraltılmıştır⁸⁰⁰. Sadece anonim şirket yönetim kurulunun tutmakla yükümlü olduğu defterler incelenmiştir.

1. Ticari Defterlerin TMS ile Uyumlu Olma Yükümlülüğü

TTK 64. maddesinde her tacirin⁸⁰¹, ticari defterleri tutmakla yükümlü olduğu düzenlenmiştir. İşletme defterlerinde, ticari işlemler, işletmenin ekonomik ve mali durumu, borç ve yükümlülükleri, faaliyet sonuçlarına ilişkin sonuçları açıkça ortaya koyabilmelidir⁸⁰². Defterlerin açık ve anlaşılabilir olması kanunda ayrıca vurgulanmıştır. Buna göre defterler üçüncü kişi uzmanlar tarafından, makul bir süre içinde yapılacak inceleme neticesinde, işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında bilgi sahibi olabilmelidir. Buna göre ticari defterler öncelikle işletmenin faaliyetleri sonrasında da gelişimi/performansı konusunda bilgi verebilmelidir.

TTK 64. maddesi 6335 sayılı yasa ile değişikliğe uğramıştır. Buna göre ticaret kanunu yasalaştığı ilk halinde, 6335 m. 8 ile değiştirilmeden önce “*Her tacir, ticari*

⁷⁹⁸ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.61; Arkan, Ticari İşletme Hukuku, 2016, s. 345; Nalbantoğlu, 2014, s.151;

⁷⁹⁹ Yıldız Ş, 2007, s. 257; Yıldırım, 2008, s. 129; Topal, 2015, s. 44-45;

⁸⁰⁰ Bilgili & Demirkapı, 2016, s. 147, yazarlar ikinci sınıf sayılan tüccarların, işletme hesabına göre defter tutmalarının Türk Ticaret Kanunu’na uygun olmadığı görüşündedir.;

⁸⁰¹ Sorumluluk, gerçek kişi işletmelerinde doğrudan doğruya gerçek kişi tacirin; tüzel kişi tacirlerde ise ilgili tüzel kişinin niteliği ve statüsüne göre yönetim yetkisi verilen kimselerin veya yönetim organı üyelerinin (TTK m. 375/1.c; 625/1.c), tüzel kişiliği olmayan kişi topluluklarında ise yönetim işleri için yetkilendirilen kimselerindir (Türk Borçlar Kanunum. 625/1; EBK m. 525); Arkan, Ticari İşletme Hukuku, 2016, s. 346-347; Nalbantoğlu, 2014, s.151;

⁸⁰² Mehmet Bahtiyar, **Ticari İşletme Hukuku**, 13. Bası, Beta, 2013, s.152; Arkan, Ticari İşletme Hukuku, 2016, s. 351; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 402;

*defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, **Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri** başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır.”* şeklindeydi. 6335 sayılı kanunun 8. maddesi ile yapılan değişikliğin sonucunda *“her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, **bu Kanuna göre** açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır.”* şeklinde değiştirilmiştir.

Bu noktada en dikkat çekici değişiklik ticari defterlerin 6335 sayılı kanun ile TMS bağlantısının kesilmesi⁸⁰³, ticari defterlerin TMS ve kanunun 88. maddesi hükümleri ile uyumlu olma zorunluluğunun kaldırılmasıdır⁸⁰⁴. 6102 sayılı kanunun yasalaşan ilk halinin 88. maddeye atıf yapmasının sebebi eski 88/1 maddesinde açıkça ticari defterlerin ve finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına, Kavramsal Çerçeve de yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve uygulama zorunluluğunun bulunmasıydı⁸⁰⁵. Sonuç olarak, 6335 sayılı kanun

⁸⁰³ Durmuş Acar & Ahmet Aktürk & Ahmet Coşkun, “Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.34, 2012, s. 116; Topal, 2015, s. 48-49;

⁸⁰⁴ Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 43, yazar tarafından konuya ilişkin olarak “*Bu şekilde, Türkiye’de 01 Ocak 1994 tarihinden itibaren tatbik edilmeye başlanmış “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması” üzerine inşa edilmesi mümkün olan, muhasebenin ve dolayısıyla ticari defterlerin VUK’a göre vergi odaklı değil, işletmenin gerçek durumunu ortaya koyacak şekilde TMS/TFRS’ye göre tutulmasını sağlayacak bir anlayıştan vazgeçilmiş bulunmaktadır.*” açıklamasına yer verilmiştir.; Benzer görüşteki Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 196, yazarlar tarafından VUK’un konuya tamamen vergi açısından yaklaştığı belirtilmiştir. TMS, finansal tablo kullanıcılarına doğru ve sağlıklı bilgi sunma amacını gütmekte, vergi amaçlı talepleri dikkate almamaktadır. TTK ise ikisinin arasında yer almaktadır. TTK muhasebe ile ilgili konularda TMS’ye atıf yapmaktadır. Yazarlar bu yaklaşımın doğru olduğu kanaatindedir. Çünkü işletmenin vergi matrahının hesaplanması dışında kendi mali durumunu görmesi ve ona göre planlar yapması gerekmektedir. Vergi matrahı bütün bu işlemler tamamlandıktan sonra hesaplanabilir. İşletmelerdeki esas amaç vergi matrahının hesaplanması değil, mali durumun ortaya çıkarılmasıdır. Sadece vergi mevzuatına göre hareket etmek doğal olarak bu amaca hizmet etmez.; Nalbantoğlu, 2014, s. 152, yazara göre bu yasal değişiklik, ticari defterlerin ana değeri olan şeffaflıktan uzaklaştırmıştır.; Nowotny, 2008, s. 106;

⁸⁰⁵ Korkut Özkorkut, “1522. Madde Açısından Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Bakışının Değerlendirilmesi”, **BATİDER**, C. 25, S. 3, 2009, s. 150; 6102 sayılı TTK’nın yasalaştığı ilk halinde 88/1 maddesi şu şekilde idi: “*64 ilâ 88 inci madde 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. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.*”

ile TTK 64 maddesinde düzenlenen defterlerin TMS ile bağlantısının veya defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanmasının önüne geçilmek istenmiştir⁸⁰⁶. 6335 sayılı yasanın 8. maddesi ile TTK 64. maddesinde yapılan değişiklik; hukukumuzda sermaye şirketlerinin tutmakla yükümlü oldukları defterlere uygulanacak genel kabul edilmiş muhasebe standartları bakımından ikili, TMS ve VUK/MSUGT olmak üzere, bir yapı kurulmuştur. Unutulmamalıdır ki her iki uygulama çerçevesi de “genel kabul edilmiş muhasebe standardı” olarak uygulamada yer almaktadır. TTK tasarısı (bu şekli ile kanunlaşmış ancak yürürlüğe girmesinden önce 6335 sayılı yasa ile değişikliğe uğramıştır) bu hususta 64. madde ile tek bir genel kabul edilmiş muhasebe standardı belirlemişti ve bu standart Türkiye Muhasebe Standardıydı. TTK tasarısının 88/2 fıkrasında ise TMS’lerin çerçevesini çizen bir diğer düzenlemeye yer verilmişti. Bu düzenleme *“Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.”* şeklinde idi. Sonuç olarak TTK tasarısını hazırlayan komisyonun Avrupa Birliği’nin tercih ettiği ve uyguladığı uluslararası standartlar ile tam bir uyum içinde olmayı amaçladığı açıktır⁸⁰⁷. Buna karşın 6335 sayılı yasa ile 88/2 fıkrası “uluslararası standartlar ile uyumlu olma” şeklinde değiştirilerek Avrupa Birliği’nin UFRS sistemi dışında diğer uluslararası finansal raporlama standartları da KGK tarafından uygulama kapsamını belirlemedeki havuza alınmıştır.

⁸⁰⁶ M. Özgür Falcıoğlu, “Anonim Şirket Finansal Tablolarında TTK 515 Kapsamında Dürüst Resim İlkesine Uygunluk ve İlkeye Aykırılığın Sonuçları”, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 137-138, Ocak – Şubat 2016, s. 73;

⁸⁰⁷ Kayıhan, Üst Gözetim, 2011, s. 101 yazar tarafından TTK’nın 6335 değişiklikleri öncesindeki durumu şu şekilde açıklanmıştır: *“Yeni TTK. halka açık olsun olmasın, tüm işletmelerin finansal tablolarının, TMSK tarafından yayınlanan TMS/TFRS’ye göre hazırlanmalarını öngörmüştür. TMS/TFRS UFRS’nin Türkçeye çevirisidir. YTTK muhasebe ve raporlama alanındaki uygulamalara tekdüze uygulama disiplini ve düzenini öngörmek suretiyle, TMS/TFRS’ye göre hazırlanmış finansal tabloların UFRS’ye göre hazırlanmış finansal tablolarla karşılaştırılabilmesini ve TMS/TFRS’ye göre hazırlanmış finansal bilgilerin uluslararası piyasalarda kabulünü sağlamayı amaçlamaktadır. Daha önceleri belirleyici bir role sahip olmayan önemlilik, karşılaştırılabilirlik, özün önceliği, dürüst gösterim (dürüst resim ilkesi/ true and fair view) gibi kavramlar UFRS ile tam uyumlu olan TMS/TFRS’nin terminoloji çerçevesinde yerini alacaktır”*;

6335 sayılı kanununun 9. maddesi ile TTK 88/1 fıkrasında yapılan değişiklik ile “ticari defterler” ifadesi kanundan çıkarılmıştır. Ancak finansal tabloların düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve uygulama zorunluğu devam ettirilmiştir⁸⁰⁸. 6102 sayılı kanunun 88/1 fıkrası bu değişiklik sonucunda “64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.” şeklindeki nihai hale ulaşmıştır.

Bu noktada 6335 sayılı kanunda yer alan değişiklikleri hazırlayan komisyonunun ticari defterlerin TMS uyumunu koparma yönünde bir çabası olduğu açıktır. Ancak kanaatimizce özellikle 88. maddenin ilk fıkrasının son cümlesinde TTK m. 514-528 maddelerine yapılan atfın korunmuş olması kanaatimizce bu çabayı başarısız kılmaktadır. Şöyle ki, TTK’nın dürüst resim ilkesini düzenleyen 515. maddesi açıkça finansal tabloların özünün, yani tabloları oluşturan temel bilginin⁸⁰⁹ ki, varlıklar, borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçlarının TMS ile uyumlu olmasını zorunlu kılınmıştır. Bu temel bilgiyi sağlayacak olan, bilginin kaynağını düzenleyen, ticari defterlerdir. Bu sebeple öz bilginin gerçekliği ve doğruluğuna zarar veren her uygulama/düzenleme hazırlanan finansal tabloların dürüst resmine zarar verebilme ihtimali taşımaktadır. TTK 515. maddesi emredici bir hüküm olup, bir üst hukuk normu niteliğindedir. Sonuç olarak, 6335 sayılı yasanın 8. ve 9. maddeleri ile 6102 sayılı yasanın 64 ve 88. maddelerinde yapılan değişiklikler kanaatimizce ticari defterlerin TMS ile uyumlu olma zorunluluğunu ortadan kaldırmakta başarılı olamamıştır. Şöyle ki, TTK 515. maddesinin lafzı ve emredici üst hukuk normu niteliği sebebi ile ticari defterlerin TMS’ler ile uyumlu olma zorunluluğu

⁸⁰⁸ Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 43; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-59 değişikliğe ilişkin olarak yazar, KGK tarafından TTK’daki amaca ve dünyadaki genel kabul gören örneklerine uygun ihtiyaçları tam karşılayacak ve TTK m. 515’deki dürüst resim ilkesinin gerekliliklerine cevap verecek muhasebe standartları konulmamasını eleştirmiştir.;

⁸⁰⁹ Çağlar Manavgat, “Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetimin Kapsamı”, **BATİDER**, C. 30, S.3, 2014, s. 49;

dolaylı olarak halen devam etmektedir⁸¹⁰. Bu durum kanaatimizce anonim şirket yönetim kuruluna önemli bir sorumluluk yüklemektedir. Yönetimden sorumlu olanlar, ticari defterlerin kanunen TMS ile uyumlu olmasının zorunlu olmamasına rağmen finansal tabloların dürüst resmine etki edecek durumlarda TMS ile uyumluluğu TTK m. 515 hükmünün bir sonucu olarak göz önünde bulundurmalıdır.

Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ’de 19 Aralık 2012 günlü 28502 sayılı resmî gazetede yayınlanarak yayını tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ’in 4. maddesi uyarınca *“her tacir, bu Tebliğde belirlenen ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri kanuna göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koymak zorundadır”* hükmüne yer verilmiştir. Tebliğin bu düzenlemesi TTK m. 64 ile uyumludur. Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ’in 4/2 fıkrasında da yine defterlerin anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik⁸¹¹ ve açıklık niteliklerine uygun olmalarına atıf yapılmıştır. Tebliğde, defterlerin üçüncü kişi uzmanların, makul bir süre içerisinde yapacakları inceleme neticesinde işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulması gerekliliği üzerinde durulmuştur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ’in 4/3 fıkrasında *“İşletmenin muhasebesi ile ilgili ticari defterlere yapılacak kayıtlarda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslara uyulur”⁸¹²* düzenlemesine yer verilmiştir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği düzenlemelerinin ve TMS ile farklılıklarının dikkatle incelenmesi gerekmektedir. MSUGT düzenlemelerinde yer alan, şirketin defter kayıtlarını ve dolaylı olarak finansal tabloları dürüst resimden uzaklaştıran düzenlemeler, TTK 515 maddesine aykırıdır. İster adı TMS isterse de MSUGT olsun şirketin finansal durumunun TTK m. 515 düzenlemesi uyarınca dürüst

⁸¹⁰ Kayıhan, Şaban; 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Üst Gözetim, 2011, s. 65, yazara göre muhasebenin belirlenmesi ve programlanması, muhasebenin 515’inci maddede öngörülen dürüst resim ilkesine göre belirlenmesini de içerir.;

⁸¹¹ Ünal Tekinalp, Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS, **BATİDER**, C.24, S.2, 2007, s. 65;

⁸¹² Falcıoğlu, 2016, s. 73;

resmi vermesi, şirket defter ve kayıtlarına dayalı olarak hazırlanacak finansal tablo ve raporların dürüst resmi vermesi gerekmektedir. Finansal tablo ve raporlara kaynak teşkil eden öz bilginin dürüst resmin yansıtılmasına engel olmaması kanunen zorunludur. Bu zorunluluk sadece bağımsız denetime tabi şirketler için değil, finansal raporlama yapan tüm anonim ve limited şirketler için geçerli olup, yönetim kurulunun sorumluluğunu doğurabilecek nitelikte önem arz etmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 6335 sayılı yasa ile ticari defterler ile ilgili genel hükümlerinin değiştirilmesi 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşma sürecinde yaşananların bir tekrarı gibidir. 1.1.1957 tarihinde yürürlüğe giden 6762 sayılı kanunun ticari defterlere ilişkin hükümleri İsviçre Borçlar Kanunu, 1926 tarihli Ticaret Kanunu ve 1949 tarihli Vergi Usul Kanunundan alınmıştır. Kanun hazırlanırken VUK ile TK arasında ahenk sağlanması istenmiş ve tasarının Adliye Encümeninde incelenmesi safhasında hükümlerin yarısında değişiklik yapılmıştır⁸¹³.

2. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Defter ve Belgeleri Saklama Yükümlülüğü

a. Defterlerin Tutulmasında Temel İlkeler

TTK 65. maddesinde ticari defterlerin tutulmasına ilişkin temel ilkeleri düzenlemiştir. Buna göre defterlerde yer alan harf ve sembollerin anlamlarına açıkça defterlerde yer verilmelidir. Bu durum defterlerin anlaşılabilir olmasının gereğidir⁸¹⁴. TTK 65/2 fıkrasında defterlerin tam, doğru olması üzerinde durulmuştur. Tamlık ve hatasız olması, aynı zamanda finansal tablolarda yer alan faydalı bilginin unsurlarındandır⁸¹⁵. Tamlık ve hatasız olma, gerçeğe uygun olma niteliksel özelliğinin alt unsurları olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda defterlerde sunulan kayıtların zamanında yapılmış olması, düzenli ve sürekli bir şekilde defter ve kayıtların tutulması zorunludur. Defter ve kayıtlarda yapılacak düzeltme ve değişikliklerin, önceki kayıtların ve içeriğin görülmesini engellemeyecek şekilde yapılmış olması

⁸¹³ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.54;

⁸¹⁴ Tekinalp, IFRS/TMS-TFRS, 2007, s. 63;

⁸¹⁵ Nihat Taşdelen, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 1 ,2012, s. 269;

gerekir. Aynı zamanda değişiklik veya düzeltmenin hangi anda yapıldığının da anlaşılabilir olması önemlidir⁸¹⁶.

Defter ve kayıtlar belgelerin dosyalanması şeklinde tutulabileceği gibi elektronik ortamda da tutulabilir (TTK m. 64/2). E- defter kullanımına hukuken temel hazırlayan 6102 sayılı yasanın bu hükmü uygulamada önemli bir rahatlık yaratmıştır⁸¹⁷. Ancak 6335 sayılı yasanın 41. maddesi ile yapılan değişiklik ile 65/4 bendinde belgelerin dosyalanması ve elektronik ortamda tutulmasına ilişkin olarak “TMS’ler ile uyumlu olma” ifadesi madde metninden çıkarılmıştır⁸¹⁸.

b. Defter ve Belgeleri Saklama Yükümlülüğü

TTK m. 64/2 hükmü uyarınca tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür⁸¹⁹. Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ’in 12. maddesinde saklama yükümlülüğüne ilişkin süre 10 yıl olarak belirlenmiştir (TTK m.82/5). Buna göre; her tacir, tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür. Bu süre ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar. Tutulması zorunlu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeler, okunur hale getirildiklerinde içerik olarak örtüşmeleri, saklama süresi boyunca her an ulaşılabilmeleri ve uygun bir süre içerisinde okunabilir hale getirilebilmeleri şartıyla görüntü veya veri taşıyıcılarda da saklanabilir (TTK m. 82/3).

⁸¹⁶ Topal, 2015, s. 54-55;

⁸¹⁷ Bahtiyar, Ticari İşletme Hukuku, 2013, s.159;

⁸¹⁸ Korkut Özkorkut, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Şirkete Borçlanma Yasağı, Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetime İlişkin Değişiklikler”, **BATİDER**, C.28, S.3, 2012, s.58;

⁸¹⁹ Mustafa Yasan, “Zayı Belgesinin Temini İçin Gerekli Olan Koşulların 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ile Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **BATİDER**, V. 27, N. 2, 2011, s. 58; Leyla Keser Berber, **Elektronik Fatura Ve Şirketlerin Dijital Mali Denetimi**, Yetkin, 2006, s.140; Bahtiyar, Ticari İşletme Hukuku, 2013, s.154; Arkan, Ticari İşletme Hukuku, 2016, s. 352;

3. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Tutmakla Yükümlü Olduğu Defterler

a. Yevmiye Defteri

Gerçek veya tüzel kişi her tacir yevmiye defteri tutmakla yükümlüdür. Şahıs şirketleri, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler yevmiye defteri tutmakla yükümlüdür⁸²⁰.

Yevmiye defterinin TTK m. 64/3 uyarınca; açılış onayı, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılmak zorundadır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Yevmiye defterinin açılışı şirketin ticaret siciline tescili sırasında ticaret sicili müdürleri tarafından da onaylanabilir. Yevmiye defterinin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar tacir notere yaptırmakla yükümlüdür.

Yevmiye defteri, Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ'in 6. maddesinde kayda geçirilmesi gereken işlemlerin ilgili belge veya ispata dayanan evraktan çıkarılarak tarih sırasıyla ve "madde" halinde düzenli olarak yazıldığı defter olarak tanımlanmıştır⁸²¹. Buna göre yevmiye defterinde madde sıra numaraları, tarih, borçlu ve alacaklı hesaplar, tutar ve kaydın dayandığı belgenin tür, tarih ve sayıları yer alır.

a. Defteri Kebir

Gerçek veya tüzel kişi her tacir yevmiye defteri tutmakla yükümlüdür. Şahıs şirketleri, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler defteri kebir tutmakla yükümlüdür⁸²².

⁸²⁰ Deftere ilişkin bilgiler için Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.72-73;

⁸²¹ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.597, par. 1247;

⁸²² Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.73-74;

Defteri kebirin TTK m. 64/3 uyarınca; açılış onayı, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılmak zorundadır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Defteri kebir'in açılışı şirketin ticaret siciline tescili sırasında ticaret sicili müdürleri tarafından da onaylanabilir.

Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ'in 7. maddesi uyarınca defteri kebir yevmiye defterine dayalı olarak hazırlanan bir defterdir. Yevmiye defterinde yer alan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili hesaplara dağıtan ve bu hesaplarda tasnifli olarak kayıtları toplayan defterdir⁸²³. Defteri kebir de tarih, yevmiye defteri madde sıra numarası, tutar, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri yer alır.

b. Envanter Defteri

Gerçek veya tüzel kişi her tacir yevmiye defteri tutmakla yükümlüdür. Şahıs şirketleri, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler envanter defteri tutmakla yükümlüdür⁸²⁴.

Envanter defterinin TTK m. 64/3 uyarınca; açılış onayı, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılmak zorundadır. Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ'in 8. maddesinde “*envanter defteri, 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*” olarak tanımlanmıştır⁸²⁵. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları,

⁸²³ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.598, par. 1248;

⁸²⁴ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.74-75;

⁸²⁵ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.598, par. 1249;

defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır.

TTK m. 66 uyarınca her tacir, ticari işletmesinin açılışında taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır. Bu noktada madde yer verilen envanter ile envanter defteri birbirine karıştırılmamalıdır⁸²⁶. Tacirin her faaliyet döneminin sonunda envanter düzenlemesi yapması zorunludur. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır. TTK 67 maddesinde yer alan esaslara uygun olarak belirlenen envanter, envanter defterine kaydedilir. Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ'in 8. maddesi uyarınca envanterin çıkarılacağı hesap dönemi on iki ayı geçemez⁸²⁷. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde ve her halükârda hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde çıkarılır ve deftere kaydedilir. Sonuç olarak envanter defterine envanterler kaydedilir⁸²⁸.

TTK m. 67'de envanterin tutulmasına ilişkin çeşitli ilkelere yer verilmiştir. Buna göre envanterin hazırlanmasında malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Kanunun bu noktada kastettiği yöntem envanter sayım ve değerlendirme yöntemidir. Bir başka deyişle envanter defterinin hazırlanmasında kullanılması gereken değerlendirme yönteminin TMS ye uygun olması gerekir. Sadece değerlendirme bakımından değil sondaj yöntemi, bir başka deyişle örneklem seçiminin TMS ile uyumlu olması gerekmektedir. Oysa, TTK m. 64 maddesinde yukarıda da tarafımızca belirtildiği üzere defterlerin TMS ile ilişkisi kesilmeye çalışılmış ve hatta TTK 64/5 fıkrasında *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175. ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan yetkiye*

⁸²⁶ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 599, par. 149;

⁸²⁷ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.37;

⁸²⁸ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.75;

istinaden yapılan düzenlemelere” doğrudan atıf yapılmıştır. Buna rağmen TTK 67 maddesinde TMS değerlendirme ilkelerine atıf yapılmış olması kanaatimizce 6335 sayılı kanunun defterlerin TMS ile uyumuna engel olma konusunda ki kafa karışıklığının bir göstergesidir⁸²⁹.

TTK 67/2’fıkrasında; *“bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir”* hükmüne yer verilmiştir. Bir kez daha kanunun envanterin hazırlanmasına ilişkin olarak TMS uygulamasına atıf yaptığı görülmektedir. Bu husus envanterin sayımı veya ölçümü ile ilgilidir. Kanun açıkça TMS’ye uygun bir sayım, ölçüm yönteminin kullanılması durumunda fiziki sayım yapılmasının gerekli olmadığına yer vermiştir.

TTK m. 67/3 fıkrasında envanterin hazırlanmasında TMS ile uyumlu bir ileriye yönelik tahmin yapılmasına yer verilmiştir. Buna göre; *“faaliyet döneminin kapanışında, fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envanterde gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapılıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur”* hükmüne yer verilmiştir. Bu noktada TMS’ye uygun olarak ileriye dönük tahmin yöntemi ile kanun koyucunun VUK sistematığından uzaklaşarak TMS uygulamasına yöneldiği görülmektedir⁸³⁰. Çalışmamızda değerlendirme yöntem ve

⁸²⁹ Özkorkut, Değişiklikler, 2012, s. 58, yazar tarafından, TTK’nin ticari defterlere ilişkin kısmında 64. ve -KAMUDESK’in yetkisini düzenleyen- 88. maddeler dışında kalan, 65 ila 87. maddeler arasındaki hükümler içindeki defterlerin tutulması, kayıt esasları, envanter, saklama ve ibraz hükümlerine tüm ticari işletmeler ve ticaret şirketlerince (kısaca tüm tacirlerce) de uyulacağını belirtmiştir.;

⁸³⁰ Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 481, yazar tarafından yer verilen Temyiz Mahkemesi kararında; “tarihi maliyet modeline göre hazırlanan bilançonun dürüst resmi vermeyeceği, çünkü şirketin mülklerinin rayiç bedelini göstermediği” yönünde içtihadı yer verilmiştir.;

ilkelerine ilişkin olarak detaylı incelemeler yapılmıştır. Ancak bu aşamada belirtmek isteriz ki envanter değerlemesine ilişkin olarak kanun koyucunun TTK’da TMS/TFRS sistemini benimsediğine şüphe yoktur.

d. Yönetim Kurulu Karar Defteri

Yönetim kurulu karar defteri işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerden biri olup ticari defter niteliğindedir (TTK m.64/4). Yönetim kurulu karar defterini anonim ve sermaye paylara bölünmüş komandit şirketler tutmakla yükümlüdür.

TTK m. 64/3 uyarınca açılış onayı, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılmak zorundadır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Yönetim kurulu karar defterinin açılışı şirketin ticaret siciline tescili sırasında ticaret sicili müdürleri tarafından da onaylanabilir. Yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılır.

Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ’in 10. maddesinde; “*yönetim kurulu karar defteri, 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 defter*”, olarak tanımlanmıştır. Karar defteri; karar tarihi, karar sayısı, toplantıda hazır bulunanlar, kararın içeriği, üyelerin imzalarına ilişkin bilgileri içermek zorundadır⁸³¹. Elektronik ortamda düzenlenen yönetim kurullarında üyelerin kararı güvenli elektronik imza ile imzaladığına karar metninde yer verilmesi gerekir.

Limited şirketlerde ise müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulması durumunda müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul

⁸³¹ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.600, par. 1251;

toplantı ve müzakere defterine kaydedilmez. Sonuç olarak limited şirkette ayrı bir müdürler kurulu karar defterinin tutulması zorunlu değildir⁸³².

e. Pay Defteri

Anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler pay defteri tutmakla yükümlüdür⁸³³. Pay defteri işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerden biri olup ticari defter niteliğindedir (TTK m. 64/4).

TTK m. 64/3 uyarınca açılış onayı, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılmak zorundadır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır.

Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir

Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ'in 9. maddesinde; *"pay defteri; sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defter"* olarak tanımlanmıştır. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde pay defterine, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahipleri kaydedilir⁸³⁴. Pay defterine yapılacak kayıtların; pay sahibinin adı soyadı veya unvanı, pay sahibinin iletişim bilgileri, varsa pay üzerindeki intifa hakkı sahiplerinin adı soyadı veya unvanı ve intifa hakkı sahibi oldukları paylar, varsa intifa hakkı sahiplerinin iletişim bilgileri, payın nominal değeri, sahip olunan pay sayısı ve toplam tutar, payın tertibi, payın edinme tarihi, deftere kayıt tarihi, payın

⁸³² Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 601, par. 1251;

⁸³³ Ali Murat Sevi, **Anonim Ortaklıkta Payın Devri**, Seçkin 2004, s.174;

⁸³⁴ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.599, par. 1250;

senede bağlanıp bağlanmadığı ve türü ve payın edinimi ve devrine ilişkin gerekli açıklamaları içermesi şarttır⁸³⁵.

f. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler genel kurul toplantı ve müzakere defterini tutmakla yükümlüdürler. Bunun yanı sıra şahıs şirketleri de genel kurul toplantı ve müzakere defterini tutarlar. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerden biri olup ticari defter niteliğindedir (TTK m. 64/4).

TTK m. 64/3 uyarınca açılış onayı, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılmak zorundadır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir.

Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ'in 11. maddesinde; "*genel kurul toplantı ve müzakere defteri, tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defter*" olarak tanımlanmıştır. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, şirket genel kurul toplantısı yapılırken genel kurulda sorulan sorular, verilen cevaplar, sunulan önergeler, alınan kararlar işlenerek düzenlenebileceği gibi hazırlanan toplantı tutanağının deftere yapıştırılması şeklinde de tutulabilir⁸³⁶.

Kolektif ve komandit şirketlerde yönetimde görevlendirilen ortağın veya ortakların yahut bütün ortakların şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar da genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilir (TDTİT m.11/3). Limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu

⁸³⁵ Sevi, Payın Devri, 2004, s. 174;

⁸³⁶ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.601, par. 1252;

karar defteri de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dahil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır. Aynı bir müdürler kurulu karar defteri tutulması halinde müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez (TDTİT m.11/4).

4. Şirket Muhasebe Düzeninin Kurulması Yükümlülüğünün Dürüst Resim İlkesi Işığında Değerlendirilmesi

Kanunen; şirketin muhasebe kayıtlarının defterlerinin tutulmasından, şirketin malvarlığına, özkaynaklarına, borç ve yükümlülüklerine ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin TMS'ler veya VUK/MSUGT ile uyumlu olmasından ve yıllık finansal tabloların görünümünün uygunluğu ve yeterliliğinden, sonuç olarak dürüst resimden sorumlu olan şirket yönetim kuruludur⁸³⁷. Şirketin, açık bir biçimde, şirket işlemlerini göstermeye ve açıklamaya elverişli olan ve bunun yanı sıra yönetimden sorumlu olanların, kendileri tarafından hazırlanan bilançonun ve kar/zarar hesaplarının sırasıyla şirketin gidişatı ve kar / zarar durumu dürüst resmi vermeyi teminat altına almasına şirketin gidişatı ve kar / zarar durumu dürüst resmi vermeyi teminat altına almasına olanak verecek nitelikte olan muhasebe kayıtları tutması gerekmektedir⁸³⁸.

TTK 375. maddesi, anonim şirket yönetim kurulunun devredilmez görev ve sorumluluklarını düzenlemektedir. Buna göre TTK 375/c bendinde muhasebe için gerekli düzenin kurulması yönetim kurulunun devredilmez görev ve yetkileri arasındadır⁸³⁹. Kanunun TTK 375/c bendine ilişkin olarak kanunun gerekçesinde muhasebenin tutulması görevi; *“muhasebenin bölüm olarak belirlenmesi ile kastedilen, kanuna ve genel kabul gören muhasebe ilkelerine göre muhasebe örgütünün (bölümünün), konsolide hesap sisteminin, defter ve kayıtların tutulma kurallarının tespiti, hesap planlarının yapılması, yani, düzenin, bir anlamda muhasebe bölümünün örgütlenmesi”*; şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre yönetim kurulu;

⁸³⁷ Flint, 1982, s. 10, Ryan, 1967, p. 96, Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 3; Necla Akdağ Güney, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, Vedat, 2008, s. 160;

⁸³⁸ Flint, 1982, s. 10; Moore, Council Report, 2008, s.2, par. 4/E, Eğer sonuç ilgili bilançonun hedefleriyle çelişecek kadar yanıltıcıysa, muhasebe standartlarından ayrılınması dürüst resim ilkesi ışığında mümkündür.;

⁸³⁹ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 956, par. 244; Can & Uyar, 2010, s. 38;

şirketin defter ve kayıtların hangi kurallara göre tutulması gerekir ise buna ilişkin sistemi kurmakla yükümlüdür⁸⁴⁰. Muhasebe bölümünü örgütleyen yönetim kurulu, kanunen gerekli olan hallerde konsolide hesapların hazırlanmasını sağlamalıdır. Muhasebenin hangi ortamda tutulacağını da yönetim kurulu karara bağlar. Anonim şirketlerde kanundan doğan bir yükümlülük olarak yönetim kurulu, defter tutma yükümlülüğünü hiç veya gereği gibi yerine getirmemiş olması durumunda, kusuru: bulunmadığını ispat etmedikçe şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludur⁸⁴¹ (TTK m. 553/1; ETK m. 336/1.3). Ayrıca defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler; defter kayıtlarının dayandığı belgeleri muhafaza etmeyen veya kopyalarını sağlayamayanlar (TTK m. 64/2; 86); defterlerin açılış ve kapanış onaylarını yaptırmayanlar; defterlerini kanuna uygun olarak tutmayanlar; hileli envanter çıkaranlar; KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına, muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymayan ve bunları uygulamayanlar idari para cezası ile cezalandırılırlar⁸⁴² (TTK m. 562/1 ve 2).

Bu noktada defterlerin tutulmasında 6335 sayılı kanunun 8 ve 9 maddeleri ile yapılan değişiklikler her ne kadar ticari defterlerin tutulmasında TMS bağlantısı kesmiş olsa da TTK 88. maddesinde yer yer alan TTK 515. maddesine yapılan atıf ile, TTK 515. maddesi varlığını koruduğu müddetçe yönetim kurulunun defterlerin dürüst resim ilkesinin bir sonucu olarak defterlerin ister TMS ister VUK'a uygun olarak tutulsun, şirket defter kayıtlarının ve muhasebenin tutulması için kurulan sistemin

⁸⁴⁰ Kayıhan, Üst Gözetim, 2011, s. 232; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 2; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 403 yazara göre muhasebenin belirlenmesi ve programlanmasını, muhasebenin TTK. m. 515 hükmünde öngörülen dürüst resim ilkesine göre belirlenmesi içerir.; benzer görüş için; Pulaşlı, Genel Esaslar, 2016, s. 434, par. 74;

⁸⁴¹ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.63; Topal, 2015, s. 69, en önemli hukuki sonucun defterlerin sahibi lehine delil niteliğini kaybetmesi olarak belirtilmiştir.; Ersin Çamoğlu, **Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, 2007, s. 49; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.4; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 403 yazarlar sorumluluğun doğrudan doğruya yönetim kurulu üyelerine ait olduğunu belirtmiştir.;

⁸⁴² Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.63; Topla, 2015, s. 68-69; Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.621, par. 1298; Bahtiyar, Ticari İşletme Hukuku, 2013, s.154-155; Şükrü Yıldız, "Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi", **Türk Ticaret Kanunu'na İlişkin İkincil Mevzuatın Değerlendirilmesi Sempozyumu**, Seçkin, 2014, s.107;

dürüst resmi verecek bilgiyi sağlaması kanunen zorunludur⁸⁴³. Kanun Koyucu 6102 sayılı kanunun ilk halinin gerekçesinde bu hususu şu şekilde ifade etmiştir:

“Muhasebenin belirlenmesi ve programlanmasını, muhasebenin 515 inci maddede öngörülen dürüst resim ilkesine göre belirlenmesini de içerir. “Düzenin kurulması” sözcüğünden de anlaşıldığı üzere, devredilmez olan “düzenin kurulması görevi”dir; yoksa muhasebenin tutulması devredilebilir ve yönetimin devri hallerinde bu husus açıkça ifade edilir.”

Elbette 6335 sayılı kanunun 8. maddesi ile 6102 sayılı TTK’nın 64/5 maddesinde yapılan ekleme ile ticari defter ve kayıtların 213 sayılı Vergi usul Kanunu ile uyumlu olması düzenlenmiş ve son cümlede açıkça *“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.”* hükmüne yer vermiştir⁸⁴⁴. Kanaatimizce 6335 sayılı kanun koyucunun amacı ticari defterleri TMS uygulaması dışına atmak değil; VUK’un varlığını ve özellikle “mali bilançonun” varlığını korumaya yöneliktir⁸⁴⁵.

⁸⁴³ Kırca & Şehirli Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. I**, 2013, s. 203, yazarlar tarafından, TTK 515 dürüst resim ilkesinin halka açık olmayan anonim şirketlerle ilgili olduğu vurgulanmıştır.; Moore, Council Report, 2008, s. 15, par. 38 ve 39, yazar bütün muhasebe çevrelerinin bir muhasebe standardından sapmanın gerekli olabileceği konusunda hemfikir olduğunu vurgulamıştır. Standardın yanıltıcı olduğu durumlarda iki çerçeve de olayın meydana gelme ihtimalini açıklamak için farklı iki terminoloji kullanır. UMS vakadaki çatışmanın “son derece nadir” olduğunu söyler, FRS ise “istisnai” kelimesini kullanır. Bu terimlerin ikisi de dürüst resim ilkesinin temel amaçlarıyla çelişebilecek ilgili durumlarda standarttan sapmalar için kullanılmıştır. Sonuç olarak muhasebe standartlarından sapılması “istisnai” vakıaların mevcudiyetinde mümkündür ve dürüst resmin verilebilmesi için de zorunludur.;

⁸⁴⁴ Soner Altaş, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Şirket Denetimi, Denetçi ve Özel Denetçi**, Seçkin, 2014, s. 74, dolayısıyla, gerçek ve tüzel kişi tacirler, ticari defterlerini Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen muhasebe usul ve esasları ile tek düzen hesap planına göre tutmaya, bu defterlerin mahiyetine, şekline ve ihtiva etmesi gereken bilgilere dair düzenlemelerine uymaya devam edecektir. Buna karşın, gerçek ve tüzel kişi tacirler, münferit ve konsolide finansal tablolarını KGK tarafından yayımlanan TMS ve bunların yorumlarına uyarak düzenleyecektir.; Can Sözer, **Anonim Şirketin Kendi Paylarını İktisabının Sonuçları**, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 58;

⁸⁴⁵ Özkorkut, Değişiklikler, 2012, s. 57; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 43; Halit Aker, “Anonim ve Limited Şirketlerde Ortaklık Sıfatının Sona Ermesi ve Özellikle Haklı Sebeple Fesih Davasına İlişkin Bazı Değerlendirmeler”, **BATİDER**, C. 32, S. 1, 2016, s. 113, dn. 184 “Ülkemizde ticari defterlerin tutulmasına daha çok vergisel kaygılar hakim olduğundan vergi tasarrufuna yönelik işlemler sonucu ortaya çıkan mali tablolar, yönetim dışında yer alan ortakların

Şöyle ki TTK 515 maddesinde yer alan dürüst resim ilkesi ve UFRS/TFRS temelli gerçeğe uygun değerlendirme anlayışı varlığını sürdürdüğü müddetçe, ticari defterlerin TMS/TFRS sistemi ile bağının tam olarak koparılamadığının kabul edilmesi gerektiği görüşündeyiz. TTK 515. maddesi dürüst resim ilkesinin sağlanabilmesi için, finansal tablolara konu olan öz bilginin, malvarlıkları, borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçlarının TMS’ler ile uyumlu olmasını zorunlu kılmıştır. Buna göre TMS’ler ile uyumlu olmayan öz bilginin kullanıldığı finansal raporlar ne kadar dürüst resmi verebilir? Kanaatimizce bu durumun irdelenmesi gerekir.

Örneğin vergi usul kanunu uyarınca yapılan değerlendirme, ya da kıdem karşılıklarının ayrılmadığı bir finansal tablo ne kadar dürüst resmi verebilir⁸⁴⁶. VUK’a göre yapılmış bir değerlemenin veya seçilen amortisman yönteminin⁸⁴⁷ gerçeğe uygun değeri sağlamaktan uzak olduğu durumlarda bu kayda dayalı olarak oluşturulan faaliyet sonucunun, karın veya finansal raporun dürüst resmi veremeyeceği kanaatimizce açıktır⁸⁴⁸. Öyleyse VUK’a göre tutulan ve MSUGT tercih eden bir şirketin finansal tablolarının dürüst resmi verebilmesi için tekrardan gözden geçirilmesi gerekmektedir.

şirketin görünümü hakkında olumsuz tahminler yapmalarına neden olabilir.”; Mehmet Gençtürk, & İsmail Çelik & Nagihan Karaman, “Maddi Duran Varlıkların KOBİ’ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) Karşılaştırılması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 2, S. 14, 2011, s. 274; Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s. 696; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 196, yazara göre işletmenin vergi matrahının hesaplanması dışında kendi mali durumunu görmesi ve ona göre planlar yapması gerekmektedir. Vergi matrahı bütün bu işlemler tamamlandıktan sonra hesaplanabilir. İşletmelerdeki esas amaç vergi matrahının hesaplanması değil, mali durumun ortaya çıkarılmasıdır. Sadece vergi mevzuatına göre hareket etmek doğal olarak bu amaca hizmet etmez.;

⁸⁴⁶ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 90, yazar, kanuni yedek akçe, amortisman ve karşılık ayırmak ve pasifte göstermenin sermaye şirketlerinde yöneticiler için bir mükellefiyet olduğunu belirtmiştir. Vergi Hukuku açısından bu kalemler vergi matrahının düşmesine sebep olur. Buna rağmen vergi hukuku bilançosunda görülen karın gerçek kar olmadığını kabul etmiştir.; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 536,

⁸⁴⁷ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 536, Genel olarak normal ve azalan bakiyeler usulü olmak üzere iki türlü amortisman vardır. Vergi mevzuatı azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilmesine izin vermektedir. Ancak bir kez normal usul seçilmiş ise azalan bakiyeler usulüne geçilmesi mümkün değildir. SPK mevzuatında ise her iki yöntemde de geçerlidir. İşletmeler uyguladıkları yöntemi makul bir gerekçeyle dayanarak değiştirebilirler. Ancak bu değişikliğin dipnotlarda açıklanması zorunludur.;

⁸⁴⁸ Benzer görüş için, Christian Nowotny, “Taxation, Accounting and Transparency: The Missing Trinity of Corporate Life”, Edited By Wolfgang Schön, **Tax And Corporate Governance**, Springer, 2008, s. 103; Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 77-78;

Sonuç olarak VUK sistemi ve TMS sistemi gerek kayıtların tutulması ve gerekse de raporlamanın yapılmasında farklı felsefe ve sistemlerdir⁸⁴⁹. Defterlerin tutulmasında VUK'a göre kayıtların atılması, değerlendirme yapılması ve bu kayıtlara, öz bilgiye dayalı bir raporlamanın (mali bilançonun) gerçeğe uygun, işletmenin niteliklerine uygun olduğunun söylenmesi kanaatimizce mümkün değildir. Kanaatimizce TTK 515 maddesi ile 6335 sayılı kanunun 8. maddesi ile getirtilen 64. madde düzenlemeleri ikili bir sistem yaratmış ve bu durum finansal tabloların açık, tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun olmasına engel olduğu müddetçe TTK 515 maddesinde yer alan dürüst resim ilkesine aykırıdır.

B. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Raporlama Yükümlülüğü

Türk Ticaret Kanunu 515. maddesi gereğince, mali yılın sonunda hazırlanan şirket finansal tabloları, bilanço ve gelir tablosu olmak üzere şirketin gidişatı ile ilgili dürüst resmi vermelidir. Bu noktada şirketin gidişatından ne anlaşılması gerektiği önemlidir. Sonrasında yönetim kurulunun hazırlamakla yükümlü olduğu finansal tablolara ilişkin yasal düzenlemelerin değerlendirilmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz. Son olarak da yönetim kurulunun raporlamadan ve finansal tabloların hazırlanması yükümlülüğünden doğan hukuki sorumluluğu incelenecektir.

1. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Hazırlamakla Yükümlü Olduğu Finansal Tablolar

TTK m. 68/1 uyarınca finansal tablo hazırlamak zorunluluktur. Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır⁸⁵⁰. Bilanço ve gelir tablosu TTK 68/3 uyarınca yıl sonu finansal tablolarıdır⁸⁵¹. Ancak TTK 68/3 maddesinin “TTK 514. madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır” hükmü sebebi ile anonim ve limited şirketlerin düzenlemekle yükümlü oldukları finansal tablolar sadece

⁸⁴⁹ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.34; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 196,

⁸⁵⁰ Yıldız Ş, 2007, s. 258; Akdağ Güney, 2008, s. 160;

⁸⁵¹ Yıldırım, 2008, s. 131, finansal tabloların hazırlanmasında TTK m. 515, dürüst resim ilkesinin esas alınacağı yazar tarafından vurgulanmıştır.;

bilanço ve gelir tablosu değildir. TMS uygulama kapsamı dışında kalmadıkça⁸⁵²; anonim şirket yönetim kurulunu, geçmiş hesap dönemine ait Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu hazırlamakla yükümlüdür⁸⁵³. Bu tablolar, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özvarlık değişim tablosudur.

Ülkemizde kullanılmakta olan üç finansal raporlama çerçevesi bulunmaktadır. Bunlar; (i) TMS uygulamasının bir parçası olan ve ülkemizde KAYİK olarak nitelenen şirketlerin uygulamakla yükümlü TFRS, (ii) Bağımsız denetime kapsamında yer alıp KAYİK niteliğine haiz olmayan sermaye şirketlerinin uygulamakla yükümlü oldukları BOBİ FRS ve (iii) bağımsız denetim kapsamı dışında kalan küçük sermaye şirketlerinin uygulamakla yükümlü oldukları MSUGT'dur.

a. Tam Set Finansal Tablo Hazırlamakla Yükümlü KAYİK Şirketlerin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Tablolar

KGK TMS'ye tabi anonim ve limited şirketler hakkında yayınladığı 26.08. 2014 tarihli ve 29100 sayılı resmî gazetede yayınlanan kararı uyarınca; kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK)⁸⁵⁴, TMS/TFRS uygulamakla yükümlü olup; bilanço,

⁸⁵² TMS uygulama kapsamı, 6102 Türk Ticaret Kanunu'nun 6335 sayılı kanunun 36. Maddesi ile değişikliğe uğrayan geçici birinci maddesinin ikinci fıkrasında 1534. Maddenin b, c, d ve e bendinde sayılı sermaye şirketlerinin TMS ve TFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlü olduklarına yer verilmiştir. 1534. maddenin b, c, d ve e bendlerinde sayılı şirketler ise "*Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler*", "*Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıklar*", "*3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri*", ve "*28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri*" dir.

⁸⁵³ Şener, Ticari İşletme Hukuku, 2016, s. 698;

⁸⁵⁴ EKLİ LİSTE 1) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, b) Yatırım kuruluşları, c) Kolektif yatırım kuruluşları, d) Portföy yönetim şirketleri, e) İpotek finansmanı kuruluşları, f) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, g) Varlık kiralama şirketleri, h) Merkezî takas kuruluşları, i) Merkezî saklama kuruluşları, j) Veri depolama kuruluşları, k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar: - Aktif toplamı onbeş milyon ve üstü Türk Lirası. - Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası. - Çalışan sayısı elli ve üstü.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; a) Bankalar, b) Finansal

gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablolarını ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnot ve açıklayıcı notları hazırlamakla yükümlüdürler⁸⁵⁵. Sonuç olarak hukukumuzda finansal tablolarını TMS'ye göre hazırlamakla yükümlü olan sadece KAYİK olarak nitelenen şirketler vardır⁸⁵⁶. Bu kapsamda yer alan anonim ve limited şirketler tam set finansal tablolarını; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablolarını ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnot ve açıklayıcı notları hazırlamakla yükümlüdürler.

b. Bağımsız Denetim Kapsamında Olup BOBİ FRS Uygulamakla Yükümlü Şirketlerin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Tablolar

TTK 397/4 hükmü kapsamında bağımsız denetime tabi olup BOBİ FRS uygulamakla yükümlü olan anonim ve limited şirketler tam set finansal tablo hazırlamakla yükümlüdür⁸⁵⁷. Bağımsız denetime tabi olan şirketler için “Büyük ve

kiralama şirketleri, c) Faktöring şirketleri, d) Finansman şirketleri, e) Varlık yönetim şirketleri, f) Derecelendirme kuruluşları, g) Finansal holding şirketleri, h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

⁸⁵⁵ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/08/20140826-5.htm> 25.07.2017

⁸⁵⁶ TMS uygulama kapsamı, 6102 Türk Ticaret Kanunu'nun 6335 sayılı kanunun 36. Maddesi ile değişikliğe uğrayan geçici birinci maddesinin ikinci fıkrasında 1534. Maddenin b, c, d ve e bendinde sayılı sermaye şirketlerinin TMS ve TFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlü olduklarına yer verilmiştir. 1534. maddenin b, c, d ve e bendlerinde sayılı şirketler ise “Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler”, “Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıklar”, “3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri”, ve “28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri” dir. <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6378/26.08.2014-tarih-ve-29100-say%C4%B1%C4%B1-Resmi%CC%82-Gazetede-yay%C4%B1mlanan-Kurul-Karar%C4%B1-ile-TMS-uygulama-kapsam%C4%B1n%C4%B1-genel-olarak-KAYI%CC%87K%E2%80%99ler-ile-s%C4%B1n%C4%B1rland%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1n%C4%B1n-amac%C4%B1-nedir?> 25.07.2017,

⁸⁵⁷ BOBİ FRS, s. 4, par. 1.3;

Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete ’de yayımlanmıştır⁸⁵⁸. Alınan karar uyarınca; BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususların yerini alacaktır. Buna göre, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan şirketlerin TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS

⁸⁵⁸ <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Resmi-Gazetede-Yay%C4%B1mland%C4%B1> 31.07.2017 BOBİ FRS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

olacaktır. BOBİ FRS kapsamında olan şirketler tam set finansal tablo hazırlamakla yükümlüdür⁸⁵⁹.

Bu kuruluşların yanı sıra TTK 397/4 maddesinin bir sonucu olarak bağımsız denetime tabi olan şirketlerde finansal tablolarını BOBİ FRS uyarınca hazırlamak zorundadır. BOBİ FRS amacının, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek olduğu dikkate alındığında BOBİ FRS uygulamasının dürüst resim ilkesi ile

⁸⁵⁹ <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6378/26.08.2014-tarih-ve-29100-say%C4%B1%C4%B1-Resm%C4%B1-Resm%C4%B1-Gazetede-yay%C4%B1mlanan-Kurul-Karar%C4%B1-ile-TMS-uygulama-kapsam%C4%B1n%C4%B1n-genel-olarak-KAYIK-CC%87K%E2%80%99ler-ile-s%C4%B1n%C4%B1rland%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1n%C4%B1n-amac%C4%B1-nedir?> 25.07.2017, TMS uygulama kapsamının genel olarak KAYIK'ler ile sınırlandırılmasının amacına ilişkin yapılan açıklamada; "Ancak bu durum, sonraki yıllarda bağımsız denetimin kapsamının kademeli olarak artırılması hedefinin gerçekleştirilmesiyle, TMS uygulama kapsamının da aynı ölçüde genişlemesine ve belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmenin kendileri için uygulaması maliyetli ve zor olabilecek bir standart seti olan TMS'leri uygulamak zorunda kalmasına yol açacaktı. AB ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) uygulama kapsamının sadece borsada işlem gören işletmelerle sınırlandırıldığı ve borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için UFRS'lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan finansal raporlama çerçeveleri oluşturulduğu görülmektedir. Bu sebeple Kurumumuz da 2014 yılında UFRS'lerle tam uyumlu TMS'lerin uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TMS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYIK'ler) sınırlandırmıştır.;" yönündeki görüşlere yer verilmiştir. Bu açıklamaya ilişkin olarak hazırlanmakta olan Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin uygulamaya girmesinin neden beklenmediği? ve vergi temelli ve mali bilanço sistemini esas alan ve uygulamada ikili bir sistemin oluşmasına yol açan bir sistemin tercih edildiği?, ilerleyen dönemde neden MSUGT uygulamasında amortisman ve kıdem tazminatına ilişkin ilave hususların düzenlendiği?, neden bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketler için MSUGT'in zorunlu olduğu? ve şirketler için "maliyetli ve zor" TMS uygulamasını tercih etme konusunda özgür bırakılmadıkları? sorgulanabilir." Tarafımızca yapılan bu eleştiriler, yukarıda yer verdiğimiz BOBİ FRS'nin yayınlanmasından önce kaleme alınmıştır. BOBİ FRS'nin sunum metninde yer alan açıklamalar 2012-2018 yılları arasında uygulanmış olan MSUGT uygulama çerçevesine ilişkin eleştirileri haklı kılar niteliktedir. KGK tarafından yapılan açıklama aynen şu şekildedir: "Vergi Usul Kanununa dayanılarak çıkarılan MSUGT'larda öncelikli amacın, mali tabloların mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun gösterilmesi olması sebebiyle finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür. Bu sebeple Kurumumuz tarafından kapsamlı bir düzenleme yapılınca kadar söz konusu eksikliklerin giderilebilmesi amacıyla bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'lara ek olarak uygulanmak üzere 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır. Bu düzenlemeyle MSUGT'larda yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmıştır."

aynı amacı paylaştığı kabul edilebilir. Ayrıca gerçeğe uygun değer yaklaşımına yer veren BOBİ FRS bu yönü ile de TMS/TFRS uygulaması ile uyumludur.

19.03.2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu kararı uyarınca tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabidir. Bu kriterler aktif toplamın kırk milyon Türk Lirası ve üstü olması, yıllık net satış hasılatının seksen milyon Türk Lirası ve üstü olması ve şirkette iki yüz ve üstü çalışanın bulunmasıdır. Bu üç kriterden ikisini sağlayan anonim ve limited şirketler bağımsız denetim kapsamında olup finansal tablolarını BOBİ FRS uyarınca hazırlamakla yükümlüdürler.

c. KAYİK Niteliğini Taşımayan Ve Bağımsız Denetim Kapsamına Girmeyen MSUGT Uygulayan Sermaye Şirketlerinin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Tablolar

Ülkemizde, faaliyet gösteren anonim ve limitet şirketlerin sayısal olarak büyük bir çoğunluğunun, yukarıda yer verilen KGK kararları uyarınca gerek TMS /TFRS ve gerekse de BOBİ FRS uygulama kapsamı dışında kaldığı dikkate alındığında, uygulama kapsamı dışında kalan şirketlerin sadece bilanço ve gelir tablosu düzenlemeleri kanunen yeterli görülmüştür. Bu kapsam dışında kalan şirketler MSUGT uyarınca finansal tablolarını hazırlamayı sürdüreceklerdir. KGK tarafından KAYİK ve bağımsız denetim kapsamında olan şirket sayılarına ilişkin olarak yapılan açıklamada; ülkemizde, KAYİK niteliğine haiz 1550 şirket olduğu ve bu şirketlerin TMS ve TFRS uyguladıkları, bunların dışında kalan bağımsız denetime tabi olan şirket sayısının 4.700 olduğu vurgulanmıştır⁸⁶⁰. Sonuç olarak 2016 yılı verileri uyarınca ülkemizde gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal tablolar hazırlayıp bağımsız denetimi yapılan şirket sayısı sadece 6250 dir. Bu kapsam dışında kalan şirketlerin uygulamakla yükümlü oldukları raporlama çerçevesi halen MSUGT'dir.

⁸⁶⁰ <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Resmi-Gazetede-Yay%C4%B1mland%C4%B1> 31.07.2017

Bu noktada bağımsız denetim kapsamı dışında kalan kanaatimizce üzerinde dikkatle durulması gereken iki durum vardır. Bunların ilki 10.10.2014 tarihli 29141 sayılı resmî gazetede yayınlanmış⁸⁶¹ ve TTK 397/4 maddesindeki bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin bilanço ve gelir tablosu hazırlamasının yeterli olacağı sonucuna varan⁸⁶² 18.09.2014 tarihli kurul kararıdır. Üzerinde durulması gereken ikinci husus ise bu sermaye şirketlerinin finansal tablolarının gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu, bir başka ifade ile dürüst resim ilkesi karşısındaki konumudur.

Kamu Gözetim Kurulu TTK m. 397 (4) bağlamında denetlenen anonim ortaklıklar haricinde kalan şirketlerin sadece bilanço ve gelir tablosu düzenleyeceğini belirtmiştir⁸⁶³. Ancak kanaatimizce Kamu Gözetim Kurumunun bu kararı TTK 515 maddesine aykırıdır⁸⁶⁴. KGK'nın bu düzenlemesi açıkça pay sahibinin bilgi alma hakkını sınırlayabilecek niteliktedir. Her ne kadar TTK 514. maddesinde ki yetkiyi kullanarak hazırlanması zorunlu finansal tabloları bilanço ve gelir tablosu ile sınırlandırıldığını kabul etsek de TTK 515 maddesinde yer alan dürüst resmin verilmesi için gerekli hallerde kanaatimizce gerekli diğer finansal tabloların da hazırlanması yönetim kurulunun yükümlülüğündedir⁸⁶⁵. Kanunen bu kapsamda yer alan anonim şirketlerin hazırlamakla yükümlü oldukları finansal tablolar sadece bilanço ve gelir tablosu ile sınırlı değildir. Kanunun 514. maddesi hangi finansal tabloların anonim ve limited şirketlerce düzenleneceğini Türkiye Muhasebe Standartları'na bırakmıştır. Bu standartlarında hazırlanması Kamu Gözetim Kurumunun yetki alanındadır. Ancak kanaatimizce KGK'nın üst hukuk normu niteliğindeki dürüst resim ilkesine aykırı karar ve standartlar belirlemesi hukuken mümkün değildir ve sonuç olarak yasaya aykırı düzenleme yapılmış olur. Dürüst resim

⁸⁶¹ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/10/20141010-10.htm>

⁸⁶² Karara ilişkin eleştiriler için; Ünal Tekinalp, **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, 3. Bası, Vedat Kitapçılık, 2013, s.VIII, IX.; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 301-302;

⁸⁶³ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/10/20141010-10.htm>; Ayrıca TTK 625/f. Maddesi gereği, finansal tabloların hazırlanması müdürlerin devredilemez görevleri arasındadır.

⁸⁶⁴ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 439-440, yazar tarafından konuya ilişkin olarak yer verilen eleştiriler: *“Her şeyde önce Kamu Gözetim Kurumunun böyle bir yetkisi yoktur. Türkiye Muhasebe Standartlarını koymak yetkisinin Kamu Gözetim Kurumunda bulunması, bu Kurumun pay sahibinin bilgi alma hakkını daraltmak ve kar payı ve -vergi menfaati de dahil- kamunun yararına olan TK m. 515'deki dürüst resim ilkesini saf dışı bırakmak yetkisi bulunması demek değildir. Kamu Gözetim Kurumunun adındaki “gözetim” kelimesi ile aldığı karar çelişmektedir.”*

⁸⁶⁵ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 440

ilkesi gereğince, şirketin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun dürüst reminin verilebilmesi için gerekli tüm finansal tablolar gerektiği takdirde hazırlanmalıdır. Sonuç olarak; yılsonu finansal tabloları, temel finansal tablolar bilanço ile gelir tablosu ve ek finansal tablolar nakit akım ve özsermaye değişim tabloları ile ekleri kanaatimizce dürüst resmin verilmesi, istenen şeffaflığın ve makul düzeyde bilgi verme gerekliliğinin sağlanması için gerekli olduğu hallerde şirket yönetim kurulu tarafından hazırlanması kanaatimizce zorunludur. Bu durum TTK 514. ve TTK 515. maddelerinin gereğidir.

Üzerinde durulması gereken ikinci husus ise bağımsız denetim kapsamı dışında kalan sermaye şirketlerinin MSUGT'e göre hazırladıkları finansal raporların gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu konusundadır. Günümüzde bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin durumu belirsizliğini korumaktadır. Bağımsız denetim kapsamı dışında kalan sermaye şirketleri tarafından MSUGT'ye göre düzenlenen bilanço ve gelir tablosunun gerekli düzeltmeler, yeniden sınıflandırmalar ve değerlemeler sonucunda TFRS'ye veya BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş mali tablolar haline dönüştürülmesi kanaatimizce gereklidir⁸⁶⁶. Bağımsız denetim kapsamı dışında kalan ve Türkiye'de sayıları oldukça fazla olan sermaye şirketlerinin ticari defterlerini VUK'a göre tutması ve yine VUK/MSUGT'a göre finansal tablolarını hazırlaması kanaatimizce başta pay sahipliği hakları olmak üzere ülkemiz ticaret hayatına önemli zararlar vermeye devam edecektir. BOBİ FRS öncesinde MSUGT uygulayan bağımsız denetime tabi olan şirketler için *“Geçici m.6 hükmü gereği KGK'nın aldığı 14 Kasım 2012 tarihli karar doğrultusunda, esasen TMS/TFRS'ye göre finansal tablo oluşturmak yükümlülüğünde olsalar da, VUK'a göre ticari defterlerini tutacak ve yine VUK'a göre finansal tablolarını oluşturduktan sonra bir de bu finansal tablolarını TMS/TFRS ye uygun hale getirerek dönüştürecekler”* yönündeki açıklama bu dönemde MSUGT uygulayan işletmeler için uygulama alanı bulacak mıdır?⁸⁶⁷ Bulacak ise bu dönüşümde TMS/TFRS mi yoksa BOBİ FRS mi tercih edilecektir? Yıllık bilançonun belirlenmesi ve dağıtılabilir net karın hesaplanması için bu

⁸⁶⁶ Yıldız Ayanoğlu & Yılmaz Abdulhamithan, “TFRS'ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği”, **Gazi İktisat ve İşletme Dergisi**, C. 2, S. 2, 2016, s. 56;

⁸⁶⁷ Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 43;

dönüşümün yapılması zorunludur. Ancak VUK/MSUGT uygulamasının gerçeğe ve ihtiyaca uygun sonuçlar vermediği ve bu sebeple amortisman ve kıdem karşılığının ayrılması yönünde İlave Hususların da uygulama alanı bulup bulmayacağı netleşmelidir. Kanaatimiz, küçük işletmeler, bağımsız denetim kapsamı dışında kalan işletmeler için dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk normu niteliğinde olduğu ve bu işletmelerin de gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal tablolar hazırlamakla yükümlü oldukları yönündedir⁸⁶⁸.

Sonuç olarak, BOBİ FRS öncesinde bağımsız denetime tabi MSUGT uygulanan sermaye şirketleri için var olan riskler şu anda küçük işletme olarak adlandırılabilen MSUGT uygulayan sermaye şirketleri için varlığını sürdürmektedir. Ayrıca bu sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi/denetimi halen yoktur⁸⁶⁹.

d. Halka Açık Anonim Şirketlerin Hazırlamakla Yükümlü Oldukları Finansal Tablolar

Sermaye piyasasında işlem gören şirketlerin hazırlamakla yükümlü oldukları finansal tablolar “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)⁸⁷⁰” kapsamında düzenlenmiştir. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Tebliğ’in tanımlara ilişkin 4. maddesinde “*Finansal tablolar: Dipnotlarıyla birlikte finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu*” olarak tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Tebliğin 5. maddesinde işletmelerin, finansal tablolarını düzenlerken KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS’yi esas almalarına yer verilmiştir. Sermaye Piyasasında Finansal

⁸⁶⁸ Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku, 2015, s. 286; yazar tarafından, bilanço ile gelir tablosundan oluşan yılsonu finansal tablolarının (m. 68/3), Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ve dürüst resim ilkesi uyarınca hazırlanması gerektiği (m. 515), görüşüne yer verilmiştir.

⁸⁶⁹ Acar & Aktürk & Coşkun, 2012, s. 118, yazarlar konuya ilişkin olarak, kurulduğu günden bugüne KGK’ndan ilgili kesimlerin beklentilerinin sürekli arttığını, ancak son dönemde yaşanan belirsizliğe son verilerek, ilave düzenlemelerin tamamlanması ve kamuoyuyla paylaşılmasının gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca 6102 sayılı TTK’daki “Dürüst Resim İlkesi”ne uygun olarak denetlenen bir ticari hayatın oluşmasının, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına, bilgi için muhasebe ilkesinin hayata geçmesine ve en önemlisi Türkiye’nin kalkınması yolunda çok önemli bir gerekliliğin yerine getireceğine yer verilmiştir.

⁸⁷⁰ Bu tebliğ için bk. RG. 13.06.2013, S. 28676

Raporlamaya İlişkin Tebliğde işletme olarak tüm sermaye piyasası kurumları ve ihraççılar (yatırım fonları ile konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları dışında kalan) TMS ve TFRS'ler ile uyumlu finansal tablolarını hazırlamakla yükümlüdürler. Bu finansal tabloların hem yıllık hem de ara dönem finansal dönem tabloları olmak üzere sürekli bir şekilde hazırlanması zorunludur. Bunun yanı sıra konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan yatırım ortaklıkları, yıllık konsolide finansal tabloları ile birlikte yıllık bireysel finansal tablolarını da hazırlamakla yükümlüdürler. Ayrıca ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören ortaklıklar, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları ve varlık kiralama şirketleri bu Tebliğde düzenlenen esaslara uygun olarak 3, 6 ve 9 aylık dönemler itibarıyla ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlüdürler (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Tebliğ m. 7).

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Tebliğin 9. maddesinde yönetim kurulunun sorumluluğuna yer verilmiştir. Buna göre tebliğde finansal raporlarda yer alması gereken sorumluluk beyanlarına ilişkin yapılan düzenlemede *“yıllık ve ara dönem finansal raporların, bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletme ile kusurlarına ve durumun gereklerine göre işletmenin yönetim kurulu üyeleri sorumludur.”* düzenlemesine yer vermiştir. Buna göre yönetim kurulu öncelikle finansal tablolarını; bilanço, gelir, nakit akım ve özkaynak değişim tablosunu hazırlamak ve sunmakla yükümlüdür. Bu tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu da yönetim kurulunun sorumluluğudur. Şirket yönetim kurulunun, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Tebliğ kapsamında hazırlanacak finansal tablo ve faaliyet raporlarının kabulüne dair ayrı bir karar alması gerekir.

Şirket yönetim kurulu, Kurumsal Yönetim İlkeleri uyarınca seçilecek denetim komitesini, denetim komitesi bulunmaması halinde ise üyeleri arasından en az bir üyeyi, finansal raporlamadan sorumlu olarak belirler⁸⁷¹. Ancak bu husus, yönetim

⁸⁷¹ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 956, par. 245 yazar konuya ilişkin olarak, yönetim kurulu, 375. maddenin (c) bendi hükmü uyarınca, bir finans denetimi ve denetim komitesi (audit Committee) kurmakla yükümlü olduğunu ve komitenin yapacağı finansal denetim, “teftiş kurulu’nun yaptığı denetim anlamında olduğunu vurgulamıştır. Finansal denetim iş ve işlemlerin

kurulunun finansal raporların hazırlanması, sunulması ve gerçeğe uygunluğuna ilişkin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal raporlara, tebliğin 9. maddesi uyarınca finansal tablo ve faaliyet raporları ile birlikte; finansal raporlamadan sorumlu yönetim kurulu üyeleri ile işletme genel müdürü veya finansal raporlamadan sorumlu yöneticinin aşağıdaki açıklamaları içeren beyanları eklenir:

- i. Finansal tablo ve faaliyet raporunun kendileri tarafından incelendiği,
- ii. İşletmedeki görev ve sorumluluk alanında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, finansal tablo ve faaliyet raporunun önemli konularda gerçeğe aykırı bir açıklama veya açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği,
- iii. İşletmedeki görev ve sorumluluk alanında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış finansal tabloların -varsa konsolidasyon kapsamındakilerle birlikte-işletmenin aktifleri, pasifleri, finansal durumu ve kâr ve zararı ile ilgili gerçeği dürüst bir biçimde yansıttığı ve faaliyet raporunun işin gelişimi ve performansını ve -varsa konsolidasyon kapsamındakilerle birlikte- işletmenin finansal durumunu, karşı karşıya olunan önemli riskler ve belirsizliklerle birlikte, dürüstçe yansıttığı.

Finansal raporlamadan sorumlu yönetim kurulu üyesi, genel müdür ve finansal raporlama sorumlusunun vereceği bu beyan finansal tabloların dürüst resmi verdiğinin beyanıdır. Finansal tablolar gerçeğe ve evrensel standartlara uygun olarak hazırlanmalıdır⁸⁷². Güvenilir, kapsamlı ve karşılaştırılabilir finansal tablolar ancak uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartlarının benimsenmesi ile sunulabilir⁸⁷³.

iç denetimi yanında, şirketin finansal kaynaklarının, bunların kullanılması şeklinin, durumunun, likiditesinin denetimini ve izlenmesini de içerir.; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 404;

⁸⁷² Sıtkı Anlam Altay, “Anonim Ortaklıklar Hukukunda Denetim Komitesinin Hukuki İşlevleri”, **BATİDER**, C. 25, S. 4, 2009, s. 599;

⁸⁷³ Aylin Poroy Arsoy, “Kurumsal Şeffaflık Ve Muhasebe Standartları, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 10, S. 2, 2008, s. 17;

Şirket yönetim kurulu; finansal tablo ve faaliyet raporlarını imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, işletmeyle ve konsolide finansal tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıkları ile ilgili önemli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri alması gerekir⁸⁷⁴.

e. Topluluk Şirketlerinin Finansal Tablolarının Hazırlanması

Bağlı ortaklıklara sahip olan şirketlerin finansal yıl sonunda, grup hesapları şirket ve bağlı ortakların durum ve kazanç veya kayıpları bahsedilerek hazırlanmalıdır⁸⁷⁵. Bunlar genel olarak konsolide bilanço ve konsolide kar- zarar hesabı şeklindedir⁸⁷⁶. Konsolide şirket hesapları; ana ve bağlı şirketlerin tuttuğu ayrı hesapların birleştirilmesi olmasına rağmen, holding şirketinin yöneticisi tarafından gerekli görülen düzenlemeler konsolide hesaplara yapılabilir⁸⁷⁷. Bu durum açıkça konsolide hesapların hazırlanmasının, kurucu şirket hesaplarındaki basit toplama rakamsal verilerden çok daha fazlasını gerektirdiğini göstermektedir. Bu sebeple şirket ve bağlı ortakların birleştirilmiş hesaplarındaki durum ve kazanç / kayıplar bütünüyle dürüst resim ilkesini yansıtmalıdır.

Dürüst resim ilkesinin amacı göz önünde alınırsa, yönetim kurulu bütünüyle ve grup hesaplarını gerçek şirket hesapları gibi düşünmek zorundadır. Bu sebepten dolayı şirketler arası uzlaşmalar (örneğin, kazancın şirketler arası ticari işlemlerden çıkarılması) yapılmalı, bu muhasebe hükümleri konsolidasyon ile uyumlu olmalı ve bu gereklilik konsolidasyon ilkesine göre değerlendirilmek zorundadır. Birleştirilmiş hesap içerik ve şekilleri, takdim edilme ilkesi ve tebliğ kriterleri grup bütünüdür. Böyle bir görüşü sağlamak için fazladan bilgi veya gruptaki şirketlerin, özellikle grup içinde çeşitli şartlarla yabancı bağlı ortaklıklarla olan ayrı hesaplarındaki bilgi ayarlamalarının verilmesi gerekmektedir.

⁸⁷⁴ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.44-45;

⁸⁷⁵ Serkan Terzi, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri ve Kontrol Modeli”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 15,1, 2013, s. 284;

⁸⁷⁶ Flint, 1982, s. 14

⁸⁷⁷ Terzi, 2013, s. 283

Türk Ticaret Kanunu’nun 517. maddesinde özellikle şirketler topluluğu için hazırlanacak konsolide finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun hazırlanmasında geçerli ilkelerin belirlenmesi için KGK yetkilendirilmiştir. Konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda Türkiye Muhasebe Standartları geçerli olacağı kanunda açıkça yer almıştır. Kanunda “konsolide finansal tablolar 515. maddede öngörülen esas ve ilkelere göre çıkarılır” demek suretiyle de bir kez daha “dürüst resmin” gerek konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ve gerekse de konsolide yıllık faaliyet raporunun hazırlanmasında bir “ön şart” olduğu vurgulanmıştır. Türk Ticaret Kanunu’nun amacı, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak, uluslararası standartlara uyumlu bir muhasebe uygulaması yaratmaktır. Bu amaçla da Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir. Bu yetki kapsamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının bir parçasıdır.

Bu düzenlemelere uygun olarak; belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

2. Şirket Yönetim Kurulunun Şirketin Gidişatının Dürüst Resmini Veren Finansal Tabloları Hazırlama Yükümlülüğü

Şirketin “gidişatı” ifadesi⁸⁷⁸, Türk Ticaret Kanunu’nda tanımlanmamış ve yorumlanmamıştır⁸⁷⁹. Finansal tablo kullanıcıları, şirketin mal varlığının niteliği, niceliği ve şirketin sorumlulukları konusunda bilgilendirilmeli ve likidite, ödeme gücü,

⁸⁷⁸ Karasu, Anonim Şirketlerde Emredici Hükümler İlkesi, 2015, s. 194;

⁸⁷⁹ Flint, 1982, s.11

sabit varlık yatırımı, döner sermaye, mali durum ve genel mali güç hakkında fikir edinebilmelidir⁸⁸⁰. Bunlar, bilançoda bildirilmesi beklenen “gidişatın” boyutlarıdır⁸⁸¹.

Bilançonun amacı yöneticiler ya da iş hakkında herhangi bir değerlendirme yapmak değildir, fakat kar / zarar hesapları aracılığıyla ve kullanıcıların diğer kaynaklardan elde ettikleri bilgilerle bağlantılı olarak, yatırım yapmak isteyen hesap kullanıcılarının şirketin yatırım değeriyle ilgili fikir sahibi olmalarına olanak sağlar. Yatırım değeri kavramı, şirketin gerçek değerine yakın bir kavram olup şirketin gelecekteki durumunu da dikkate alan değeri ifade eder ve bu süreç şirketin ve şirket varlıklarının değerlemesini gerektirir⁸⁸².

Bu yüzden “gidişat”, geçmişle ilgili fikirlerin yanı sıra gelecekle ilgili şekillenecek beklentileri karşılamak amacıyla bilgi verecek biçimde, bu bağlamda yorumlanmalıdır⁸⁸³. Hesapların hazırlanmasının altında yatan temel prensip şudur: şirketin faaliyetlerini sürdürmekte olan işletme olduğu ve ticari faaliyetlerine devam ettiği farz edilir⁸⁸⁴. Buna bağlı olarak; bu temel varsayım desteklenebilir olduğu takdirde, “gidişat” şirketin işletmesinin devam ettiği baz alınarak bir görünüm verilmesi gerekir⁸⁸⁵. İşletme devam edemeyeceği veya etmeyeceği için temel varsayımın geçersiz olması durumunda, ilgili durum koşullara uygulanır. Örneğin, işletmenin sermaye kaybı veya şirketin iflası bekleniyorsa, bu, gidişatın ortaya çıktığı noktayı belirler.

⁸⁸⁰ Flint,1982, s. 12; Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 517; Hülya Çoştan, “Yönetim Kurulunun Karar Alma Usulleri, Oy Hakkı, Yetersayılar Ve Toplantı Talep Hakkı”, **BATİDER**, C. 28, S. 3, 2012, s. 175, dn 120; Alexander & Eberhartinger, In The EU, 2009, s. 574-575, yazarlar, finansal raporlamanın asıl ve asgari amacının bir varlığın geçerli ve yanlış yönlendirmeyen “dürüst veya gerçeğe uygun bir resmini” vermek olduğunu vurgulamışlardır. Bir Avrupa dürüst resmi, Alman dürüst resmi ya da bir UMS dürüst resminden bahsetmek gerçekte ortak dürüst resmin karışmasına sebep olur.

⁸⁸¹ Flint,1982, s. 12;

⁸⁸² Frank Gerhard, “Evaluation D’Entreprise-Pertinence Pour Le Conseiller Juridique / I.-II.”, **CEDIDAC- Centre Du Droit De L’Entreprise De L’Université de Lausanne Band/Nr. 86**, 2010, p.16;

⁸⁸³ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1032, par. 458 işletmenin satış ve hasılat gelişmeleri, piyasa payı ve rekabet gücü hakkında genel bilgiler, şirketin gidişatının temel göstergeleridir.;

⁸⁸⁴ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 968, par. 277;

⁸⁸⁵ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1032, par. 458;

Şirketin gidişatı bir başka ifadeyle şirketin finansal performansın tespiti öznel değerlendirme ve değerlemelerin kullanıldığı bir süreçtir. Şirketin likidite, ödeme gücü, mali durum gibi yukarıda bahsedilen konular hakkında fikir sahibi olabilmeye olanak sağlamak için gerekli olan bu tür bilgiler mesleki yargılama gerektirir⁸⁸⁶. Ekonomik ve sosyal ortam değiştiği için ihtiyaçlar ve beklentiler de değişmektedir. En büyük uyumsuzluklar değer değişimlerinin ne ölçüde rapor edildiği ve hangi değerlerin bahsedilen konularla bağlantılı olduğuyla ilgilidir. Bu tartışmadaki önemli nokta ise şirketin durumunun dürüst resmi verip vermediğini belirleme noktasında; belirlenmiş, incelenmiş ve denetlenmiş konulara ilişkin en kapsamlı, en güvenilir, en açık görünümün elde edilmesidir.

a. Finansal Raporlamada Kanaat Kullanımı Ve Değerleme

Yıl sonu hesaplarının hazırlanması profesyonel / mesleki bilgi ve yetenek gerektirir. Prosedürler bazen karışık olmasına rağmen, finansal tabloların hazırlanması şirket defter ve hesaplarının tutulma süreci bilinen ve belirli kurulu uygulamalar serisinden oluşan bir sistemdir⁸⁸⁷. Şirket tarafından hazırlanan bu hesapların amacı kullanıcılar ile şirket arasındaki iletişimi sağlamaktır. Ancak tüm bu süreç, yani finansal tabloların hazırlanması süreci ölçme ve değerlendirme gerektirir.

Muhasebe literatüründe ölçme ve değerlendirme kavramlarının birbirleri ile yakın bir ilişki içinde olduğu görülmektedir⁸⁸⁸. Değerleme, işletmenin varlık ve kaynaklarının belirli bir tarihteki değerlerini ortak bir ölçü birimi ile ifade etmektir⁸⁸⁹. Bu sebeple de değerlendirme işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal performansını doğrudan etkiler. Bu sebeple de finansal tablolarda yer alan bilgileri, buna bağlı olarak da kullanıcıların kararlarını doğrudan etkiler⁸⁹⁰. Özellikle şirketin varlık veya

⁸⁸⁶ Flint, 1982, s. 12;

⁸⁸⁷ Hasan Yalçın, **Şirket Değerlemesi Teori ve Uygulama**, 2014, s.27; Perek & Hazır, 2016, s. 151-152;

⁸⁸⁸ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 75;

⁸⁸⁹ Numan Emre Ergin, “Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, S. 418, Haziran 2016, s. 10;

⁸⁹⁰ Yalçın H, 2014, s.28;

yükümlülüklerinin yanlış/eksik değeri lenmesi kullanıcıların yanlış kararlar almasına yol açar.

Değerlendirme ilkesinde mutabık kalınmış olsa bile, farklı görüşler için meşru bir zemin her zaman olabilir. Görüş farklılıkları, örneğin, tesisin muhtemel kullanımı ve ekonomik ömrü, hissenin pazarlanabilir veya gerçekçi olması ya da borçların tahsil edilebilir olması gibi kavramlar görecelidir. En nihayetinde, bir alacağın tahsil edilebilirliği veya yeni bir ürünün piyasa da karşılık bulup bulamayacağı gibi hususlar göreceli/sübjektif olmakla birlikte şirket finansal tabloları üzerinde etkilidir.

Bu noktada birkaç temel soru daha gündeme gelebilir. Hangi kullanıcı dikkate alınarak finansal tablolar hazırlanmalıdır? Finansal tabloların açıklık ve anlaşılabilirlik seviyesi ne olmalıdır? Finansal tablolarda ne kadar ayrıntılı bilgiye yer verilmeli ve ne tür sunum şekli tercih edilmelidir. Finansal tablolar hangi kullanıcının beklentilerini karşılamalıdır?

Hesapların hazırlanmasında hissedarların hakları ve ihtiyaçları önem sırasında ilk sıradadır fakat bu hesapların yeterliliği sadece referansların bakış açıları, kriterleri ve beklentileri tarafından göz önünde bulundurularak kolayca kabul edilebilir⁸⁹¹. Diğer çıkar grupları da göz önünde bulundurulabilir⁸⁹². Yine de hissedarlara öncelikli hesap verme görevi onların haklarını karşılamak ve ihtiyaçlarına göre yararlı olanları verilmesini gerektirir. Diğer grupların bunu anlaması önemlidir.

Muhasebe, işletmelerde meydana gelen ve para ile ifade edilebilen olayların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak, sistemli bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve sonuçta bu süreçle ilişkin bilgilerle, bu

⁸⁹¹ Vieten, A European Retrospective, 1996, s.383;

⁸⁹² Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 41, yazar tarafından “ilgililerin menfaatlerinin korunmasının ” amaçlandığı ve bu amaca “işletmenin belirli devreler sonunda faaliyetinin *dürüst ve düzenli muhasebe ilkeleri* uyarınca değerlendirilip ortaya konulması” suretiyle hesap verme yükümlülüğünün yerine getirileceği belirtilmiştir. Yazar tarafından bu kısa tanımda kullanılan belirli terimler dikkat çekicidir. Örneğin “dürüst ve düzenli muhasebe ilkelerinin” kullanılması ifade edilmiştir. Sonrasında ise bir değerlendirme/değerleme faaliyetine ihtiyaç olduğu ve bu faaliyetin yine dürüst ve düzenli muhasebe ilkelerine göre yapılması gerektiği ifade edilmiştir.;

sürecin bitiminde ulaşılan durumun ihtiyacı olan ilgililere raporlanmasıdır⁸⁹³. Muhasebe ikiye ayrılır; yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe. Yönetim muhasebesi, işletme içindeki kullanıcılara, diğer bir deyişle işletmenin kendi yöneticilerine yönelik bilgi hazırlama sürecinde kullanılan yöntemler ile ilgilenir. Finansal muhasebe ise bir firmaya ait finans, yatırım ve işletme faaliyetlerinin ölçülmesi ve bu ölçümlerin karar verme durumunda olan dış çıkar grupları ile paylaşılması sürecidir. Bu bilgi paylaşımı finansal tablolar aracılığı ile yapılır. Finansal muhasebenin sunduğu bilgileri kullanan en önemli iki dış çıkar grubu yatırımcılar ve borç verenlerdir. Yatırımcılar bir işletmenin hisse senetlerini alma veya satma aşamasında, borç verenler ise bir firmaya borç verip vermeme konusunda karar verirler. Bu kararı işletmenin performansının ve finansal durumunun yansıtıldığı finansal tablolar etkiler.

Şirket hesaplarının verdiği resmin değerlendirilmesi ve bunun dürüst resmi verdiğinin tespiti biraz muhasebe bilgisi gerektirir⁸⁹⁴. Şirket finansal tablolarının hazırlanması sübjektif bir karaktere sahiptir. Örneğin şirketin sahip olduğu gayrimenkullerin son yılda ne kadar değerlendirildiği yönündeki kanaat, bu kanaatin şirket hesaplarına yansıtılması yönündeki karar ve uygulama sübjektiftir. Bu karar, hesapları hazırlayan kişi veya ekiplerin bireysel veya ortak görüşlerinin sonucudur. Bu muhasebe süreci ve raporlamanın getirdiği ikilemin objektif ve özgür değerlendirilmesinin öneminin vurgulanmasına rağmen, muhasebe karakter olarak özellikle sübjektiftir. Muhasebe ve finansal raporlamanın kesinliği ve bilimsel analizlere dayalı doğruluğu yoktur. Finansal tabloları hazırlayan kişi veya ekiplerin sübjektif yargılarını içerir. Finansal tabloları hazırlayanların sübjektif yargılarına dayalı olarak gördüğümüz şirket faaliyet sonuçları dürüst resim ilkesinin anlaşılabilmesi için önemli bir başlangıç noktasıdır⁸⁹⁵.

⁸⁹³ Cengiz Erdamar & Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul, 2006, s. 1

⁸⁹⁴ Janet Dine, **Company Law**, 4. Edition, Macmillan, 2001, s. 150, yazar durum varlıkların değerlemesinin ana sorun olduğunu belirtmiştir.

⁸⁹⁵ Flint, 1982, s.9

Şu noktada belirtmek isteriz ki değerlendirme sadece TMS veya TFRS sisteminde söz konusu değildir. VUK’a dayalı envanter sistemi de değerlendirme içerir. Envanter çıkarmak Vergi Usul Kanunu m. 186’da “*bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve ayrıntılı olarak tespit etmek*” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla envanter işlemleri iki aşamada ele alınabilir. İlk aşama, finansal tablolarda yer alacak unsurların sayma, ölçme ve tartma suretiyle miktar olarak tespit edilmesi, ikinci aşamayı ise sayma, ölçme ve tartma suretiyle miktar olarak tespit edilmiş bulunan unsurların uygun değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilerek değerinin para ile ifade edilmesi oluşturur. Bu ikinci safhayı değerlendirme işlemleri olarak tanımlamak yanlış olmaz. VUK’taki tanıma göre değerlendirme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Değerleme kısaca, finansal tablolarda yer alacak bir unsurun hangi tutarla yer alacağını belirlenmesi işlemi olarak tanımlanması da mümkündür⁸⁹⁶. Değerlemenin önemi işletme performansı ile olan doğrudan ilişkisidir⁸⁹⁷. Raporlama tarihindeki şirketin borç ve mevcut varlık durumu işletme performansının tespiti açısından önemlidir. Değerleme işlemlerinde sorun; varlık ve borçlar ile gelir ve giderlerin değerlemesinde hangi ölçünün dikkate alınacağıdır.

Finansal raporlamadaki değerlendirme işlemleri sonucu bulunan tutarlar objektif sonuçlar vermeyebilirler. Eğer doğru ölçüm araçları kullanılırsa, bu tip ölçümler tartışmadan uzak ve oldukça objektif olabilmektedir. Finansal raporlamadaki değerlendirme ölçüleri tanımı kesin olarak belli olmayan kar / zarar gibi konular üzerinde yoğunlaştığından sürekli olarak tartışılan bir konudur.

Muhasebe uygulamaları açısından varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin işletme ile ilgili tüm taraflar açısından kabul edilen objektif bir değer olması gerekmektedir. Muhasebede varlık ve yükümlülüklerin objektif değerleriyle sunulabilmeleri amacıyla farklı değerlendirme ölçüleri geliştirilmiştir. Muhasebe bilimi bakımından değerlemenin amacı işletme varlık ve borçlarının gerçek değerleri ile yer

⁸⁹⁶ Benzer amaçla, şirkete getirilen ayınların değerlendirilmesinde değerlendirme raporu hazırlanması öngörülmüştür; Tekinalp, Yeni Hukuk, s. 157, par. 10-57;

⁸⁹⁷ Sebile Kömür, **Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması**, 2015, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s. 73;

alabilmelerini ve dönem karının doğru olarak ölçümlemesini sağlamaktır. Bu kapsamda işletmenin varlık ve yükümlülükleri ile özkaynaklarının değerlendirme kapsamında ölçümlemesi gereken unsurlardır.

Dürüst resim ilkesi bu noktada sübjektif yargıları barındıran finansal tablolar ile yakın bir ilişki içindedir. Dürüst resim ilkesinin belki de doğumuna sebep olan değerlendirme ölçütleri ve özellikle gerçeğe uygun değer kavramının dürüst resim ilkesi ile olan yakın ilişkisi çalışmamızın bu bölümünde incelenecektir. Her iki kavram arasındaki yakın ilişki aynı zamanda etimolojik köklerinde de görülmektedir. Gerek “true and fair view – doğru ve adil görüş” ve gerekse de “fair value – adil değer” ortak bir terim olan “fair-adil” ifadesini bünyesinde barındırmaktadır. Her ne kadar “true and fair view” prensibi dilimize dürüst resim ve “fair value” terimi de gerçeğe uygun değer olarak çevrilmiş olsa da her iki terimin de adil olma kıstasını barındırdığı bilinmektedir⁸⁹⁸. Bu sebeple adil olmayı anlamak hem dürüst resmi anlamaya hem de gerçeğe uygun değeri anlamamıza yardımcı olur ve her iki kavramın ilişkisine ışık tutar⁸⁹⁹.

aa. Ülkemizde Değerleme Ölçütleri

Gerek TTK ve gerekse de VUK’da tüm işletmelerin tabi oldukları değerlendirme ölçütleri bulunmaktadır. Buna göre TTK 78-81 maddeleri değerlendirme kriterlerini düzenlemektedir.

aaa. Türk Ticaret Kanunu’nda Değerleme Ölçütleri

Türk Ticaret Kanunun 78. maddesi değerlendirme ilkeleri başlığını taşımaktadır. Buna göre TTK 78. maddesinde finansal tablolarda yer alan varlık ve borçlara ilişkin değerlendirme ilkelerine yer verilmiştir. Buna göre yapılan değerlemelerde TMS’de

⁸⁹⁸ Dean & Clarke, “True And Fair” and “Fair Value”, 2005, s.2; Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.132;

⁸⁹⁹ Dean & Clarke, “True And Fair” and “Fair Value”, 2005, s.2 yazara göre, “Adil” kelimesini anlamak, şirketin işlerinin durumunu tanımlamak için kullanılan bir muhasebe ve hukuk terimi olan dürüst resim ilkesini ve bir işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin ölçüm için kullanılan “gerçeğe uygun değer” kavramlarını anlama açısından kritiktir.; Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.132; Ngaire Kirk, “Perceptions Of The True And Fair View Concept: An Empirical Investigation” , Abacus, V.42, N.2, 2006, p.216,219;

öngörülen ilkelerin de dikkate alınması gerekmektedir⁹⁰⁰. TTK 79. maddesi de bu hükmü destekler niteliktedir. Buna göre duran varlıklar, dönen varlıklar ve borçlar TMS’de yer alan değerleme ölçütlerine uygun olarak değerlendirilir. Benzer şekilde iktisap ve üretim değerlerinin de değerlemesinde TTK m. 80 düzenlemesi uyarınca TMS uygulama alanı bulacaktır. Şöyle ki, değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir. Kanun koyucu TTK 78/1’de değerlendirme ilkelerinin sınırlı sayıda olmadığını belirtmekle birlikte varlık ve borçlara ilişkin olarak yapılacak değerlemelerin TMS standartlarında öngörülen ilkeler dikkate alınarak yapılması gerektiği vurgulamıştır⁹⁰¹. Değerlemeyi basitleştirici yöntemlerin kullanılmasına ilişkin olarak da TTK 81. maddesi ile TMS de yer verilen değerlemeyi basitleştirici yöntemlerin uygulanacağı düzenlenmiştir. Envanter ve finansal tablolara ilişkin hükümlerde TMS’ye atıf yapan TTK; değerlendirme ilkeleri bakımından da TMS uygulamasını temel almıştır⁹⁰².

TTK 78/2 fıkrasında “*Standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden ayrılınabilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Fıkra “standart ile kastedilen” Türkiye Muhasebe Standartlarıdır. Buna göre şirketin varlık ve borçlarına ilişkin değerlemelere ilişkin olarak TMS’ ilkelerine öncelikle uygulanma imkânı sağlanmıştır.

aaaa. Bilançoların Değersel Özdeşliği / Karşılaştırılabilirlik

Buna göre TTK 78/a bendinde yer alan ilk ilke, şirketin bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerlerin birbirinin aynı olması gerektiğine ilişkindir.

⁹⁰⁰ Sevi, 2013, s. 199;

⁹⁰¹ Mustafa Yasan, “Türk Ticaret Kanunu m. 353’e Göre Fesih Davasının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Tarafından Açılabilmesinin Ticaret Hukuku Prensipleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *İÜHFİM*, V. 71, N. 2, 2013, s. 460

⁹⁰² Ergin, s. 12;

bbbb. İşletmenin Sürekliliği

TTK 78/b bendi işletmenin sürekliliğini/devamlılığını dikkate alarak şirketin varlık ve borçlarının işletmenin sürekliliği dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir⁹⁰³. İşletmenin kuruluşunda bir süre sınırlaması yok ise işletmelerin süresiz olduğu varsayılır⁹⁰⁴. TTK 78/b bendinde işletmenin sürekliliğinin göz önünde bulundurularak yapılacak değerlemelerde aynı zamanda yapılan değerlemenin fiili ve hukuki duruma aykırı olmaması gerektiği vurgulanmıştır⁹⁰⁵. Bu esas çeşitli varlık ve borçların değerlemesinde kullanılacak yaklaşımı belirler⁹⁰⁶. Örneğin işletmenin tasfiye kararı alması durumunda varlık ve borç değeri farklı olacaktır. İşletmenin sürekliliği değişik varlık ve borç kalemleri için TMS’de öngörülen farklı değerlendirme ölçütlerinin kullanılmasına olanak sağlar. Bu kavram maliyet kavramının temel felsefesini oluşturduğundan, işletmeler varlıklarını işletmenin sürekliliği varsayarak değerlerler⁹⁰⁷.

cccc. Bilanço Günü İlkesi

TTK. 78/c bendinde “bilanço kapanış gününde varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir” hükmüne yer verilmiştir. Bilanço, faaliyet dönemi sonunda, işletmenin genel mali durumuna ilişkin bilgi vermelidir⁹⁰⁸. Değerlemeler bilanço günü itibarıyla yapılmalı, bu tarihe kadar değerlemeyi etkileyen bütün etkenler dikkate alınmalı, anılan tarihten sonrakiler de hesaba katılmamalıdır⁹⁰⁹. Teker teker değerlendirme ise şeffaflığın vazgeçilmez gereğidir. Aksi halde kalemler toplanır ve mahsuplarla bir değer elde edilmek istenirse finansal durum anlaşılamaz.

⁹⁰³ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.83; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 227;

⁹⁰⁴ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁹⁰⁵ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 604, par. 1257;

⁹⁰⁶ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 207 yazarlar işletmenin finansal raporlamada da süreklilik kavramını gözönünde bulunduracağını belirtmiştir;

⁹⁰⁷ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁹⁰⁸ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.41;

⁹⁰⁹ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 880, Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 604, par. 1257;

dddd. İhtiyatlılık

TTK 78/d bendinde değerlemenin ihtiyatlı biçimde yapılması gerekliliği vurgulanmıştır. İhtiyatlılık, bilanço gününe kadar meydana gelmiş tüm muhtemel risk ve zararların dikkate alınmasını ifade eder⁹¹⁰. Bilanço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır. Buna göre tüm muhtemel risk ve zararlar bilanço günü ile finansal tabloların düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsa dahi dikkate alınması gerekir. Kazançlar ancak bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişler ise hesaba katılırlar. TTK 78/d bendinde ihtiyatlılık ilkesine ilişkin olarak TMS'ye atıf yapılmıştır. Buna göre “değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.” hükmüne kanunda yer verilmiştir. İhtiyatlılık kavramı, işletmelerin durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesini engelleyen ve işletmeleri risk altına sokmayı önleyen muhafazakâr yaklaşım tarzlarını ifade eder⁹¹¹. Bu kavramın bir sonucu olarak işletmeler muhtemel giderleri zararları ve borçları için karşılık ayırırlar; muhtemel gelir ve karları için ise herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.

eeee. Tahakkuk İlkesi

TTK 78/e bendinde tahakkuk ilkesine yer verilerek; faaliyet yılının gider ve gelirlerinin finansal tablolarda ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarında yer alması zorunluluğu düzenlenmiştir. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığını da içermektedir⁹¹². İşletmede bir hesap dönemi diğer hesap dönemlerinden bağımsızdır. Karın, hangi hesap döneminde gerçekleşmiş ise o dönem hesabına kaydedilmesi gerekir. Örneğin, işletmenin vadeli bir satış yapması halinde satış hasılatının kayıt edilmesi gerekir. Tahsilat ileri bir tarihte hatta bir sonraki hesap döneminde gerçekleşebilir. Dolayısı ile tahakkuk ilkesi uyarınca ödeme veya tahsilat dikkate alınmaksızın, finansal işlemi doğuran olayın gerçekleşmesi o dönemde gelir veya gider olarak kaydedilmesi ve dönem finansal

⁹¹⁰ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518; Öztürk Dirikkan, 2005, s. 123; Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 604, par. 1257;

⁹¹¹ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁹¹² Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s 86-87; Wüstemann & Kierzek, 2006, s.100-101; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 91;

tablolarında gösterilmesi gerekir⁹¹³. Böylece döneme ait gelir ve giderler karşılaştırılabilir ve dönem kâr/zararı doğru bir şekilde hesaplanır. Tahakkuk esasının bir diğer faydası da işletmenin izleyen dönemlerde yapacağı ödeme ve tahsilatları izlemeye olanak sağlamasıdır. Nakit akış tablosu dışındaki finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir⁹¹⁴.

GVK'nın 39. maddesi de tahakkuk esasına yer vermiştir. Buna göre ticari kazancın tespitinde, gider ve gelirlerin tahsil edilmiş olması veya ödenmiş olması dikkate alınmamaktadır ve işlemi oluşturan olayın doğmuş olması yeterlidir⁹¹⁵. Kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hükümleri ve buna bağlı olarak tahakkuk esası geçerli olduğundan bu anlamda TTK ve vergi mevzuatının uyumlu olduğunu söylemek mümkündür.

ffff. Yöntemlerde Kararlılık

TTK 78/f bendinde ise önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemlerin korunması düzenlenmiştir. Vergi uygulamasında yöntemlerin korunması ilkesi yaygın bir durumdur⁹¹⁶. Özellikle aktifleştirme veya doğrudan gider yazma konusunda mükelleflerin tercih haklarının bulunduğu durumlarda geçerlidir⁹¹⁷. Tercih hakkı kullanıldıktan sonra geri dönülerek diğer tercihin kullanılması kabul görmemektedir. Mesela aktifleştirilip amorti edilmek suretiyle giderleştirilme tercihindan sonra geriye dönülerek aktifleştirmeden vazgeçilip bakiyenin gider

⁹¹³ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 207, bu kalemler kavramsal çerçevede yer alan tanımlara ve tahakkuk esasına uymak koşuluyla, varlık, borç, özkaynak gelir / gider olarak muhasebeleştirilir.;

⁹¹⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 228;

⁹¹⁵ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 207;

⁹¹⁶ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.76; Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 604-605, par. 1257, yazar tarafında da belirtildiği üzere; duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır (TTK 79), Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir. (TTK 80), Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır.(TTK 81);

⁹¹⁷ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 603, par. 1257, TTK 74. maddesi uyarınca bilançoya aktif kalem konulamayacağı gibi, bedelsiz olarak elde edilmiş maddi olmayan duran varlıklar bilançonun aktifine konulamaz, meğerki TMS'de aksi öngörülmüş olsun.;

yazılması veya doğrudan gider kaydedilme sonrası giderlerden çıkarılıp aktifleştirilme yoluna gidilmesi kabul edilmemektedir.

gggg. Türk Ticaret Kanunu’nda Gerçek Değer Kavramı

TTK 140/2, 140/5, 141/1, 155/2.a, 183/3, 202/2, 208, 493, 531 maddelerinde “gerçek değer” ifadesine yer vermiştir. İşletmenin gerçek malvarlığı bütün kalemler, özellikle aktifteki kalemler bilanço günündeki gerçek değeri üzerinden hesaplanarak bulunur⁹¹⁸. Kanunda yer alan “gerçek değer” ifadesi tanımlanmamıştır⁹¹⁹. Ancak doktrinde Tekinalp, gerçek değerın hesaplanmasına ilişkin olarak; “*değerlemede ortaklığın tüm varlıklarının, yaşayan bir ticaret ortaklığının muhtemel satış fiyatları esas alınır; borçlar iskonto edilir, good-will de hesaba katılır.*”⁹²⁰ görüşüne yer vermiştir. Kanunun gerekçesinde gerçek değere ilişkin bir tanım yapılmamış ve uygulamaya bırakılmıştır. Ancak gerçek değerın hesaplanmasında “yaşayan bir şirketin” esas alınması ratio legis gereği olduğu kabul edilmiştir⁹²¹ (TTK m.141 Gerekçe). İsviçre’de ve 6762 Sayılı Kanun’un 418 inci maddesi sebebiyle Türk hukuk doktrininde söz konusu gerçek değerle, aktiflerin olası satış değerinin, kapitalizasyon değerinin ve işletme iktisadının kabul ettiği şirketin tüm varlıklarını temel alan diğer değerlerin ifade edildiği savunulmuştur⁹²². Bu değer, tasfiye değerinin üstündedir çünkü yaşayan bir şirketin değeridir” şeklindeki açıklamalara yer verilmiştir⁹²³.

Yaşayan şirketin değeri veya bir başka deyişle işletmenin devamlılığı esasına göre değerlendirme yapılması da yine kanunda yer almıştır⁹²⁴. TTK 376. maddesinde,

⁹¹⁸ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 81; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 41; Hanife Öztürk Dirikkan, **Limited Şirket Ortağının Ayrılması ve Ayrılma Payı**, Yetkin, 2005, s. 109; Yalçın H., 2014, s. 36;

⁹¹⁹ Karasu, Anonim Şirketlerde Emredici Hükümler İlkesi, s. 140, dn.47;

⁹²⁰ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 487

⁹²¹ İsviçre Federal Mahkemesi 26.07.1994 tarihli kararında (BGE 120 II 259, s. 260-266) anonim ortaklıklarda bir ortağın ölümü üzerine nama yazılı payların satın alınması hakkının kullanılması halinde [(karş. İsvBK 685b/TK 493 (4), ETK 418/IV)] belirlenecek gerçek değerin, payın yaşayan işletme içindeki değeri olması gerektiğine karar vermiştir. Ersin Çamoğlu, “Limited Ortaklıktan Çıkarılma”, **BATİDER**, C. 30, S. 3, 2014, s. 17; Yalçın H., 2014, s. 36;

⁹²² Öztürk Dirikkan, 2005, s. 109;

⁹²³ TTK m. 493 Gerekçe; Çamoğlu, , 2014, s. 18;

⁹²⁴ Yalçın H., 2014, s. 36;

şirketin borca batık olduğu şüphesini uyandıran işaretlerin varolması durumunda, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı hem de aktiflerin muhtemel satış fiyatı üzerinden yeniden değerlendirilerek bir ara bilanço çıkarılmasını düzenlemiştir⁹²⁵. Kanunda gerçek değer ifadesi ile borsa değeri veya piyasa değeri kavramları birlikte kullanılmıştır⁹²⁶. TTK 208. maddesinde de hâkim şirket azlığın paylarını varsa borsa değeri, yoksa payların gerçek değeri ile satın alınabileceğini düzenlenmiştir. Değerlemenin yarattığı farklılıklara ilişkin olarak Pulaşlı tarafından verilen örnekte; *“bu sayede amortisman tabi mallar gerçek değerleriyle bilançoya geçirildiklerinden, ayrılacak amortisman miktarı artar ve böylece dağıtılabilir kar miktarı azalır ve düşük amortisman nedeniyle de fazla vergi ödenmesi söz konusu olmaz.”* tespiti yer verilmiştir⁹²⁷.

bbb. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Değerleme Ölçütleri

VUK m. 258’de değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır⁹²⁸. Buna göre VUK açısından değerlemenin amacı vergi matrahının tespit edilmesidir⁹²⁹. VUK’a göre değerlendirme günü, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarıdır (VUK m. 259). Öyleyse VUK’a göre vergi matrahının tespit edileceği gün değerlendirme yapılır. Ayrıca geçici verginin ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden alınmasıyla ilgili dönem kazançlarının tespitinde de VUK değerlendirme hükümlerinin

⁹²⁵ Türk, Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık, 1999, s. 118-119; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.184 6762 sayılı kanun döneminde yeniden değerlemenin mümkün olmadığına ilişkin olarak.;

⁹²⁶ Sevi, 2013, s. 458, dn. 169;

⁹²⁷ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1090, par. 617; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 90; Yasaman, Hukuki Mütalaalar, 2006, s. 103’ de yer alan hukuki mütalaaya konu uyumsuzluk, VUK amortisman kurallarının uygulanmasından doğan, Hazine’nin şirketin bilanço ve kar/zarar hesabının değiştirilmesine ilişkindir.;

⁹²⁸ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 63; Can Sözer, **Anonim Şirketin Kendi Paylarını İktisabının Sonuçları**, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 59;

⁹²⁹ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 62-63; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 218 yazarlar tarafından açıkça yer verildiği üzere, VUK değerlendirme ilkelerinde amaç vergi matrahının hesaplanmasıdır. Kavramsal çerçevede yer alan değerlendirme modellerinin amacı ise finansal tablo kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmaktır. Bu sebeple her iki metinde sayılan değerlendirme ölçütleri ve ölçüm esasları arasında amaçsal fark vardır. Finansal tabloların güvenilir bilgi sunması için kavramsal çerçevede yer alan değerlendirme esaslarının uygulanması gerekir.;

uygulanması gerekmektedir⁹³⁰. Geçici vergiler için değerlendirme günü geçici vergi dönemlerinin son günüdür⁹³¹. VUK madde 261’de vergi matrahının hesaplanması sırasında kullanılması gereken değerlendirme ölçüleri sıralanmış, iktisadi kıymetin nev’i ve mahiyetine göre bu ölçülerden biri ile değerlendirileceği belirtilmiştir⁹³². VUK’da sıralanan değerlendirme ölçüleri maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, vergi değeri, emsal bedel veya ücreti olmak üzere sekiz temel gruptan oluşmaktadır⁹³³. Bunların yanı sıra VUK’un diğer maddeleri ve ilgili vergi kanunlarında, alış bedeli, ortalama perakende satış fiyatı, alış emsal bedeli, tapu siciline kayıt bedeli, finansal kiralama kira ödemelerinin bugünkü değeri gibi değerlendirme ölçütleri bulunmaktadır⁹³⁴.

VUK’ m. 260 uyarınca değerlemede teklik ilkesi belirlenmiştir. Buna göre değerlendirme de varlık veya yükümlülüklerin her biri tek başına dikkate alınır. Ancak aynı cinsten sayılan malların ve düşük kıymetli çeşitli varlıkların topluca değerlendirilmesine izin verilmiştir. Vergi kanunları değerlemede tek ölçek kullanma ilkesini benimsemiştir. Değerleme, doğrudan vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili bir işlem olduğu için, VUK’da değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüyle değerlendirileceği açık olarak belirlenmiş olup, bu konuda mükelleflere inisiyatif kullanma ve tercihte bulunma hakkı tanınmamıştır⁹³⁵.

Maliyet bedeli, VUK madde 262’de, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır⁹³⁶. Maliyet değeri üzerinden sürekli olarak aktifte yer alan varlıkların değerlendirilmesi varlıkların bilanço günündeki değerlerinin daha yüksek

⁹³⁰ Ergin, s. 15;

⁹³¹ Bu günler; 31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül ve 31 Aralık’dır.

⁹³² Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 218;

⁹³³ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 218;

⁹³⁴ Ergin, s. 15 – 16;

⁹³⁵ Ergin, s. 15;

⁹³⁶ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 123; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.77, yazar tarafından vergi bilançosunda maliyet değerinin esas alındığı ve amortismanlarda dahi usulün değiştirilmesinin sınırlı olduğu vurgulanmıştır. Ancak Ticari bilançoda basiretli ve iyiniyetli olarak takdir hakkını kullanabilir ve farklı hesap dönemlerinde farklı değerlendirme ölçüleri seçebilir.

olması halinde işletmenin varlıklarının olandan az gözükmeye sebep olur⁹³⁷. Dolayısı ile değeri artan varlık, finansal tablolarda yer almaz ve fiktif bir kar dağıtımına ve vergi yükümlülüğünün az olmasına sebep olur⁹³⁸. Bu ölçü kavramsal çerçevedeki tarihi maliyetin benzeridir⁹³⁹.

Borsa rayici, VUK madde 263’ te, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeri olarak tanımlanmıştır⁹⁴⁰. Borsadaki olağanüstü dalgalanmalar, fiyatlarda bariz kararsızlık hallerinde ise son muamele günü yerine son otuz gün içinde oluşan ortalama rayicin dikkate alınmasını Maliye Bakanlığı sağlayabilir. Borsa ile kastedilen Türkiye’de kurulu olan, menkul, ticaret ve vadeli işlem borsalarıdır. Bu değerlendirme modeli cari maliyet modelinin benzeridir.

Tasarruf değeri, VUK madde 264’te, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer olarak tanımlanmıştır⁹⁴¹. Bu değerlendirme de subjektif bir anlam taşımaktadır. VUK 281 ve 285 maddelerinde tasarruf değerine ilişkin düzenlemeler içerir. Bu ölçü de bir ölçüde cari maliyet modeli ile benzerdir.

Mukayyet değer, VUK madde 265’te, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri olarak tanımlanmıştır⁹⁴².

İtibari değer, VUK madde 266c maddesinde, her nev’i senetlerin, hisse senetlerinin, tahvillerin ve diğer menkul kıymetlerin üzerinde yazılı değer olarak tanımlanmıştır⁹⁴³. İtibari değerle değerlendirilmesi gereken hisse senetleri, şirketlerin

⁹³⁷ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 76;

⁹³⁸ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 46;

⁹³⁹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 219;

⁹⁴⁰ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 219;

⁹⁴¹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 219;

⁹⁴² Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 199;

⁹⁴³ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 219;

sahip oldukları hisse senetleri dolayısıyla bedelsiz iktisap ettikleri hisse senetleridir. Bir başka deyişle nominal değerdir.

Rayiç bedel, VUK mükerrer 266.maddede, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri olarak tanımlanmıştır⁹⁴⁴. Rayiç bedel, vergi değeri açısından önem taşımakta olup emlak vergisinde bina ve arazi için rayiç bedel esas alınmaktadır. Enflasyon dönemlerinde rayiç değerlendirme işletmenin varlıklarının yüksek gözükmesine, fazla kar elde etmiş görünmesine ve fazla vergi ödemesine sebep olur⁹⁴⁵.

Emsal bedeli, VUK madde 267’ de, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır⁹⁴⁶. Tanımda geçen “gerçek bedel” kavramı ile borsa rayici veya piyasa fiyatı ifade edilmek istenmiştir. Emsal bedeli; öncelikle ortalama fiyat esası, sonra maliyet bedeli esası bu ikisiyle de tespit edilemiyorsa takdir esası uygulanmak suretiyle tespit edilir. Emsal bedelin tespiti için; ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası sırasına uyulması zorunludur. Ortalama fiyat esası; aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır⁹⁴⁷. Maliyet bedeli esası, emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder⁹⁴⁸. Takdir esası ise; yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca⁹⁴⁹ takdir

⁹⁴⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 219;

⁹⁴⁵ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.76;

⁹⁴⁶ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 219;

⁹⁴⁷ Ergin, s. 17;

⁹⁴⁸ Ergin, s. 17

⁹⁴⁹ Takdir komisyonu VUK’un 72-76. maddelerinde düzenlenmiştir.; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 219-220;

yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır⁹⁵⁰.

Vergi değeri, VUK madde 268’de, emlak vergisi kanunun 29. maddesine dayalı olarak, bina ve arazinin rayiç bedeli olarak tanımlanmıştır. Vergi değeri yalnız bina ve arazi için söz konusu olan bir değerdir⁹⁵¹. VUK’un 289’uncu maddesinde, değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeri ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

ccc. VUK, TTK ve TMS / TFRS’lerde Yer Alan Değerleme İlkeleri Arasındaki Farklılıklar

VUK değerlendirme açısından realize olmamış bir başka deyişle henüz gerçekleşmemiş değerlere karşıda mesafelidir. Şöyle ki gerçekleşmemiş ancak sonraki dönemlerde gerçekleşme ihtimali bulunan zararlar sadece istisnai hallerde, VUK m 323, tahsili şüpheli hale gelen alacaklar bakımından kanuni şartların varlığı halinde gider olarak anılabilecektir. Bunun aksine, gerçekleşmemiş gelirlerin kar hesabında dikkate alınması mümkün değildir. Bu durum özellikle TFRS ile kabul edilen gerçeğe uygun değerlendirme anlayışı ile temel bir farklılıktır⁹⁵².

Bu yönü ile TTK değerlendirme ilkeleri VUK değerlendirme anlayışı arasında önemli bir farklılık olduğu görülmektedir⁹⁵³. VUK değerlendirme ilkelerinde amaç vergi matrahının hesaplanmasıdır. Kavramsal Çerçeve’de yer alan değerlendirme modellerinin amacı ise finansal tablo kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmaktır. Bu sebeple her iki metinde sayılan değerlendirme ölçütleri ve ölçüm esasları arasında amaçsal fark vardır. Finansal tabloların güvenilir bilgi sunması için kavramsal çerçevede yer alan değerlendirme esaslarının uygulanması gerekir. Vergi bilançosunda maliyet değeri esastır.

⁹⁵⁰ Ergin, s. 17;

⁹⁵¹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 219;

⁹⁵² Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 218;

⁹⁵³ Gençtürk & Çelik & Karaman, 2011, s. 288;

Amortismanlarda dahi usulün değiştirilmesi sınırlıdır⁹⁵⁴. Ancak ticari bilançoda basiretli ve iyiniyetli olarak takdir hakkını kullanabilir ve farklı hesap dönemlerinde farklı değerlendirme ölçüleri seçebilir⁹⁵⁵. Bu farklılık TMS/TFRS sisteminde kabul edilen karma model olan gerçeğe uygun değer anlayışı dikkate alındığında değerlendirme ilkeleri bakımında TTK, TMS/TFRS sisteminin VUK değerlendirme anlayışından çok farklı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır⁹⁵⁶.

VUK ve TMS/TFRS’lerde yer alan değerlendirme ilkeleri benzerlikler içerdiği gibi farklılıklar da barındırmaktadır. Temel farklılık amaçtır⁹⁵⁷. VUK’un amacı vergi matrahıdır⁹⁵⁸. TMS ve TFRS değerlemesinin amacı ise finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sağlamaktır. VUK’da vergi matrahının tespiti için gerçekleşmemiş kar ve zararın vergilendirilmemesi buna bağlı olarak maliyet bedelini esas alan bir değerlendirme hakimdir⁹⁵⁹. Buna karşın TMS/TFRS değerlemesi raporların yapıldığı tarihteki en gerçekçi değerler üzerinden yapılmasını ilke edinmiştir.

⁹⁵⁴ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 536, Genel olarak normal ve azalan bakiyeler usulü olmak üzere iki türlü amortisman vardır. Vergi mevzuatı azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilmesine izin vermektedir. Ancak bir kez normal usul seçilmişse ise azalan bakiyeler usulüne geçilmesi mümkün değildir. SPK mevzuatında ise her iki yöntemde de geçerlidir. İşletmeler uyguladıkları yöntemi makul bir gerekçeye dayanarak değiştirebilirler. Ancak bu değişikliğin dipnotlarda açıklanması zorunludur.;

⁹⁵⁵ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.77;

⁹⁵⁶ Christian Nowotny, “Taxation, Accounting and Transparency: The Missing Trinity of Corporate Life”, Edited By Wolfgang Schön, **Tax And Corporate Governance**, Springer, 2008, s. 103;

⁹⁵⁷ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.34;

⁹⁵⁸ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 196;

⁹⁵⁹ Pierre- Marie Glauser, “IFRS Et Droit Fiscal Les Normes True And Fair Et Le Principe De Déterminance En Droit Fiscal Suisse Actuel”, **Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht**, s. 541; (Maklenin tam metni için <https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/11419a47-348a-40ea-999c-9f36d95bba0a?hitPos=57&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

bb. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

UFRS'lerde kullanılan en temel değerleme ölçüsü tarihi maliyettir⁹⁶⁰. Bir varlığın tarihi maliyeti o varlık için ödenen tutar, bir borcun tarihi maliyeti ise o borç karşılığında elde edilen tutar veya o borcu yerine getirmek için ödenecek tutarı oluşturmaktadır. Tarihi maliyet değerleme ölçüsü olarak kullanıldığında, varlık ve borçlar için satın alma tarihinden sonra söz konusu olabilecek değer değişiklikleri dikkate alınmamaktadır.

Dürüst resim ilkesinin doğumuna sebep olan gelişmelerden biri de değerleme alanındaki tarihi maliyet değerlemesinin cari değerlemeye doğru eğrilmesidir⁹⁶¹. Cari değer, özellikle varlık ve borçların daha geçerli bilgiler vereceği gerekçesi ile savunulmaktadır⁹⁶².

aaa. UFRS ve TMS/TFRS Sisteminde Uygulanan Karma Değerleme Modeli

UFRS'nin kavramsal çerçeve bölümünde muhasebede kullanılacak değerleme ölçütleri hakkında ayrıntılı bir bilgi yoktur. Tarihi maliyet değerinin en temel değerleme ölçütü olduğu vurgulanmakla birlikte diğer değerleme ölçütlerinin de kullanılabileceği belirtilmiştir.

Günümüzde kullanılan finansal raporlama yaklaşımında tarihi maliyet değerinin yanında net gerçekleşebilir değer, kullanım değeri ve gerçeğe uygun değer

⁹⁶⁰ Wüstemann & Kierzek, 2006, s.104, bazı IFRS'ler hala uygulamacıların çok farklı sonuçlara yol açabilecek farklı muhasebe uygulamaları arasında seçim yapmalarına açıkça izin vermektedir. Örneğin, mal varlığının ölçülmesi hususunda, maddi duran varlıklar, gayri maddi malvarlığı ve ilk kayda alımdan sonraki yatırım amaçlı gayrimenkuller, yönetim mülkü değerinde amortisman içermeden ya da yatırım amaçlı mülk hususunda yeniden değerlendirilmiş bir tutarda (yeniden değerlendirme modeli) (IAS 16.29; IAS 38.72) (ya da birim üretim maliyetinde (birim üretim maliyeti modeli)) taşımak arasında seçim yapabilir. Böylesi bariz opsiyonlar işletmelerin benzer işlem ve olaylarla ilgili farklı muhasebe uygulamalarına başvurmalarına fırsat verdiğinden, finansal raporların karşılaştırılabilirliği üzerinde olumsuz bir etkileri vardır.;

⁹⁶¹ Köksal İ, 2015, s. 111; Serap Açık, "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler", **Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2006, C. 8, S. 2, s. 350;

⁹⁶² Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 132;

gibi diğer değerleme ölçüleri de kullanılmaktadır⁹⁶³. Ayrıca, gelir tablosunun sunumunda geleneksel gerçekleşmiş gelirlerin raporlanmasının yanında bazı kıstasların sağlanması şartıyla gerçeğe uygun değer değişimlerinin neden olduğu gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar da raporlanmaktadır. Bu nedenle günümüzde kullanılan finansal raporlama yaklaşımı “karma model” (mixed attribute) olarak nitelendirilebilir

TMS/TFRS’lerde tarihsel maliyet esasının avantaj ve dezavantajları göz önünde bulundurulmuş, tarihsel maliyetten ödün vermeyerek karma bir ölçüm sistemi oluşturulmuştur. Kavramsal Çerçeve’de finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda işletmelerce en çok tercih edilen esasın tarihi maliyet esası olduğu ifade edilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayınlanan standartlarda ilk kayıtlamada büyük ölçüde tarihi maliyetin benimsendiği gözlemlenmektedir. Ancak ilk muhasebeleştirme tarihinden sonra yapılan ölçümlerde, büyük ölçüde cari değer esasına dayalı ölçüme bir yöneliş görülmektedir. Bu cari değer esasına dayalı ölçümde ise gerçeğe uygun değer ölçüsü öne çıkmaktadır. Bir diğer deyişle, TMS/TFRS’lerde gerçeğe uygun değer ölçüsü, tarihi maliyete bir alternatif olarak sunulmamış, aksine tarihi maliyeti tamamlayıcı bir ölçü olarak benimsenmiştir.

TMS/TFRS’lerde hem tarihsel maliyete hem de cari değere dayalı karma bir ölçüm sistemi benimsenmiştir. Sistemin cari değere dayalı olan bölümünde büyük ölçüde işaret edilen ölçüt gerçeğe uygun değerdir. Gerçeğe uygun değer oldukça niteliksel ve ölçülmesi zor bir esas olması nedeniyle, farklı standartlarda gerçeğe uygun değere ulaşmak için farklı yol ve yöntemler sunulmuştur. Bazı standartlarda gerçeğe uygun değer yerine farklı değerlerin de geçebileceği belirtilmiştir.

UFRS’de kullanılan değerleme ölçüleri temel olarak dört farklı kategori altında sınıflandırılmıştır. Bunlar tarihi maliyet (historical cost), cari maliyet (current cost), gerçekleşebilir değer (realisable value), ve bugünkü değerdir (present value).

⁹⁶³ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 523;

bbb. Tarihi Maliyet

Bir varlığın tarihi maliyeti o varlığın elde edildiği tarihte ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerine eşittir⁹⁶⁴. Bir borcun tarihi maliyeti o borç karşılığında elde edilen tutar ile o borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarına eşittir⁹⁶⁵.

Tarihi maliyetlere dayalı finansal raporlama yaklaşımı maddi olmayan duran varlıklardan çok maddi duran varlıklara yatırım yapan, gelecekle ilgili riskleri yok etmek için karışık sözleşmelere taraf olmayan basit işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gelişmiştir. Bu yaklaşımın temelini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden gerçekleşme, maliyet esası ve ihtiyatlılık kavramları oluşturmaktadır⁹⁶⁶.

Gerçekleşme kavramına göre gelir ve giderler tahakkuk ettiği zaman kayıtlara alınmakta, aynı döneme ait hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlar ile karşılaştırılmaktadır⁹⁶⁷. Maliyet esası kavramına göre parasal olmayan kalemler haricindeki tüm varlıklar elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir. İhtiyatlılık kavramına göre ise muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gerekmektedir. Bu kavramın sonucu olarak, işletmelerde, muhtemel giderler ve zararlar kayda alınmakta, muhtemel gelir ve karlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapılmamaktadır.

Tarihi maliyet değerine dayalı finansal raporlama yaklaşımında tarihi maliyet değeri, muhasebeleştirme için temel değerlendirme ölçütü olarak kabul edilmektedir. Bir varlığın tarihi maliyeti o varlık için ödenen tutar, bir yükümlülüğün tarihi maliyeti ise o yükümlülük karşılığında elde edilen tutar veya o yükümlülüğü yerine getirmek için

⁹⁶⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 217, kullanımı en yaygın olan modeldir.; Lewis & Pendrill, 2004, s. 30;

⁹⁶⁵ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁹⁶⁶ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 209;

⁹⁶⁷ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 217;

ödenecik tutarı oluşturmaktadır⁹⁶⁸. Tarihi maliyet değerine dayalı finansal raporlama yaklaşımında, bir varlığın değeri tarihi maliyet değerinin üzerine çıktığında, gelir henüz gerçekleşmediği için raporlanmamaktadır. Gerçekleşmemiş gelirler gelir tablosuna dahil edilmemekte ve dolayısıyla bilançoıu etkilememektedir. Bu nedenle, gelirlerin kayıtlara alınması belli bir ölçüde yönetimin kararına kalmış olmaktadır⁹⁶⁹.

Tarihi maliyet değerine dayalı muhasebe yaklaşımında varlıklar için işlem tarihinden sonra ortaya çıkması muhtemel değer artışları dikkate alınmadığından, tarihi maliyet değeri sadece varlığın satın alındığı tarihte geçerli bilgi vermektedir. Bu yaklaşıma göre satın alınan varlıklar kayıtlarda en yüksek tarihi maliyet değeri ile veya eğer varsa değer düşüklükleri, amortisman ve itfaları indirildikten sonra kalan net defter değerleri ile izlenmektedir⁹⁷⁰. Tarihi maliyete dayalı raporlama güçlü bir şekilde güvenilirliğe odaklanmıştır. İhtiyatlılık özelliği nedeniyle, varlıkların değerinin yükseltilmesine izin vermemektedir.

Tarihi maliyet modeline eleştiriler sadece sabit fiyatların bulunduğu ortamlarda çalışacağı konusundadır. Nitekim fiyat değişimlerinin olduğu dönemlerde, tarihi maliyete dayalı raporlamanın uygulanması muhasebe bilgilerinin bozulmasına neden olmuş ve muhasebe bilgilerinin finansal karar verme açısından geçerliliğini olumsuz etkilemiştir. Bu durumum gelecek tahminleri için yapılan finansal tablo analizlerini ve dolayısıyla finansal tabloların kullanımını azalttığı söylenebilir.

ccc. Cari Maliyet

Cari maliyet, bir varlığın aynısının veya eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarına eşittir. Bir borcun cari maliyeti ise ilgili borcun kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarına eşittir⁹⁷¹.

⁹⁶⁸ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 523;

⁹⁶⁹ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 523;

⁹⁷⁰ Alexander, A European, 1993, s.68;

⁹⁷¹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 217;

ddd. Gerçekleşebilir Değer

Gerçekleşebilir değer, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarına eşittir. Bir borcun gerçekleşebilir değeri ise, işletmenin normal faaliyet koşullarında, borcun kapatılması için gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş değerine eşittir⁹⁷². Örneğin bir varlığın satışa sunulması için, paketlenmesi veya nakliyesi gerekiyor ise, bu tip giderlerin beklenen satış tutarından düşülerek net beklenen satış tutarı hesaplanır. Bu tutar net gerçekleşebilir değerdir. Stok ve maliyetler bu değerlendirme yöntemine göre ölçülebilir⁹⁷³.

eee. Bugünkü Değer

Bugünkü değer, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın ileride yaratacağı nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerine eşittir⁹⁷⁴. Bir borcun bugünkü değeri ise, normal faaliyet koşullarında, borcu kapatmak için ileride ödenmesi gereken nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerine eşittir⁹⁷⁵. Bu Merkez Bankası'nın açıkladığı iskonto oranı veya piyasa faiz oranıdır. Bugünkü değere indirgemenin amacı gelecekte beklenen nakit girişlerinin bugünkü satın alma gücü ile ifade edilmesidir. Kıdem tazminatlarının ölçülmesinde bugünkü değer modeli kullanılabilir.

fff. Gerçeğe Uygun Değer (Karma Değerleme Modeli)

Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunu, kar/zarar durumunu ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunmak ve raporlamak zorundadır. Gerçeğe uygun sunuş demek, finansal durumun ve kar/zararın Kavramsal Çerçeve'de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımına göre ve muhasebe kriterlerine göre sunulması demektir. İşletme TFRS'nin tümüne uygun finansal tablolar düzenlediğini dipnotlarda açık ve net bir biçimde belirlemelidir. Ancak bu kurallara uyulmama durumu da olabilir. Eğer

⁹⁷² Yavaşoğlu, 2001, s.136;

⁹⁷³ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 523;

⁹⁷⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 217;

⁹⁷⁵ McGee, "The 'True and Fair View Debate, 1991, s. 880;

işletme TFRS’de yer alan bazı hükümlerin Kavramsal Çerçeve’de yer alan hususlar ile ters düştüğüne ve kullanıcıların ekonomik kararlarını yanlış yönlendireceğini düşünüyor ise TFRS’de yer alan bazı hükümleri uygulamayabilir. Ancak bunun gerekçeli ve kabul edilebilir nedenler ile desteklenmesi ve dipnotlarda açık ve net bir biçimde açıklanması zorunludur. Bu kuralın uygulanmamasının olumlu ve olumsuz yönleri dipnotlarda açıklanmalıdır⁹⁷⁶.

UFRS’de belirtilen değerleme ölçüleri dört ana grupta toplanmakla beraber bu dört ana grubun içinde toplam on beş adet değerleme ölçüsü bulunmaktadır. Bu değerleme ölçüleri; stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti, defter değeri, amortismanı tabi tutar, tahmini maliyet, maliyet, borçlanma maliyetleri, işletmeye özgü değer, itfa edilmiş maliyet, kullanım değeri, net gerçekleşebilir değer, geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun değer olarak sıralamak mümkündür.

Yukarıda yer alan tüm değerleme ölçüleri UFRS’de uygulanmakla birlikte UMSK’nın son yıllarda yayımladığı ve revize ettiği standartlarda temel değerleme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değerın benimsendiği görülmektedir⁹⁷⁷. Gerçeğe uygun değer ile TTK’da yer alan gerçek değer birbirleri ile örtüşmektedir.⁹⁷⁸ Bu yönü ile TTK’da UFRS ve UMSK sisteminde benimsenen değerleme ölçüsünün kabul edildiği söylenebilir.

⁹⁷⁶ Konuya ilişkin olarak İsviçre Federal mahkemesi kararı: Karar tarihi 01.10.2009, Arret Du Tribunal Fédéral Suisse Du 1er Octobre 2009 En La Cause X. Sarl Contre Administartion Fiscale Cantonale Genevoise (2C 897/2008), kararın tam metni için, <https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/99bc09b6-216a-42e1-81cd-a094d6df6edd?hitPos=1&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm> , 02.08 2017

⁹⁷⁷ Metin Atmaca, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 28, S. 1, 2010, s. 545; Dean & Clarke, Principles Vs Rules, 2004, s.2, UFRS ve UMSK düzenlemelerinin ilke bazlı düzenlemelere en iyi örnekler olduğu vurgulanmıştır. Buna karşın ABD düzenlemelerinin ise kural bazlı standartlara örnek olduğu belirtilmiştir.; David Alexander & Eva Jermakowicz, “A True And Fair View of The Principles/ Rules Debate”, **Abacus**, Vol. 42, No. 2, 2006, par. 132;

⁹⁷⁸ Yusuf Ziyaeddin Sönmez, **Anonim Ortaklıklarda Pay Sahibinin Ortaklıktan Ayrılma Hakkı**, Beta, 2009, s. 121;

Gerçeğe uygun değer ise genellikle finansal tablolarda hem piyasa hem de piyasa değeri dışı değerlerin rapor edilmesinde kullanılan şemsiye niteliğinde bir değerdir⁹⁷⁹. Yukarıdaki tanımdan yola çıkarak gerçeğe uygun değer ve piyasa değeri kavramlarının bazı durumlarda birbirleri ile aynı anlama geldiklerini söyleyebiliriz. Bir varlığın piyasa değeri belirlenebiliyorsa, bu değer o varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olacaktır.

Gerçeğe uygun değer, yüklü bir kavramdır. Bu kavram; doğruluk, uygunluk, şeffaflık ve ihtiyaca uygunluk gibi kesinlik içeren ve tartışma götürmez ifadeleri çağrıştırmaktadır. Fakat hem gerçeğe uygun hem de değer kelimeleri gerek değerleyeninin gerekse bilgiyi alanın bakış açısına göre değişebilmektedir⁹⁸⁰.

Gerçeğe uygun değeri, kısaca bir alışverişte iki taraf arasında anlaşma sağlanan fiyat olarak tanımlamak mümkündür. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde önemli olan nokta, gerçeğe uygun değer taraflar arasında gerçek bir işlem veya anlaşma sonucu ortaya çıkmayıp eğer işlem gerçekleşse ne olurdu sorusunun cevabının aranmasıdır⁹⁸¹. Eğer değerlendirilecek varlık veya borçla ilgili olarak işleyen bir piyasa mevcutsa gerçeğe uygun değer belirlenmesi kolaydır⁹⁸². İşletmenin varlık veya borçlarını istendiği zaman alabilecek bir tarafın mevcut olmadığı durumlarda gerçeğe uygun değer mantıklı bir şekilde belirlenmesi oldukça güç olmaktadır. Bu durumda gerçekte olmamış veya hiçbir zaman olmayacak bir işlemin sonuçlarını belirlemek için bazı varsayımların yapılması gerekmektedir⁹⁸³. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde genel kabul görmüş üç yaklaşım kullanılmaktadır. Bu yaklaşımlar maliyet yaklaşımı, piyasa yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olarak adlandırılmaktadır⁹⁸⁴.

⁹⁷⁹ Evans, 2003, s.317;

⁹⁸⁰ Ahmet Türel; **Finansal Raporlamada Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı**, Türkmen Kitabevi, 2012, s. 15;

⁹⁸¹ Türel, 2012, s. 21

⁹⁸² Örneğin hasılat gerçeğe uygun değere göre hesaplanır. Mehmet Kaygusuzoğlu, “Vadeli Alım - Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 3, S. 5, 2010, s. 192;

⁹⁸³ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 207;

⁹⁸⁴ Türel, 2012, s. 22;

Maliyet yaklaşımı, “değerlemesi yapılan varlığın aynısını veya benzerini bugün satın alacak olsak kaçta alırdık” sorusunun cevabını arar. Bu yaklaşım finansal varlık veya borçların değerlendirilmesinde genellikle kullanılmamaktadır⁹⁸⁵. Piyasa yaklaşımı, “değerlemesi yapılan varlığın aynısının veya benzerlerinin piyasada ne kadara satıldığının” cevabını arar. Bu yaklaşım özellikle, değerlendirilmesi yapılan unsur ile ilgili etkin piyasaların varlığı halinde doğru ve güvenilir sonuçlar vermektedir. Gelir yaklaşımı ise, “gelecekte yaratacağı nakit akışları tahmin edilen bir varlığa, yatırımcılar bugün ne kadar öder” sorusunun cevabını arar. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri gelir yaklaşımı ile belirlenecekse, geleceğe ait nakit akışlarının ve iskonto oranının doğru tahmin edilmesi önemlidir⁹⁸⁶. İskonto oranını, değerlendirilmesi yapılan varlıkla ilgili riskleri belirler. İskonto oranı ne kadar yüksek seçilirse, hesaplanan gerçeğe uygun değer de o ölçüde düşük olmaktadır⁹⁸⁷.

Gerçeğe uygun değer, piyasa girdilerini olabildiğince fazla, işletmeye özgü girdileri ise olabildiğince az kullanan bir değerlendirme yöntemi aracılığıyla tahmin edilir. Bundan dolayı kullanılacak değerlendirme yöntemi; (a) piyasa katılımcılarının fiyat belirlenirken dikkate aldıkları faktörlerin tümünü içermeli ve (b) finansal varlık veya borçların fiyatlanmasında kullanılan genel kabul görmüş yöntemler ile tutarlı olmalıdır⁹⁸⁸. Bu çerçevede, işletmelerce uygun değerlendirme yönteminin belirlenmesi ve belirlenen değerlendirme yönteminin geçerliliğinin periyodik olarak test edilmesi gerekmektedir⁹⁸⁹. Değerleme yönteminin geçerliliği test edilirken aynı finansal varlık veya borçla ilgili gözlemlenebilir bir piyasada yeni gerçekleşmiş bir işleme ait fiyatların kullanılması gerekmektedir⁹⁹⁰.

⁹⁸⁵ Türel, 2012, s. 2-23;

⁹⁸⁶ İsmail Kırca & Murat Gürel, “Bağlı ve Bağımsız Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Şirkete Borçlanması ve Şirketler Topluluğuna İlişkin Hükümlerin Özgül Ağırlığı”, **BATİDER**, C. 30, S.2, 2014, s. 10 yazarlara göre, Türkiye Muhasebe Standartları açısından alacağın gerçeğe uygun raporlanabilmesi için alacağın vadesinin belli olması da önem taşımaktadır. Zira verilen anaparanın iadesi talebinin bilançoğa gerçeğe uygun şekilde raporlanabilmesi, faizin işleyeceği vadenin belli olmasına bağlıdır.;

⁹⁸⁷ Türel, 2012, s. 22;

⁹⁸⁸ IAS 39, s. 75; Türel, 2012, s. 30; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁹⁸⁹ Bromwich, 1985, s. 33

⁹⁹⁰ Türel, 2012, s. 31;

İşletmelerin varlık ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinde kullanılan tarihi maliyet değeri, muhasebedeki ihtiyatlılık ilkesi ve muhasebecilerin finansal bilgilerin güvenilirliğini bu bilgilerin geçerliliğine tercih etmeleri nedeniyle hâkim değerlendirme ölçütü olarak kabul edilmektedir⁹⁹¹. Fakat son yıllarda küresel ekonominin büyümesi ve değişmesi, bilgi teknolojideki hızlı gelişmeler, maddi olmayan varlıkların öneminin maddi varlıklara oranla artması, yaşanan yüksek enflasyonlar ve finansal araçların sayısının çoğalması, tarihi maliyet ile değerlendirme yaklaşımının işletmelerin finansal durum ve performansını doğru gösterme açısından bazı kusurlarını ortaya çıkarmıştır⁹⁹². Bu nedenle, tarihi maliyet ile değerlemeye dayalı yaklaşım yerini gerçeğe uygun değer ile finansal raporlama yaklaşımına bırakmaya başlamıştır⁹⁹³. Bu değişim büyük ölçüde finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları ve dolayısıyla standart belirleyici kuruluşların finansal tablolarda yer alan bilgilerin geçerliliğini artırma isteğinden kaynaklanmaktadır.

Genellikle bir varlığın tarihi maliyeti ile cari değeri arasında büyük farklılıklar olabilmektedir. Örneğin, 20 yıl önce alınan bir gayrimenkulün bugünkü piyasa fiyatının tarihi maliyetinin kat kat fazlası olması durumunda açıklanan tarihi maliyet bilgisinin finansal tablo kullanıcılarına ne kadar yarar sağladığı tartışılmaktadır. Tarihi maliyet ile değerlemedeki bu kısıtlar nedeniyle gerçeğe uygun değer ile raporlama yaklaşımı gittikçe artan oranda desteklenmektedir⁹⁹⁴. Günümüzde bu tarz varlıkların yeniden değerlendirilmesine izin veren veya gerektiren uygulamalar geliştirilmiştir⁹⁹⁵.

⁹⁹¹ Ayşe Nilgün Ertuğrul, “Geleneksel Muhasebeden Uluslararası Finansal Raporlamaya Geçişte İhtiyatlılık Kavramı”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 7, S. 1, 2014, s. 217; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 209, şirketin ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayırması gerekir. Bu karşılık tutarının amacını aşmaması gerekir. Bir başka deyişle ihtiyatlılık aktif ve gelirlerin olduğundan fazla, yükümlülük ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmesi için kullanılmamalıdır.; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

⁹⁹² Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 186-187;

⁹⁹³ Bird, What is “A True and Fair View?”, 1984, s. 481, yazar tarafından yer verilen Temyiz Mahkemesi kararında; “tarihi maliyet modeline göre hazırlanan bilançonun dürüst resmi vermeyeceği, çünkü şirketin mülklerinin rayiç bedelini göstermediği” yönünde içtihat kurulmuştur.; Türel, 2012, s. 33

⁹⁹⁴ Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 604, par. 502, Fransa’da uygulanmakta olan tarihi maliyet yaklaşımının IFRS ile birlikte yerini “gerçek değer – juste valeur” e bıraktığına ilişkin olarak;

⁹⁹⁵ Ahmet Türel; **Finansal Raporlamada Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı**, Türkmen Kitabevi, 2012, s. 32; Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 604, par. 502;

Gerçeğe uygun değerlerin, yönetimden sorumlu olanların tahmin ve varsayımlarını içeren bu gibi matematiksel yöntemlerle belirlenmesi bu yöntemlerin güvenilirliği ile ilgili tartışmalara yol açmaktadır⁹⁹⁶. Finansal tablo kullanıcıları özellikle aktif piyasaların var olmadığı ve değerlendirme yöntemlerinin kullanılarak gerçeğe uygun değer tespit edildiği durumlarda gerçeğe uygun değer ile finansal raporlamayı anlamakta zorluk çekmektedirler. Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlar verirken yararlandıkları finansal tablolarda yer alan varlık veya borçların ölçümlerinin hangi yöntemlerle yapıldığı ve bu yöntemlerin güvenilirliği ile ilgili bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu nedenle finansal tablo dipnotlarında gerçeğe uygun değer nasıl belirlendiği ve gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan tahminler ve varsayımlarını açıklaması gerekmektedir⁹⁹⁷.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımının, tahmin ve varsayım içeren bu yapısı hem dürüst resim ilkesinin hem de bağımsız denetimin önemini artırmaktadır. Gerek TMS/TFRS uygulayan şirketler ve gerekse MSUGT kapsamında defterlerini tutmasına rağmen TTK 515 maddesi uyarınca hazırlamakla yükümlü oldukları bilanço ve gelir tablosunun dürüst resmi vermesi zorunlu olan şirketler gerçeğe uygun değer yaklaşımını kullanmakla yükümlüdürler⁹⁹⁸. Dolayısı ile TMS uygulamak zorunda olsun olmasın gerçeğe uygun değerlendirme yapan tüm şirketlerin finansal tabloların tahmin ve varsayım içermesi kaçınılmazdır⁹⁹⁹. Bu tahmin ve varsayımların gerçeğe uygunluğu TTK 515. maddesinde yer alan dürüst resim ilkesinin temel sonucudur. Bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerde finansal tabloların gerçekliği, aslına uygunluğu, kanunen uygulanması zorunlu olan finansal raporlama çerçevesinin uygulanıp uygulanmadığı ve gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığının denetimi

⁹⁹⁶ Türel, 2012, s. 33;

⁹⁹⁷ Türel, 2012, s. 32;

⁹⁹⁸ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 218 VUK değerlendirme ilkelerinin amacı vergi matrahının hesaplanmasıdır. Kavramsal çerçevede yer alan değerlendirme modellerinin amacı ise finansal tablo kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmaktır. Bu sebeple her iki metinde sayılan değerlendirme ölçütleri ve ölçüm esasları arasında amaçsal fark vardır. Finansal tabloların güvenilir bilgi sunması için kavramsal çerçevede yer alan değerlendirme esaslarının uygulanması gerekir.;

⁹⁹⁹ Bromwich, 1985, s. 32-33;

yapılacaktır. Ancak bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerde bu denetim sadece iç kontrol yükümlülüğünün bir sonucu olarak sadece yönetim kuruluna aittir.

Bu noktada, enflasyon düzeltmesi uygulaması ile gerçeğe uygun değere dayalı finansal raporlama yaklaşımı arasındaki farkı ortaya koymak da faydalı olacaktır¹⁰⁰⁰. Enflasyon düzeltmesi uygulaması genellikle gerçeğe uygun değere dayalı finansal raporlama yaklaşımı ile karıştırılmaktadır¹⁰⁰¹. Enflasyon düzeltmesi, karşılaştırmanın sağlanması ve muhasebesi yapılan işletmenin performansının daha sağlıklı ölçülebilmesi amacıyla bir finansal tablo seti içinde yer alan fakat kayıtlara değişik tarihlerde alınmış her türlü parasal bilginin, en son düzenlenen bilanço anındaki paranın satın alma gücüne göre raporlanmasıdır¹⁰⁰². Enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kıymetlerin maliyet değerlerinin genel fiyat düzeyindeki değişimi temsil eden bir düzeltme katsayısı (endeks) ile çarpılması ve kıymetlerin finansal tabloların ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması söz konusudur¹⁰⁰³. Ayrıca, enflasyon düzeltmesi uygulaması ile gerçeğe uygun değere dayalı finansal raporlama yaklaşımı birbirlerinin alternatifi değildirler.

Açıkça görülüyor ki, şirketin kâr zarar hesaplarında ve bilançosunda dürüst resme ait bir kanıya varmak için tarihi maliyet hesaplama kurallarının yanı sıra uygun değerlendirme araçlarının kullanılmasını gerektirir¹⁰⁰⁴. Kullanılan tahmin ve varsayımlar ile yapılan hesaplamalar şirketin gerçek finansal durumunu ya da şirketin finansal durumuna ilişkin tam ve dürüst resmini yansıtmalıdır¹⁰⁰⁵. Gerek TMS/TFRS’lerde yer alan standartların eksiksiz olarak uygulanması gerekse VUK ve sair yasal mevzuat hükümlerinin eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi yönetim kurulunun TTK 515

¹⁰⁰⁰ Denetim İlke Ve Esasları 1. Cilt, Hesap Uzmanları Derneği, 3.Baskı, 1999, s. 296;

¹⁰⁰¹ Açık, 2006, s. 357;

¹⁰⁰² Açık, 2006, s. 358;

¹⁰⁰³ H. Cem Sayın & Semra Karacaer, “Değer Hisse Senetleri ve Büyüme Hisse Senetlerinin Tahakkuk Uygulamaları Açısından Farklılıkları”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 14, S. 3, 2007, s. 48; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.187; Denetim İlke Ve Esasları, C. I, 1999, s. 296;

¹⁰⁰⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 218; Bromwich, 1985, s. 33;

¹⁰⁰⁵ Flint, 1982, s.27; Merle, Sociétés Commerciales, 2012, s. 604, par. 502;

maddesi karşısındaki sorumluluğunu ortadan kaldırmaz¹⁰⁰⁶. Olağanüstü veya marjinal durumlarda veya standartların uygulanamaz veya yanıltıcı olduğu yerlerde veya pratikte yeniliklerin haklı çıkarıldığı yerlerde standartlardan ayrılma göze alınabilir. Bu durum TTK 515’de yer alan ve bir üst hukuk normu niteliğindeki dürüst resim ilkesinin gereğidir. Şirket yönetim kurulu dürüst resme ilişkin görüşlerini, kar/zararlarını ve olayların durumunu verir, şirketin gerçek finansal pozisyonunu sunar veya şirketin hesaplarına ilişkin kamuoyunun beklentilerini yerine getirir.

TTK 551. maddesine değerlendirme faaliyetlerine ilişkin hukuki sorumluluğa yer verilmiştir. Aynı sermayenin veya devralınacak işletmede ayınların değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve aynın niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar, bundan doğan zarardan sorumludur. TTK 562 maddesinde ise 551. maddeye ilişkin bir cezai sorumluluk belirlenmiştir¹⁰⁰⁷. Buna göre 551 inci maddeye aykırı hareket edenler doksan günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.

b. Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Finansal Tabloları Hazırlamadan Doğan Hukuki Sorumluluğu Ve Finansal Tabloların Genel Kurula Sunulması

Şirket yönetim kurulu üyeleri dürüst resmi veren finansal tabloları genel kurula sunmakla yükümlüdür¹⁰⁰⁸. Bununla birlikte yönetim kurulu üyesinin hesaplar üzerindeki sorumluluğu sadece Türk Ticaret Kanunu’na bağlı değildir¹⁰⁰⁹. Finansal tablolar bir işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının sonuçlarını içeren, bu konularda kullanıcılara bilgi veren tablolardır. Finansal tabloların dürüst resmi vermesi bu sebeple önemlidir. İşletmenin finansal durumu yansıtmayan finansal

¹⁰⁰⁶ Nowotny, 2008, s. 103;

¹⁰⁰⁷ Güzin Üçışık & Aydın Çelik, **Anonim Ortaklıklar Hukuku, C.I**, Adalet, Ankara, 2013, s. 209, yazarlar ayrıca bu kişiler hakkında resmi evrakın sahte tazmininden dolayı cezai sorumluluk öngören TCK m. 204-207 uygulanacağını belirtmiştir.;

¹⁰⁰⁸ Hamdi Yasaman; **Şirketler Hukuku Ve Sermaye Piyasası Hukuku İle İlgili Makaleler, Mütalaalar, Bilirkişi Raporları**, Vedat Kitapçılık, 2006, s. 101; Anonim şirket bilançosu, kar / zarar hesabının onaylanması, değiştirilmesi ya da reddedilmesi hususlarında tek yetkili organ genel kuruldur ve bu yetki, genel kurulun bir başka organa devredemeyeceği yetkiler arasındadır.

¹⁰⁰⁹ Flint, 1982, s. 10;

tablolar, hem finansal tablo kullanıcılarını, pay sahiplerini, menfaat sahiplerini, kamuyu yanlış yönlendirecek hem de ekonomik kararların alınmasında yönetim kuruluna doğru veya gerçeğe uygun bilgi sağlamayacaktır. Sonuç olarak dürüst resim ilkesi finansal tabloların amacına ulaşmasının temel ilkesidir¹⁰¹⁰. TTK 375/1.c maddesi uyarınca anonim şirketlerde finansal tabloların hazırlanmasından yönetim kurulu sorumludur. TTK 515. maddesi uyarınca da bu finansal tablolar “Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde” anonim şirket yönetim kurulu tarafından çıkarılır.

Geçerli finansal raporlama çerçevesi, tam bir finansal tablolar setinin nelerden oluştuğunu belirler. Finansal tabloların amacı, bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır¹⁰¹¹. Geçerli finansal raporlama çerçeveleri açısından tam bir finansal tablolar seti; finansal durum tablosu (bilânço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve ilgili dipnotlardan oluşur¹⁰¹². İşletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirleyen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması dâhil olmak üzere, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlama sorumluluğu, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetim kuruluna aittir¹⁰¹³.

Türk Ticaret Kanunu, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlamayla ilgili sorumluluklarını belirlemiştir. Ancak bu sorumlulukların kapsamı veya tanımlanma biçimi duruma göre farklılık gösterebilir. Bu farklılıklara rağmen BDS'lere uygun bir denetim, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, aşağıda belirtilen hususlarda sorumluluklarını anladıkları ve üstlendikleri ön kabulüne dayalı olarak yürütülür. Yönetimden sorumlu

¹⁰¹⁰ Falcıoğlu, 2016, s. 80; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 58;

¹⁰¹¹ Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 58;

¹⁰¹² Açık, 2006, s. 346;

¹⁰¹³ BDS 250, s. 6;

olanlar öncelikle finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu altındadır¹⁰¹⁴. Sonrasında, yönetimden sorumlu olanlar, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördükleri iç kontrol sistemini kurmakla yükümlüdürler¹⁰¹⁵. Bağımsız denetçiye sunulacak kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu da yönetimden sorumlu olanlara aittir. Ayrıca denetçiye ilave bilgi sağlama ve denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu¹⁰¹⁶ da yönetimden sorumlu olanlara aittir.

Anonim şirketlerde kanundan doğan bir yükümlülük olarak yönetim kurulu, finansal tabloların hiç veya gereği gibi düzenlenmemiş olması durumunda, kusuru: bulunmadığını ispat etmedikçe şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludur¹⁰¹⁷ (TTK m. 553/l; ETK m. 336/1.3). Dürüst resim ilkesine aykırı olarak düzenlenmiş finansal tablolardan doğan, pay sahiplerinin ve alacaklıların zararlarından sorumludurlar. Yönetim kurulu üyelerine ilişkin düzenlenmiş bu sorumluluk kanunda kusur sorumluluğu olarak düzenlenmiştir. Pay sahipleri ve alacaklılar, TTK 515 maddesine aykırı olan, dürüst resmi vermeyen finansal tablolardan doğan zararlar için yönetim kurulu üyelerine dava açabilirler.

Yukarıda ayrıntılı olarak belirtilmiş olduğu üzere, yönetim kurulu, gerek tam set finansal tablolar düzenlemekle yükümlü olsun, gerek sadece bilanço ve gelir tablosu düzenlemekle yükümlü olsun, TTK 515. maddesinin atfının bir sonucu olarak, yönetim kurulunun hazırlayacağı finansal tabloların dürüst resmi vermesi zorunludur. TTK 514. maddesi uyarınca hazırlamakla yükümlü olduğu finansal tabloları ve

¹⁰¹⁴ Sayın & Karacaer, 2007, s. 40;

¹⁰¹⁵ Ayşe Gül Köksal, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, V.14, N. 2, 2013, s. . 319;

¹⁰¹⁶ BDS 200, s. 12

¹⁰¹⁷ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.63; Topal, 2015, s. 69, yazar tarafından en önemli hukuki sonucun defterlerin sahibi lehine delil niteliğini kaybetmesi olarak belirtilmiştir.; Çamoğlu, 2007, s. 49;

eklerini bilanço gününü takip eden hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayan ve genel kurula sunan yönetim kurulu aynı zamanda TTK 437/I hükmü uyarınca finansal tabloları ve eklerini genel kurul toplantısından en az 15 gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurmakla yükümlüdür.

Bu sonuç ve kanaatlerimizi KGK tarafından yayınlanan 30. 03. 2015 tarihli basın duyurusu¹⁰¹⁸ destekler niteliktedir. Şöyle ki bağımsız denetime tabi olan şirketler ile uygulamada KAYİK olarak anılan ve Bakanlar Kurulu Kararınca belirlenen şirketlerin¹⁰¹⁹ TMS uygulayacakları belirtilmiştir. Bu şirketler dışında hukukumuzda TMS uygulama zorunluluğu olan şirket yoktur. 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete 'de yayımlan karar ile bağımsız denetime tabi olan şirketlerin BOBİ FRS uygulamaları düzenlenmiştir. Özetle bağımsız denetim kapsamında olmayan ve KAYİK niteliğine sahip olmayan şirketler için kural MSUGT uygulamaktır.

Bu noktada dikkat çekici olan husus 29.12.2014 tarihli ve 41 sayılı kurul kararı ile ister bağımsız denetim kapsamında olup TMS'yi tercih etmemiş olsun ister zorunlu olarak MSUGT uygulayan şirketlerin belirlenen İlave Hususları uygulamalarının zorunlu kılınmasıdır. Bu ilave hususlar 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlan karardan önce bağımsız denetime tabi olup MSUGT uygulayan şirketler için düzenlenmiştir. Bu ilave hususlar ile finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunun ve karşılaştırılabilirliğinin amaçlandığı belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılan açıklamalarda, finansal tablolar MSUGT'a göre hazırlanırken, amortismanların hesaplanması ve kıdem tazminatı yükümlülüğünün

¹⁰¹⁸

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Basin/Bas%C4%B1n%20Duyurusu_2015.pdf, 25.07.2017

¹⁰¹⁹ TMS uygulama kapsamı, 6102 Türk Ticaret Kanunu'nun 6335 sayılı kanunun 36. Maddesi ile değişikliğe uğrayan geçici birinci maddesinin ikinci fıkrasında 1534. Maddenin b, c, d ve e bendinde sayılı sermaye şirketlerinin TMS ve TFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlü olduklarına yer verilmiştir. 1534. maddenin b, c, d ve e bendlerinde sayılı şirketler ise "*Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler*", "*Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıklar*", "*3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri*", ve "*28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri*" dir.

tahmin edilerek finansal tablolara yansıtılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Sonuç olarak kanaatimizce KGK yukarıda üzerinde durduğumuz üzere, finansal tabloların özünü teşkil eden bilgilerin finansal tabloların dürüst resmi vermesi gerektiği, bu kapsamda ister TMS/TFRS/BOBİ FRS ister MSUGT uygulansın TTK 515 maddesinde yer alan kanuni gerekliliğin karşılanması gerektiğini kabul etmiştir. Basın duyurusunda gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğa yapılan atıf bu kanaatimizi destekler niteliktedir. Basın açıklamasının devamında MSUGT uygulayan şirketlerin finansal tablolarda gerçeğe ve ihtiyaca uygunluk ilkelerini uygulamanın işletmenin vergi yükümlülüklerini etkilediği ve değiştirdiğine vurgu yapılarak finansal tablolar dışında vergi mevzuatının gerekliliklerine uygun ayrı mali bilançonun hazırlanması gerektiği vurgulanmıştır. Yukarıda hatırlanacağı üzere, VUK esasları ve MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tabloların dürüst resmi verebilmesi bir dönüşüm gerektiğinden bahsetmiştik. Bu noktada KGK tarafından tam tersi bir yöntemin önerildiğini görüyoruz. Şöyle ki MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tablolarda artık İlave Hususların dikkate alınacağı, amortisman ve kıdem karşılığı ayrılacağı için bu finansal tablolarının VUK'a uyarlanması KGK tarafından önerilmektedir. Kanaatimiz 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete 'de yayımlan karardan sonra da bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketler için de aynı uygulamanın (İlave Hususlar) devam etmesi gerektiği yönündedir. Çünkü gerçeğe ve ihtiyaca uygun raporlama, bir başka ifade ile dürüst resim ilkesi emredici nitelikte yasal bir zorunluluktur.

Bu öneri sıklıkla VUK'a göre hazırlanan bilançonun amacının vergi toplama amaçlı olduğu yönündeki eleştirimizi haklı kılar niteliktedir¹⁰²⁰. Sonuç olarak MSUGT uygulayan şirketler (Küçük Şirketler), KGK düzenlemesi doğrultusunda amortisman ve kıdem karşılığı düzenlemelerine uygun olarak finansal tablolarını hazırlamakla

¹⁰²⁰ Her ne kadar, KGK bu yönde eleştirilere verdiği cevabında “1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde hüküm altına alındığı üzere, söz konusu düzenlemenin amacı “vergi mevzuatına uygun mali tablolar üretilmesini sağlamak” olmayıp, bilakis “bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasını sağlamaktır.” Açıklamasını yapsa da kanaatimizce aynı duyuru kapsamında yer alan beyanları çelişkilidir.

yükümlüdür¹⁰²¹. MSUGT uygulamaya zorunlu olan sermaye şirketi yönetim organları kanaatimizce hukuki sorumluluk riski altındadır. Şöyle ki, MSUGT uygulayan ve özellikle ilave hususları dikkate almayan (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayırmayan) ve bunun yanı sıra VUK düzenlemeleri uyarınca değerlendirme yapan sermaye şirketlerinin finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun olmayacağı ve dürüst resmi vermeyeceği kanaatimizce açıktır¹⁰²². Bu noktada bağımsız denetime tabi olmayan şirketlere TMS /BOBİ FRS uygulama özgürlüğünün, tercih imkanının verilmemiş olması da ayrı eleştiri konusudur. Özel hukukta sözleşme özgürlüğü esastır ve sınırı emredici hukuk kuralları, kamu düzeni, kişilik hakları ve ahlak kuralları ile sınırlandırılmıştır (BK m.27)¹⁰²³. Sözleşme özgürlüğünü sınırlandırmanın amacı, önce sözleşmeye taraf olanları sonrasında da kamu düzenini korumaktır. Muhasebe düzeni sadece taciri değil aynı zamanda pay sahipleri ve menfaat sahipleri başta olmak üzere kamuyu ilgilendirdiği için tacirin muhasebe düzenini gerçekleştirmedeki özgürlüğü sözleşme özgürlüğüne göre daha çok sınırlandırılmıştır¹⁰²⁴. Muhasebe düzenini kurmakla yükümlü olan yöneticinin özgürlüğü, emredici hukuk kuralları ve genel

¹⁰²¹ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 90, yazar tarafından kanuni yedek akçe, amortisman ve karşılık ayırmanın ve pasifte göstermenin sermaye şirketlerinde yöneticiler için bir mükellefiyet olduğu vurgulanmıştır. Vergi Hukuku açısından bu kalemler vergi matrahının düşmesine sebep olur. Buna rağmen vergi hukuku bilançoda görülen karın gerçek kar olmadığını kabul etmiştir.; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 536; Ali Atilla Perek & Çağrı Aksoy Hazır, **FAVÖK (EBİTDA) Faiz, Vergi, Amortisman Öncesi Karın Hesaplanması, Finansal Tablo Analizi Ve Şirket Değerlemede Kullanımı**, Türkmen Kitap Evi, 2016, s. 165;

¹⁰²²

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TMS/duyuru14kas%C4%B1m_TMS_Uygulama_Kapsam%C4%B1_Disinda_Kalanlar.pdf, 25.07.2017 yer alan açıklama da açıkça yer verildiği üzere “Ayrıca, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifi arasındaki farklılık ve benzerlikleri tespit etmek amacıyla bir komisyon oluşturulmasına karar verilerek konu hakkındaki çalışmalara başlanmıştır. Söz konusu çalışmanın tamamlanmasıyla, Kurum tarafından 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu ulusal raporlama çerçevesi oluşturulacaktır. Söz konusu düzenlemeler, mevzuat uyarınca TMS’lerin cüz’ü addolunacaktır. Bu itibarla, uluslararası standartlarla tam uyumlu TMS’ler uluslararası raporlama çerçevesi, Kurum tarafından oluşturulacak söz konusu düzenlemeler ulusal raporlama çerçevesi olarak “Geçerli Raporlama Çerçevesini” oluşturacaktır. 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu ulusal raporlama çerçevesi oluşturuluncaya kadar, söz konusu Kurul Kararı çerçevesinde yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına devam edilecektir.” Yapılan açıklamadan da görüldüğü üzere, KGK tarafından MSUGT ile TMS uygulaması arasında önemli farklılıkların olduğu açıktır.;

¹⁰²³ Rauf Karasu, **Anonim Şirketlerde Emredici Hükümler İlkesi**, Yetkin, 2 Bası, 2015, s. 29 yazar tarafından anonim şirketlerde sözleşme özgürlüğü; “pay sahiplerinin şirkete ve birbirlerine karşı hak, yetki ve yükümlülüklerini dolayısıyla şirketin iç ilişkilerini esas sözleşme ile düzenleme ve değiştirme özgürlüğü” olarak tanımlanmıştır.

¹⁰²⁴ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.32;

kabul görmüş muhasebe kuralları ile sınırlıdır¹⁰²⁵. *Karayalçın* tarafından yer verilen bu tespitler dikkate alındığında günümüzde MSUGT'nin bağımsız denetim kapsamı dışında kalan küçük sermaye şirketlerinde zorunlu olarak uygulama alanı bulması şirketin, pay sahiplerinin, menfaat sahiplerinin ve kamunun menfaatlerini korumaktan uzak sadece vergi menfaatlerini korumaya yöneliktir. Bu sebeple uluslararası standartlar ile uyumlu, modern, ticari raporlama, yıllık bilanço esaslarını temel alan, gerçeğe ve ihtiyaca uygun faaliyet sonuçlarının oluşmasına imkân veren ve dürüst resim ilkesi amacına sadık finansal raporlama çerçevesinin küçük işletmeler için de bir an önce uygulanması gerekmektedir.

TTK 553. maddesinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin olarak, kanundan ve sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlal edildiği hallere ilişkin bir kusur sorumluluğuna yer verilmiştir. Bu kusurlu fiilleri ile hem şirkete hem de pay sahiplerine zarar veren yönetim kurulu üyeleri verdikleri zararlardan sorumludurlar. Dürüst resim ilkesine aykırı ve kusurları ile düzenledikleri finansal tablolardan dolayı pay sahiplerinin ve alacaklıların uğradıkları zararlardan yönetim kurulu sorumludur.

C. Anonim Şirketlerde Karın Belirlenmesi ve Dağıtımı

Bir sermaye ortaklığı olan anonim ortaklığın amacı kar elde etmek ve dağıtmaktır. Bu amaç tüm ortaklıkların olduğu gibi anonim ortaklığında temel amacdır. Anonim ortaklık pay sahipleri oybirliğiyle kabul etseler bile ideal amaçlı bir dernek gibi çalışamazlar¹⁰²⁶. Doktrinde, kar payı, anonim şirkete konulan sermaye payı için dönem sonunda dağıtılabılır net dönem karından veya serbest yedek akçelerden ayrılan ve her ortağa nakden ödenen para¹⁰²⁷, dağıtılmasına genel kurul tarafından karar verilen, pay sahiplerine şirket tarafından ödenmesi gereken ve miktarı belli kısım, geniş anlamı ile net dönem karından pay sahiplerinin pay alma hakkı, dar anlamı ile genel kurulun net dönem karı veya ihtiyati yedek akçelerden dağıtımına karar

¹⁰²⁵ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.33;

¹⁰²⁶ Hasan Pulaşlı, “Türk, İsviçre Ve Alman Hukukuna Göre “İktisadi Amaç” Kavramının Şirket Ve Dernekler Bakımından Değerlendirilmesi”, **BATİDER**, C.32, S. 2, 2016, s. 70;

¹⁰²⁷ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, s. 127

verdiği hak¹⁰²⁸, anonim şirkette ödenmiş sermaye payı için, dönem sonunda, dağıtılabilir net dönem karından veya serbest yedek akçelerden, genel kurul tarafından dağıtılmasına karar verilen ve yönetim kurulu tarafından pay sahiplerine nakden ödenmesi gereken karın belirli bir parçası¹⁰²⁹ olarak tanımlanmıştır¹⁰³⁰.

Şirketin, yıllık bilançosunda karlılık durumunun belirlenmesi, karın ne kadarının dağıtılacağına ilişkin dağıtım kararının şirket yönetim kurulunca kararlaştırılması, bu kararın incelenmek üzere, şirket pay sahiplerinin incelemesine sunulması ve genel kurulda kar dağıtım kararının alınması kar dağıtım sürecinin aşamalarıdır. Öncelikle dağıtılabilir bir karın olması, şirketin yıllık bilançosunda net dönem karı elde etmiş olmasına bağlıdır. TTK m. 507 uyarınca her pay sahibi, payı oranında, kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre belirlenmiş net dönem karına katılma hakkına sahiptir. Bunun bir sonucu olarak da kar dağıtımına ilişkin bir karar alınabilmesi şirketin net dönem karı elde etmiş olmasına bağlıdır. Pay sahibinin “net dönem karı” üzerindeki oransal hakkı soyut değil, artık somut bir haktır.

Hesaplanacak net dönem karı TTK m. 508/2 uyarınca yıllık bilançoya göre belirlenir. Şirketin elde ettiği net dönem karından ve serbest yedek akçelerinden şirket ortağının kâr payı ödenir (TTK m. 509). Net dönem karı, dönem karına göre hazırlanır. Dönem karı / ticari kar / bilanço karı ise yıllık bilançoya göre belirlenir. Yıllık bilançoju uygun raporlama çerçevesine göre hazırlamakla yükümlü olan da şirket yönetim kurulu finansal tablonun dürüst resminden de sorumludur¹⁰³¹.

1. Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Alan Bilanço Çeşitleri

Hukukumuzda düzenlenmesi gereken birden fazla bilanço bulunmaktadır. Bunlar TTK 508/II de düzenlenen yıllık bilanço, TTK 68/I de düzenlenen açılış

¹⁰²⁸ Karahan, Sami / Bozgeyik, Hayri; Şirketler Hukuku, 2 Baskı, Konya, 2013, s. 637;

¹⁰²⁹ Salih Canöz, **Anonim Şirketlerde Kar Payının Tespiti Ve Dağıtılması**, 2. Baskı, Seçkin, 2015, s. 24

¹⁰³⁰ Yaşar Can Göksoy, Anonim Ortaklıkta Payın Rehni, Seçkin, 2001, s. 229; Konuya ilişkin ayrıntılı tanımlar için: Aslı E. Gürbüz Usluel, **Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Kar Payı Alma Hakkı**, BTHAE, Ankara, 2016, s.9-12; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 113-114;

¹⁰³¹ Wild & Weinstein & Bisacre, **Company Law**, 2009, s. 168;

bilançosu, TTK 540/I de düzenlenen tasfiye bilançosu ve TTK 376/III düzenlenen ve şirketin borca batık olması veya mali durumunun bozulması hallerinde düzenlenen ara bilanço TTK’da yer alan bilanço türleridir¹⁰³². Bilançolar gerek düzenlenme sebepleri ve gerekse de izledikleri amaç bakımından birbirinden ayrı ve değişik anlamlar taşırlar¹⁰³³.

a. Yıllık Bilanço

Ticari bilanço da amaç belli bir zaman içinde elde edilen sonuçları (kar ve zarar durumu ile belli bir tarihteki malvarlığı durumunu) bir tablo halinde göstermektir¹⁰³⁴. Yönetim kurulu yıllık bilançoya dayalı olarak net dönem karını hesaplar¹⁰³⁵. Şirket kar elde etmiş ise, bu karın ne şekilde kullanılacağına ilişkin planı ve kar dağıtım önerisini yönetim kurulu hazırlar (TTK m.375/1.f). TTK 515 maddesi gereğince, bir şirketin kar ve zarar hesapları şirketin o mali yıla ait kar ve zararı hakkında dürüst resmi vermelidir¹⁰³⁶. TTK 515 maddesinin bir üst hukuk normu olması ve emredici niteliği sebebi ile gerekli görüldüğü takdirde raporlama çerçevesine ya da gerekliliğe aykırı davranılabilir. Bu yüzden karın ölçülebildiği pek çok farklı yöntem olduğu durumlarda dürüst resmi verecek değerlemelerin yapılması çok önemlidir.

Yıllık bilanço, TTK m. 69 gereğince açık ve anlaşılır ve gerçeği yansıtan şekilde ve TTK 515 maddesi gereğince dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlanır. Sonuç olarak yıllık bilanço net karın dürüst resmini vermelidir¹⁰³⁷. TTK 515 dürüst

¹⁰³² Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 59; Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 602, par. 1257;

¹⁰³³ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 59;

¹⁰³⁴ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.37 ve 43;

¹⁰³⁵ Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 41, yazar, hesap dönemi sonuçlarını tesbit eden bilançoya sonuç (başarı) açıklama bilançosu da dendiğini ve bu bilançoda önemli olan dönem sonucunun kar veya zarar olarak belirlenmesi olduğunu vurgulamıştır. Dönem sonu bilançosu, şirketin faaliyet dönemi sonundaki faaliyet sonuçlarını ve envanter ve bilanço günündeki işletmenin genel mali durumunu bildirmek gibi iki fonksiyonu vardır.;

¹⁰³⁶ Aurélien Barakat, “Les Incidences Fiscales Du Nouveau Droit Comptable”, **Revue De Droit Fiscal**, par. 236; Lewis & Pendrill, 2004, s. 83;

¹⁰³⁷ Reha Poroy & Ünal Tekinalp & Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I**, 13 Bası, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 699; Gürbüz Usluel, Kar Payı, 2016, s. 67;

resim ilkesinin amacı, ortaklığın gerçek varlık ve finansal durumunun olduğundan daha iyi veya kötü gösterilmesinin önüne geçmek ve bu sayede başta ortaklık alacaklıları olmak üzere kredi verenler ve yatırımcılar başta olmak üzere, şirket paydaşlarını korumak, gerçeğe aykırı kar dağıtımını önlemek ve pay sahiplerine şirketin gerçek durumu hakkında tam bir bilgi vermektir¹⁰³⁸.

TTK 509/3 maddesinde düzenlenen kâr payı avansı sistemine uygun olarak yılda birkaç kez kâr payı dağıtılacak hallerde de yıllık bilanço esas alınır¹⁰³⁹. Buna karşın TTK m. 66/2 hükmü uyarınca hukukumuzda 12 aydan kısa süreli bilanço düzenlenmesi mümkün değildir. Bu kuralın tek istisnası ilk faaliyet yılıdır. Bu sebeple 12 aydan kısa süreli faaliyet dönemlerinin kabul edilmesi mümkün olmamakla birlikte faaliyet dönemi içinde, dürüst resim ilkesine göre hazırlanmış bilançolara dayalı olarak kâr payı avansı dağıtımı mümkündür¹⁰⁴⁰. Bu husus kâr payı avansı dağıtımına ilişkin TTK m. 509/3'e dayalı çıkarılan Kar Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ'in¹⁰⁴¹ 9. maddesinde açıkça "*Kâr payı avansı dağıtımına dayanak oluşturan ara dönem finansal tabloların Kanunun 515 inci maddesinde belirtilen dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı*" düzenlenmiştir.

b. Mali Bilanço

Mali bilanço ise kurumlar vergisinin belirlenmesi için hazırlanan ve vergi kanunlarını dikkate alan bilançodur ve bu şekilde hesaplanan kara; mali kar denir. Vergi bilançosunda amaç, vergiye tabi matrahı doğru ve tam olarak tespit edebilmektir¹⁰⁴². Mali bilanço veya vergi bilançosu değerlendirme ilkeleri bakımından yıllık bilançodan farklı olup, mali bilançonun hazırlanmasında yıllık bilanço esas alınır.

¹⁰³⁸ Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.696,

¹⁰³⁹ Eminoğlu, 2014, s. 276;

¹⁰⁴⁰ Canöz, 2015, s. 53

¹⁰⁴¹ Bu tebliğ için; RG, 09.08.2012, S. 28379;

¹⁰⁴² Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.37 ve 43 yazar mali bilançonun vergi yasalarına göre hazırlanmış bilanço olduğunu belirtmiştir.;

Yıllık bilanço ve mali bilanço arasında uygulamada karın miktarı konusunda farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, yıllık bilançoda gider olarak şahsi vergi ve cezalar, yapılan yasadışı harcamalar gibi kalemler gösterilebilirken, mali bilançoda kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler ayrımına uygun olarak hazırlanır¹⁰⁴³. Bunun yanı sıra değerlemedeki farklılıklar, amortisman ve ayrılan karşılıklarda her iki bilanço arasında farklılıkların oluşmasına sebep olur¹⁰⁴⁴. Hatta yıllık bilançosunda kar elde eden şirketlerin mali bilançolarında zarar göstermeleri ile sıklıkla karşılaşılmaktadır¹⁰⁴⁵. Örneğin yıllık bilançoda işletmelerin yaptıkları bağışların tamamı gider olarak gösterilebilirken mali bilanço açısından tamamının gider olarak gösterilmeleri mümkün değildir¹⁰⁴⁶. Benzer şekilde yedek akçeler ticari bilançoda karı azaltırken mali bilanço açısından bu mümkün değildir¹⁰⁴⁷.

2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Kar Çeşitleri

Hukukumuzda farklı kar kavramları bulunmaktadır. Bunlar dönem karı, net dönem karı, mali kar ve dağıtılabilir kardır¹⁰⁴⁸. Kâr payı, anonim şirketlerde konulan sermaye payı için, dönem sonunda dağıtılabilir net dönem karından veya serbest yedek akçelerden ayrılan ve her ortağa nakden ödenecek paraya denir¹⁰⁴⁹. Kâr payı dağıtım kararı verme genel kurulun yetkisindedir¹⁰⁵⁰. Genel kurul bu kararı verirken yönetim kurulu tarafından kurulan muhasebe düzenin ve hazırlanan finansal tablolarda yer alan faaliyet sonuçlarını kullanır.

¹⁰⁴³ Nazmi Karyağdı, **Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı**, 4. Bası, 2014 s. 32

¹⁰⁴⁴ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, *Ticari İşletme Hukuku*, 2015, s. 603, par. 1257, TTK 75/I hükmü uyarınca gerçekleşmesi şüpheli yükümlülüklerle ilişkin olarak karşılık ayrılması zorunludur.; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 536, Genel olarak normal ve azalan bakiyeler usulü olmak üzere iki türlü amortisman vardır. Vergi mevzuatı azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilmesine izin vermektedir. Ancak bir kez normal usul seçilmişse ise azalan bakiyeler usulüne geçilmesi mümkün değildir. SPK mevzuatında ise her iki yöntemde de geçerlidir. İşletmeler uyguladıkları yöntemi makul bir gerekçeyle dayanarak değiştirebilirler. Ancak bu değişikliğin dipnotlarda açıklanması zorunludur.;

¹⁰⁴⁵ Karayalçın, *Muhasebe Hukuku*, s. 43; Karyağdı, 2014, s. 30;

¹⁰⁴⁶ Canözü, 2015, s. 56;

¹⁰⁴⁷ Mustafa Kocaman, **VUK ve TTK Açısından Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**, 2008, s. 6

¹⁰⁴⁸ McGee, The “True and Fair View Debate”, 1991, s. 881;

¹⁰⁴⁹ Karayalçın, *Muhasebe Hukuku*, 1988, s.127;

¹⁰⁵⁰ Oğuz Kürşat Ünal, **Sermaye Piyasalarında Halka Açık Anonim Ortaklıklar**, Nobel, 1999, s.49;

a. Dönem Karı / Ticari Kar / Bilanço Karı

Dönem karı, TTK m. 144 birleşme, TTK m. 165 bölünme, TTK m. 184 tür değiştirme, TTK m. 376/2 iflasın ertelenmesi ve TTK m. 376/3 borca batıklık ve TTK m. 507 kar dağıtımı gibi hususlarda önem arz eder. Dönem karı TTK hükümlerine göre hesaplanan, TMS uygulamasının sonucu olarak hesaplanacak olan kar olarak karşımıza çıkar. Dönem karı veya ticari kar gelir tablosunda yer alan dönem karı olup uygulamada vergi öncesi kar olarak da anılır¹⁰⁵¹. Ticari kar yıllık bilançoğa göre hesaplanır. Yıllık kar öncelikle gider tablosuna göre belirlenir ve çıkan sonuç bilançoğa geçirilir.

b. Mali Kar

Vergi kanunlarına uygun olarak hazırlanan ve mali bilançoğa göre hesaplanan mali karıdır. TMS 12 “*vergiye tabi karı*”; vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre hesaplanan ve üzerinden vergi ödenen kar olarak tanımlamıştır. Bu noktada GVK 38. maddesi uygulama alanı bulur.

c. Net Dönem Karı

6102 sayılı TTK ile mehzaz kanunda yer alan safı kar¹⁰⁵² kavramı yerine net dönem karı kullanılmaya başlanmıştır. Net dönem karı TTK sistematüğinde önemli bir kavram olup bunun sebebi, kâr payının net dönem karından dağıtılabilecek olmasıdır. TTK 508/2 fıkrasında net dönem karının yıllık bilançoğa göre belirlenmesi düzenlenmiştir.

Net dönem karı ile dönem karı arasındaki fark, net dönem karına dönem karından geçmiş yıl zararlarının indirilmesi sonucunda ulaşılmasıdır. Aynı zamanda

¹⁰⁵¹ Canözü, 2015, s. 53

¹⁰⁵² Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 114 yazar tarafından, işletme faaliyetleri dolayısı ile elde edilen hasılatıtan dönem giderlerinin çıkarılması ile geriye kalan tutarın gayri safı karı gösterdiği ve gayri safı kardan amortisman ve karşılıklar ile anonim şirkete ait ödenecek vergiler indirildikten sonra geri kalan tutarın safı kar olduğu vurgulanmıştır.;

şirketin kurumlar vergisi de dönem karından düşülür¹⁰⁵³. Doktrinde de dönem karından mali yükümlülüklerin düşülmesi gerektiği ve bu suretle net dönem karına ulaşılacağı ifade edilmektedir¹⁰⁵⁴. Ayrıca birinci kanuni yedek akçelerin de TTK 519 maddesi uyarınca dönem karından düşülmesi ve net dönem karının hesaplanması gerekmektedir¹⁰⁵⁵. Türk Ticaret Kanunu'nun gerekçesinde ise “net dönem karı”; bilânço zararı düşüldükten sonra kalan kâr olarak tanımlanmıştır.

TTK 507/1 maddesinde pay sahibinin “*net dönem karına katılma hakkı*” bulunduğunu belirtmiştir. Ayrıca net dönem kârı, Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan bir kavramdır. Net dönem karı kavramı aynı zamanda kanunun 509. maddesinde de kullanılmıştır. TTK m. 509 gerekçesinde net dönem karına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre kâr payı ancak net dönem karından dağıtılabilir (TTK m. 509/2). Benzer hüküm limited şirketler için, TTK 608/1 maddesinde yer almıştır. SPK II-19.1 Kâr Payı Tebliği¹⁰⁵⁶,’nde de “kâr payı”; hesap dönemi itibariyle net dönem karından dağıtılmasına karar verilen tutar olarak tanımlanmıştır. Benzer bir tanımda Kar Payı Avansı Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ¹⁰⁵⁷,’de yer almıştır. Buna göre tebliğin 4. maddesinde kâr payının net dönem karından genel kurulca dağıtılmasına karar verilebileceği üzerinde durulmuştur.

Net dönem karı, TTK 519. maddesinin gerekçesinde geçmiş zararların düşülmesinden sonra kalan kar olarak tanımlanmıştır. Karın geçmiş yıl zararlarının düşülmesinden sonra bulunacak net dönem karın dağıtılması sermayenin korunması ilkesinin bir gereğidir. TTK 519/3 maddesinde de serbest yedek akçeler tanımlanmıştır. Buna göre serbest yedek akçelerde, genel yedek akçelerin, şirket

¹⁰⁵³ Erdem Ateşgaoğlu, **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı**, 12 Levha, 2012, s. 42,

¹⁰⁵⁴ Poroy & Tekinalp & Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I**, 2014, s. 714; Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, s. 114;

¹⁰⁵⁵ Ali Murat Sevi, **Anonim Ortaklıkta Sermayenin Oluşturulması Ve Pay Sahiplerine İade Edilmesi Yasağı**, Seçkin, 2013, s. 77; Canözü, 2015, s. 58;

¹⁰⁵⁶ Bu tebliğ için; RG. 23.01.2014, S. 28891;

¹⁰⁵⁷ Bu tebliğ için; RG, 09.08.2012, S. 28379;

sermayesinin yarısını aşan kısmıdır. Bunun yanı sıra esas sözleşme ve genel kurul kararları ile ayrılan akçelerde serbest yedek akçedir.

Ayrıca TTK 75. maddesi uyarınca gerçekleşmesi şüpheli yükümlülükler ve askıdaki işlemlerden doğacak muhtemel kayıpları için TMS’de öngörülen kurallar uyarınca karşılık ayrılması kararlaştırılmıştır¹⁰⁵⁸. Bu karşılık da bilanço karından / dönem karından ayrılır. Şüpheli borçlar, askıdaki işlemler, gelecekte yerine getirilecek borçlardan dağılması muhtemel kayıplar bu kapsamda değerlendirilir. Sonuç olarak, dönem karından geçmiş yıl zararları, kanunen kabul edilmeyen giderler, şirketin ödemekle yükümlü olduğu kurumlar vergisi yükümlülüğü başta olmak üzere vergisel yükümlülükler, birinci kanuni yedek akçeler ve esas sözleşme ile ayrılan yedek akçeler düşülerek net dönem karı bulunur¹⁰⁵⁹.

d.Dağıtılabilir Kar

TTK 509/2 maddesinde karın, net dönem karı ve serbest yedek akçelerden dağıtılabileceği düzenlenmiştir. Buna göre dağıtılabilir kar, en iyi şartlarda net dönem karı ve serbest yedek akçeler toplamını ifade etmekte olup, genel kurulun kâr payı dağıtılmasına müsait olan kardır¹⁰⁶⁰. Dağıtılabilir kar, şirkette serbest yedek akçenin olmadığı durumlarda net dönem karına eşit olabilir.

3. Yönetim Kurulunun Net Dönem Karını Belirleme / Yıllık Bilanço Hazırlama Yükümlülüğü

Kar dağıtım kararı genel kurulda alınır. Bu husus TTK m. 409/1 maddesinde yer alan, “*karın kullanım şekline ve dağıtılacak kar ve kazanç paylarının kullanım şekline ilişkin müzakere yapılır ve karar alınır*” hükmünün bir sonucudur. TTK m. 408/2.d bendi genel kurulun devredilemez yetkileri arasında; finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması

¹⁰⁵⁸ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 603, par. 1257;

¹⁰⁵⁹ Gürbüz Usluel, Kar Payı, 2016, s. 13

¹⁰⁶⁰ Gürbüz Usluel, Kar Payı, 2016, s. 14; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 115;

dâhil, kullanılmasına dair kararların alınmasına yer verilmiştir¹⁰⁶¹. Her ne kadar kar dağıtım kararı genel kurulda alınsa da karın ne şekilde kullanılacağı, kar dağıtımının yapılıp yapılmayacağı, bir başka deyişle net dönem karının hesaplanması ve planlanması yönetim kurulunun sorumluluğudur¹⁰⁶². Yönetim kurulu şirketin dürüst resmini veren finansal tablolara dayalı ortaya koyacağı net dönem karı ve buna bağlı olarak hazırlayacağı kar dağıtım planı genel kurulun üzerinde müzakere edeceği çalışmalar¹⁰⁶³. Elbette bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerde hazırlanan finansal tabloların denetimi de yapılacaktır. Ayrıca hesaplanan net dönem karına dayalı olarak yönetim kurulunca hazırlanan kar dağıtım önerisi ve finansal tablolar,

¹⁰⁶¹ Buket Sayın Önal, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, Adalet, 2008, s. 95;

¹⁰⁶² Van Hulle, *The True And Fair View*, 1997, s.716, yazar tarafından topluluk şirketlerine ilişkin Waltraud Tomberger v. Gebriider von der Wettern GmbH davasında Mahkeme, hakim şirketin yavru şirketin yıllık karını finansal tablolarında göstermesinin dürüst resmin verilmesi için gerekli olduğu yönündeki karara yer verilmiştir. Ordelheide, *A German Perspective I*, 1993, s. Tomberger/Wettern davası bağlamında Avrupa Adalet Divanı'nın "dürüst resim ilkesinin" uygulanmasının mümkün olduğunca Dördüncü Direktifin 31. Maddesinde belirtilen genel ilkeler ışığında gerçekleşmesinin zorunlu olduğuna karar verdiğini savunur. Adalet Divanı'nın Dördüncü Direktifte ilkeye ortak bir anlam bulduğunu ve bunu da direktifteki muhasebe ilkeleri tarafından belirlendiği Ordellheide tarafından savunulmuştur.; David Alexander, "Truer And Fairer. Uninvited Comments On Invited Comments", **European Accounting Review**, V. 5, N. 3, 1996, s.486, yazar Avrupa Adalet Divanı'nın davayı "Avrupalı bir bağlamda değil, Avrupa içerisindeki ulusal bir bağlamda" değerlendirdiğini öne sürer ve verilen kararı eleştirir.; Wüstemann & Kierzek, 2006, s.98, yazarlar Tomberger/Wettern davası düşünüldüğünde, Avrupa Adalet Divanı'nın ulusal muhasebe düzenlemelerinin dördüncü direktifte yer alan dürüst resim ilkesi ile de uyumlu olarak değerlendirdiği anlamına geldiğini savunur.; Christopher Nobes, "Revenue Recognition And EU Endorsement of IFRS", **Accounting in Europe**, V. 3, 2006, p. 83, Wüstemann & Kierzek görüşlerine karşı çıkar. Nobes'a göre Avrupa Adalet Divanı'nın Tomberger/Wettern yargılamasında aldığı karar farklı topluluk ülkeleri arasında farklılık gösterebilecek niteliktedir. Bu bağlamda IFRS uygulamasının sadece belirli "istisnai şartları" karşılamadığı için uygulanmaktan vazgeçilmemesi gerektiğini savunur. Nobes açıkça IFRS uygulamasının istisnai hallerini sınırlı olarak belirlenmesine karşı çıkar ve ilkenin dinamik yapısını sınırlandırdığını savunur. Nobes ilkenin daha özgür bir uygulamayı hak ettiğini savunurken Avrupa Adalet Divanı'nın farkı yönde kararlar verebileceğini de iddia eder. Ancak Tomberger/Wettern davasında olduğu gibi Adalet Divanı yavru şirket karının hakim şirket finansal tablolarında gösterilmesi yönünde kararlar almaya devam etmiştir. Bu hususta Nobes, dürüst resim ilkesinin gerekliliklerinin dinamik bir konsept olduğunu ve nasıl ki, ulusal kanun koyucular dürüst resim ilkesi gerekliliklerini farklı şekillerde uygulayabiliyorlarsa, kanun koyucular ya da standartları düzenleyenlerin onun anlamını zorlama uygulamalar ile etkileyebileceklerini ve aynı şekilde şirketlerin yeni bir şirket politikası seçmek suretiyle bunu etkileyebileceklerini ileri sürmüştür. Nobes'a göre, dürüst resim ilkesi bu tip farklı uygulamaların varlığında ve muhasebe ışığında yorumlanmalıdır. Nobes, finansal tablo kullanıcılarının tamamlanma yüzdesi metoduna göre hesaplanmış kar anlaşmalarını görmeyi dileyebileceklerini ve bu durumda dürüst resim ilkesi görüşünü daha iyi anlatmak adına gerekli finansal tablonun hazırlanabileceğini savunur.;

¹⁰⁶³ Kırca & Şehirli Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. I**, 2013, s. 255; Wolfgang Schön, "Tax and Corporate Governance: A Legal Approach", Edited By Wolfgang Schön, **Tax And Corporate Governance**, Springer, 2008, s. 57;

şirket pay sahiplerinin incelemesine sunulmak üzere, genel kurul toplantısından en az on beş gün önce şirketin merkez ve şubelerinde bulundurulmalıdır.

Şirketin kar ve zararı yalnızca tek bir rakamla ifade edilmez ve şirketin elde ettiği karın niteliği hakkında kullanıcıların tamamen bilgi sahibi olmasına olanak sağlamak üzere sadece yeterli bilgi açıklandığı ve şirketin elde ettiği karın mahiyeti konusunda kullanıcılara tam bir bilgilendirme yapıldığı takdirde dürüst resim gerekliliği sağlanabilir¹⁰⁶⁴. Hesap kullanıcılarının karın sürdürülebilirliği ve şirketin işletmesini etkileyen durumların değişmesine karşı duyarlılığı üzerine fikir sahibi olmalarına olanak sağlamak için konuyla alakalı bilgi sahibi olmaları gerekmektedir¹⁰⁶⁵.

4. Net Dönem Karının / Yıllık Karın Belirlenmesinde 6335 Sayılı Kanun Değişiklikleri Karşısında Dürüst Resim İlkesi

6102 sayılı TTK öncesinde uygulamada bilinen iki kar vardı: bunlar ticari kar / dönem karı ve mali kâr¹⁰⁶⁶. 6102 sayılı kanun koyucu aslında yeni TTK’da ticari kar temelli bir yapı kurmayı hedeflemiştir. 6102 sayılı kanundan önceki dönemde ticari kar teknik anlamda gelir tablosunun en altında yer alan kar olarak uygulanmaktaydı¹⁰⁶⁷. Mali kar ise; gelir tablosunun vergiye geçerken hesaplanan, yani vergilendirilebilir karın hesaplanması sonucunda bulunan kar olarak karşımıza çıkmaktaydı¹⁰⁶⁸. 6102 sayılı kanunun yasalaştığı ilk hali, defterlerin TMS’ye göre tutulmasını, finansal tablolarında TMS/TFRS’ye göre hazırlanmasını düzenlemişti. Ancak 6335 değişiklikleri ile ticari defterlerin VUK’a göre tutulması yönünde yapılan

¹⁰⁶⁴ Flint, 1982, s.13, Schön, 2008, s. 57;

¹⁰⁶⁵ Flint, 1982, s.13; McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 882;

¹⁰⁶⁶ Refik Yaşar Durusoy, “Kar Payı ve Kar Payı Avansı Dağıtımı ile Yedek Akçeler”, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş dünyasına Etkileri”, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 167

¹⁰⁶⁷ Durusoy, 2014, s.167

¹⁰⁶⁸ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 62; Hasan Pulaşlı, **Corporate Governance – Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model**, BTHAE, Ankara, 2003, s. 10; Durusoy, 2014, s.167 – 168;

değişikliği, finansal tablolarını KGK tebliği¹⁰⁶⁹ kapsamında finansal tablolarını TMS/BOBİ FRS'ye göre hazırlayan ve MSUGT'ne göre hazırlayan şirketler değişikliği izlemiştir. Sonuç olarak günümüzde KGK kararı ile finansal tablolarını TMS/BOBİ FRS'ye göre hazırlayan ve net dönem karını belirleyen şirketler ile bu kapsam dışında kalan ve MSUGT'ne göre kar çıkaran şirketler bulunmaktadır. Her ne kadar 6102 sayılı kanundan önceki dönemde ki ikili yapının devam ettiği kabul edilebilse de kanaatimizce TTK 515. maddesi gözden kaçırılmaktadır.

Bu noktada şirketin hangi karı dağıtacağı da önemli bir sorundur¹⁰⁷⁰. Şirketin hem VUK/MSUGT hem de TMS'ye uygun yıllık bilanço hazırlaması durumunda her iki bilanço arasında önemli bir net dönem karı farkı oluşacağı bilinmektedir. Yıllık kar TTK 508/2 hükmü uyarınca yıllık bilanço'ya göre belirlenir¹⁰⁷¹. Yıllık bilanço, ticari bilanço olarak da uygulamada kullanılır ve ticari bilanço sonuç açıklar¹⁰⁷². Dağıtılacak kar yıllık bilanço üzerinden hesaplanacağı için özel bir öneme sahip olup, bu noktada bilançoda hâkim ilkeler ve değerlendirme ölçütleri işletmenin faaliyet sonucunu belirlemeye yöneliktir¹⁰⁷³. Sonuç olarak yıllık bilançonun amacı net dönem karını belirlemektir. Bu tespit genel kurula sunulacak olan kardır. Bu bilançoda işletmenin sürekliliği esas alınır ve bunu uygun amortisman oranları¹⁰⁷⁴ ve değerlemeler kullanılır. 6102 sayılı TTK'nın yasalaştığı ilk halinde TTK 64 maddesinin bir sonucu olarak ticari defterlerin TMS'ler ile uyumlu olmalarını ve finansal raporların da yine

¹⁰⁶⁹ Bağımsız denetime tabi olan şirketler için “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁷⁰ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 881, bu sorun yabancı doktrinde de kendisine yer bulmuştur. Yazar tarafından “Kar” terimi ile belirtilmek istenenin ne olduğunun önemli bir tartışma konusu olduğu vurgulanmıştır. Kar miktarının farklı amaçlar için farklı olabileceği belirtilmiştir. Muhasebe karı, mali kar ve dağıtılabilir kar sonuçlarının farklı olabileceği ve her durumda hesaplanan karın özellikle gelecek borçlara ilişkin olarak tahmin ve öznel yargılar içerebileceği vurgulanmıştır.;

¹⁰⁷¹ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 64, ticari bilançonun amacının pay sahiplerine dağıtılacak kar miktarını ortaya koymak olduğu vurgulanmıştır.; Oğuz Kürşat Ünal, **Sermaye Piyasalarında Halka Açık Anonim Ortaklıklar**, Nobel, 1999, s. 49; Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku, 2015, s. 286;

¹⁰⁷² Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 59, 67 ve 63, yazar ticari bilançonun değerlendirme bakımından serbestisini daha fazla olduğunu ve hemen her alanda hada geniş imkanlar bıraktığını belirtir.;

¹⁰⁷³ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 67-68;

¹⁰⁷⁴ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 536;

TMS'ler ile uyumlu olmasına yer verilmişti. 6102 sayılı yasa ilk tasarlandığı şekilde yasalaşsa idi hesaplanacak olan kar, bir başka ifade ile yıllık kar veya bilanço karı TMS'ye kavramsal çerçevede belirlenen muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara göre hazırlanmış olacaktı. Ancak 6335 sayılı Kanun ile 6102 sayılı TTK'nın ticari defterlere ilişkin düzenlemeleri büyük oranda değişmiştir. 6335 sayılı kanun ile gerçek ve tüzel kişi tacirlerin finansal raporlamada TMS uygulamaları sınırlandırılmış ve ticari defterlerin TMS ile uyumlu olmaları zorunluluğu kaldırılmıştır. Bugün için finansal raporlarını TMS ile uyumlu olarak hazırlamakla sadece KAYİK niteliğine sahip şirketler zorunludur. Bunların yanı sıra bağımsız denetime tabi olan şirketler BOBİ FRS uyarınca finansal tablolarını hazırlarlar. Bunların dışında bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketler için finansal raporlamanın MSUGT çerçevesinde raporlama yapması zorunludur.

Karın hesaplanması için ilk adım yıllık bilançonun hazırlanmasıdır. Zira net dönem karı yıllık bilançoya göre hazırlanır. TTK m. 68/3 anlamında şirketin finansal tabloları da bilanço ve gelir tablosudur. TTK m. 514/1 hükmü uyarınca her sermaye şirketinin yönetim kurulu bu finansal tabloları hazırlamakla yükümlüdür. Yıllık karın belirleneceği, yıllık bilanço dürüst resim ilkesine göre hazırlanması gerekir¹⁰⁷⁵. Yönetim kurulunun finansal tabloları şeffaf, güvenilir ve dürüst bir şekilde çıkarmaması, hem pay sahiplerine dağıtılacak karın gerçeği yansıtmamasına hem de pay sahiplerine ve kardan pay alacak diğer kişilerin kar üzerindeki haklarını ihlal edecek sonuçların ortaya çıkmasına neden olur ve bu durum yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu doğurur¹⁰⁷⁶.

Türkiye'de bağımsız denetim kapsamı dışında kalan sermaye şirketleri ticari defterlerini MSUGT'ne göre tutacak ve finansal tablolarını hazırlayacaklardır. Bu noktada şirketin hazırlamakla yükümlü olduğu ve MSUGT'ne göre hazırladığı bilanço ve gelir tablosu ile gelir tablosunda yer alan net dönem karı, karın dağıtımında esas alınacak mıdır? bu sorunun kanaatimizce cevaplanması gerekmektedir. Şöyle ki

¹⁰⁷⁵ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 67-68, ; yazar tarafından açıklanan karın “gerçek - true” olması gerektiği vurgulanmıştır. Çalışmamızın başında dürüst resim ilkesinin etimolojik kökenine ilişkin yaptığımız çalışmada “gerçek – true” kavramının dürüst resmin bir imgesi olduğunu belirtmiştik.; Gürbüz Usluel, Kar Payı, 2016, s. 268; Schön, 2008, s. 57;

¹⁰⁷⁶ Gürbüz Usluel, Kar Payı, 2016, s. 269

yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere yıllık karın yıllık bilanço'ya göre belirlenmesi gerekir ve bu bilanço mali bilanço'dan farklı bir amaca sahiptir¹⁰⁷⁷. Oysa MSUGT'ne göre yapılan raporlama VUK sistemine yakın bir raporlamadır. Gerek değerlendirme ilkeleri ve gerekse de amortisman ve kıdem karşılığının ayrılmasına ilişkin konularda MSUGT ile VUK uyum içindedir. Şunu açık bir biçimde söylemek gerekir ki; MSUGT uyarınca yapılan finansal raporlama gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu sağlamak noktasında TMS/BOBİ FRS çerçevesinin uzağındadır¹⁰⁷⁸. Bu sebeptir ki; KGK tarafından MSUGT uygulayan şirketlerin amortisman ve kıdem karşılığı ayırmaları doğrultusunda bir karar alınmıştır. Kararın amacı MSUGT'ne göre hazırlanan finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu sağlamaktır. Sonuç olarak TMS/BOBİ FRS ve MSUGT finansal raporlama konusunda farklı amaçlara sahiptir. Bu farklı amacın bir sonucu olarak her iki bilanço arasında başta değerlendirme ilkeleri olmak üzere amortisman ve işletmenin sürekliliği gibi konularda farklılıklar görülecektir.

TTK 508/2 maddesinin amir hükmü gereğince dağıtılabılır karın yıllık bilanço'ya göre belirlenmesi zorunludur. Bu sebeple kanaatimizce TMS/BOBİ FRS uygulaması dışında kalan sermaye şirketi yönetim kurulunun VUK'a göre hazırlanan mali bilanço dışında şirketin net dönem karını gösteren yıllık bilanço'yu da dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlaması kanaatimizce zorunludur. Şirketin yıllık bilanço'yu MSUGT'ne göre hazırlaması KGK düzenlemeleri çerçevesinde yasal olarak mümkün olsa da TTK 515 maddesi karşısında hukuken geçerli değildir. TTK 515. maddesinde “anonim şirket finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını” hazırlanması gerektiğine yer verilmiştir. Net dönem karının şirketin faaliyet sonuçlarından biri olduğu ve anonim şirketin finansal tablolarından biri olan yıllık bilanço'da düzenlendiği dikkate alındığında yıllık bilançonun ve buna bağlı olarak da net dönem karının dürüst resmi vermesi gerekmektedir. VUK'a göre değerlendirilmiş ve MSUGT'ne göre hazırlanmış yıllık bilançonun, kullanılan değerlendirme ilkeleri başta

¹⁰⁷⁷ Pulaşlı, Corporate Governance, 2003, s. 10

¹⁰⁷⁸ Nowotny, 2008, s. 103, yazar tarafından vergi temelli raporlamanın dürüst resim ilkesini deforme ettiği görüşünü savunmuştur.;

olmak üzere şirketin faaliyet sonuçlarına ilişkin “dürüst resmi” vermesi kanaatimizce mümkün değildir. Herşeyden önce TTK 515 maddesi gereğince yıllık bilançonun gerçeğe uygun değerlendirme anlayışı başta olmak üzere, Türkiye Muhasebe Standartları’na göre hazırlanması gerekmektedir¹⁰⁷⁹. MSUGT’ne göre hazırlanan ticari defterler ve finansal tablolar dürüst resmi verdikleri takdirde yıllık bilanço niteliğinde oldukları ve net dönem karının hesaplanmasında dikkate alınabileceği kabul edilebilir.

Doktrinde VUK’a göre hesaplanan kar ile yıllık bilançoya göre hesaplanan karın arasında fark olması, örneğin birinin diğerinden yüksek olması durumunda hangi karın dağıtılması gerektiği sorunu üzerinde durulmuştur¹⁰⁸⁰. Örneğin yıllık bilançodaki karın; VUK’a göre hazırlanan mali bilançodaki kardan fazla olduğu ve tamamının dağıtılmak istendiği durumlarda ticari bilançoya göre dağıtılan karın VUK’a göre tutulan ticari defterlerde ne şekilde muhasebeleştirileceği sorunu da gündeme getirilmiştir¹⁰⁸¹. Kanaatimizce bu hususta TTK 508/2 maddesinin amir hükmü gereğince dağıtılabılır kârın yıllık bilançoya göre belirlenmesi zorunludur. Yıllık bilanço TTK 515. maddesi uyarınca TMS’lere göre şirketin faaliyet sonuçlarının dürüst resmini veren bilançodur. Bu sebeple dürüst resmi veren bilançonun net dönem karının hesaplanmasında dikkate alınması ve TMS’lere göre hesaplanan net dönem

¹⁰⁷⁹ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 64, yazar ticari bilançonunun vergi bilançosunun temelini teşkil ettiğini ve bunun nedeninin her ikisinin de “dürüst muhasebe ilkelerine” göre değerlendirilmesi olduğunu vurgulamıştır. Günümüzde farklı iki muhasebe ilkesi olduğu ve işletmelere büyüklüklerine göre farklı muhasebe ilkelerinin uygulandığı dikkate alındığında kanaatimizce bugün için aynı kanıya varmak mümkün değildir.

¹⁰⁸⁰ Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s.44,

¹⁰⁸¹ Türk hukukunda bu konuda yegane çözüm Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılmış bulunan “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”in (Seri:XI No:20)79 Seri:XI No:26 Tebliğ 80 ile değişik 36 maddesinde yer almaktadır. Bu maddede, “ ... Enflasyona göre düzeltilmiş mali tablolarda bulunan net dönem karının, diğer tablolardaki net dönem karından daha az olması durumunda, kar dağıtımı için daha az olan tutar esas alınır ...” hükmü getirilerek, VUK Bilançosundaki karın TMS/TFRS Bilançosundaki kardan daha az olması halinde, daha az olan VUK Bilançosundaki karın esas alınacağı düzenlenmiştir. SPK 2004 yılında vermiş olduğu (2004/10 sayılı SPK Haftalık Bülteninde yayımlanmış olan) ilke kararında da, TMS/TFRS uygulayan ve bağımsız denetime tabi, “ ... hisse senetleri Borsa’da işlem gören anonim ortaklıklardan mali tablolarını Seri: XI, No: 20 Tebliği hükümleri çerçevesinde hazırlayanların, kar dağıtımında esas alacakları mali tabloların belirlenmesinde, söz konusu Tebliğ’in 36. maddesinde yer alan, “... enflasyona göre düzeltilmiş mali tablolarda bulunan net dönem karının diğer tablolardaki net dönem karından daha az olması durumunda kar dağıtımı için daha az olan tutar esas alınır ... hükmü saklıdır.” diyerek Tebliğ hükmünün varlığını muhafaza ettiğini açıklamıştır.

karının dağıtılması TTK 515 düzenlemesinin gereğidir. Defterin MSUGT'ne göre tutulduğu durumlarda dahil olmak üzere bağımsız denetime tabi olan¹⁰⁸² ve olmayan tüm şirketlerde TTK 515 düzenlemesinin bir sonucu olarak TMS'lere göre hazırlanmış yıllık bilançoya göre karın hesaplanması ve dağıtılması gerektiği kanaatindeyiz. Bu hususta doktrinde *Gürbüz Usluel* aksi görüşte olup, bağımsız denetime tabi şirketlerde dahi finansal tablolar VUK'a göre hazırlanmış ise (MSUGT'ni uygulayanlar) dağıtılacak karın da bu finansal tablolar çerçevesinde belirlenebileceği yönündedir¹⁰⁸³.

Bu noktada ki bir diğer muhtemel sorun da topluluk şirketlerinin finansal tablolarının konsolidasyonunda ortaya çıkacaktır. Örneğin topluluk şirketinin finansal tabloları TMS'ye göre konsolide ediliyor ancak bağlı şirketler VUK'a göre kar çıkartıyor ise konsolide tablolarda karın nasıl konsolide edileceği önemli bir soru işaretidir. Konsolidasyonda VUK' a göre hesaplanan karın mı dikkate alınacağı yoksa VUK karının TMS'ye uyarlanacağı belirsizdir. Kanaatimiz dağıtılabilir karın TMS'ye göre hazırlanmış yıllık bilançoya göre hesaplanabileceği yönünde olduğu gerekçesi ile konsolidasyon işlemlerinde de TMS'ye göre hazırlanmış yıllık bilançoya göre hesaplanmış karın dikkate alınması gerektiği yönündedir.

Yıllık faaliyet raporunda da kâr payına yer verilir. Buna göre yıllık faaliyet raporunun finansal durum bölümünde anonim şirketin kar dağıtım politikasına ilişkin bilgiler ve kar dağıtımı yapılmayacak ise gerekçesi ve dağıtılmayan karın nasıl kullanılacağıyla ilgili önerilerin sunulması gerekir. Aşağıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere şirket yıllık faaliyet raporu da dürüst resmi vermelidir. Bu yönü ile de hesaplanan net dönem karının dürüst resmi vermesi gereklidir. Denetçi sadece uygun raporlama çerçevesinin kullanıldığını ve kullanılan çerçevenin doğru uygulandığını denetlemekle yükümlü değildir¹⁰⁸⁴. Aynı zamanda gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu ve dürüst resmin varlığına da raporunda yer verir. MSUGT, KGK tarafından tercih edilen bir raporlama

¹⁰⁸² Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s.45, Özkorkut sadece bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerde karın TMS/TFRS bilançosuna göre dağıtılması gereğini savunmuştur. Ancak kanaatimizce TTK 514 – 515 ve 508/2 maddeleri uyarınca bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerde net dönem karını yıllık bilançoya göre belirlemeli ve yıllık bilançoğu TMS ile uyumlu olarak hazırlamalıdır.

¹⁰⁸³ Gürbüz Usluel, Kar Payı, 2016, s. 43;

¹⁰⁸⁴ Vecdi Can & Süleyman Uyar, **İşletmelerde Faaliyet Denetimi**, Nobel, Ankara, 2010, s.12;

çerçevesi olmasına karşın, kanaatimizce gerçeğe uygunluk ve dürüst resmi ilkesi konusunda hem şirket yönetiminden sorumlu olanları hem de MSUGT raporlaması kapsamında denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçileri uygulamada zorlayacak ve istenmeyen sonuçların oluşmasına sebebiyet verebilecek bir raporlama çerçevesidir.

TTK 553. maddesinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin olarak, kanundan ve sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlal edildiği hallere ilişkin bir kusur sorumluluğuna yer verilmiştir. Bu kusurlu fiilleri ile hem şirkete hem de pay sahiplerine zarar veren yönetim kurulu üyeleri verdikleri zararlardan sorumludurlar. Dürüst resim ilkesine aykırı yıllık bilanço düzenleyen veya yıllık bilançoya göre ve ticari bilanço usullerine uygun olarak net dağıtılabılır karı belirlemeyen yönetim kurulu bu fiillerinden dolayı pay sahiplerinin ve alacaklıların uğradıkları zararlardan sorumludur (TTK m.553).

5. Dürüst Resim İlkesi ve Gizli Yedek Akçe Ayrılammaması

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilmiş olan önemli değişikliklerden biri de gizli yedek akçe¹⁰⁸⁵ ayrılmasına ilişkin sistemin terk edilmiş olmasıdır¹⁰⁸⁶. Gizli yedek akçe, bilançoda görülmeyen ve bu sebeple genel kurulun denetimi dışında kalan, pay sahiplerinin bilgi alma hakkı olmadığı yedek akçeler gizli yedek akçelerdir. Gizli yedek akçeler şirket malvarlığının gerçeğin altında değerlendirilmesinden ileri gelebilir. Bu değişikliğin gerekçesi TMS'lerin gizli yedek akçenin ayrılmasına ve bu nitelikte akçe oluşmasına müsait olmamasıdır. Bunun bir sonucu olarak da 6102 sayılı TTK'da (eski TTK m. 460 da yer alan) gizli yedek akçeye olanak veren değerlendirme kuralları yer almamıştır. Karın dağıtımına ve yedek akçe ayrılmasına ilişkin olarak da TTK'nın TMS sistemine atıf yaptığı görülmektedir. Gerek "net dönem karının" ve gerekse de gizli yedek akçe ayrılmasına ilişkin TMS uygulamasının dürüst resim ilkesi kapsamında kanunda tercih edilmiş olduğu görülmektedir¹⁰⁸⁷.

¹⁰⁸⁵ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 46; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.124-125;

¹⁰⁸⁶ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 305, par. 14-35;

¹⁰⁸⁷ Sevgi Bozkurt Yaşar; **Anonim Şirketlerde İşadımı Kararı İlkesinin (Business Judgement Rule) Uygulanması**, 2014, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), s. 84 yazar tarafından; TTK'da, gizli yedek akçe ayrılmasına ilişkin bir hüküm bulunmadığı ve anonim şirketin finansal tablolarının

D.Yönetim Kurulunun Hesap Verme Yükümlülüğü Kapsamında Dürüst Resim İlkesi

Anonim ortaklıkta, ortağın bilgi alma hakkı, karşılığını yönetim kurulunun bilgi verme yükümlülüğü olarak bulmaktadır¹⁰⁸⁸. TTK'da bilgi verme yükümlüsü sadece yönetim kurulu değil aynı zamanda TTK 397/4 düzenlemesinin bir sonucu olarak denetçiler de sermaye şirketlerinde bilgi verme yükümlüsüdür¹⁰⁸⁹. Anonim şirket pay sahipleri için kanunda düzenlenmiş olan bu hak, aslında yönetim kuruluna ait olan bir yükümlülüğün sonucudur¹⁰⁹⁰. Anonimlik, sınırlı sorumluluk, payların devredilebilirliği, bağımsız denetim ve yöneticilerin hesap vermesi anonim ortaklığın temel yapısal özellikleridir. Bu özellikler anonim ortaklığı tanımlar, onu diğer ticaret ortaklıklarından farklılaştırır, pay sahibine fayda sağlar.

6102 sayılı yasa ile bilgi alma ve inceleme haklarına ilişkin önemli yenilikler getirilmiştir. İnternet sitesi açma zorunluluğu bulunan anonim ortaklıklarda, bilgi alma ve inceleme haklarının belirli sınırlar içinde internet üzerinden ve yerinden yapılabilmesi önemli bir yeniliktir. Bilgi alma hakkının TTK 200. maddesi çerçevesinde bağlı ortakları da kapsamı¹⁰⁹¹, bilgi verme yükümlülüğünün özenle yerine getirilmesi, bilgi vermede eşitlik, genel kurulun açık izni ve yönetim kurulu kararı ile pay sahibinin anonim ortaklık defter ve yazışmalarını inceleme müsaadesi verilebilmesi ve bilgi alma hakkının haksız yere reddedilmesi, cevapsız bırakılması veya ertelenmesi hallerinde mahkeme kararı ile hakkın kullanılabilmesi 6102 sayılı yasada bilgi alma ve hesap verme yükümlülüklerine ilişkin önemli düzenlemelerdir. Bilgi alma ve inceleme vazgeçilmez bir haktır.

yönetim kurulu tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun dürüst resim ilkesine göre düzenlenmesinin öngörüldüğü (TTK m. 515), TMS'nin ise gizli yedek akçe ayırmaya olanak veren bir değerlendirmeye müsait olmadığı belirtilmiştir.; Benzer yöndeki açıklamalar için Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s. 1567-1568, par. 149-150;

¹⁰⁸⁸ Kaya A, 2001, s. 161;

¹⁰⁸⁹ Kaya A, 2001, s. 162;

¹⁰⁹⁰ Kaya A, 2001, s. 179;

¹⁰⁹¹ Nesrin Akın Sunay, **Türk Hukukunda, Avrupa Birliği Hukukunda ve Amerikan hukukunda Finansal Grupların / Finansal Holding Şirketlerinin Düzenlenmesi ve Denetimi**, Legal, 2012, s. 194-195;

Anonim şirket hesaplarının, faaliyet sonuçlarının dürüst resmi vermesi şeffaflık ve hesap verilebilirlik ile olan yakın ilişkisidir¹⁰⁹². Şirket yönetim kurulu bu yönü ile sadece bağımsız denetçiye karşı değil tüm ortaklara karşı dürüst resme uygun raporlama yapmakla yükümlüdür¹⁰⁹³. Yönetim kurulunun, elbette, ortaklar dışında kalan diğer menfaat sahiplerine karşı da yükümlülükleri vardır. Pay sahiplerine mali hesap verme yükümlülüğü ve bilgi verme sorumluluğu menfaat sahiplerine bilinenlerden daha fazladır¹⁰⁹⁴.

Şirket yönetim kurulunun, pay sahiplerinin şirket hakkında bilgi sahibi olmalarına olanak sağlamak için açıklamaları gereken bilgi dürüst resmi veren bilgilerdir. Yönetim kurulu; devam eden işlerin belirsizliğinde hangi bilginin gerekli olduğu ve yıllık hesaplara dahil edilmesi gerektiği, belirli bir zamanda ve o zamanın ilgili koşullarında, şirketin gidişatı ve kar veya zarar durumu hakkında bilgi verebilmek için yıllık raporlarda hangi bilgilerin yer alması gerektiği yönündeki sorularının cevabı dürüst resim ilkesindedir¹⁰⁹⁵. Buna göre öncelikle finansal tablolar kanunun gerekli raporlama çerçevesine göre hazırlanmalıdır. Finansal tabloları oluşturan bilgilerin, örneğin şirketin varlıklarının da kanunen zorunlu değerlendirme ilkeleri ile uyumlu olması gerekmektedir. Sonrasında hazırlanan tüm finansal tabloların ihtiyaca ve işletmenin niteliklerine ve gerçeğe uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir,

¹⁰⁹² Alina Teodora Ciuhureanu & Nicolae Balteş & Hortensia Gorski, “Managerial Objectives Of The Annual Financial Statements. True and Fair View or “Users, be Careful!””, **Annals of the University of Petroşani, Economics**, V. 9, N.1, 2009, 165; Nowotny, 2008, s. 106;

¹⁰⁹³ Flint, 1982, s.11;

¹⁰⁹⁴ Karasu, 2015, s. 119;

¹⁰⁹⁵ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 882, bu finansal tabloların bir amacının da; şirketin yönetimiyle ilgili olmayan veya muhasebe uzmanı olmayan kişilere şirketle ilgili bilgi sunmak olduğuna çalışmada vurgu yapılmıştır. Bununla birlikte; çalışmada, hesapları hazırlayanların ve hesaplardan sorumlu olanların bu hesapların “şirketin yönetimiyle ilgili olmayan veya muhasebe uzmanı olmayan kişilere” bilgi verici ve yardımcı olmaları ile ilgilenmedikleri ve bu konuda istekli olmadıklarına yer verilmiştir. Hatta bu kişilerin hesapların bilgi vermeyen ve zor anlaşılır olmalarını istediklerine vurgu yapılmıştır. Bazı şirketlerin rakiplerinden çekinerek finansal tabloların kendi finansal durumları ile ilgili çok fazla ayrıntı içermemesi yönünde ki taleplerine yer verilmiştir. Bu durumun muhasebeciler üzerinde minimum düzeyde bilgi verilmesi yönünde bir baskı oluşturacağı belirtilmiştir. Bu durumun hesap kullanıcılarını olumsuz etkileyeceği, şirketin faaliyetleri hakkında kısıtlı bilgi sunacağı yönündeki risklere çalışmada yer verilmiştir. Dürüst resim ilkesinin bu iki zıt görüş arasında bir denge olduğu vurgulanmıştır.

anlaşılabilir olmalı ve zamanında sunulmalı, şeffaf ve güvenilir olmalıdır. Tüm bunların yanı sıra yönetim kurulu, en nihayetinde finansal tablonun dürüst resmi verip vermediğini değerlendirmeli, yapmış olduğu sübjektif kararları gözden geçirmeli ve dürüst resmin verildiği kanaatine ulaşmalıdır. Yönetim kurulu tüm bu yasal yükümlülükleri yerine getirmiş olmasına, TMS'leri uygulamış olmasına rağmen dürüst resmin sağlanmadığı görüşünde ise dürüst resmin verilmesi için finansal tablolarda gerekli değişiklikleri yapmalı ve bu değişiklikleri açıklamaları ile dipnotlarda belirtmelidir.

1.Olağan Genel Kurul Öncesi İnceleme Hakkı / Bilgi Verme Yükümlülüğü Kapsamında Dürüst Resim İlkesi

Pay sahibinin olağan genel kurul öncesinde, şirket finansal tablolarını, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu ve var ise bağımsız denetim raporunu inceleme hakkı vardır¹⁰⁹⁶. İncelemeye konu belgelerin, şirket merkezi ve şubelerinde genel kurul toplantısından en az 15 gün önce pay sahiplerinin incelemesine sunulmalıdır. TTK m 437/1 uyarınca incelemeye sunulacak belgeler; finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kâr dağıtım önerisidir. Bunlardan finansal tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süre ile merkezde ve şubelerde pay sahiplerinin bilgi edinmelerine açık tutulması zorunludur. Ayrıca her pay sahibi, gideri şirkete ait olmak üzere gelir tablosuyla bilançonun bir suretini isteyebilir.

Bununla birlikte TTK 1524/1 maddesinde yer alan belgeler ile TTK. m. 359(2), 399 (1), 420(1), 422(2), 428(1), 450(1), 455(1), 460(2), 461(3), 474(1), 483(1), 486(2) ve 541(1)'de belirtilen bilgilerin ve açıklamaların anonim ortaklığın internet sitesine de konulması şarttır. Finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun ve denetleme raporunun üç yıl sitede kalması gerekir. Bağımsız denetim kapsamında yer

¹⁰⁹⁶ Şaban Kayıhan, **6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Üst Gözetim**, 2011, s. 67;

alan ve bu kapsamda internet sitesi açmakla yükümlü olan anonim ortaklık pay sahiplerinin ilgili belge ve bilgilere internet üzerinden erişme imkânı vardır¹⁰⁹⁷.

Bilgi verme yükümlülüğü / inceleme hakkına konu olan tüm belgeler, yıllık faaliyet raporu, finansal tablolar kapsamında bilanço ve gelir tablosu TTK m. 515 dürüst resim ilkesine uygun hazırlanmalıdır. Yönetim kurulu bilgi verme yükümlülüğünü dürüst resim ilkesine uygun olarak yerine getirmelidir.

a. Genel Kurulda Bilgi Alma Hakkı

Her pay sahibi, genel kurulda şirketin durumu ve gidişatı hakkında yönetim kurulundan ve denetimin yapılış şekli ve sonuçları hakkında da denetçiden bilgi isteme hakkına sahiptir¹⁰⁹⁸. Bilgi alma inceleme yapma haklarının kullanılabilmesi için pay sahibinin herhangi bir gerekçeye ihtiyacı yoktur. Bilgi alma ve inceleme haklarının kullanılabilmesi için, şirketin kötüye gitmesi, sermaye kaybı veya borca batıklık emareleri göstermesi veya yolsuzluk gibi olumsuzluklara gerek yoktur. Bilgi alma ve inceleme yapmanın amacı aydınlanmaktadır. Bu aydınlanmanın sağlanmasından ve özenli bir şekilde hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmesinden de yönetim kurulu ve bağımsız denetçi sorumludur¹⁰⁹⁹.

Verilen bilginin kapsamı, anonim şirketin finansal tabloları, iş ve faaliyetleri, yatırımları, ticari ilişkileri ve bağlı ortaklıklarının durumudur. Bağlı ortaklıklara ilişkin TTK m. 200 düzenlemesi uyarınca hâkim şirketin her pay sahibi genel kurulda, bağlı şirketlerin finansal ve malvarlığıyla ilgili durumları ile hesap sonuçları, hâkim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle ilişkileri konusunda bilgi verilmesini isteyebilir. Şirketin finansal ve malvarlığı durumları ve hesap sonuçları verilecek bilginin kapsamını oluşturmaktadır. Bu noktada hesap sonuçları ile kastedilen şirketin kar/zarar durumu ve bunun sebepleridir¹¹⁰⁰. Bu kapsam ayrıca hâkim şirketin pay

¹⁰⁹⁷ Işık Özer, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirket Genel Kuruluna Elektronik Katılım”, **BATİDER**, C. 25, S. 4, 2009, s. 631;

¹⁰⁹⁸ Göksoy, 2001, s. 303; Kaya A, 2001, s. 55; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 59;

¹⁰⁹⁹ Kaya A, 2001, s. 5; İsmail Kırca & Feyzan Hayal Şehirali Çelik & Çağlar Manavgat; **Anonim Şirketler Hukuku C. 2/2**, Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü, Ankara, 2016, s.39-40

¹¹⁰⁰ Göksoy, 2001, 303-304; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.322, par. 14-76; yazara göre bilgi almanın kapsamı hesap sonuçlarına bir başka ifade ile kar/zarar durumuna ilişkindir. Yoksa pay sahipleri

sahibi hâkim ve bağılı şirketlerin pay sahipleri, yöneticileri ve bunların yakınlarıyla ilişkileri, yaptıkları işlemler ve bunların sonuçları hakkında bilgi isteyebilir. Bunun amacı topluluk içi ilişkiler hakkında bilgi sahibi olmaktır ve bu sayede menfaat paylaşımları ve dengeler anlaşılabilir¹¹⁰¹.

Yönetim kurulu, bilgi vermede TTK m. 357 uyarınca eşit davranmakla yükümlüdür. Yönetim kurulu bu noktada tüm pay sahipleri arasındaki dengeyi korumakla yükümlüdür. TTK 437/2 fıkrasında *“pay sahiplerinden herhangi birine bu sıfatı dolayısıyla genel kurul dışında bir konuda bilgi verilmişse, diğer bir pay sahibinin istemde bulunması üzerine, gündemle ilgili olmasa dahi aynı kapsam ve ayrıntıda bilgi verilir”* hükmünü öngörmüştür. Düzenlemenin amacı yönetim kurulu veya denetçinin eşit davranma yükümlülüğünü ihlal edecek nitelikteki davranışlarının önüne geçmek ve hâkim durumun kötüye kullanılmasını önlemektir.

Genel kurulda bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmesi sırasında da TTK 515. maddesi ile uyumlu olarak verilen bilginin; örneğin şirketin karlılık durumunun dürüst resmi vermesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra bilanço başta olmak üzere finansal tablolara dayalı olarak yapılacak açıklamalarda şirketin mali durumunun dürüst resmini içermelidir.

b. Genel Kurul Dışında İnceleme Hakkı

6102 sayılı Türk Ticaret kanunu ile pay sahiplerine genel kurul dışında da inceleme hakkı tanınmıştır¹¹⁰². Pay sahibi bu hakkını bir uzman aracılığıyla da kullanabilir. TTK 437/3 fıkrasında *“Şirketin ticari defterleriyle yazışmalarının, pay sahibinin sorusunu ilgilendiren kısımlarının incelenebilmesi için, genel kurulun açık izni veya yönetim kurulunun bu hususta kararı gerekir”* düzenlemesine yer verilmiştir. Bunun bir sonucu olarak da genel kurul dışında inceleme yapılabilmesinin ön şartı pay

bağılı şirketin işleri hakkında yani, yatırımlarım, günlük yönetim şeklini ve işlemlerini, politikalarım araştıran sorular soramaz. Çünkü “işler”, “faaliyetler”, “yatırımlar”, sadece o ortaklığın pay sahiplerini ilgilendirir. Kısaca sorular genel resmi görmeye ve anlamaya yöneliktir.; Ali Haydar Yıldırım, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Limited Ortaklık Müdürünün Hukuki Durumu**, Güncel, 2008, s. 63

¹¹⁰¹ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.322, par. 14-76;

¹¹⁰² Yıldırım, 2008, s. 63;

sahibinin genel kurulda soru sormuş olması ve sormuş olduğu soruya tatmin edici bir cevap alamamasıdır¹¹⁰³. Genel kurul bu toplantıda cevap verilmeyen soruların cevaplandırılması maksadı ile şirket defter ve yazışmalarının incelenebilmesi için onay vermesi gerekmektedir. Soru, izin talebi ve genel kurul kararı tutanağa geçirilmelidir¹¹⁰⁴. Pay sahibi soru sormuş, tatmin edici cevap alamamış, bu hususu tutanağa geçirtmişse izni, genel kuruldan sonra, izleyen toplantı için yönetim kurulundan da talep edebilir¹¹⁰⁵. Yönetim kurulu ve genel kurulun pay sahibinin talebini reddetmesi halinde pay sahibi TTK m. 437/5 hükmü uyarınca dava açabilir. İnceleme defter ve kayıtların, pay sahibinin sorusunu ilgilendiren kısımları ile sınırlı olarak yapılabilir ve kayıtların sadece soruyu ilgilendiren kısımları incelemeye açılabilir.

TTK 437/5 fıkrasında bilgi alma ve/veya inceleme yapma talebinin cevapsız bırakılmış/ reddedilmiş veya tatmin edici olmayan, hatta ilgisiz, baştan savma cevaplar verilmesi durumunda, pay sahibinin bilgi alma ve inceleme davası açabileceğine yer vermiştir. Talebin genel kurul tarafından reddedilmesi durumunda aynı talebin yönetim kuruluna götürülmesine gerek yoktur¹¹⁰⁶.

Uzman aracılığı ile yapılan incelemenin konusu dürüst resim ilkesi ile ilgili olabilir. Şirket finansal tablolarında şirketin faaliyet sonuçlarının dürüst resmi verip vermediği inceleme konusu olabilir.

c.Bağlı Ortaklıklar Hakkında Bilgi Alma

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda hâkim şirketin bağlı ortaklıklar ile olan ilişkilerine ilişkin olarak, hâkim şirket pay sahibine TTK 200 maddesinde özel olarak bilgi alma hakkı verilmiştir. TTK 200 maddesi ile hâkim ortaklığın pay sahiplerinin bu ortaklığın bağlı ortaklıkları hakkında bilgi almalarına olanak sağlamış, fakat onlara bağlı ortaklıkları doğrudan incelemek hakkını tanımamıştır.

¹¹⁰³ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.324, par. 14-79;

¹¹⁰⁴ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.324, par. 14-79;

¹¹⁰⁵ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.324, par. 14-79;

¹¹⁰⁶ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.324, par. 14-79;

Bağlı ortaklıklara ilişkin TTK 200 maddesi hâkim şirketin her pay sahibinin genel kurulda, bağlı şirketlerin finansal ve malvarlığıyla ilgili durumları ile hesap sonuçları, hâkim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle ilişkileri konusunda bilgi almasını düzenlemektedir¹¹⁰⁷. Bilginin alınabilmesi için, bir yolsuzluk veya olumsuzluğun varlığına ihtiyaç yoktur. Şirketin finansal ve malvarlığı durumları ve hesap sonuçları verilecek bilginin kapsamını oluşturmaktadır. Bu noktada hesap sonuçları ile kastedilen şirketin kar/zarar durumu ve bunun sebepleridir¹¹⁰⁸. Bu kapsam ayrıca hâkim şirketin pay sahibi, hâkim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri, yöneticileri ve bunların yakınlarıyla ilişkileri, yaptıkları işlemler ve bunların sonuçları hakkında bilgi isteyebilir. Bunun amacı topluluk içi ilişkiler hakkında bilgi sahibi olmaktır ve bu sayede menfaat paylaşımları ve dengeler anlaşılabilir¹¹⁰⁹.

Verilen bilginin sahip olması gereken bazı niteliklere de TTK 200. maddesinde yer verilmiştir. Öncelikle verilecek bilgi hesap verme ve dürüstlük ilkelerine uygun olmalıdır¹¹¹⁰. Bu noktada hesap verme ilkeleri ile dürüst resim ilkesinin kastedildiği, kanunun gerekçesinde yer almıştır¹¹¹¹.

d.Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme Raporu

Birleşme, bölünme ve tür değiştirme raporları hesap verme ilkesi bağlamında hazırlanan bilgi verme ve şeffaflık belgeleridir. Raporlar, TTK m. 146 (birleşme raporu), TTK m. 169 (bölünme raporu) ve TTK m. 186 (tür değiştirme raporu) birleşme bölünme ve tür değiştirme sözleşmelerinde yer alan gerekli kayıtları, ortaklık haklarını, hesaplama şekillerini ve birleşmenin ekonomik yararlarını içerir¹¹¹². Raporlar sürece katılan yönetim organları tarafından hazırlanır. Raporda amaç,

¹¹⁰⁷ Asuman Yılmaz, “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağlı Şirket Yönetim Kurulunun Bağlılık Raporu ve Bağlılık Raporunun Denetimi”, **BATİDER**, C. 31, S. 2, 2015, s. 101

¹¹⁰⁸ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.322, par. 14-76;

¹¹⁰⁹ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.322, par. 14-76;

¹¹¹⁰ Tuğrul Katoğlu, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim ve Limited Şirket Yöneticilerinin Ceza Sorumluluğu”, **BATİDER**, C. 29, S. 1, 2013, s. 21, dn.4;

¹¹¹¹ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.323, par. 14-77 ve s. 326, par. 14-87 verilecek bilginin dürüst resmi vermesi gerektiği belirtilmiştir.;

¹¹¹² Hülya Coştan, **Anonim Ortaklıklarda Bölünme**, Turhan Kitapevi, 2004, s. 68-69;

ekonomik yarar ve katkılar ve hukuki yapıyı açıklayan, aydınlatan bilgiler yer alır. Rapor dürüst hesap verme ve ilkelerine uygun olarak hazırlanır.

TTK m. 559 maddesinde birleşme, bölünme ve tür değiştirme raporlarının, yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış bulunmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan, belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı hâlinde bunlara katılanların sorumlu olduğu düzenlenmiştir. Ayrıca TTK 562. maddesinde bir cezai sorumluluğa da ver verilmiş ve 549 uncu maddede belirtilen belgeleri sahte olarak düzenleyenlerin bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağı düzenlenmiştir.

e. Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanması

Yıllık faaliyet raporu, Türk Ticaret Kanunu'nda münferit şirketler için öngörülmüş olan “şirketin işlerinin akışı ve her yönü ile durumu” nu açıklama amacını güden ve bu kapsamda, şirketin malvarlığı durumunu, finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, alacak/borç ilişkisini, özkaynağın yeterli olup olmadığını içeren, özellikle bilgi alma ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu bir yönetim kurulu yükümlülüğü olarak düzenlenmiştir¹¹¹³. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, TTK 515. maddesinde düzenlenen dürüst resmi verilmelidir¹¹¹⁴. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır (TTK m.516). Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir¹¹¹⁵. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır. Bu noktada

¹¹¹³ Tolga Ayoğlu, “Şirketin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi”, **Türk Ticaret Kanunu’na İlişkin İkincil Mevzuatın Değerlendirilmesi Sempozyumu**, Seçkin, 2014, s. ;35; Yıldırım, 2008, s. 132; Aslı E. Gürbüz Usluel, “Birleşme, Bölünme Ve Tür Değiştirme Yoluyla Yeniden Yapılanma İşlemlerinde Yöneticilerin Hukuki Sorumluluğu”, **BATİDER**, C.29, S.1, 2013, s. 152; Lowry & Reisberg, 2012, s. 196, İngiliz Hukukun’da 2006 İngiliz Şirketler Kanunu’nun 992. Maddesinde faaliyet raporunun hazırlanmasının yönetim kurulunun görevi olduğu ve raporun dürüst resmi vermesi gerektiği düzenlenmiştir.;

¹¹¹⁴ Yıldırım, 2008, s. 133; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.207, par. 12-35 yazar tarafından hesapverilebilirlik bağlamında önemli bir belge olduğu vurgulanmıştır.; Ayoğlu, 2014, s. 36; Marc Bauen & Robert Bernet & Nicolas Rouiller, **La Société Anonyme Suisse Droit Commercial - Loi Sur La Fusion - Droit Boursier - Droit Fiscal**, 2007,s. 364, par.892;

¹¹¹⁵ Ayoğlu, 2014, s. 36;

yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun olması ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması gerekmektedir. TTK 516. maddesinde yer alan “dürüst şekilde yansıtma” ifadesi TTK 515 maddesine bir göndermedir¹¹¹⁶. Bunun bir sonucu olarak yıllık faaliyet raporunda yer alan şirkete ait bilgilerin tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde yer alması gerekmektedir.

E. Dürüst Resim İlkesinin Yönetim Kurulunun İbrasına Olan Etkisi

Yönetim kurulunca hazırlanan finansal tablolar ve bağımsız denetime tabi şirketlerde denetim raporu genel kurula sunulur. Genel kurulda pay sahiplerinin onayına sunulan finansal tablolar ve denetim raporu genel kurulda oylanır. Bağımsız denetçinin olumsuz görüş vermesi veya görüş vermekten kaçınma durumunda ise finansal tablolar genel kurul gündeminde yer almaz. Olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınıldığı hallerde, TTK 403/5 hükmü uygulama alanı bulur ve finansal tabloların altı ay içinde kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun olarak hazırlanarak denetim raporu ile birlikte genel kurula sunulur. Bu süre zarfında genel kurulda finansal tablolara dayalı olarak ve özellikle kar/zarar hakkında bir karar alınamaz.

Yönetim kurulunun, genel kurula sunacağı yıllık bilançoya ilişkin bir düzenleme de TTK 424. maddesinde düzenlenmiştir. TTK 424. maddesi uyarınca bilançonun genel kurulda onaylanması yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve denetçilerin ibrası sonucuna yol açar ve bu kişilere karşı sorumluluk davası açılmaz¹¹¹⁷. Bu işleme yetkili organ genel kuruldur (TTK 408/2.b). Bunun yanı sıra 424. madde bilançonun hiç veya gereği gibi düzenlenmemiş olmasını veya şirketin finansal durumunun gerçeğe uygun resminin verilmemesi hallerinin, yönetimin

¹¹¹⁶ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s.1731, par. 26, hesap verme ilkeleri yanında adını vermeden dürüst resim ilkesinin yıllık raporda da geçerli olduğu açıkça ifade edilmektedir.; Ayoğlu, 2014, s. 37;

¹¹¹⁷ Mehmet Bahtiyar & Esra Hamamcıoğlu, **Anonim Ortaklık Genel Kurul Toplantıları**, 2014, s. 112;

kusurları sonucunda meydana gelmesi halinde¹¹¹⁸ ibra sonucunu doğurmayacağını düzenlemiştir¹¹¹⁹. Öncelikle belirtmek gerekir ki, genel kurulda bilançonun onaylanması bilançonun kapsamında yer alan bilgiler ile sınırlı olup, örtülü olarak ibra kararı gerçekleşmiş olur¹¹²⁰.

Yönetimden sorumlu olanların bilinçli bir şekilde bazı kalemlere bilançoda hiç yer vermemesi, bir başka ifade ile bilançonun eksik / tam olmaması bilançonun şirketin dürüst resminin verilmesine engeldir. Çalışmamızda yer aldığı üzere tam olma unsuru hem TTK'nın 515 ve 72. maddelerinde yer almış hem de Kavramsal Çerçeve'de finansal tabloların niteliksel özellikleri arasında gerçeğe uygun sunumun bir alt unsuru olarak düzenlenmiştir. Sonuç olarak, eksik/tam olmayan bilanço ve finansal tablolar yönetim kurulunun ibrası sonucunu doğurmaz¹¹²¹.

Genel kurula sunulan bilançonun, gereği gibi düzenlenmemiş olması ile kastedilen kanaatimizce uygun raporlama çerçevesine göre hazırlanmamış olmasıdır. KGK düzenlemeleri ışığında yönetim kurulu, şirketin yasal muhasebe ve raporlama çerçevesini uygulamakla yükümlüdür. Defterlere ilişkin olarak, VUK / TMS yönetim kurulu tarafından tercih edilebilecektir. Ancak finansal raporlar hazırlanırken TMS / BOBİ FRS / MSUGT raporlama çerçevesi uygulanacaktır. Yönetim kurulu, tarafından uygun raporlama çerçevesinin kullanılmaması durumunda genel kurula sunulan başta bilanço olmak üzere finansal tablolar yönetim kurulunun ibrası sonucunu doğurmaz¹¹²².

TTK 424. maddesinde yer alan ve yönetim kurulunun bilinçli olarak hareket ettiği ve ibra sonucunu doğurmayan üçüncü hal, “şirketin finansal durumunun gerçeğe uygun resminin” verilmemesidir. Kanun koyucu açıkça dürüst resmin ilkesine yaptığı bir gönderme ile genel kurula sunulan finansal tabloların, dürüst resmi vermesini

¹¹¹⁸ 11.HD, 21.12.1992, E. 5424, K. 11589 Yargıtay, yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğu için, kastın zorunlu olmadığını, hafif kusurlu davranışların da yeterli olduğunu içtihat etmiştir. Bu karar için bk. SİNERJİ

¹¹¹⁹ Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s.28;

¹¹²⁰ Aydın Çelik, **Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrası**, Adalet, 20117, s. 183;

¹¹²¹ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 376, par. 14-77;

¹¹²² Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 376, par. 14-77;

aramıştır. Dürüst resmi vermeyen finansal tablolar, yönetim kurulunun ibrası sonucunu doğurmaz. Bu sebeple yönetim kurulunun TTK 515. maddesinde düzenlenmiş olan dürüst resim ilkesine uygun olarak finansal tablolarını düzenlemekle yükümlüdür. Yönetim kurulunun bu yükümlülüğü şirketin büyüklüğü veya bağımsız denetim kapsamında olmamasına bağlı değildir. Anonim şirket yönetim kurulu dürüst resmi veren finansal tabloları genel kurula sunmakla yükümlüdür. Aksi halde genel kurulda finansal tablolara dayalı olarak yönetim kurulunun ibra edilmesi, oylanın döneme ilişkin yönetim kurulunun işlemlerinin hukuka uygun olduğunun genel kurulda beyan edilmesi mümkün değildir. Dürüst resmi vermeyen finansal tabloların, bilançonun, genel kurulda onaylanması durumunda genel kurul kararının iptali dava edilebilir¹¹²³.

TTK 424 düzenlemesi uyarınca; yönetim kurulu üyeleri hakkında hukuki sorumluluk davası açılabilmesi için, şirket genel kurulu tarafından açık ibra veya bilanço hesabının tasdikiyle gerçekleşen örtülü ibra kararının alınmamış olması gerekir. Aksi halde şirket, yönetim kurulu üyelerine karşı sorumluluk davası açamaz. TTK 555/1 fıkrası uyarınca şirket ve her bir pay sahibinin şirketin uğradığı zararın tazmin edilmesini ve tazminatın şirkete ödenmesini dava edebilirler. Ancak, TTK 558 düzenlemesi uyarınca; şirket pay sahipleri de ibra ile ilgili genel kurul kararını iptal ettirmeden, bu davayı açamazlar. İptal davası, alınan genel kurul kararlarının, kanuna, ortaklık ana sözleşmesine ve özellikle dürüstlük kuralına aykırı olması halinde açılan bir davadır.

Anonim ortaklıkta alınan ibra kararı, iç ilişkiyle ilgilidir ve bu sebeple alacaklıların sorumluluk davası açabilmesi için ibra kararının iptal ettirilmesi aranmaz. Buna karşılık TTK 558/2'ye göre, ortaklık genel kurulunun ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddi olaylara ilişkin olarak¹¹²⁴, ortaklığın, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap eden pay sahiplerinin dava hakkını

¹¹²³ Falcıoğlu, 2016, s. 100;

¹¹²⁴ Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 429, yazar tarafından genel kurul tarafından verilen ibra kararının, sadece genel kurul tarafından bilinen olaylarla sınırlı olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla ibra kararı, genel kurulun bilgisine sunulmayan işlemleri kapsamaz.;

ortadan kaldırır. Diğer pay sahiplerinin dava hakları, ibra tarihinden itibaren altı ay geçmekle düşer.

Yönetim kurulu, ibra için esaslı ve önem taşıyan finansal tabloları dürüst resmi sağlayacak şekilde genel kurula sunmak zorundadır. Pay sahipleri de genel kurulda soru sorma haklarını kullanarak bilgiyi teyit edebilirler. Bu sebeple TTK 558/2'ye göre ibra kararı genel kurulun özellikle finansal tablolarla açıkça bildiği olaylarla sınırlıdır.

Pay sahiplerinin doğrudan uğradıkları zararlar için, alınan ibra kararının herhangi bir önemi bulunmamakta olup, pay sahibi genel kurulda ibra yönünde oy kullansa bile, yine de doğrudan doğruya gördüğü zararlar bakımından yönetim kurulu üyelerine başvurabilir¹¹²⁵. Doğrudan zarar durumunda ortaklık bir zarara uğramamakta, zarar doğrudan pay sahiplerinin veya alacaklıların malvarlığında gerçekleşmektedir. İbra kararıyla sadece ortaklığın tazminat alacağından vazgeçilmektedir. Buna karşılık pay sahibi kendi doğrudan doğruya uğradığı zararlar nedeniyle talep edebileceği tazminat alacağından vazgeçmemektedir¹¹²⁶. Doğrudan zararlara ilişkin pay sahipleri ve ortaklık alacaklıları açacakları davada, tazminatin kendilerine verilmesini isterler. Çünkü burada onlar bizzat zarara uğradıklarından talep ve davaları da bu zararın giderilmesine yöneliktir.

Pay sahipleri ve alacaklılar bakımından şirketin dürüst resmi sağlamayan finansal tablolar sebebi ile uğradığı zararlar, ki bunlar dolaylı zararlardır (TTK m. 555), şirket, her pay sahibi ve iflas durumunda alacaklılar (TTK m. 556) tarafından tazminatin şirkete ödenmesi istenebilir. Pay sahiplerini veya alacaklıların dolaylı zararının söz konusu olduğu durumlarda ortaklığın malvarlığı bizzat zarara uğrar. Bu durumda genel kurulda ibraya olumlu oy veren pay sahiplerinin sorumluluk davası açması mümkün değildir. Genel kurula katılıp, şirket zararına ilişkin olarak yönetim kurulu üyesinin sorumluluğuna gitmek isteyen pay sahipleri bu davayı ibra tarihinden itibaren altı ay içinde açmakla yükümlüdürler (TTK m. 558). Yönetim kurulu

¹¹²⁵ Metin Topçuoğlu, **Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu**, Seçkin, 2012, s. 176;

¹¹²⁶ Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 430;

üyelerinin sorumlulukları bakımından, hukuka aykırı bir davranış, kusur, zarar ve illiyet bağının bulunması şarttır¹¹²⁷. Anonim ortaklıkta yönetim kurulu üyelerinin kusura dayalı sorumlulukları TTK 553. maddesinde düzenlenmiştir ve yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmesi için mutlaka kasti bir davranış içerisinde bulunmaları gerekmez. Hafif kusurlu bir davranış bile onların hukuken sorumluluklarının doğması için yeterlidir.

Bunun yanı sıra ibra kararı bir genel kurul kararıyla kaldırılamazsa da dürüst resmi vermeyen finansal tablolara dayalı olarak alınan ibra kararının da iptali dava edilebilir. Dolayısıyla ibra bir genel kurul kararı olduğundan, açılacak bir iptal davasıyla genel kurulun ibra kararı iptal edilebilir (TTK m.558/1). Finansal tabloların dürüst resmi vermediği yönündeki bir iddia da iptal davasına konu olabilir. Toplantıda hazır bulunup da karara olumsuz oy veren ve bu muhalefetini tutanağa geçirten, pay sahipleri, yönetim kurulu veya yönetim kurulu üyelerinden biri iptal davası açabilir (TTK m. 445-446).

Sonuç olarak bilançoda bulunmayan, bilançoda yer verilen veya gerçeğe uygun olmayan bilgiler yönetim kurulunun ibrası sonucunu doğurmaz ve pay sahipleri ve alacaklılar tazminat isteyebilir.

F. Anonim Şirketin Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığının Tespiti ile İflasın Ertelenmesi Talebi Kapsamında Dürüst Resim İlkesi

Anonim şirkette sermaye kaybı ve borca batıklığın tespiti ve sonuçlarına TTK m. 376-377 maddelerinde yer verilmiştir. Kanunda, şirketin sermaye kaybı oranının tespitinin yönetim kurulunca nasıl yapılacağı, sermaye kaybı ve borca batıklık durumunun tespit edilmesi halinde yönetim kurulu ve şirket genel kurulu tarafından alınacak tedbir ve işlemler düzenlenmiştir. Anonim şirket yönetim kurulu şirketin sermaye durumunu sürekli olarak gözetim altında tutmak ve borca batıklık durumunu mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Yönetim kurulunun bu yükümlülüğü TTK 375/1-g bendinde devredilmez görev ve yetkiler arasında yer almıştır.

¹¹²⁷ Fikret Eren, **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Sevinç Matbaası, 1975, s. 1;

TTK m. 376/1 maddesi son yıllık bilançodan sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebi ile karşılıksız kaldığının anlaşılması durumunda, yönetim kurulunu genel kurulu hemen toplantıya çağırarak ve genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunmakla görevlendirmiştir. Şirketin mali durumunun değerlendirileceği “son yıllık bilanço” dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlanmış bilançodur. Dolayısı ile son yıllık bilançonun şirketin mali durumunun dürüst resmini vermesi şirketin sermaye kaybının doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde değerlendirilebilmesi açısından büyük önem taşır. Dürüst resmi veren son yıllık bilançoya uygun olarak yapılan değerlendirme sonucunda şirketin, sermaye ve yedek akçeler toplamının yarısının karşılıksız kaldığının anlaşılması durumunda, genel kurul hemen toplantıya çağırılmalıdır. Yönetim kurulu bu yükümlülüğü gelecek olağan toplantı tarihini beklemeksizin derhal yerine getirmelidir¹¹²⁸. Yönetim kurulu, ortaklığın idaresi ile yükümlü organ olmasının bir sonucu olarak genel kurulda ciddi ve uygulanabilir nitelikteki iyileştirme tedbirlerini sunmalıdır. Genel kurul hiçbir şekilde yönetim kurulunun önerileri ile bağlı değildir.

TTT m. 376/2 fıkrasında ise şirketin son yıllık bilançoya göre sermaye ve kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebi ile karşılıksız kalması düzenlenmiştir. Bu durumda yönetim kurulu TTK m. 376/1 hükmünde olduğu gibi derhal genel kurulu toplantıya çağırılmalıdır. Ancak TTK m. 376/2 düzenlemesi TTK m. 376/1’den farklı olarak genel kurulda alınabilecek iki iyileştirme tedbiri ile sınırlandırmıştır. Bunlardan ilki genel kurulda sermayenin üçte biri ile yetinilmesi kararıdır. Genel kurulda alınabilecek diğer karar ise sermayenin tamamlanmasıdır. Genel kurulda bu iki iyileştirme tedbirinden biri tercih edilmez ise şirket kendiliğinden sona erer (TTK m. 376/2). Şirketin mali durumunun değerlendirileceği “son yıllık bilanço” dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlanmış bilançodur. Dolayısı ile son yıllık bilançonun şirketin mali durumunun dürüst resmini vermesi şirketin sermaye kaybının doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde değerlendirilebilmesi açısından büyük önem taşır. Dürüst resmi veren son yıllık bilançoya uygun olarak yapılan değerlendirme sonucunda şirketin, sermaye ve yedek akçeler toplamının üçte ikisinin

¹¹²⁸ Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 381;

karşılıksız kaldığının anlaşılması durumunda, genel kurul hemen toplantıya çağrılmalıdır.

TTK 376/1 ve 376/2 fıkralarında düzenlenen sermaye kaybı hali dışında TTK 376/3 fıkrasında borca batıklık hali¹¹²⁹ düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 376/3 maddesinde borca batıklığın tespitinde esas alınacak değerlendirme esaslarına yer verilmiş ve şirket aktiflerinin hem işletmenin devamlılığı hem de muhtemel satış fiyatlarına göre değerlemeye tabi tutulması gerektiği düzenlenmiştir (TTK m. 376/3). Borca batıklık sermaye şirketleri ve kooperatifler için iflas sebebidir (İİK m. 179). Şayet şirketin borca batık olduğu şüphesini uyandıran emareler var ise¹¹³⁰, yönetim kurulu bir ara bilanço düzenlemekle yükümlüdür (TTK m. 376/3). Yönetim kurulunun TTK m. 369 özen borcundan hareket ile borca batıklık halini zamanında fark etmesi gerekir¹¹³¹. Yönetim kurulu tarafından düzenlenen ara bilançonun dürüst resmi vermesi ve TTK 515 maddesindeki unsurları taşıması gerekir. Bunların yanı sıra aynı zamanda bu ara bilançoda aktiflerin değerlemesine ilişkin emredici nitelikte bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre şirketin sahip olduğu aktiflerin hem işletmenin devamlılığı¹¹³² hem de muhtemel satış fiyatlarına göre değerlemeye¹¹³³ tabi tutulması gerektiği düzenlenmiştir (TTK m. 376/3). Şirket varlıklarının muhtemel satış fiyatlarına göre değerlendirilmesi; şirketin borca batık olup/olmadığını ve dolayısı ile mahkemeye başvurulmasına gerek olup olmadığını ortaya koyar. Bunun yanı sıra işletmenin sürekliliğine göre yapılan değerlendirme ise, ortaklığın sürdürülebilirliğini, ekonomik varlığının devamlılığını ortaya koyabilecek değerlendirmelerin yapılabilmesine olanak sağlar. Her iki değerlendirme de dürüst resim ilkesine uygun yapılmalı ve hazırlanan ara bilanço dürüst resmi vermelidir. Şirketin borca batık olduğunun dürüst resmini veren ara bilanço ile iflasın ertelenmesi talebi ile mahkemeye başvurulur (TTK m. 376/3 ve İİK m. 179/3-4). Ortaklığın borca batık

¹¹²⁹ Ahmet Türk, "Anonim Ortaklıkta Borca Batıklık ve İflasın Ertelenmesi Konusunda 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Yürürlük Kanunu İle Getirilen Değişiklikler", **BATİDER**, C.31, S.1, 2016, s. 8, borca batıklık ortaklık aktiflerinin, ortaklık alacaklarının alacaklarını karşılamaya yetmemesi veya borçların aktiflerden fazla olması (borçların malvarlığını aşması) durumudur.;

¹¹³⁰ Emarelere ilişkin detaylı inceleme için Türk, 2016, s. 12-13;

¹¹³¹ Türk, 2016, s.13;

¹¹³² Türk, 2016, s.17;

¹¹³³ Türk, 2016, s.18;

olduğunun anlaşılması halinde, yönetim kurulu bu durumu ortaklık merkezi olan yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve ortaklığın iflasını ister (TTK m. 376/III ve İİK m. 179/I). Bu bildirim yükümlülüğü yönetim kurulunun devredilmez ve vazgeçilmez yetkilerinden biridir (TTK m. 375/1-g). Bu bildirim yönetim kurulu dışında, şirket tasfiye halinde ise tasfiye memurları ve ortaklık alacaklıları da yapabilir (TTK 542/1-c ve İİK m. 179/1).

TTK 376/3 fıkrasında ayrıca iflasın istenmesine gerek bulunmayan özel istisnai bir durum düzenlenmiştir. Buna göre iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmesi ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olması durumunda iflas bildirimine ve iflasa¹¹³⁴ gerek yoktur(TTK 376/3). Alacaklıların, sonraki sıraya konmalarını kabul etmeleri ile ortaklık iyileştirme projesinin hazırlanması için zaman kazanır. Ancak iyileştirme projesinde şirketin devamlılığının sağlanamayacağı veya ticari faaliyetine devamının ümitsiz olduğu görülür ise borca batıklık bildirimi ve iflas talebinin yönetim kurulunca yerine getirilmesi zorunludur. Alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmesi ve bu beyanın veya sözleşmenin¹¹³⁵ yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği konusunda inceleme yapacak olan bilirkişiler, kendilerine sunulan incelemeye konu finansal tabloların TTK m. 515 dürüst resmi gerekliliğini yerine getirdiğini dikkate almalıdırlar. Bilirkişilerin olumsuz rapor vermeleri halinde mahkeme iflas kararı vermek zorunda ise de (TTK 376/3 son c.) ortaklık yönetim kurulu veya şirket alacaklısı iflasın ertelenmesini de isteyebilir¹¹³⁶.

¹¹³⁴ Türk, 2016, s.23;

¹¹³⁵ Türk, 2016, s.24, yazara göre sözleşme “üçüncü kişi lehine sözleşme” niteliğinde olup; sözleşmenin amacı, diğer ortaklık alacaklılarının çıkarlarının korunması, iflasta paylaşım sırasında bir alacak kaybına uğramalarının önlenmesidir;

¹¹³⁶ İsmail Kayar, “Yeni TTK’ya Göre Anonim Şirkette Sermaye Kaybı Ve Borca Batıklığın Tespiti Ve Sonuçları”, (6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nu Beklerken) **MÜHFAD**, C. 18, S. 2, 2012, s. 654

Kanunun “iflasın ertelenmesi” başlığını taşıyan 377. maddesi ise iyileştirme projesini daha sıkı kayıt ve şartlara bağlayarak, yönetim kurulu veya şirket alacaklılarının iflas erteleme isteminde bulunmalarına olanak vermiştir. Anonim şirket yönetim kurulu veya şirket alacaklıları, şirkete yeni sermaye konulması da dahil olmak üzere, nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri içeren bir iyileştirme projesi hazırlayarak iflası engelleyebilirler (TTK m. 377). TTK 377 son cümlesinin İcra İflas Kanunu 179 ve devamı maddelerine yapmış olduğu atıf ile borca batıklığın ve iflasın ertelenmesinin hukuki sonuçları bakımından her iki kanunun birlikte uygulama alanı bulacağı açıktır. Kanun’un 377. maddesi uyarınca yönetim kurulu, nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Bu talep aynı zamanda yönetim kurulunun TTK 369 maddesi uyarınca özenli bir yönetim anlayışı sergilediğinin kanıtıdır¹¹³⁷. Bu halde yönetim kurulu, karar zamanında ki mevcut veriler ile şirketin mali durumunu belirler ve ıslahını mümkün gördüğü takdirde mahkemeden talepte bulunur. Yönetim kurulunun şirketin devamına yönelik talebine ilişkin kararı, mali açıdan ıslah olanağının bulunup bulunmadığı hususunu değerlendirir ve bu kararlar ileri ki zamanda mali durumun daha da kötüleşmesi riskini içerir. Yönetim kurulu, iyileştirme projesi kapsamında sunulabilecek kaynak ve önlemleri araştırmakla yükümlüdür. Bu bağlamda mahkemeye sunulabilecek nesnel ve gerçek kaynak ve önlemlere ulaşabilirse, iyileştirme projesini mahkemeye sunmak, yönetim kurulunun aynı zamanda bir görevidir¹¹³⁸.

Yönetim kurulunun şirketin mali durumunu sürekli olarak gözetlemesi gerekir¹¹³⁹. Bu gereklilik sermayenin korunması ilkesinin bir gereğidir¹¹⁴⁰. Sermaye şirketlerinde ve kooperatiflerde borçların aktiflerden fazla olduğu durumlarda mali durumun iyileştirilmesine yönelik bir iyileştirme projesi mahkemeye sunulabilir.

¹¹³⁷ Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 388, Yazar tarafından ortaklığın menfaatine olan durumlarda iflas erteleme talabında bulunulmamasının yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu gerektirebileceğini vurgulamıştır.;

¹¹³⁸ Kırca & Şehirli Çelik & Manavgat, *Anonim Şirketler Hukuku C. I*, 2013, s. 590,

¹¹³⁹ Kırca & Şehirli Çelik & Manavgat, *Anonim Şirketler Hukuku C. I*, 2013, s. 586-587;

¹¹⁴⁰ Sevgi Bozkurt Yaşar; *Anonim Şirketlerde İşadamı Kararı İlkesinin (Business Judgement Rule) Uygulanması*, 2014, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), s. 85;

ertelenmesi talep edilebilir¹¹⁴¹. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir. Sunulan projenin inandırıcı olabilmesi için öncelikle doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun verilere dayalı olması gerekir. Bu veriler şirketin finansal tablolarında mevcuttur. Dürüst resmi vermeyen finansal tablolara olarak hazırlanan iyileştirme projesinin gerçeğe uygun olduğunun kabul edilmesi kanaatimizce mümkün değildir. İflasın ertelenmesine karar veren mahkeme, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alırken, mutlaka şirketin finansal durumunun, tablolarda TTK m. 515 dürüst resim ilkesine uygun olarak sunulduğunu dikkate almalıdır. Şirketin mali durumunun dürüst resminin verilmediği finansal tablolara dayalı olarak hazırlanan iyileştirme projelerinin gerek nesnel ve gerekse de gerçek çözüm ve önlemler geliştirebilmesi ve geliştirdiği projenin ciddi ve inandırıcı olduğunun kabul edilmesi (İİK m. 179 a/son) kanaatimizce mümkün değildir¹¹⁴². İİK 179/3 fıkrasında iyileştirme projesi ile birlikte sunulması gereken belgelere yer verilmiştir. Buna göre TTK m.515 dürüst resim ilkesine uygun hazırlanmış olan ara bilanço bu belgelerin en önemlilerinden biridir. Bunun yanı sıra mevcut borçların ödeme süre ve tutarlarını, alacaklıların adreslerini, faaliyet gösterilen sektörün özelliklerine göre stoklar ile bunların bekleme sürelerini ve tutarlarını gösteren listeler, vergi dairesine sunulmuş en son bilanço ve gelir tablosu, şirket veya kooperatifin ticaret sicili tasdiknamesi mahkemeye sunulması gereken diğer belgelerdir. Mahkeme kendisine sunulan bu belgelerin TTK m.515 gerekliliklerini taşıdığını ilkenin üst hukuk normu niteliğini de dikkate alarak değerlendirmelidir¹¹⁴³.

¹¹⁴¹ Gökhan Antalya, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C. I, Legal, İstanbul, 2015, s. 36;

¹¹⁴² Kırca & Şehirali Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. I**, 2013, s. 590, Manavgat tarafından, “Bir iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olması için, nesnel ve gerçek kaynakları da içermesi gerektiğinde kuşku yoktur” görüşüne yer verilmiştir. Kanaatimizce iyileştirme projesinin kaynaklarının nesnel ve gerçek olduğunun ispatı projenin ve dayanağı olan ara bilançonun dürüst resmi verebilmesidir.;

¹¹⁴³ TTK 376/3 düzenlemesi, 6335 sayılı Kanun’la değiştirilmeden önce, yönetim kurulunun hazırladığı bilançoğu denetçiye vereceği, denetçinin ara bilançoğu inceleyerek en çok yedi gün içinde “değerlendirmeleri ve önerilerini bir rapor halinde yönetim kuruluna sunacağı” öngörülmüştü. Böylece ancak denetçi raporu da borca batıklığı teyit ediyorsa durumun mahkemeye bildirilmesi gerekiyordu. Bu noktada amaç aynı zaman da borca batıklığın tespit edildiği hallerde durumun mahkemeden gizlenmesinin önüne geçmektir. 6335 sayılı Kanun ile ara bilançonun denetçi tarafından incelemesi kaldırılmış olduğundan, mevcut yasal düzenlemeye göre borca batıklığın tespiti, iflas ve iflasın ertelemesi konusunda sorumluluk yönetim kuruluna aittir. 6335 değişikliği öncesinde ara bilançonun bağımsız denetim kapsamında TTK 515 dürüst resim

BEŞİNCİ BÖLÜM

ANONİM ŞİRKETİN DENETİMİNDE DÜRÜST RESİM İLKESİNİN UYGULAMA ALANI

I. DENETİM KAVRAMI VE DÜRÜST RESİM İLKESİ

Denetim kavramı; ekonomik faaliyet ve diğer olaylar ile ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara iletme amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları irdeleyip, değerlendiren ve sonuçlarını muhataplara bildiren sistematik süreç olarak tanımlanmaktadır¹¹⁴⁴. Denetimin temel özellikleri sayılacak olur ise, denetimin üzerinde durulması gereken ilk özelliği dönemsel oluşudur¹¹⁴⁵. Denetim belirli bir dönemi kapsar ve bu dönem içindeki ekonomik faaliyetler ve diğer olaylar ile ilgilidir¹¹⁴⁶. Denetim faaliyetinin özü bu ekonomik faaliyetler ve olaylardır¹¹⁴⁷. Denetçiye sunulan finansal tablo ve raporlar şirket yönetim kurulunun belirli bir dönemdeki faaliyetlerine yönelik iddialarını içerir ve denetçi bu iddiaların

denetiminin öncelikle yapılacağı hazırlanan ara bilançonun gerçeğe uygunluğunun denetleneceğine şüphe yoktur. Ancak 6335 değişiklikleri sırasında, ara bilançonun dürüst resminden hazırlayan yönetim kurulu sorumlu olup, ara bilançonun gerçeğe uygunluğunun, TTK 515 dürüst resminin denetimi mahkeme tarafından gerek iflas ve gerekse de iflas erteleme hallerinde yapılmalıdır.

¹¹⁴⁴ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi İlkeler Teknikler**, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, 2011, s. 1; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.421, par.17-07.; Kömür, Bağımsız Tabloların Denetimi Uygulaması, 2015, s. 4-5; Ulusoy, Bağımsız Dış Denetim, 2007, s. 31-32; Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 2015, s. 240; Kayıhan, Üst Gözetim, 2011, s. 24, yazar denetim kavramının hukuki literatürde özellikle kamu gücünü ifade ettiğini belirtmiştir.; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 5; denetime yöneltilmiş bir eleştiri olarak Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 912, denetimi taklit olarak karakterize eder ve muhasebenin bugün artık herhangi bir nesnel gerçekliği ifade etmediğini bunun yerine özüne yönelik modelin hipergerçekliğinde dolaştığını varsayar.; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.197-198; Vecdi Can & Süleyman Uyar, **İşletmelerde Faaliyet Denetimi**, Nobel, Ankara, 2010, s. 12 yazarlar denetlenmiş bilgilerin daha güvenilir olduğunu kabul etmektedir.; Niyazi Kurnaz & Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim**, Umuttepe Yayınları, 2010,s.11; Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye Hukuk Yayınları, 2008, s.3; Aytaç Köksal, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Mevzuatı Açısından Ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, 2009, s. 13-14;

¹¹⁴⁵ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 63;

¹¹⁴⁶ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 63, “bu süreç, denetim faaliyetleri için gerekli olan hazırlık işlemleri, kanıt ve bilgilerin toplanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre denetim sonuçlarına ulaşılması ve denetim görüşünü içeren denetim sonucunun yazılmasıdır.”;

¹¹⁴⁷ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 64;

doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır¹¹⁴⁸. Burada doğruluk ve güvenilirliğin ölçüsü muhasebe standartlarıdır. Denetimin önceden saptanmış ölçütleri vardır¹¹⁴⁹. Bu ölçütler hukukumuzda finansal raporlama standartları ve genel kabul görmüş denetim standartlarıdır¹¹⁵⁰. Bu saptanmış ölçütlere göre denetçi yasa ve mevzuata uygunluğu inceler¹¹⁵¹. Son olarak denetim ve denetçi tarafsız olmalı ve kanıt toplamalı¹¹⁵² ve bu kanıtları değerlendirmelidir¹¹⁵³. En nihayetinde de bu değerlendirmelerin rapor halinde muhataplar ile paylaşılması denetimin temel özelliğidir¹¹⁵⁴. Denetim kavramı çok boyutlu bir kavram olup, yönetimden sorumlu olanların iş ve işlemlerinin kanuna, esas sözleşmeye, iç yönerge ve talimatlara uygunluğu ile bu iş ve işlemlerin, şirketin hedeflerine ve bu hedefler için elverişli olup olmadığının gözetimini içerir¹¹⁵⁵.

Bu çalışma kapsamında incelenen dürüst resim ilkesi finansal tabloların denetimine ilişkin temel bir ilkedir¹¹⁵⁶. TTK 515. maddesinde düzenlenen ilke; finansal tabloların ve yönetim kurulu faaliyet raporunun dürüst resmi verdiğini inceleme ve yapmış olduğu tespitleri denetim raporunda yer vererek kullanıcılar ile

¹¹⁴⁸ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 883 yazar denetçilerin bekçi köpekleri gibi olduklarını kullanıcıların adına hesapları sürekli izlediklerini belirtmiştir.;

¹¹⁴⁹ Bülend Özoglu & Ceyhan Mercan & Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İstanbul, 2010, s. 69

¹¹⁵⁰ Taylan Altıntaş, **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**, Tükmen Kitabevi, 2011, s.25-26; Bu standartlar Genel Kabul Görmüş Denetim standartlarına göre KGK tarafından hazırlanmış ve yayınlanmıştır. Standartların tam metni için www.kgk.gov.tr

¹¹⁵¹ Özoglu & Mercan & Çakıroğlu, 2010, s. 69; Mustafa Yavaşoglu, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Seçkin, 2001, s. 22;

¹¹⁵² BDS, 200, s. 6 da denetim kanıtı “Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir “

¹¹⁵³ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 64;

¹¹⁵⁴ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 65;

¹¹⁵⁵ İsmail Kırca & Feyzan Hayal Şehirali Çelik & Çağlar Manavgat; **Anonim Şirketler Hukuku C. I, Temel Kavram ve İlkeler, Kuruluş, Yönetim Kurulu**, Ankara, 2013, s. 528; Marc Jegers & Chris Houtman, “Accounting Theory and Compliance To Accounting Regulations: the Case of Hospitals.”, **Financial Accountability & Management**, V. 9, N.4, 1993, par. 267; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 655;

¹¹⁵⁶ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 431, p 17-36 yazar tarafından yıllık finansal tablolar bakımından denetimin, bu tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına, TTK'ya ilgili hükümleri bakımından esas sözleşmeye ve dürüst resim ilkesine (TK m. 515) uygunluk denetimi olduğu vurgulanmıştır.; İlkenin İngiliz Şirketler Hukuku'nda da aynı özelliğe sahip olduğu konusunda, Lowry & Reisberg, 2012, s. 199; Memiş, Şirketler Hukukunda Denetim, s. 172, yazar denetimde dürüst resim ilkesinin, genel bir ilke olduğunu vurgulayarak, bu ilkenin, sadece anonim şirketler için geçerli olmayıp diğer sermaye şirketleri için de geçerli olduğunu vurgulamıştır.

paylaşma yükümlülüğünü bağımsız denetçiye vermiştir¹¹⁵⁷. Denetçi, yönetim kurulu tarafından dürüst resim ilkesine uygun olarak finansal tabloların hazırlandığını denetlemekle yükümlüdür. Bu yükümlülük aynı zamanda denetimin amacıdır¹¹⁵⁸. TTK’da yer alan bağımsız denetim düzenlemeleri de şirketin finansal tablolarının denetimine ilişkin hükümlerdir¹¹⁵⁹. Dolayısı ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda biçimsel¹¹⁶⁰ veya faaliyet denetimine¹¹⁶¹ yer verilmemiş sadece mali tabloların denetimini kapsayan bir bağımsız denetim kapsamı belirlenmiştir¹¹⁶². Bu kapsamda; “finansal tablolar, yönetim kurulu faaliyet raporu ve riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesi raporunun” dürüst resmi verdiğini inceleme / denetleme yükümlülüğü yasal olarak bağımsız denetçiye aittir¹¹⁶³.

Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır¹¹⁶⁴. Finansal tabloların dürüst resmi verme amacı, bir başka ifade

¹¹⁵⁷ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 112-113 ve 170 Denetçi, denetim faaliyetlerini KGMDSK (660 sayılı KHK m. 1) tarafından yayımlanacak TMDS’ye, genel muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlarına uygun gerçekleştirmiş olmalı, şirketin malvarlığı ve finansal durumunu dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtmalıdır. Yazar dürüst resim ilkesi yansıtılmamış ise sebeplerinin açıkça gösterilmesi gerektiğinin belirtmiştir (TTK 397/1; 398/1) s. 214; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 74;

¹¹⁵⁸ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 435, par. 17-47; Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 916-917, yazarlar spesifik olarak, denetim ortağının denetim raporlarındaki imzasının dürüst resmin varlığının kanıtı olduğunu belirtmiştir.; Köksal A., 2009, s. 19-20; Holgate & Buckler, 2011, s.30;

¹¹⁵⁹ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 112;

¹¹⁶⁰ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 3, Biçimsel (Uygunluk) denetimi; işletme faaliyetlerinin işletme amaçları ile uyumluluğunu, ticari faaliyet ve işlemlerin VUK ve yürürlükteki mevzuata uyumluluğunun denetimidir. Bu kapsamda şirket yönetimince belirlenen talimatlara uyulup uyulmadığıda incelenir ve hazırlanan raporlar yönetime sunulur.;

¹¹⁶¹ Can & Uyar, 2010, s. 39, Faaliyet (iç kontrol) Denetimi; işletmenin faaliyetlerinin verimlilik, karlılık açısından denetlenmesidir.;

¹¹⁶² Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 450, yazar denetimin “şirketin malvarlığı ve finansal durumunun TMS, kanun ve ortaklık ana sözleşmesine aykırılık ve yanlışlıklarının” araştırılmasına yönelik olduğunu vurgulamıştır.

¹¹⁶³ Falcıoğlu, 2016, s. 92; Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1111, par. 21 yazar, denetim işlevinin başka bir organa devredilemeyeceğini veya doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılamayacağını belirtmiştir.; Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 916-917, Denetçiler muhasebe alanındaki toplumsal ajanlardır ve bu ajanların eğitim ve öğretim dönemi boyunca mesleki yeterlilikleri şekillenir. Bu yeterliliği kazanmak için, denetçiler birçok profesyonel kurum tarafından çalıştırılan ve kontrol edilen eğitim ve öğretim deneyiminden geçmek zorundadırlar. Uygulamada bu ayrıcalıklar Avrupa Birliği ve Sekizinci Direktif altındaki gereksinimlerle daha da vurgulanmıştır.; Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 148; Bilgili & Demirkapı, 2016, s. 262;

¹¹⁶⁴ Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (Bağımsız Denetim Standardı 200), s. 3; Standartların tam metnine KGK web sayfası üzerinden ulaşılabilir.

ile finansal tablolara duyulan güveni artırır¹¹⁶⁵. Denetim, muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal tablolar ile ilgilidir¹¹⁶⁶. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır¹¹⁶⁷. BDS 700 standardı denetçinin, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ve sunulup sunulmadığını değerlendirmesini zorunlu tutar.¹¹⁶⁸ Geçerli finansal raporlama çerçevesi; finansal tabloların hazırlanmasında yönetim kurulu tarafından kabul edilen, işletmenin yapısı ve finansal tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya mevzuatın zorunlu kıldığı finansal raporlama çerçevesidir.

“Gerçeğe uygun sunum çerçevesi” terimi, hükümlerine uygunluk sağlanmasını gerektiren ve (i) finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetim kurulunun bu çerçevenin zorunlu kıldığı açıklamalar dışında açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eden finansal raporlama çerçevesini veya (ii) finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için, yönetim kurulunun bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eden finansal raporlama çerçevesini ifade eder¹¹⁶⁹. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir¹¹⁷⁰. “Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin hükümlerine uygunluk sağlanmasını gerektiren, ancak yukarıdaki (i) veya (ii) maddelerinde yer alan kabulleri içermeyen finansal raporlama çerçevesini ifade eder¹¹⁷¹. Tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığını anlamak ve ulaşılan sonucu görüş olarak açıklamak için muhasebe bilgi sisteminin tüm aşamalarında muhasebe

<http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlar%C4%B1> 04.08.2017

¹¹⁶⁵ Denetçinin olumlu görüş vermemesinin, finansal tablolara duyulan güveni azaltacağına görüşüne ilişkin olarak, Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 87;

¹¹⁶⁶ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 61;

¹¹⁶⁷ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 61;

¹¹⁶⁸ BDS 700, s. 8, par.10; Köksal İ, 2015, s. 100;

¹¹⁶⁹ BDS 700, s. 7, par. 7.a;

¹¹⁷⁰ Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s.697;

¹¹⁷¹ BDS 700, s. 7, par. 7.a;

ilkelerine uyulup uyulmadığının araştırılması gerektiği doktrinde savunulmaktadır¹¹⁷². Denetçi görüşünün konusu, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı¹¹⁷³ ve finansal tabloların tüm önemli yönleriyle doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı¹¹⁷⁴ hakkındadır¹¹⁷⁵. Sonuç olarak dürüst resim ilkesinin finansal raporlama üzerinde temel bir etkisi ve ayrıca denetçilerin de süreç içerisinde önemli bir yeri vardır¹¹⁷⁶. “Dürüst resim ilkesi” ile anlatılmak istenen, şirket hesapları ile ilgili bilgi ve kayıtların şirket yönetim kurulu tarafından doğru ve eksiksiz bir şekilde hazırlaması gerektiğidir¹¹⁷⁷. Şirket hesapları, şirket yönetim kurulu ve raporlamadan sorumlu olanların görüş ve yargıları esas alınarak hazırlanmaktadır. Şirket hesapları, hukukun temel ilkelerine, muhasebe standartlarına ve uygulamalarına uygunluk göstermelidir¹¹⁷⁸. Denetçinin görevi bu uygunluğun denetimidir. Ayrıca şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını, tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde hazırlanması gerektiği de kanunda düzenlenmiştir. Dürüst resim ilkesi ile şirket yönetim kurulu dürüst resme uygun olarak hesapları düzenlemeleri ve raporlamaları, denetçilerin de hazırlanan hesap ve raporların dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarını denetleyip buna göre görüş vermeleri gerekmektedir. Bu bağlamda, denetçiler şirket muhasebe kayıtlarını incelemeli, gerçeğe uygun olup olmadığını denetlemeli¹¹⁷⁹, gerekirse bu kayıtlara ilişkin ek bilgi ve kayıt istemeli, iç

¹¹⁷² Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 61;

¹¹⁷³ Köksal İ, 2015, s. 100;

¹¹⁷⁴ Köksal İ, 2015, s. 100; yazara göre finansal tabloların bir uygunluk çerçevesine göre hazırlanması durumunda denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun görünüm (sunum) sağlayıp sağlamadığı hakkında bir değerlendirme yapması zorunlu değildir. Ancak çok istisnai durumlarda denetçi, finansal tabloların yanıltıcı olduğu sonucuna varırsa bu hususu yönetimle müzakere eder ve bu hususun nasıl çözüldüğüne bağlı olarak, bu durumun denetçi raporunda yer alıp almayacağına veya alacaksa ne şekilde yer alacağına karar verir.;

¹¹⁷⁵ BDS 200, s. 3; KGK’nın bu noktada doğru ve gerçeğe uygun görünüm ile dürüst resmi kastettiği aşikardır. Bağımsız denetim Standartları’nda yasal terminolojiye uygun bir dil seçilmesi daha yerinde olacaktır.

¹¹⁷⁶ Parker & Nobes, An International View, 1994, s. 53; Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 916-917;

¹¹⁷⁷ Kayıhan, Üst Gözetim, s. 65

¹¹⁷⁸ Flint, 1982, s.31;

¹¹⁷⁹ Türel, 2012, s. 113-114;

kontrollerini eksiksiz bir şekilde tamamlamalıdır¹¹⁸⁰. Ancak bu şekilde “dürüst resim” ulaşmak mümkün olacaktır. Ayrıca, yönetim kurulunun dürüst resmin sağlanması amacıyla, gerekli gördüğü hallerde genel kabul görmüş muhasebe standartlarını uygulamayabilir, ancak bu tercihin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir¹¹⁸¹. Benzer şekilde bağımsız denetçi de yönetim kurulunun “ilgili durumda genel kabul görmüş muhasebe ilkesinin neden dürüst resmi vermeyeceği yönündeki” kararını özellikle incelemeli ve raporlamadan sorumlu olanların tercihi sonucunda finansal tabloların dürüst resmi verdiği hususuna denetim raporunda yer vermelidir¹¹⁸². Bazı finansal tablo kalemleri kesin olarak ölçülemez ve sadece tahmin edilebilir. Muhasebe tahminleri¹¹⁸³, gerçeğe uygun değer yaklaşımı da dahil olmak üzere, bir varlığın veya borcun tahmini piyasa fiyatı gibi “ölçüm tarihinde geçerli olan” yönetimden sorumlu olanların finansal tablo kalemleri arasında yer verdiği bir değer olarak uygulamada yerini alır¹¹⁸⁴. Bir varlığın değerinin, finansal tablolarda muhasebeleştirildiği tarihten farklı olması mutlaka finansal tablonun yanlış olduğunu göstermez¹¹⁸⁵. Ancak denetçi bu durumu denetlemekle yükümlüdür. Bir başka deyişle, denetçi “finansal tablolarda, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere¹¹⁸⁶, muhasebeleştirilen veya açıklanan muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı ve finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında

¹¹⁸⁰ BDS 200, s.4; Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 916-917;

¹¹⁸¹ Yöneticilerin, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaları karşısında, denetçinin sorumlulukları BDS 540 standardı ile belirlenmiştir.

¹¹⁸² Köksal İ, 2015, s. 116; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 74;

¹¹⁸³ BDS 540, s.8, muhasebe tahmini, kesin ölçüm yöntemlerinin olmaması durumunda parasal bir tutarın yaklaşık olarak tahmin edilmesidir. Bu terim; hem tahmin belirsizliğinin olduğu durumlarda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen tutar için hem de tahmin gerektiren diğer tutarlar için kullanılır. Sonuç olarak BDS 540 standardı muhasebe tahminlerinin gerçeğe uygun değere vermesini ve buna uygun olarak ölçümlenmesini arar.;

¹¹⁸⁴ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 148, muhasebe tahminlerinin kullanılabileceği haller, gerçeğe uygun değer yaklaşımının yanı sıra, şüpheli alacak karşılıklarında, amortisman yöntemi veya varlığın faydalı ömrü, uzun vadeli sözleşmelerin sonuçları veya hukuki anlaşmazlıklarla ilgili varılan uzlaşmalardan ve yargı kararlarından doğan tazminatlar olarak sayılabilir.;

¹¹⁸⁵ BDS 540, s.7;

¹¹⁸⁶ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 148, Hisse bazlı ödemelerde, serbest piyasada işlem göremeyen finansal araçlarda, elden çıkarılacak gayrimenkullerde, maddi olmayan duran varlıklar dahil olmak üzere işletme birleşmeleri sonucunda elde edilen varlık ve borçlar bakımından gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri gerekebilir.

yeterli olup olmadığını” incelemekle yükümlüdür¹¹⁸⁷. Geçerli finansal raporlama çerçevesinde tahminlerin muhasebeleştirilmesi için belirli şartlar öngörülmüş ise denetçi, şirket yönetim kurulunun / raporlamadan sorumlu olanların doğru yöntemi kullanıp kullanmadığını denetçi denetler. Bu inceleme ve tespitler, denetçiye, yönetim kurulunun gerekli yasal yükümlülüklerle uyup uymadığı konusunda da bir fikir verir. Denetçi, önceki dönem finansal tablolarında yer alan muhasebe tahminlerinin sonucunu veya cari dönem için bunlar yeniden oluşturulmuş ise oluşturulan sonraki tahminleri gözden geçirir¹¹⁸⁸. Bu denetleme kapsamında, *“yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerine ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına ve muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığına, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına ve -varsa- muhasebe tahminlerinde veya söz konusu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunan şartlar altında uygun olup olmadığına”* denetçi karar verir¹¹⁸⁹. Bu kapsamda; denetçi, denetim kanıtlarına dayanarak, finansal tablolardaki muhasebe tahminlerinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında makul olup olmadığını ve yanlışlık içerip içermediğini değerlendirir ve muhasebe tahminlerine ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı hususunda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplar¹¹⁹⁰.

¹¹⁸⁷ BDS 540, s. 8; Seçkin Gönen, “Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No ‘ lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, C. 5, S. 7, 2016, s. 1800; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 245; Ulusoy, Bağımsız Dış Denetim, 2007, s. 243; Vieten, A European Retrospective, 1996, s. 382, yazar makul güvencenin hissedarların beklentilerinin karşılayacak kalite ve ölçüde verilmesinin yeterli olacağını ve bunun dürüst resmi vereceğini ileri sürmüştür. ;

¹¹⁸⁸ BDS 540, s.9, da denetçi tarafından yapılan incelemelerde tahminlerin önemli yanlışlık riski taşıyıp taşımadığının da incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Muhasebe tahminlerinin niteliği ve cari döneme ait finansal tablolarına olan etkisi denetçi tarafından incelenmelidir.;

¹¹⁸⁹ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

¹¹⁹⁰ BDS 540, s. 12; Wally Smieliauskas & Russell Craig & Joel Amernic, “A Proposal to Replace “True And Fair View” With Acceptable Risk Of Material Misstatement”, **Abacus**, V. 44, N.3, 2008, 226, yazarlar denetim kanıtlarının sürecin en önemli aşamalarından biri olduğunu belirtirler. Bir şekilde denetçi malvarlığını ölçmeyi sağlamada ve denetlenen finansal tabloların kullanıcıları için raporlanan gelirlerde mevcut Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Denetim Standartları’nın (UDS) ikisinin de kısıtlamalarını iletmelidir. Mevcut denetim raporu finansal tabloların dürüst resim incelenmesini ifade eder.; Alptürk, 2008, s. 5;

Denetçi sadece muhasebe tahminlerinin uygunluğunu denetlemez. Aynı zamanda finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetim kurulunun işletmenin sürekliliği varsayımını kullanması halinde de denetçi yönetimin bu varsayımının uygunluğunu denetlemelidir¹¹⁹¹(TTK m. 402/3.b). Yönetim kurulu işletmeyi tasfiye etmeyi veya faaliyetleri durdurmayı planlamadıkça ya da yönetim kurulunun başkaca gerçekçi bir alternatifi bulunmadıkça, genel amaçlı finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı kullanılarak hazırlanır¹¹⁹². İşletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olağan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerin yerine getireceği esasına göre, yani bir varsayıma dayalı olarak kaydedilir. Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) yönetim kurulunun, işletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılar. İşletmenin sürekliliği varsayımı finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili temel bir ilke olduğu için, finansal raporlama çerçevesinde açık bir hüküm yer almasa dahi, finansal tabloların hazırlanması, yönetim kurulunun işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin değerlendirme yapmasını gerektirir. Yönetim kurulunun / raporlamadan sorumlu olanların işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirme, olay veya şartların doğası gereği belirsiz olan gelecekteki sonuçları hakkında belirli bir tarihte karar almasını gerektirir¹¹⁹³. İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyetlerinin niteliği ve durumu, dış faktörlerden etkilenme derecesi, olay veya şartların sonucuna ilişkin verilecek kararı etkiler ve geleceğe ilişkin herhangi bir karar, o kararın verildiği anda mevcut bilgilere dayanır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, yapıldığı anda kabul edilebilir olan kararlar ile tutarlı olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilir. Denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimden sorumlu olanların kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin

¹¹⁹¹ BDS 570, s. 7;

¹¹⁹² Örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esası hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir. BDS 570, s. 7; benzer görüş için Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.696;

¹¹⁹³ BDS 570, s. 8

var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır¹¹⁹⁴. Ayrıca denetçi, işletmenin sürekliliği varsayımının alınan kararların yeterince açıklanıp açıklanmadığını inceler¹¹⁹⁵.

Denetim raporunun ana amacı “doğru ve gerçeğe uygun” bir şekilde şirket hesaplarını değerlendirmektir¹¹⁹⁶. Hesaplar doğru bir şekilde yansıtılmış, yönetimden sorumlu olanların görüşleri açıkça belirtilmiş olsa bile, raporun hazırlanmasında uyulması gerekli yasal yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği incelenmelidir¹¹⁹⁷. Bu yükümlülükler şirket yönetim kuruluna muhasebenin tutulmasında adil ve doğru bir yaklaşım sergilenmesini amaçlar ve bu amaç dürüst resim ilkesi ile ilişki içindedir. Yönetim kurulunun yükümlülüğü finansal tabloların doğruları yansıtmasını sağlamaktır. Öte yandan denetçinin görevi, hazırladığı denetim raporunun doğruluğu ve adilliyiğidir. Gerek şirket hesaplarının ve yönetim kurulu faaliyetlerinin doğru ve gerçek olması ve gerekse de yönetim kurulu tarafından muhasebenin tutulmasında adil ve doğru bir yaklaşımın izlenmesi dürüst resmin sağlanmasının ilk adımlarıdır. Denetçi öncelikle muhasebe sisteminin, yasal gerekliliklere uygun olup olmadığını sonrasında da adil ve doğru bir defter tutma sürecinin şirkette var olduğuna kanaat getirmelidir. Bu tespit dürüst resmin sağlanabilmesinin ilk aşamasıdır. Yasal gerekliliklere uygun olmayan, adil ve doğru olmayan muhasebe sürecinin gerçek ve doğru finansal tablolar üretmesi mümkün değildir. Adil ve doğru bir muhasebe sürecini, yasal yükümlülüklerle uygun, kanunun öngördüğü ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu defter ve kayıtların hazırlanması takip eder¹¹⁹⁸. Tüm bu süreçlerin sonunda, yönetimden sorumlu olanların kanaat ve görüşlerini de içeren finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun olup

¹¹⁹⁴ BDS 570, s. 8; Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s.117;

¹¹⁹⁵ Yiğit Bora Şenyiğit & Emin Zeytinoğlu; “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Lİteratür Araştırması”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi**, C. 25, S. 77, 2014, s. 91;

¹¹⁹⁶ Smieliauskas & Craig & Amernic, 2008, s. 227;

¹¹⁹⁷ Moore, Council Report, 2008, s. 3, par. 4/G, Bu kapsamda finansal tabloların dürüst resmi vermesinin yanı sıra kanuna ve ikincil mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe standartları ile finansal raporlama standartları ile uyumlu olup olmadığının denetçi tarafından incelenmesi gerekir; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 517;

¹¹⁹⁸ Moore, Council Report, 2008, s. 3, par. 4/G, Bilançoların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun hazırlanması, bilançoların dürüst resim ilkesine uygunluğu veya adil sunumunun bilançolar tarafından otomatik olarak sağlanabildiği mekanik bir süreç değildir. Böyle bir durum meydana gelebilir, ancak bu garanti edilmez.;

olmadığını yani TTK 515 düzenlemesi anlamında dürüst resmi verip vermediğini bağımsız denetçi inceleyecektir. Bağımsız denetçinin, hazırlanmış finansal tabloların ve öncesinde şirketin muhasebe düzeninin kanuna ve ilgili mevzuat ile uyumlu olmasını “finansal tabloların ve faaliyet sonuçlarının” “gerçeği aslına uygun olarak yansıtması sonucuna varmanın” yanı sıra; bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu olanların kanaat ve görüşlerinin de gerçeğe uygunluğunu değerlendirecektir.

Denetçinin temel görevi dürüst resim kriterlerine uygun hesaplar/defterler tutulmasını sağlamak ve adil ve doğru bir sürecin sonunda ortaya çıkan finansal tabloları denetlemek ve denetim görüşü vermektir. Denetimin iyi veya kötü yapıldığı konusundaki kaygıları yok etmek imkansızdır. Ancak denetçinin denetlenmesi, denetimin kalitesi için önem arz eden temel bir unsur olup¹¹⁹⁹, bu konuda gözetim yükümlülüğü “Kamu Gözetim Kurumu’na” verilmiştir¹²⁰⁰. Gerekli denetimi sağlamanın en güvenilir yolu denetçi kontrolüdür¹²⁰¹. Denetçilerin, dürüst resim ilkesinin yanında, tüm kişilerin çıkarlarını göz önünde bulundurarak denetimlerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir¹²⁰².

Denetçi, şirketin dürüst resme ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesini de sağlamakla yükümlüdür, yerine getirilmemiş ise bunu belirtmekle de yükümlüdür¹²⁰³. Denetim yükümlülüklerinin belirtilmesindeki en önemli amaç, rapordan beklenen bilginin objektifliğidir. Denetim raporu hesapların kesinlikle doğru olduğunu veya uygulanan finansal politikaların en ideal seçimler olduğunu garanti etmez. Bundan dolayı ortaya çıkan kaygılar bazı kişiler tarafından dile getirilmiştir. Ama kesinliğe ulaşmanın imkânsız denebilecek kadar zor olduğu da bilinmektedir. Denetim sistemi, denetçinin mümkün olduğunca titiz bir şekilde raporunu hazırlamasını ve raporun kullanıcılarına en uygun raporu sunmasını öngörür¹²⁰⁴. Denetçi raporunda, yaptığı

¹¹⁹⁹ Kirk, 2001, s.1;

¹²⁰⁰ Kömür, Bağımsız Tabloların Denetimi Uygulaması, 2015, s. 94;

¹²⁰¹ Kömür, Bağımsız Tabloların Denetimi Uygulaması, 2015, s. 94;

¹²⁰² Şenyiğit/Zeytinoğlu, 2014, s. 81; Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s. 82; Ulusoy, Bağımsız Dış Denetim, 2007, s. 47;

¹²⁰³ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 435, 17-47; Zehra Başer Doğan, **Türk ve Alman Anonim Şirketler Hukukunda Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu**, 2015, s. 33

¹²⁰⁴ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 66;

incelemelerin sonucuna dayanarak denetlenen şirketin yönetim kurulu tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlandığı ve dürüst resmi yansıttığı hususundaki görüşünü açıklar¹²⁰⁵.

Dürüst resmin denetimi, denetçilerin bilgi kapasiteleri ve sayıları ile de alakalıdır. Denetçilerin denetlenen hakkında uzman olmaları gerektiği gibi genel bir doğrunun belirlenmesi için farklı denetçilerin de görüşleri alınmalıdır. Denetçinin yasal yükümlülüklerini bilmesi, denetlediği iş veya hizmetin ayrıntılarını bilmesi, raporun dürüst resim ilkesini karşılaması adına önemlidir.

Dürüst resim ilkesinin, toplumsal fayda açısından kullanılması ve uygulanması denetçilere bağlıdır. Denetçiler sadece muhasebe ve denetim konusunda değil, teknik beceri ve yeterlilik konularında da yüksek derecede bilgi sahibi olmak zorundadır¹²⁰⁶. Ayrıca toplumun istek ve beklentilerini bilmeleri, çıkan olumsuzlukların sebeplerini araştırmaları çözüm yollarını bulup ortadan kaldırmaları, kendilerini denetim ve yönetim konusunda sürekli olarak geliştirmeleri gerekmektedir¹²⁰⁷.

II. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM

13.01.2011 tarihinde 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yerini almıştır. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 31.12.2012 tarihinde yürürlüğe girmesi kararlaştırılmış olmasına rağmen Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden hemen önce 26.6.2012 tarihinde 6335 sayılı kanun ile TTK 'nın çeşitli maddelerde düzenlemeye gidilmiştir. 6335 sayılı kanun ile Türk Ticaret Kanunda yapılan değişiklikler, kanunun sistematığında bozulmaya yol açmıştır. Bu bozulmaların en önemli örneklerinden bir tanesi de denetim alanında meydana gelmiştir. Buna göre, 26.06.2012 tarihinden 11.04.2013 tarihine kadar geçen sürede bağımsız denetim kapsamı dışında kalan Anonim ve Limited Şirketler, hukuken

¹²⁰⁵ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 66, “Toroslu tanımında özellikle “doğru ve dürüst bir şekilde açıkça ve oldukça güvenilir bir biçimde yansıttığı” ifadesine yer vermiş olmak ile birlikte bu noktada dürüst resim ilkesinin anlatılmak istendiği kanaatindeyiz;”

¹²⁰⁶ Toroslu, Finansal Tablolar Denetimi, 2012, s. 64;

¹²⁰⁷ Flint, 1982, s.32;

denetimsiz kalmıştır¹²⁰⁸. 6335 sayılı düzenlemenin getirdiği kanuni bozukluklar, 11.04.2013 tarihinde 6455 sayılı düzenleme ile giderilmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak 13.01.2011 tarihinde kabul edilen Türk Ticaret Kanunu, iki yıl gibi kısa bir sürede iki kanun değişikliği görmüştür. 6335 ve 6455 sayılı değişiklikler kanaatimizce 6102 sayılı Kanunu'nun eksikliklerini gidermekten çok, Türkiye şartlarına uyumlaştırılmasını gözetmiş ve bu durum kanunu hazırlayan komisyonun Türk Ticaret Kanunu'na yüklediği ruha zarar vermiştir.

Çalışmamızın beşinci bölümü, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunun (TTK) uğradığı 6335 ve 6455 sayılı değişiklikleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.

A. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Yetkisi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ticaret hukukunun ve özellikle denetim sisteminin önemli bir aktörü olan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) faaliyete başlamıştır¹²⁰⁹. 26.09.2011 tarihinde kararlaştırılan ve 02.11.2011 tarihli, 28103 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir¹²¹⁰. Kurumun temel amaçları; bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi

¹²⁰⁸ Korkut Özkorkut, **Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri**, BTHAE, Ankara, 2007, s. 65, yazar tarafından bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak yapılan açıklamada; *“bağımsız denetçiler, yönetim tarafından hazırlanmış finansal raporların kabul edilmiş olan muhasebe standartlarına göre halka açık bir işletmenin geçmiş performansını ve finansal durumunu dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığını açıklamak sureti ile finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmakta çok önemli rol oynamaktadır.”* İfadesine yer verilmiştir. Kanaatimizce Özkorkut tarafından 2007 yılında kullanılan dürüst bir biçimde yansıtma ifadesi 6102 sayılı TTK'da kendisine yer bulan dürüst resim ilkesidir.;

¹²⁰⁹ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 420, par 17-08;

¹²¹⁰ Jale Sağlar & Derya Yüce, “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.8, S.3, 2015, s. 47;

sağlamak, denetim standartlarını¹²¹¹ belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemektir¹²¹².

660 sayılı KHK ile KGK muhasebe standartları, denetim standartları ve bağımsız denetimin gözetimi alanında en üst ve yetkili otorite olarak düzenlenmektedir¹²¹³.

TTK'nın 88. maddesinde defter tutma, envanter, açılış bilançosu ve yılsonu finansal tablo hazırlamakla yükümlü gerçek ve tüzel kişilerin, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları düzenlenmiştir¹²¹⁴. Böylelikle Türk Ticaret Kanunu ile birlikte KGK tarafından belirlenerek yayınlanacak standartlar hem şirketler hukukunda şirketlerin mali işlemlerine ışık tutacak hem de mali hukuk yönünden önemli sonuçlar doğuracaktır. Elbette sadece ticari defterler, envanter ve bilanço değil şirkete ait finansal tablolarında hazırlanmasına ilişkin ilkelerde KGK tarafından belirlenip yayınlanacaktır. Buna ilişkin olarak 20.05.2013 tarihinde KGK tarafından yayınlanmış olan Finansal Tablo Örnekleri Ve Kullanım Rehberi örnek gösterilebilir.

Sonuç olarak şirket 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 sunmakla yükümlüdür (TTK 375/f). Yönetim kurulu gerek defter ve belge tutma ve gerekse de bunları saklama, bunların yanı sıra finansal tablo ve bilanço hazırlama ile yıllık faaliyet raporunun hazırlanmasına ilişkin tüm yükümlülüklerini, başta KGK tarafından hazırlanacak tebliğ ve yönetmelikler ile,

¹²¹¹ Denetim standartlarına ilişkin ayrıntılı bilgi için Alptürk, 2008, s. 6-11;

¹²¹² Korkut Özkorkut; "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Etkileri", **BATİDER**, C. 27, S. 4, 2011, s. 16;

¹²¹³ Özkorkut, 660 Sayılı KHK ve Etkileri, 2011, s. 36;

¹²¹⁴ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 419, par 17-07;

Türkiye Muhasebe Standartları, kavramsal çerçeve ve muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlamak ile yükümlüdür¹²¹⁵. Günümüzde hukukumuzda TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT olmak üzere üç farklı raporlama standardı bulunmaktadır.

B. Sermaye Şirketlerinin Denetiminde Dürüst Resim İlkesi

Türk Ticaret Kanunu’nun 88. maddesi ile Türkiye’de muhasebe standartlarını belirleme yetkisi KGK ’ya verilmiştir. Ancak TTK. 515. maddesinde yer alan “dürüst resim ilkesi” kanaatimizce bu noktada KGK’nın düzenleme yapma sınırını da teşkil etmektedir¹²¹⁶. Gerek denetim standartlarının belirlenmesinde ve gerekse de muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerde, KGK’nın dürüst resim ilkesini göz önünde bulundurması gerekmektedir¹²¹⁷. Buna göre dürüst resim ilkesi, karşılaştırmalı hukuklarda olduğu gibi bir “üst hukuk normu” veya bir “ön şart” olarak Ticaret Kanunu’nda ki yerini almıştır¹²¹⁸. Bu noktada kanunun gerekçesinde “bertaraf etmek” terimi kullanılmıştır¹²¹⁹. Dolayısıyla anonim şirketin finansal tablolarının, mal varlığının borç ve yükümlülüklerinin, özkaynaklarının anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini, hesap verilebilirliğini etkileyebilecek, bu unsurlara zarar verebilecek herhangi bir düzenleme, standart veya yasal düzenleme TTK 515 maddesi

¹²¹⁵ Roach, Business Law, 2012, s. 574 İngiliz Hukuku’nda da denetimin kapsamı benzer şekilde, kanun, genel uygulama çerçevesi ve dürüst resim ilkesi ile sınırlıdır.;

¹²¹⁶ Benzer görüşteki yazar Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 140, İngiltere’de ASB için aynı görüşü ileri sürmüştür.;

¹²¹⁷ Genel Gerekeçe, Nr.34, dürüst resim ilkesinin bir kuralı bertaraf etmesine ilişkin olarak, “gerçeğin tam ve aslına sadık bir biçimde” yansıtılmasına engel olan hukuk kurallarının tam ve üzerinde oynanmamış olarak gösterilmesi şeklinde ifade edilmiştir. ; Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1111, par. 20 yazar tarafından dürüst resim ilkesi ile uyumlu bir denetleme anlayışının getirilmesinin amaçlandığını ve “Kanunun 64 ila 88 ve 514 ila 528. maddeleri hükümleri ile getirilen ilkeleri ve Türkiye Muhasebe Standartlarını tamamlayan ve gerek içerik, gerek amaç yönünden onlarla uyumlu olan nitelikteki denetlemenin...”6102 sayılı yasada yer aldığını vurgulanmıştır. ; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52,

¹²¹⁸ Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 450; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52; Korkut Özkorkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, BTHAE, Ankara, 2013, s. 33 ; Falcıoğlu, 2016, s.90-91; Hasan Pulaşlı **Şirketler Hukuku Şerhi, C. II**, Adalet Yayın Evi, 2001, s.1725, par. 8, ; Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s. 103

¹²¹⁹ Falcıoğlu, 2016, s.91; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52;

hükmüne aykırı olduğu, yani “dürüst resmi” vermediği müddetçe kanuna aykırı olacaktır ve TTK 515 maddesi ilgili düzenleme veya standardı bertaraf edecektir¹²²⁰.

Dürüst resim ilkesi TTK’nın en temel ilkelerinden biridir¹²²¹. Dürüst resim ilkesi KGK’nın hazırlayacağı tebliğ ve standartların temel amacıdır. KGK tarafından yayınlanan Türk Denetim Standartlarına göre yapılacak denetimin dürüst resmi engellemesi veya dikkate almaması söz konusu olamaz¹²²². Gerek yönetim kurullarına şirket faaliyet sonuçlarının en nihayetinde “dürüst resmi” vermesi sorumluluğunu yüklemesi ve gerekse de denetçilere şirket finansal tablolarında ve yıllık faaliyet raporlarında “dürüst resmi” arama (uygunluğu denetleme) görevi vermesi sebebiyle, raporlamanın denetimin temel ilkesi olarak görülmesi mümkündür¹²²³. Bu yönü ile dürüst resim ilkesi uluslararası hukukta olduğu gibi bir üst hukuk normu niteliğindedir¹²²⁴. Dürüst resmi vermeyen bir finansal tablo, tüm standartlara uygun olarak hazırlanmış olsa dahi amacına tam olarak ulaştığı söylenemez. KGK tarafından hazırlanan denetim standartlarının üst hukuk normu niteliğindeki dürüst resim ilkesine uygun olması kanaatimizce zorunludur.

Denetçi tarafından değerlendirmeye konu olan hususlar BDS 250 standardında sayılmıştır. Buna göre ihmal ve eylemin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisine ilişkin denetçi tarafından yapılan incelemede öncelikle aykırılıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel sonuçlarının değerlendirilmesi gerekir¹²²⁵. Aykırılıklar sebebi ile kesilen para cezaları, tazminatlar, şirkete ait menkul ve gayrimenkullere ilişkin kamulaştırma riskleri, davalar ve faaliyetin durdurulmasına ilişkin riskler denetçi tarafından değerlendirilmesi gereken hususlardır¹²²⁶. Muhtemel finansal sonuçlara ilişkin yeterli açıklama yapıp yapılmadığı da denetçi tarafından değerlendirilmesi

¹²²⁰ Falcıoğlu, 2016, s.91 yazar “ilkenin genel hüküm niteliğinde” olduğunu belirtmiştir; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.112;

¹²²¹ Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s. 103; Karasu, 2015, s. 110;

¹²²² Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 142;

¹²²³ Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s. 349;

¹²²⁴ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s.1725, par. 8 ; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52,

¹²²⁵ BDS 250, s. 16;

¹²²⁶ BDS 250, s. 16;

gereken hususlardan bir diğeridir. Tüm bunlarla birlikte muhtemel finansal sonuçların, şirketin finansal tablolarının dürüst resminde şüphe oluşturup oluşturmayacağını da denetçinin değerlendirmesi gerekmektedir. Muhtemel finansal sonuçların finansal tabloları yanıltıcı hale getirip getirmeyeceği denetçi tarafından incelenmeli en nihayetinde finansal tabloların şirketin dürüst resmini verdiği denetçi tarafından değerlendirilmelidir¹²²⁷. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin¹²²⁸ m.37/1-d bendi de bağımsız denetime ilişkin olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülüklerin de denetçi tarafından yerine getirileceğini düzenlemiştir.

C. Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirketlerin Denetimi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, kanunlaşma sürecinde ve hatta kabulünden sonra dahi önemli değişiklikler geçirmiştir. Şöyle ki yeni Türk Ticaret Kanunu henüz tasarı aşamasında iken hem anonim hem de limited şirketler bakımından bağımsız denetimi içeren bir bağımsız denetimi sistemi öngörmekteydi¹²²⁹. Tasarı bu şekilde kanunlaştı ancak 6102 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesine 4 gün kala 6335 sayılı yasa ve 660 sayılı KHK ile denetim alanında önemli değişikliklere uğradı. Buna göre 6102 sayılı yasada hem anonim şirketler hem de limited şirketler bağımsız denetim kapsamında iken, 6335 sayılı yasa ile bağımsız denetim sadece belirli büyüklükteki anonim ve limited şirketler ile sınırlanmıştır. Bu durum özellikle Türk Hukukunda denetimsiz şirketler uygulamasına geçilmesine sebep olmuştur. Özellikle 6267 sayılı önceki Ticaret Kanunu’nun öngördüğü “murakıp denetiminin de” gerisinde olan bu durum şirketler hukuku alanında önemli bir boşluğun doğmasına sebep olmuştur. Bu boşluk, 6455 sayılı düzenlemeler ile giderilmiş gibi yapılmaya çalışılsa da

¹²²⁷ BDS 250, s. 16; Smieliauskas & Craig & Amernic, 2008, s. 236, yazarlar yaptıkları çalışmada; denetlenmiş finansal tablolarda raporlanan bilgilerin sadece yüzde 42 oranında denetlendiğini belirtmişlerdir. Bu oranın dürüst resmi vermeye yeterli olmadığı ileri sürülmüştür.

¹²²⁸ Yönetmelik için bkz. RG. 28509, Tarih 26.12.2012, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm>

¹²²⁹ Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 33, yazar tarafından 6102 sayılı yasanın amacının kurumsal yönetim ilkeleri ile 515. Madde de üst hukuk normu olarak düzenlenmesini bulan “dürüst resim ilkesi” çerçevesinde hazırlanmış finansal tabloların tam bir denetiminin yapılması ve bu denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulmasının sağlanması olduğu vurgulanmıştır.;

01.08.2017 tarihine dek GTB kapsamında ki bağımsız denetime tabi şirketler için çıkarılacağı söylenen yönetmelik çıkarılmamıştır. Sonuç olarak, 2016 yılı verilerine göre bağımsız denetim kapsamında olduğu açıklanan¹²³⁰ 6250 şirket dışında kalan, anonim ve limited şirketler 2012 yılından beri denetimsizdir.

1. Bağımsız Denetime Tabi Anonim Şirketler

Bağımsız denetim kapsamındaki anonim şirketler ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından denetlenir (TTK m. 397/1). Bu denetim Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılır (TTK m. 397/1)¹²³¹. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir (TTK m. 397/1). Buna göre kanun, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunluluğunu; kanunî bir yükümlülük olarak öngörmektedir. Denetlenecek olan, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir (TTK m. 398/1)¹²³². Denetim, noktasal değil bütünsel olmalı ve süreklilik arz etmelidir¹²³³.

Denetime tabi olan şirketler, hazırlanmış olan finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır (TTK m. 397/2). Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m. 397/2). Sonuç olarak, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir; bâtıldır¹²³⁴.

¹²³⁰ <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Resmi-Gazetede-Yay%C4%B1mland%C4%B1> 01.08.2017

¹²³¹ BDS 200, s. 9, par.18, “Denetçi, denetimle ilgili tüm BDS'lere uyar.”

¹²³² Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 435, par. 17-47;

¹²³³ Altay, 2009, s. 603;

¹²³⁴ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 419, par. 17-05; Can & Uyar, 2010, s. 38;

Denetleme zamanı, finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun sunulma tarihidir. Denetleme süreci içinde veya öncesinde bunlarda düzenleyici organ tarafından denetleme raporunu etkileyebilecek nitelikte değişiklikler yapıldığı takdirde, denetleme yeniden yapılır ve sonuç raporda özel olarak açıklanır (TTK m. 397/3). Değişiklik, yıllık kârın kullanılışından, büyük bir müşterinin veya iştirakin iflâsından veya ödeme güçlüğüne düşmesinden vs. den doğabilir (TTK m. 397/3 Gerekçe). Değişiklikler, kâr nakilleri, yedek hesabına tahsisler, karşılıklar gibi rakamsal değişiklikleri gerekli kılabilir. Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir (TTK m. 397/3). Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır (TTK m. 397/3). Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir (TTK m. 397/3). Yeniden denetleme, “tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının” hepsini kapsamakla birlikte, bu denetlemenin değişikliğin etkisini gösterdiği belgelere özgülenmesi mümkündür (TTK m. 397/3 Gerekçe). Bu doğrultuda denetçi, yeniden gözden geçirilmesi gereken olguları biliyorsa bu durumu genel kurulun bilgisine sunmalıdır. Aksi halde dürüst resmi yansıtmayan finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporu sebebi ile yönetimden sorumlu olanların ve bu durumu bilmesine rağmen genel kurul ile paylaşmayan denetçinin sorumluluğuna gidilebilir¹²³⁵.

Kanunun 397/4 maddesi bağımsız denetime tabi şirketleri düzenlemektedir. Buna göre yasa özellikle bağımsız denetime tabi şirketlerin, Bakanlıkça belirleneceğini düzenlemiştir. Kanunun bu düzenlemesine dayalı olarak Kamu Gözetim Kurumu “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar¹²³⁶” ile 1.1.2013 tarihinden itibaren bağımsız denetim kapsamında olacak şirketleri belirlemiştir. KGK kararında şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif

¹²³⁵ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.139;

¹²³⁶ Resmi Gazete 23.01.2013, S. 28537. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6.htm> 05.08.2017;

toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler belirlemiştir. Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesi dair 2013, 2014 ve 2015 yıllarında olduğu gibi 2016 yılında da Resmî Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı¹²³⁷ ile denetime tabi şirketlerin belirlenmesinde değişiklikler yapılmıştır. Bakanlar Kurulu kararına göre şirketlerin denetime tabi olması için aşağıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekmektedir.

- Aktif toplamı: 40 milyon TL ve üzeri
- Yıllık net satış hasılatı: 80 milyon TL ve üzeri
- Çalışan sayısı: 200 çalışan ve üzeri

Bunların yanı sıra kararın ekli II sayılı listesinde yer alan gereklilikleri karşılayan şirketler ile ekli I sayılı listede yer alan şirketler her halükârda bağımsız denetim kapsamında yer alan anonim şirketlerdir.

a. Denetimin Kapsamı

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 5. maddesinde denetimin amacı; finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturmaktır. Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartları'nın öngördüğü ölçüde iç denetimin, finansal tabloların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir (TTK m.398/1)¹²³⁸. Bu denetim kullanıcılara makul veya sınırlı bir güvence sağlamalıdır¹²³⁹. Bağımsız denetim yönetmeliğinin 5/2 fıkrasında denetim sözleşmesinde sınırlı güvence sağlayacağının kararlaştırılmadığı hallerde denetimin makul derecede

¹²³⁷ Bu değişiklikler için bk. Resmi Gazete, 14.03.2014, S. 28941; Resmi Gazete, 01.02.2015, S. 29254 ve Resmi Gazete, 19.03.2016, S. 29658;

¹²³⁸ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 435, par. 17-47; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 305;

¹²³⁹ Vieten, A European Retrospective, 1996, s. 382, yazar makul güvencenin hissedarların beklentilerinin karşılayacak kalite ve ölçüde verilmesinin yeterli olacağını ve bunun dürüst resmi vereceğini ileri sürmüştür.;

güvence vermesi gerektiğine yer verilmiştir¹²⁴⁰. Makul güvence; finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir¹²⁴¹. Kanun koyucunun özellikle “yıllık finansal tablolar” ifadesine yer vermesinin sebebi denetlemeyi yılsonu finansal tablolarına özgülememektir. Ancak ulusal ve uluslararası denetleme standartlarının gerekli gördüğü ara dönem tablolar da denetim kapsamındadır. Sınırlı güvence sağlanmasına ilişkin denetim sözleşmesi hazırlanmış olsa da denetçi, dürüst resim ilkesinin varlığını aramaktan veya finansal tabloların dürüst resmi sağladığını inceleme ve bunu raporunda yer verme yükümlülüğünden muaf değildir. Denetim sözleşmesi ile sınırlı güvence verilmesi kararlaştırılmış olsa bile denetçi mutlaka dürüst resme ilişkin incelemesini yapmalıdır.

Denetim, Türkiye Muhasebe Standartları’na, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesi ve dürüst resim ilkesine uygunluk denetimini kapsar¹²⁴². Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir (TTK m.398/1). Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır¹²⁴³. Denetçi denetimi mesleki etik ilkelere bağlı kalarak gerçekleştirmeli ve mesleki şüphecilik içinde davranmalıdır

¹²⁴⁰ BDS 200, s.4’ de makul güvence nin yüksek bir güvence seviyesi olduğu vurgulanmıştır. Bağımsız Denetim Standartları bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçi makul bir güvence elde etmeye çalışır.; Vieten, A European Retrospective, 1996, s. 382, yazar makul güvencenin hissedarların beklentilerinin karşılayacak kalite ve ölçüde verilmesinin yeterli olacağını ve bunun dürüst resmi vereceğini ileri sürmüştür.;

¹²⁴¹ BDS 200, s. 4;

¹²⁴² Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 431, par. 17-36; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 216;

¹²⁴³ Falcıoğlu, 2016, s. 82; Başer Doğan, 2015, s. 33; Kömür, 2015, s. 26; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 82, İsviçre Federal mahkemesi kararında denetim raporlarında dürüst resim ilkesine yer verilmesi gerektiği yönündeki karar için, Arrêt du 4 juillet 2006, Tribunal federal, {T 0/2} 4P.85/2006 /fzc, kararın tam metni için; <https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/80776cdc-31c2-4d75-9bac-5e1f772d4cf5?hitPos=34&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=118/skbbw#firstSearchTerm>;

(TTK m.398/1)¹²⁴⁴. TDS çerçevesinde denetçi yeterli denetim kanıtı¹²⁴⁵ toplamalı ve kanıtlara dayalı olarak görüşünü raporlamalıdır. Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amacı, bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmektir¹²⁴⁶.

Denetimin konusu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 6. maddesinde Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı KHK ve diğer mevzuat hükümlerince denetime tabi tutulan konular ile sınırlandırılmıştır. Denetim, Türkiye Muhasebe Standartları'na uygunluğun denetimidir. Denetlenen, kanuna ve esas sözleşmeye uygunluk ve finansal yapının TMS ve TFRS'ler ile uyumluluğunun denetimidir¹²⁴⁷. Buna göre Türk Ticaret Kanunu'nda finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler denetimin konusudur (TTK m.398/1, BDY m. 8). Bu konularda yapılacak denetimlerde önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınır. Bu kıstaslara uygun olarak yapılan denetimler neticesinde denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvenilir ve uygun bilgi, belge ve beyanlar denetimin kanıtlarıdır (BDY m. 9). Denetim raporu ise bu kanıtların TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda belirlenen güvence seviyesinin uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulduğu belgedir (BDY m.9).

aa. Finansal Tablolarının Denetimi

Finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetlenmesi, bu belgelerin kâğıt üzerinden incelenmesi olmayıp, envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler ile

¹²⁴⁴ Sadiye Oktay, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetlerinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, **Maliye Finans Yazıları**, V. 27, N. 100, s. 58; Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.170,

¹²⁴⁵ BDS 200, s. 6' da denetim kanıtı, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgiler olarak tanımlanmıştır. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir.;

¹²⁴⁶ BDS 200, s.5 m.11;

¹²⁴⁷ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 431, par. 17-37;

denetlenmesidir¹²⁴⁸. Bu denetleme özel değil genel olmalı; kısmî veya bazı işlemlerin ya da halka açılma, menkul değer çıkarma, sermaye artırımını gibi bazı olayların denetimi olmayıp, tüm veya tümünün denetimini içermelidir. Denetçi finansal tabloların denetiminde bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmekle yükümlüdür¹²⁴⁹. Genel kabul gören denetim ve muhasebe ilkeleri, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslararası Raporlama Standartları izin vermedikçe, denetim sondaj usulü ile de yapılmamalıdır¹²⁵⁰. Finansal tabloların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi ayrıca, kanuna, genel kabul gören muhasebe ilkelerine ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığını da içerir¹²⁵¹. Denetleme Türkiye Denetim Standartları ile uyumlu yapılır. Kanun koyucu yapılacak denetimin dürüst resim ilkesi başta olmak üzere¹²⁵² hesaplara ilişkin kanunda yer alan diğer hükümlerine, Türkiye Muhasebe Standartları, dolayısıyla Uluslararası Raporlama kuralları ile şirketin esas sözleşmenin aynı nitelikteki hükümleri ne uygun ve uyumlu olması gerektiği düzenlenmiştir (TTK 398/2)¹²⁵³. Uzman denetçi, işletmenin finansal durumunu, finansal durumundaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst

¹²⁴⁸ Özoğlu & Mercan & Çakıroğlu, 2010, s. 69, yazarlar denetçinin, işletmenin finansal tablolarını inceleyerek, bunların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun davranılmış olup olmadığını araştırmakla yükümlü olduğunu belirtmişlerdir.

¹²⁴⁹ BDS 200, s. 5; Vieten, A European Retrospective, 1996, s. 382;

¹²⁵⁰ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 517;

¹²⁵¹ Özoğlu & Mercan & Çakıroğlu, 2010, s. 69;

¹²⁵² Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s. 103 yazar tarafından denetçinin denetim faaliyetini dürüst ve tarafsız bir şekilde yerine getirmesinin Türk Ticaret Kanunu esas alınarak sistematize edildiğini ve dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerinin TTK’nda denetim bakımından en temel iki ilke olduğu vurgulanmıştır. Yazar ayrıca dürüstlüğün, 515 inci maddede öngörülen ve bir üst hukuk kuralı olan dürüst resim ilkesine gönderme olduğunu ve denetlemenin nitelik ve özelliğini tanımlamakta ve hem denetlemenin niteliğini hem özeni hem de görevi açıkladığını vurgulamıştır.;

¹²⁵³ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.187, yazar denetçinin denetim görevini kanuna, denetim standartlarının öngördüğü ilkelere, esas sözleşmeye ve “dürüst resim anlayışı”nın gereklerine uygun olarak yerine getirmek zorunda olduğunu vurgulamıştır. Dürüst resim anlayışı veya ilkesi, finansal tabloların; denetim standartlarına göre işletmenin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını, faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılmasıdır.;

biçimde sunduğu noktasındaki yargıyı araştırmaktadır¹²⁵⁴. Denetimin belirlenen bu niteliklerinin yanı sıra ve denetlemenin özenle¹²⁵⁵ yapılması gerekmektedir (TTK m.398/1). Kanun koyucu özellikle mesleki etik ilkelerine¹²⁵⁶ uygun bir denetlemenin yapılışını öngörmüştür (TTK m.398/1). Denetçilik bir meslektir. Onun için, bu anlayışa göre yorumlanır. Meslek ise, Türkçe 'de tam karşılığı bulunmayan “profesyonelliği” şart kılar¹²⁵⁷. Profesyonellik, güncel yenilikleri izleyen ve uzmanlık bilgisine sahip, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlâkı anlamında “etiği” ve uluslararası denetim standartlarını içerir¹²⁵⁸. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 21. maddesinde de “mesleki etik ilkelere uyma” başlığı altında denetim kurumları ve denetçilerin dürüst açık doğru ve güvenilir olmalarına yer verilmiştir. Denetim kuruluşları ve denetçilerin tarafsız olmaları, mesleki veya işle ilgili kararlarının hiçbir suretle etkilenmemesi gerektiği düzenlenmiştir (BDY m. 21). Denetim kuruluşları mesleğe uygun davranışlar sergilemek ve sır saklamakla da yükümlüdürler¹²⁵⁹. Denetimin özenle yerine getirilmesi, denetimin en üst düzeyde yerine getirilmesinin gerektirdiği özendir. Tüm bunların yanı sıra yapılacak denetlemenin TTK'nın 515 maddesinde “dürüst resim ilkesine” uygun olarak yapılması, yani finansal tabloların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin sonuç olarak dürüst resmi yansıtır yansıtmadığının denetlenmesine yer verilmiştir (TTK m.398/1)¹²⁶⁰. Denetçi en nihayetinde dürüst resmin varlığını incelemek ve bu durumu raporunda, yansıtılmamış ise sebepleri ile birlikte dürüstçe ver vermekle yükümlüdür (TTK m.398/1). Denetlemenin amacı, şirketin/topluluğunun finansal durumunun, dürüst resim ilkesine (TTK m. 515) göre tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının belirtilmesidir¹²⁶¹. Sonuç olarak, finansal tabloların; kanuna, esas

¹²⁵⁴ Özoğlu & Mercan & Çakıroğlu, 2010, s. 69;

¹²⁵⁵ Ayrıntılı açıklamalar için Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 434, par. 17-44

¹²⁵⁶ Ayrıntılı Düzenlemeler için bkz. Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, www.kgk.gov.tr

¹²⁵⁷ Özoğlu & Mercan & Çakıroğlu, 2010, s. 98;

¹²⁵⁸ Özoğlu & Mercan & Çakıroğlu, 2010, s. 67;

¹²⁵⁹ BDS 200, s. 16, “Etik Kurallar bir denetçinin aşağıdaki temel etik ilkelere uymasını zorunlu kılar: (a) Dürüstlük, (b) Tarafsızlık, (c) Mesleki yeterlik ve özen, (d) Sır saklama, (e) Mesleğe uygun davranış”;

¹²⁶⁰ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 435, par. 17-47;

¹²⁶¹ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 435, par. 17-47

sözleşmeye hatta TMS ve TFRS'ler ile uyumlu olmasına rağmen, şirketin gerçek finansal durumunu yansıtıp yansıtmadığının denetimi: “dürüst resme uygunluğun denetimi” denetlemenin amacı, denetiçinin görevidir¹²⁶².

Denetim; şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır. Bu kapsamda denetlemenin yapılmasına ilişkin dört kuralın olduğu söylenebilir. Bu dört kural:

- Şirket ve topluluk yönünden, finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları;
- Tablolar ve raporlarla denetiminin ortaya koyduğu bulguların ve bilgilerinin birbiriyle uyumlu olup olmadığı;
- Şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediği ve
- Risklerin isabetle ifade olup olunmadığıdır¹²⁶³. (TTK 398/2 Gerekçesi)

Denetim bu dört kuralı yerine getirmemişse denetim icra edilmemiştir. Bu dört nokta birbirinin alternatifi değildir; dördü de denetimin olmazsa olmaz şartıdır (TTK 398/2 Gerekçesi). Risklere işaret, denetimin ve denetim raporunun görevi değildir. Görev tablolardan bunun, yani risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının, özellikle yıllık raporlarda buna işaret edilip edilmediğinin ve riskin erken saptanmasına için öngörülen mekanizmanın işleyip işlemediğinin incelenmesidir (TTK 398/2 Gerekçesi).

Yönetim kurulu, finansal tabloların hazırlanması sürecinde, geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin durum ve şartlarına uygulanmasına ilişkin karar alırlar. Ayrıca çoğu finansal tablo kalemi sübjektif kararlar veya değerlendirmeler

¹²⁶² Moore, Council Report, 2008, s. 3, par. 4/G; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 655;

¹²⁶³ Kayıhan, *Üst Gözetim*, 2011, s. 232;

içerir ve belirli bir düzeyde belirsizlik barındırır¹²⁶⁴. Yönetimden sorumlu olanların, bu kalemlere ilişkin olarak kabul edilebilir düzeyde çeşitli yorum ve yargıları kaçınılmazdır. Bu sebeple denetçinin özellikle; muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi ve ilgili açıklamalar kapsamında makul olup olmadığını ve işletmenin muhasebe uygulamalarının (yönetimden sorumlu olanların yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleri de dâhil olmak üzere) nitel yönlerini dikkate alması zorunludur¹²⁶⁵.

Denetçi, denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti için, yönetim kurulunun sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır. Bu mutabakat metni, ilgili hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı beyanını içerir¹²⁶⁶. Bu beyan özellikle “gerçeğe uygun sunuma dair raporlama yapma amacının önemi gereği, üzerinde yönetim kuruluyla mutabakata varılan ön kabul, gerçeğe uygun sunuma veya finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olarak “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm” sağlaması sorumluluğuna dair özel bir atıf” içerir. Gerçeğe uygun sunumun¹²⁶⁷, UFRS ilkeleri arasında yer alan ve dürüst resim ilkesinin eşdeğeri niteliğinde olduğu, Dürüst Resim İlkesi Raporunda¹²⁶⁸ kabul edilmiştir. UFRS terminolojisinde doğrudan dürüst resim ilkesine atıf yapılmasa bile UFRS uyarınca hazırlanan raporlar dürüst resmi vermelidir¹²⁶⁹. Yabancı mevzuattaki “fair presentation” “true and fair view” arasındaki

¹²⁶⁴ Peter Holgate, **Accounting Principles For Lawyers**, Cambridge University Press, 2006, s. 11, yazar yöneticiler tarafından yapılan seçimlerin amacının dürüst resim ilkesi olduğunu vurgulamıştır.

¹²⁶⁵ BDS 200, s. 23;

¹²⁶⁶ BDS 210. s.5,

¹²⁶⁷ Nobes, The Importance Of Being Fair, 2009, s.425-426 yazar aynı görüşte değildir. Yazara göre gerçeğe uygun sunum ve dürüst resim ilkesi eş değerde değildir. UFRS koşulları hem dürüst resim ilkesini hem de gerçeğe uygun sunumu gerektirir çünkü bunlar hem Yasa ile hem de IAS 1 ile uyumlu olmak zorundadır. Aynı şekilde, bu tür bilançoların denetçileri her iki koşulla göre görüş vermelidir. Yazara göre her iki ilke birbirinden farklıdır. Özellikle gerçeğe uygun sunum genel kabul görmüş muhasebe prensipleri kapsamına bağlıdır, oysa dürüst resim ilkesi ayrı bir düzenlemedir.; Moore, Counsil Report, 2008, s. 3, par. 4/G;

¹²⁶⁸ Dürüst Resim İlkesi Raporu, s.1; Cairns, 1999, s. 136;

¹²⁶⁹ Dürüst Resim İlkesi Raporu, s.1

ilişki hukukumuzda “gerçeğe uygun sunum” – “dürüst resim ilkesi” kavramlarında vücut bulmaktadır.

Denetçi tarafından verilen görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir¹²⁷⁰. Dolayısıyla geçerli raporlama çerçevesinin kullanılıp kullanılmadığı denetçi görüşü kapsamında yer alır. Bununla birlikte denetçi görüşünün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve ilgili mevzuata bağlıdır. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, finansal tabloların sunumuna ilişkin hükümler içerdiğinden, finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, sunumu da kapsar¹²⁷¹. Çoğunlukla genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında geçerli olduğu gibi, geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerçeğe uygun sunum çerçevesi olduğu durumlarda BDS’ler uyarınca verilecek görüş, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkindir¹²⁷². Sonuç olarak; geçerli finansal raporlama çerçevesinin kullanılması doğrudan dürüst resim üzerinde etkili olan bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bir uygunluk çerçevesi olması durumunda ise verilecek görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle ilgili çerçeveye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir¹²⁷³.

Sonuç olarak bilanço ve gelir tablosunun denetimi finansal tabloların denetiminde en öncelikli husustur¹²⁷⁴. Sonrasında denetçi ek mali tabloları ve özellikle bilanço ve gelir tablosunun denetiminden somut sonuçlar elde edilememesi halinde ek mali tabloları incelemeye alır. Denetçi mali tabloların denetiminde tabloları öncelikle şekli açıdan denetler ve sonrasında kayıtlı değerler ile tablolara yansıyan değerlerin

¹²⁷⁰ BDS 200, s. 15; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 74;

¹²⁷¹ BDS 200, s. 15;

¹²⁷² BDS 200, s. 15; Türel, 2012, s. 113-114; Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 74;

¹²⁷³ BDS 200, s. 15;

¹²⁷⁴ Denetim İlke ve Esasları, C. I, s. 13, mali tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine, bu tabloların düzenleme ilkelerine muhasebe usul ve esaslarına, yasalara, önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçülerek, güvenilirliğinin ortaya konulmasıdır.;

uyumunu araştırır¹²⁷⁵. Envanter ve muhasebenin denetimi TTK m. 398/1 gereğince zorunlu olup, envanter ve muhasebenin denetiminde TMS ve TTK 66-67 hükümleri bakımından uygunluk denetlenir.

Tüm finansal tablolar eşit derecede öneme sahip olup, sadece ana finansal tabloların dürüst resmi vermesi yeterli değildir. Tüm finansal tablolar dürüst resmi vermeli buna göre hazırlanmalıdır¹²⁷⁶.

TTK 514 düzenlemesi uyarınca anonim şirketler Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen finansal tabloları hazırlar. TTK 517 düzenlemesi aynı hükme topluluk şirketleri bakımından yer vermiştir. Ayrıca TTK 610 maddesi atfı ile limited ortaklıklar da aynı hükme tabidir. Sonuç olarak, topluluk şirketlerinin, anonim ve limited ortaklıkların yönetim organları; finansal tablolarını ve eklerini ve yıllık faaliyet raporunu bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamak ve genel kurula sunmakla yükümlüdürler (TTK m. 514 /1). KGK TTK 397/4 kapsamı dışında kalan şirketlerin sadece bilanço ve gelir tablosu düzenlemesini kanaatimizce hatalı bir biçimde yeterli görmüştür¹²⁷⁷. Kaldı ki 397/4 kapsamı dışında bir denetim zaten yoktur.

aaa. Bilançonun Denetimi

Temel finansal tabloların denetimi kapsamında denetlenmesi zorunludur¹²⁷⁸. Ara bilanço, geçici bilanço ve kesin bilanço olmak üzere üç tür bilanço vardır¹²⁷⁹. Bağımsız denetim kapsamında denetlenmesi zorunlu olan dönem sonunda düzenlenen

¹²⁷⁵ Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 83;

¹²⁷⁶ Falcıoğlu, 2016, s.92

¹²⁷⁷ 28.02.2013 tarihli ve [01/05) sayılı Ek kararın 6. Maddesi'ne ilişkin açıklamalar için Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.440, par. 17-58;

¹²⁷⁸ Mătiș Dumitru & Bota-Avram Florin, "Study Regarding the Quality of the True and Fair View Supplied By the Financial Statements From Financial Auditor's Point of View", **Annals of Faculty of Economics**, 2008, V. 3, N.1, p. 1303, Denetçinin bağımsızlığı finansal denetimin sonucunu yani kontrol edilen bilançoda dürüst resim ilkesini kontrol edenin düşüncesini direk olarak etkileyen önemli bir unsurdur. Eğer deneticinin düşüncesini etkileyen bir durum varsa, bu durum önemlidir ve güvenilir değildir.;

¹²⁷⁹ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s. 1727, par. 15; Fahiman Tekil, **Anonim Şirketler Hukuku**, Alkım, 1998, s. 482;

kesin bilançodur¹²⁸⁰ (TTK m. 68/3). Bilanço belirli bir tarihte işletmenin varlık, borç ve özkaynaklarını ayrıntılı bir şekilde ortaya koyan bir tablo olması sebebi ile önem arz eder¹²⁸¹. Bilançoda ayrıcalık arz eden durumların dipnotlarda yer alması zorunludur.

Denetçi, bilançonun öncelikle şekli yapısını sonrada kayıtların uygunluğunu denetlemelidir. Bu denetim kapsamında stokların varlıklara olan oranı; stokların dönen varlıklara olan oranı yine şirketin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünün tespiti amacıyla dönen varlıkların kısa süreli borçlara olan oranı denetçi tarafından incelenmeli ve raporlanmalıdır¹²⁸². Bunların yanı sıra kaldıraç oranı, yani varlıkların ne kadarının yabancı kaynaklardan karşılandığı ve şirketin likidite oranı¹²⁸³, işletmenin ekonomik değerlerinin ve varlıklarının paraya çevrilebilme hızı denetim kapsamında belirlenmelidir¹²⁸⁴.

Bilançonun gerçeği aslına uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı, bir başka deyişle özellikle vergi kaçırma amacı ile düzenlendiği veya mevcut durumu olduğundan daha iyi gösterme çabasında olup olmadığı da denetim kapsamında incelenmelidir¹²⁸⁵.

bbb. Gelir Tablosu Denetimi

Gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirleri, faaliyet sonuçlarını ve o dönem boyunca katlandığı tüm giderleri toplu olarak gösteren tablodur¹²⁸⁶. Denetim kapsamında öncelikle gelir tablosu şeklen incelenmelidir. Gelir tablosunda yer alan unsurlar; hangi firmaya ait olduğu, dönemi, gelir kaynakları, giderlerin ayrıntıları, hesap dönemine ait kar/zarar, stokların hangi yöntemle

¹²⁸⁰ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s. 1727, par. 15;

¹²⁸¹ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s. 1727, par. 13;

¹²⁸² Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 51; Ersin Güredin, **Denetim**, 10 Baskı, Beta, 2000, s. 273;

¹²⁸³ Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s. 47 yaza likitideyi “bir işletmenin alacakları ile borçlarının vadelerinin birbirine uygun olması” şeklinde tanımlar.;

¹²⁸⁴ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 52;

¹²⁸⁵ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 51; Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s. 696;

¹²⁸⁶ Ersin Güredin, **Denetim**, 10 Baskı, Beta, 2000, s. 343; Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s.51;

değerlendirildiği ve uygulanan amortisman yöntemi denetçi tarafından incelenmeli ve gelir tablosunun şekli şartları taşıyıp taşımadığı denetlenmelidir¹²⁸⁷.

Gelir tablosunun denetiminde amaç, tabloda yer alan gelir ve giderlerin süreklilik temelinde genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olarak muhasebeleştirildiğinin ve faaliyet sonuçlarının dürüst resmi yansıtacak şekilde raporlandığının araştırılmasıdır¹²⁸⁸. Dönem içi kaydedilen gelirlerin o dönemde gerçekleştiği incelenmeli ve gelirlerin gerçek olduğunun araştırılması gerekir. Ayrıca gelirlerin elde edilmesinde katılan giderlerin muhasebeleştirilmesi de araştırılmalıdır¹²⁸⁹. Bu kapsamda satış kayıtları ve müşteri hesaplarına düşülen alacaklar, satış iadeleri, indirim ve iskontoların uygunluğu incelenir. Ücret giderlerinin doğruluğu araştırılır. Ödemelerin denetimi yapılarak, bu ödemelerin gerçekten teslim alınan mal ve hizmetler için olduğu ve doğru muhasebeleştirildikleri denetlenir¹²⁹⁰.

Denetçi ayrıca defter ve belgeleri inceleyerek gelir tablosuna aktarılan rakamları teyit etmelidir. Gelir tablosunda yer alan gelir grubu hesapları ve gider hesaplarının da denetçi tarafından ayrı ayrı incelenmesi zorunludur¹²⁹¹.

ccc. Ek Mali Tabloların Denetlenmesi

Denetlenen işletme, ek mali tabloları düzenlemekle yükümlü ise denetçi bu ek mali tablolarında denetimini gerçekleştirmelidir. Nakit akım, fon akım, kar dağıtım öz sermaye değişim ve satışların maliyeti tabloları ek mali tablolar olarak karşımıza çıkmaktadır.

ddd. Nakit Denetimi

Denetçi tarafından denetlenmesi gereken konulardan bir diğeri de şirketin nakit işlemlerinin denetimidir. Banka hesaplarının, düzenlenen kambiyo senetlerinin

¹²⁸⁷ Yasaman, Hukuki Mütalaalar, 2006, s. 103,

¹²⁸⁸ Güredin, Denetim, 2000, s. 343;

¹²⁸⁹ Güredin, Denetim, 2000, s. 343;

¹²⁹⁰ Güredin, Denetim, 2000, s. 344;

¹²⁹¹ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 52;

incelenmesi gereklidir. Denetçi özellikle kasa sayımı yapmalı veya şirket yetkililerine yaptırmalı ve kasa bakiyesinin muhasebe kayıtları ile uyumlu olup olmadığını denetlemelidir¹²⁹². Kasa hesabında uyum yok ise denetçi detaylı inceleme yapmakla yükümlüdür. Özellikle şirketlerde çalışan suiistimallerinin genellikle nakit para ile ilgili eylemler olduğundan denetçinin nakit giriş ve çıkışlarını çok detaylı bir şekilde incelemesi gerekmektedir.

eee. Dönen Varlıkların Denetimi

Kayıtlarda yer alan çeklerin uyumu, bankalardaki hesap ekstrelerinin, banka giriş ve çıkışlarının denetimi bu kapsamda yapılır. Alacakların vadesi ve şüpheli alacakların durumu bu kapsamda incelenir. Şüpheli alacaklardan tahsili olanaksız olanların belirlenmesi ve ayıklanması denetçinin görevidir. Şirketin hisse senetlerinin kayıt değerleri ile piyasa değerlerinin arasında fark olup olmadığı incelenmeli ve ortaklardan ve personelden olan alacaklar izlenmelidir¹²⁹³.

fff. Stok Denetimi

Stok denetimi, depoda var olan malların fiziki ve kaydı kontrolünü içerir. Stokların denetimi, ticari malların, ürünlerin, konsinye malların ve hammaddenin denetimini kapsar. Malların giriş ve çıkış kayıtları ile fiili stokların uyumluluğunun denetimi denetçiye aittir. Bu kapsamda fire tutanaklarının incelenmesi ve stokların nasıl değerlendirildiğinin incelenmesi incelemesi gereken asli unsurlardır¹²⁹⁴. Stoklar varlıkların bir unsurudur. Stokların denetimi, süreklilik temeline göre genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda geçirildiğinin ve finansal tablolarda dürüst resim ilkesine uygun olarak raporlandığının denetimidir¹²⁹⁵. Bu amaca ulaşmak için stok envanterinin kontrol edilmesi gerekir. Stokların fiziken var oldukları, işletmenin mülkiyetinde oldukları, kullanılabilir veya satılabilir oldukları ve doğru fiyatlandırıldıkları denetçi tarafından incelenmelidir. Bu amaçla stok sayımı, stok

¹²⁹² Güredin, Denetim, 2000, s. 221 - 222;

¹²⁹³ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 56;

¹²⁹⁴ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 57;

¹²⁹⁵ Güredin, Denetim, 2000, s. 275;

değerlemesinde kullanılan yöntemler incelenmelidir¹²⁹⁶. Bu noktada değerlendirme önem arz eder. Bir stoğun, örneğin bir gömleğin değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem önem arz eder. Stokların değerlemesinde maliyet esasının ilk planda tercih edilebileceği, gömleğin maledildiği değer kayıtlar altına alınması gerektiği düşünülebilir. Ancak belirli hallerde de başka değerlendirme modelleri kullanılabilir. Stoğun bozulması, modası geçmesi piyasa fiyat seviyesindeki değişiklikler yaşanabilir. Bu durumda da stoğun piyasa değerinin kayıtlar altına alınması gerekir¹²⁹⁷.

ggg. Duran Varlıkların Denetimi

Şirketin duran varlıkları; paraya çevrilmeleri bir yıldan daha fazla zaman alacağı düşünülen ve bilançonun duran varlıklar bölümünde yer alan değerlerdir¹²⁹⁸. Duran varlıkların denetlenmesinde incelenmesi gereken ilk husus ayrılan amortismanlardır¹²⁹⁹. Çünkü bu varlıklar yarar sağladıkları sürece mal veya hizmet üretimine katılırlar ve aşınma yıpranma nedeni ile ömürleri sonunda tükenirler. Ayrıca gizli yedek akçelerin denetimi de bu kapsamda gerçekleştirilir. Gizli yedek akçe işletmenin aktifinde yer alan kayıtlı değerlerin, piyasa değerlerinden daha düşük olarak gösterildiğinde arada oluşan farktır¹³⁰⁰. Duran varlıklar önemli ölçüde gizli yedek akçeyi bünyesinde barındırır. Çünkü uzun yıllar önce alınan ve amortisman ve yeniden değerlemeye tabi tutulan duran varlıkların kayıtlı değerlerinin piyasa değeri ile arasında fark oluşması muhtemeldir¹³⁰¹.

Bağımsız denetçi, işletme defterinde bulunan duran varlıkların fiziken var olduklarını, eksiksiz bir biçimde kayıtlara geçirilmiş olduğunu ve işletmede sahip

¹²⁹⁶ Güredin, Denetim, 2000, s. 275;

¹²⁹⁷ Güredin, Denetim, 2000, s. 275;

¹²⁹⁸ Güredin, Denetim, 2000, s. 295;

¹²⁹⁹ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 58;

¹³⁰⁰ Alihan Aydın, “Türk Ticaret Kanunu’nun Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı Ve Borca Batıklığa İlişkin Düzenlemelerine (TTK m. 376) Eleştirel Bir Bakış”, **İÜHFM**, V. 70, N. 2, s. 104, dn. 8;

¹³⁰¹ McGee, The “True and Fair View” Debate, 1991, s. 881, yazar özellikle varlıkların amortisman ayrılması ile ilgili olarak; amortisman uygulamalarının sık sık muhasebe ve vergi amaçlarına göre farklı şekillerde yapıldığını vurgulamaktadır.; Cook, A UK Standard-Setter’s Perspective, 1997, s. 696;

oldukları kullanım amacına uygun kullanıldıklarını denetlemelidir¹³⁰². Bu varlıkların mülkiyet durumlarının ve üzerlerinde haciz veya ipotek olup olmadığının saptanması ve devamlılık temelinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlandırıldıklarını saptamalıdır¹³⁰³.

hhh. Yabancı Kaynakların Denetimi

Borçlara uygulanan faizler ve şirketin borçları ödeme yeteneği denetçinin dikkate alması gereken bir unsurdur. Kamu borçlarının vadesinde ödenip ödenmediği, yabancı para borçlarında kur farklarının kayıtlara yansıtılıp yansıtılmadığı denetçi tarafından bu kapsamda incelenir. Kamu borçlarının zamanında ödenmemesinden dolayı faiz ve gecikme zammı tahakkuk edip etmediği ve bu durumun kayıtlara yansıtılması denetim kapsamında incelenmelidir¹³⁰⁴.

jjj. Özkaynakların Denetimi

Bilançonun pasifinde yer alan özkaynaklar ana hesap grubunda sermaye, yedekler, dağıtılmamış karlar, geçmiş yıl karları dönem karları ve yeniden değerlendirme artışları yer alır¹³⁰⁵. Özkaynakların denetimi bu bilanço kalemlerinin ayrıntılı denetimidir. Şirketin hisse senetlerinin piyasa değeri denetçi tarafından dikkate alınmalıdır¹³⁰⁶. Yeniden değerlendirme artışlarının doğruluğu, enflasyon muhasebesi uyarlamasının usulüne uygun yapılıp yapılmadığı, yedeklerin usulüne uygun olarak ayrılıp ayrılmadığı da denetçinin dikkat etmesi gereken konulardır¹³⁰⁷. Özkaynaklar, pay sahiplerinin varlıklar üzerindeki haklarını ifade eder. Pay sahiplerinin şirkete getirdikleri sermaye ve dağıtılmamış karlar özkaynakların iki unsurudur.

¹³⁰² Güredin, Denetim, 2000, s. 295;

¹³⁰³ Güredin, Denetim, 2000, s. 295;

¹³⁰⁴ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 59;

¹³⁰⁵ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 59;

¹³⁰⁶ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 60;

¹³⁰⁷ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 60; Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s. 186-187;

Denetçi bu kapsamda firmanın ayrılması gereken yedek akçeleri ayırıp ayırmadığını denetlemelidir¹³⁰⁸. Geçmiş yıl karlarının nasıl korunduğu ve şirket sermayesinin kaydı ve fiili durumunun araştırılması denetçinin görevidir. Sermaye koyma borcunun ortaklar tarafından yerine getirilip getirilmediği ve enflasyon uyarlamalarının doğruluğu denetçi tarafından incelenmelidir. Denetçi ayrıca, kendisine verilen mali tablolar ile vergi dairesine verilen mali tabloların uyumunu incelemelidir¹³⁰⁹.

Özkaynak denetimi yapan denetçi, özkaynak hesaplarına yapılmış borç ve alacak kayıtlarının uygunluğunu, bilançoda doğru ve uygun sunulduğunu ve gerçeğe uygun raporlandığını araştırmalı ve denetlemelidir¹³¹⁰.

bb. Topluluk Finansal Tablolarının Denetimi

Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsuplarının¹³¹¹; Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığını, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ve en nihayetinde de dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını inceler (TTK m. 398)¹³¹². Bu kapsamda topluluk finansal tablolarını inceleyen denetçinin yükümlülüğü, konsolidasyona tabi şirketin finansal tablolarının da incelenmesini kapsayacak şekilde genişlemiştir. Çünkü topluluğun denetimi konsolidasyona tâbi olan şirketlerin denetiminden soyutlanamaz. Konsolide finansal tablo, konsolidasyona tâbi şirketlerin

¹³⁰⁸ Güredin, Denetim, 2000, s. 329;

¹³⁰⁹ Güçlü, Muhasebe Denetimi, 2011, s. 60;

¹³¹⁰ Güredin, Denetim, 2000, s. 329;

¹³¹¹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s.228, TFRS izin vermedikçe işletmeler varlıklarla borçları ve gelirle gideri netleştirip tek bir kalem haline dönüştüremez. Örneğin alacaklar ile borçları mahsup edip, borçlar büyük ise bunu tek kalem olarak pasipte gösteremez.;

¹³¹² Başer Doğan, 2015, s. 29 yazar tarafından; denetçi denetim faaliyetini Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmeye uygun olarak yürütmelidir (TTK md. 338, f. 1, c. 2). Denetçi, denetçilik mesleğinin gereklerine ve dürüst resim ilkesine uygun olarak ve bu kuralların sadece bir kısmını yansıtan “dürüstlük”, “tarafsızlık” ve “sır saklama” borcunu gözeterek denetim görevini icra etmekle yükümlüdür, görüşüne yer verilmiştir.;

konsolidasyon kurallarına göre bileşimidir¹³¹³. Ancak istisnai olarak konsolidasyona alınmış olan şirketin kanun gereği böyle bir gerekliliğinin bulunmaması veya kanunen gerekli şekilde denetlenmiş olması durumunda denetçinin yukarıda belirtilen inceleme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir (TTK m.398/3).

cc. Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi

Yıllık faaliyet raporunda şirketin veya topluluğun mali durumu, faaliyetleri her yönü ile¹³¹⁴, doğru ve eksiksiz olarak dürüst bir raporla yansıtılmalıdır¹³¹⁵. Raporda şirketin/topluluğun gelişimi, riskleri yer alır (TTK m.516). TTK 516/2 fıkrasında raporun içeriği düzenlenmiş olup; faaliyet yılının sonra ermesinden sonra genel kurula kadar olan dönemde şirkette meydana gelen genel ve özel önem taşıyan olaylar, şirketin ARGE faaliyetleri ile yöneticilere ödenen ücret ve mali haklar faaliyet raporunda yer alır¹³¹⁶. Faaliyet raporunda şirketin finansal durumuna ilişkin yapılan değerlendirmelerin, finansal tablolar ile uyumlu olması ve tablolara dayalı olarak hazırlanması kanunen zorunludur (TTK m.516/1). TTK'nın bağımsız denetimin konu ve kapsamını belirleyen 398/2-a maddesinde yıllık faaliyet raporunun denetiminin bağımsız denetim kapsamında yer aldığı düzenlenmiştir¹³¹⁷. TTK 398/2-a bendinin atfı ile denetim raporuna ilişkin TTK 402/2 bendinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemelerinin “finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu” açısından değerlendirilmesi zorunluluğuna yer vermiştir¹³¹⁸. Yıllık

¹³¹³ Çağlar Manavgat, “Örtülü Kazanç Aktarımının Ortaklıklar Topluluğu Düzenlemelerindeki Sınırları”, **BATİDER**, 2015, V.31, N.1, s. 104;

¹³¹⁴ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s. 1731, par. 26, ““Her yönü” ibaresi örneğin, malvarlığı durumunu, finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, alacak/borç ilişkisini, özkaynağın yeterli olup olmadığını içerir.”

¹³¹⁵ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 207, par. 12-35;

¹³¹⁶ Kayıhan, Üst Gözetim, s. 110;

¹³¹⁷ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 62;

¹³¹⁸ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 431, par. 17-36, ancak faaliyet raporunun denetimi, yönetim kurulunun performansının denetimi değildir. Yönetim kurulu kararlarının, alınan yatırım kararlarının dünya ve ülke ekonomisi bakımından değerlendirilmesi yapılmaz. Bütçe hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı denetlenmez.; Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 449; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518; Köksal A., 2009, s. 145;

faaliyet raporunun denetimi, finansal tablolar ile tutarlılığının, doğruluğunun ve gerçeğe uygunluğunun denetimidir¹³¹⁹.

Kanun, şirketin yönetim kuruluna, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayıp, gecikmeksizin, denetçiye ve genel kurula vermesini TTK m. 514 maddesinde düzenlenmiştir¹³²⁰. Buna karşılık Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik¹³²¹, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yıllık faaliyet raporunun “ilgili olduğu hesap döneminin bitimini izleyen iki ay içinde hazırlanması” yükümlülüğünden söz etmektedir (YFRİBHY m.16). Yönetmelik niteliği taşıyan düzenleyici işlemlerle kanuna aykırı hüküm getirilemeyeceğine göre iki aylık sürenin bağlayıcılığı yoktur¹³²². Fakat anonim şirket genel kurulunun en geç faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde toplanması (TTK m. 409/1) ve denetçiyi seçmesi (TTK m. 399/6) şarttır.

Yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamında şirketin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin yönetim organının tespit ve değerlendirmeleri finansal tablolar ile karşılaştırılarak¹³²³, tutarlılıkları incelenecektir¹³²⁴. Planlanan faaliyetlerin gerçekleşme derecesi ve belirlenen stratejik hedefler karşısındaki şirketin

¹³¹⁹ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 431, par. 17-36; İbrahim Kaplan; “Bağımsız Denetim Kuruluşu Yönetim Kurulu ve Denetçileri ile Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu”, **BATİDER**, C. 28, S.2, 2012, s. 41; Acar & Aktürk & Coşkun, 2012, s.122; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

¹³²⁰ Kırca & Şehirali Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. I**, 2013, s. 564;

¹³²¹ Bu yönetmelik için; RG 28.08.2012, S. 28395;

¹³²² Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 113; Kırca & Şehirali Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. I**, 2013, s. 564 yazarlara göre, anılan yönetmelik hükmünün TTK’ya uygunluğu tartışması bir yana, faaliyet raporu, olağan genel kurul toplantısının faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılacağı ve raporun toplantıdan en az onbeş gün önce pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulacağı gerçeği göz önünde bulundurularak hazırlanmalıdır.;

¹³²³ Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 448-449;

¹³²⁴ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 114; Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

durumu da finansal tablolar ile karşılaştırılarak incelenecektir¹³²⁵. Yıllık faaliyet raporu kapsamında verilen geçmiş yıl ile karşılaştırmalı olarak sunulan satışlar, verimlilik, karlılık, borç/özkaynak oranı ve faaliyet sonuçları bağımsız denetçi tarafından analiz edilir¹³²⁶. Şirketin sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığına veya borca batık olup olmadığına ilişkin tespit ve yönetim organının değerlendirmeleri finansal tablolarla karşılaştırılarak, tutarlılıkları irdelenir¹³²⁷. Kâr payı dağıtım politikasına ilişkin bilgiler ve kar dağıtım yapılmıyorsa gerekçesi ile dağıtılmayan karın nasıl kullanılacağına ilişkin öneriler ve bu önerilerin tutarlılığı finansal tablolar ile karşılaştırılarak incelenir¹³²⁸. Ayrıca bağlılık raporunun da yıllık faaliyet raporunun denetimi kapsamında bağımsız denetime tabi olduğunu kabul etmek gerekir¹³²⁹.

dd. Şirketin Riskin Erken Saptanması Faaliyetlerinin Denetimi

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için riskin erken saptanması sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar (TTK m.398/4). KGK; riskin erken saptanması sistemi ve komitesi hakkında denetçi raporuna ilişkin esaslara yönelik olarak aldığı ilke kararında¹³³⁰ riskin erken saptanması komitesi tarafından risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim kurulu tarafından yapılan uygulamalar denetimin kapsamında olmadığına yer vermiştir¹³³¹. İlke kararında denetimin amacı riskin erken saptanması komitesinin kurulup kurulmadığının, kurulmuş ise işleyip işlemediği hakkında denetim yapmak olarak

¹³²⁵ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 114; Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku, 2015, s. 251-252,

¹³²⁶ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 114;

¹³²⁷ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 114;

¹³²⁸ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 114;

¹³²⁹ Yılmaz A, 2015, s. 122;

¹³³⁰ https://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Riskin_Erken_Saptanmasina_Yonelik_Ilke_Karari.pdf
Resmi Gazete Sayı 28945 Tarih: 18/03/2014

¹³³¹ Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 450; Niyazi Kurnaz & Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim**, Umuttepe Yayınları, 2010, s. 88; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 432, par. 17-40

sınırlandırılmıştır¹³³². Bu noktada denetçi, şirket tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinin TTK 378. maddesindeki gereklilikleri karşılamak için yeterli olup olmadığını değerlendirmekle yükümlüdür¹³³³. Bu kapsamda, şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek muhtemel risklerin zamanında tespiti, analizi ve ilgili birimlere bildirimlerin raporlama faaliyetleri de dahil olmak üzere, yönetimin bu risklere uygun bir karşılık vermesine imkân sağlayacak şekilde zamanında yapılıp yapılmadığı belirlenmesi gerekmektedir (TTK m.398/4). Denetçi bu değerlendirme kapsamında öncelikle, finansal tabloların bağımsız denetimi ve yaptığı denetim sırasında edindiği bilgilere dayanarak tespit ettiği risklerin sistem tarafından teşhis edilip edilmediğini inceler. Riskin erken saptanması komitesinin bu riskleri tespit etmiş olması ve bu risklere karşılık olarak önerilen çarelerin komite tarafından zamanında raporlanıp raporlanmadığını denetçi tarafından dikkate alınır.

TTK'nın 402/6 fıkrası uyarınca denetçi, bağımsız denetim çerçevesinde, sisteme yönelik değerlendirmesinin sonucunu ayrı bir raporda yönetim kuruluna sunar. Yönetim tarafından gerçekleştirilen risk saptama faaliyetlerinde eksiklik bulunması, finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi görüşü üzerinde etkisi yoktur (TTK'nın 378).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin m.37/1.b bendinde bağımsız denetçinin TTK 378 inci maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmakla yükümlü olduğunu düzenlemiştir.

b. Denetimde Şirketin İbraz Yükümlüğü ve Denetçinin Bilgi Alma Hakkı

Denetlenen şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye vermekle

¹³³² İlke kararı m.5 ilke kararı “Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemine yönelik bir değerlendirmenin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar sebebiyle denetçinin, yaptığı denetim çerçevesinde, sistem tarafından bütün risklerin doğru bir şekilde tespit edilip edilmediğini ortaya koyma imkânı bulunmamaktadır”

¹³³³ Altaş, Şirket Denetimi, 2012, s. 145

yükümlüdür (TTK m. 401/1). Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar ve denetçinin şirkette etkin bir denetim yapabilmesini sağlayacak etkin bir çalışma imkânı sunar (TTK m. 401/1). Tablolar ile raporların gerektiği şekilde ve içerikte eksiksiz ve zamanında yönetim kurulu tarafından denetçiye teslimini denetim görevinin yerine getirilebilmesi için büyük önem arz eder (TTK m. 401/2). Bunun yanı sıra şirket yönetim kurulunca denetlemenin yapılabilmesi için gerekli olanakların hazırlanıp sağlanması da etkin bir denetimin yapılabilmesi için büyük önem ifade eder. Şirketin, istenilen fatura ve sair evrakları, makul bir sürede ve düzenli bir şekilde hazırlayarak, denetçi veya denetim ekibine teslim etmesi gerekmektedir. Denetçi ve denetim ekibinin çalışmasının kolaylaştırılması, istenilen belge ve bilgilere kolay ulaşım imkanının sağlanması, denetlenen şirketin ve çalışanlarının kanuni yükümlülüğüdür.

Denetçi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister (TTK m. 401/2). Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi sahip olduğu tüm yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir (TTK m. 401/2).

Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır (TTK m. 401/3). Denetçi, birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir (TTK m. 401/3).

c. Denetim Raporu

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemekle yükümlüdür

(TTK m. 402/1)¹³³⁴. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 30. maddesinde; denetim faaliyeti sonucunda KGK'nın belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenleneceğine yer verilmiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin m.37/1-a düzenlemesi de denetim sonuçlarının, 6102 sayılı Kanuna ve bağımsız denetim yönetmeliğine uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmakla bağımsız denetçi yükümlü kılmıştır¹³³⁵. Buna göre rapor; açıklık ilkesine uymalı ve geçmiş iki yıl ile karşılaştırmayı içermelidir¹³³⁶. Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (TTK m. 402/2). Bu değerlendirmeler TTK 515. maddesinde yer alan dürüst resim ilkesini de kapsamalıdır. Denetçi raporunda açıkça TTK 515. maddesinde yer alan yasal gerekliliklerin finansal tablolar ve faaliyet raporunun özelinde sağlandığını raporunda açıkça yer vermelidir¹³³⁷. Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır (TTK m. 402/3).

Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Buna göre TTK m. 402/3-4 fıkralarında denetim raporunun bir özel bir de genel bölüm içermesi hükme bağlanmış

¹³³⁴ Dean & Clarke, Principles Vs Rules, 2004, s.3, yazar, şu anki ulusal/uluslararası muhasebe standartlarını uygulamanın ne düzenleyiciler ne de piyasa için işe yarar finansal ilgi sağlamadığı görüşündedir. Bu durumda, bahsi geçen şirketler az önce tanımlanan terimlere göre ne finansal performansa ne de finansal pozisyona sahip değildirler. Yazar'a göre, bütün bu şirketler ya vasıflı bir denetçinin raporuna ve raporunda yer verilen gerekli bilgilere sahip olmalıdırlar.; Ramachandran & Subramaniam, 2011, s. 279, yazarlar tarafından yapılan deneysel araştırmanın sonuçları dikkat çekicidir. Yazarlar menfaat sahiplerinin finansal tablolarda sunulan bilgiden tatmin olması ile dürüst resim ilkesi arasında anlamlı ve olumlu bir etkinin olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yazarlar raporların dürüst resim kalitesinin artmasının bu tatmini artıracığı sonucuna ulaşmışlardır. Bunun yanı sıra dürüst resim ilkesinin eski bir ilke olduğu ve menfaat sahiplerinin finansal tabloları anlamalarını kolaylaştıracak şekilde yenilenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Herhangi bir uzmanlığı olmayan menfaat sahiplerinin şirketin durumu hakkında denetçilerin yapacakları açıklamalara muhtaç oldukları ve finansal tabloların dürüst resmi verdiği yönündeki bir beyanın oldukça teknik ve kafakarıstırıcı olduğunu belirtmişlerdir.;

¹³³⁵ Süleyman Uyar & Saliha Özdemir; "İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açılarına İlişkin Bir Araştırma", *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 3, 2015, s. 117

¹³³⁶ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1126, par. 70;

¹³³⁷ Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s. 913; yazarlarlar göre; denetçiler sahip oldukları meşru yeterliliklerinin kanıtı olarak dürüst ve adil nedir soruna cevap verme hakkına sahiptirler.;

olup, denetim raporu bu yükümlülüğü yerine getirmelidir. Denetim raporunun özel kısmı üç ana bölümden oluşur (TTK m. 402/3). Bunlar;

- Denetçinin yönetim kurulunun durum değerlendirmesine ilişkin denetçi açıklamaları (TTK m. 402/3),
- Standartların uygulanması yönünden denetçinin vardığı sonuçların açıklanması (TTK m. 402/3),
- Tehlike olguları bakımından belirlemeler ile hukukî denetimdir (TTK m. 402/3).

Raporun özel kısmında, yönetim kurulu faaliyet raporunun içeriğine değinilir. Yönetim kurulu raporunda şirketin ve topluluk söz konusu ise topluluğun durumunun değerlendirilmesi zorunludur. Bu şirketin resminin, geleceğinin, varlığının irdelenmesidir (TTK m. 402/3). Denetçi raporunda bu değerlendirmeyi irdelleyecek, raporun gerçekçi ve nesnel olup olmadığını belirtecektir (TTK m. 402/3).

Özel bölümün ikinci kısmı, standartların doğru uygulanıp uygulanmadığına ayrılmıştır. Yasal kurallara aykırılık ve yanlışlıklar ifadesinde bahsi geçen “yasal kurallar” ibaresi ile Türkiye Muhasebe Standartları ifade etmektedir.

Üçüncü kısım ise tehlike olguları, gelişme engelleri ve yönetim kurulu ile yöneticilerin kanuna ve esas sözleşmeye aykırılıklarının denetiminin sonuçlarına tahsis olunur. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun faaliyet raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (TTK m. 402/3).

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığı, denetim raporunun özel

bölümünde belirtilir (TTK m. 402/5)¹³³⁸. Finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş tüm finansal tablo denetimlerinde ortaktır¹³³⁹. Dolayısıyla denetçi görüşü, örneğin işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı veya yönetim kurulunun işletme faaliyetlerini yürütmesinin etkinliği veya verimliliği hakkında güvence sağlamaz¹³⁴⁰. Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

Denetçinin dürüst resme ilişkin değerlendirmeleri, TTK 402/5-b bendi uyarınca denetim raporunun özel bölümünde yer alır. TTK 402/5-a bendi uyarınca denetim raporunun özel bölümünde denetçi şirketin, uygun hesap planına uygun olarak tutulup tutulmadığına ilişkin finansal tablolar ve defterleri inceleme yükümlülüğü olduğu düzenlenmiştir¹³⁴¹. Sonuç olarak denetim sadece finansal tablolar ile sınırlı değildir. Denetçi aynı zamanda finansal tabloların temelini teşkil eden defterlerinde tutulma düzeninin uygunluğunu denetlemekle yükümlüdür. Sonuç olarak, defterler de TTK 402/5-b hükmü çerçevesinde dürüst resmi vermelidir.

Dürüst resmin denetiminde ilk olarak denetçi ticari defterlerin, hesap planına uygun olarak tutulup tutulmadığını denetler. Sonrasında Türkiye muhasebe standartları uyarınca, şirketin malvarlığı, karlılık durumu, değerlendirme sonuçları bakımından verdiği resmin gerçeğe uygun, eksiksiz, doğru, aslına sadık olup olmadığını denetleyerek, denetim raporunda görüşüne yer verir. Bu noktada her ne kadar “Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde” bu denetimi yapacağını belirtmiş olsak da denetçi finansal tablonun ötesinde, finansal durumun resmine bakmalı ve o resmin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinin ötesinde de gerçeğe uygun, eksiksiz, doğru, aslına sadık olduğuna kanaat getirmelidir. Dürüst resim

¹³³⁸ Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s. 105; Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52, yazar denetçi raporunun özel bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal yapısı ve karlılık durumuna ilişkin resmin gerçeğe uygun, eksiksiz, doğru ve aslına sadakatle yansıtılıp yansıtılmadığını (dürüst resim ilkesi) açıklanacağını belirtmiştir; Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 290, Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 659;

¹³³⁹ BDS 200, s. 12, par. A1;

¹³⁴⁰ BDS 200, s. 12;

¹³⁴¹ Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s. 105;

ilkesinin hukukumuzda da bir üst hukuk normu niteliğinde olduğu, “bertaraf edici” bir güce sahip olduğu düşünüldüğünde¹³⁴², denetçinin mutlak şekilde doğru, tam, üzerinde oynanmamış gerçeğin resminin ortaya konulmasını amaçlaması gerekir¹³⁴³.

Denetim raporunun esas bölümünde; defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı, yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir (TTK m. 402/4). Bu kapsamda muhasebe düzeninin, ticari defterlerinin, finansal tablolarının TTK’nın 64-81 ile 514-526. maddelerine, esas sözleşmeye ve Türkiye Muhasebe Standartları’na uygun olarak tutulup tutulmadıkları açıklanır¹³⁴⁴. Ayrıca bu kısımda yönetim kurulu tarafından denetçiye istediği bilgi ve belgeler verilmemiş ise bu kısımda yer verilir. Denetimin esas bölümü defter, belge ve kayıt düzeni ile bilgi ve belge sağlanması hakkındadır. Bu bölümde denetim sonuçları açıklanır. Yerine getirilmesi gereken standartlar ve kanuni hükümlere ilişkin yükümlülöklere uyulup uyulmadığı belirtilir. Bu bölümde denetçinin özel irdelemeleri ve görüşlerine değil doğrudan tespitlerine yer verilir¹³⁴⁵.

d. Görüş Yazıları

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar (TTK m. 403). Denetçi sonuçta görüşünü dört yazıdan birini vererek açıklar¹³⁴⁶: (1) olumlu görüş yazısı. (2) sınırlı olumlu görüş yazısı. (3) olumsuz görüş yazısı (4) görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş yazısı¹³⁴⁷. Bu dört yazı dışında yazı verilmesi veya herhangi bir yazı verilmemesi mümkün değildir (TTK m. 403/1). Kaçınma yazısı da bir yazıdır, açıklanmamış bir görüştür¹³⁴⁸. Bu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim

¹³⁴² Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s. 1725, par.8.;

¹³⁴³ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-52;

¹³⁴⁴ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1126;

¹³⁴⁵ Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s. 436, par. 17-51;

¹³⁴⁶ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1126;

¹³⁴⁷ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 162 ve 310; Bilgili & Demirkapı, 2016, s. 262;

¹³⁴⁸ BDS 200, s. 5, m.11, açıkça yer aldığı üzere, makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün) hedeflenen finansal tablo kullanıcılarına

Standartları Kurumu’nun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir (TTK m. 403/1). Her görüş yazısı da gerekçeli olmalıdır. Uygulamada denetçinin, her 4 tür görüş yazısını vermeksizin, özellikle olumsuz görüş vermekten veya görüş vermekten kaçınılmasından kaçınarak, uygulamada yaygın kullanılan terim ile “çekilmesi” veya denetçi ve şirket tarafından denetim sözleşmesinin karşılıklı olarak fesih edilerek sonlandırılması ile karşılaşılmaktadır.

Denetim raporu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir (TTK m. 403/1).

Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturmakla yükümlüdür¹³⁴⁹. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır¹³⁵⁰. Bu sonuca varırken denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ilişkin BDS 330 uyarınca varmış olduğu sonucu belirtmekle yükümlüdür. Denetçi ayrıca tespit ettiği yanlışlıkların BDS 450 standardı uyarınca tek başına veya toplu olarak “önemlilik” bakımından derecesini tespit ederek bunu raporunda belirtmekle yükümlüdür. BDS 450 de önemli yanlışlık *“raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık”* olarak tanımlanmıştır.

Finansal tablolarda önemli yanlışlık, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu, uygulanması ve finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu ve yeterliliği ile ilgili olabilir. Muhasebe politikalarının uygunluğundan kaynaklanan

raporlama amaçları bakımından yetersiz kaldığı durumlarda denetçi görüş vermekten kaçınmalıdır.;

¹³⁴⁹ BDS 700, s. 7,

¹³⁵⁰ BDS 700, s. 8

önemli yanlışlıklara örnek olarak, seçilen muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesi ile tutarlı olmaması veya finansal tabloların dipnotları ile birlikte, temeli oluşturan işlem ve olaylar hakkında gerçeğe uygun sunumu sağlayamaması olarak gösterilebilir¹³⁵¹.

Muhasebe politikalarının uygulanmasından kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklara ise, seçilen muhasebe politikalarının finansal raporlama çerçevesi ile tutarlı olarak uygulanmaması, benzer işlem ve olaylara veya farklı dönemlerde tutarlı bir biçimde uygulanmaması veya uygulamada yapılan hatalar örnek olarak verilebilir¹³⁵².

Finansal tablolarda yer alması gereken açıklamaların uygunluğu ve yeterliliğine ilişkin olarak da finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesinin öngördüğü zorunlu açıklamaların tümünü içermemesi, açıklamaların geçerli raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmaması veya finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gerekli açıklamalara yer verilmemesi örnek olarak verilebilir¹³⁵³.

Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmeli ve bu kapsamda özellikle de yönetim kurulunun yargı ve tahminlerinde muhtemel taraflılığını, taraflılığın kanıtları ile işletme muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini görüşünde yer vermelidir. BDS 260'ta muhasebe uygulamalarının nitel yönlerine ilişkin bir değerlendirme yer almaktadır¹³⁵⁴. Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri çerçevesinde; seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını ve muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını incelemekle yükümlüdür¹³⁵⁵. Denetçi, yönetim kurulu

¹³⁵¹ BDS 700, s. 8, par.13;

¹³⁵² Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

¹³⁵³ BDS 700, s. 8, par.31.c;

¹³⁵⁴ BDS 700, s. 11, par. A1;

¹³⁵⁵ BDS 700, s. 8, par.13;

tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını değerlendirir¹³⁵⁶. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını denetler¹³⁵⁷. Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını göz önünde bulundurarak, her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını hususunda görüşünü açıklar¹³⁵⁸.

Denetçi, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirmesini yaparken, finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği ve ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan (dayanağını oluşturan) işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığını dikkate alır¹³⁵⁹. Denetçi; finansal tabloların, finansal raporlama çerçevesini yeterli şekilde açıklayıp açıklamadığını ve finansal tabloların söz konusu çerçeveye yeterince atıfta bulunup bulunmadığını değerlendirir. Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir¹³⁶⁰.

Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir¹³⁶¹. Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, gerçeğe uygun görünüm (sunum) sağlamaması durumunda denetçi; bu hususu yönetim kurulu ile müzakere eder ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu hususun ne şekilde

¹³⁵⁶ BDS 700, s. 28,

¹³⁵⁷ BDS 700, s. 8, par.13;

¹³⁵⁸ BDS 700, s. 8, par.13;

¹³⁵⁹ BDS 700, s. 9, par.14;

¹³⁶⁰ BDS 700, s. 9, par.16;

¹³⁶¹ BDS 700, s. 9, par.17;

        ne bağlı olarak, BDS 705 uyarınca, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir¹³⁶².

Olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman kullanılacak üç farklı görüş türü vardır. Bunlar: sınırlı olumlu görüş (  artlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma olarak karşımıza çıkar. Denetçi bu üç seçenekten birini seçerken; öncelikle olumlu görüş dışında g  r    verilmesine sebep olan olayın niteliğini incelemeli ve değerlendirmelidir. Bu olayın niteliği, finansal tablolarda yer alan önemli bir yanlışlık olabilir. Bunun yanı sıra yeterli veya uygun denetim kanıtı elde edilememiş olabilir. Bu olayın niteliğinin muhakemesi bağımsız denetçiye aittir. Denetçinin görevi olumlu görüş dışında uygun bir görüş, denetim kanıtları ışığında açık ve net bir biçimde ifade etmektir.

BDS 700 standardında denetçinin sınırlı olumlu görüş verebileceği iki hal düzenlenmiştir. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması durumunda; finansal tablolarda tespit edilen yanlışlıkların önemli olmasına rağmen finansal tablolarda etkisinin yaygın olmadığı kanaatine varılması halinde bağımsız denetçi sınırlı olumlu görüş verir¹³⁶³. İkinci durum ise; denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamadığı ve tespit edilemeyen (muhtemel) aykırılıkların önemli ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varılması halidir¹³⁶⁴. Bu nokta da önemli yanlışlığın finansal tablolarda yaygın olmaması ile kastedilen *“yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların, finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin”* bağımsız denetçi tarafından belirlenememesi halidir¹³⁶⁵. Bağımsız denetçi etkinin yaygın olduğu noktasında sınırlı olumlu görüş değil, olumsuz görüş vermelidir.

BDS 700 standardında, denetçinin olumsuz görüş verebileceği haller düzenlenmiştir. Olumsuz görüş verilebilmesi için öncelikle yeterli ve uygun denetim

¹³⁶² BDS 700, s. 9, par.18;

¹³⁶³ BDS 705, s. 7, par. 6;

¹³⁶⁴ BDS 705, s. 7, par.7;

¹³⁶⁵ BDS 705, s. 6, par. 5;

kanıtı elde edilmiş olmalıdır. Toplanan kanıtlar ışığında tespit edilen yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa, denetçi olumsuz görüş verir¹³⁶⁶. Özetle denetçi, yanlışlığın önemli olduğu ve etkisinin yaygın olduğu sonucuna varır ve yeterli ve uygun denetim kanıtı toplar ise olumsuz görüş vermekle yükümlüdür.

BDS 705 standardında, denetçinin görüş vermekten kaçınabileceği iki hal düzenlenmiştir. Denetçi tarafından görüş vermekten kaçınılması için öncelikle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiş olmalıdır¹³⁶⁷. Bununla birlikte tespit edilemeyen muhtemel yanlışlıkların önemli olabileceği ve bunların finansal tablolar üzerindeki etkilerinin de yaygın olabileceği kanaatine ulaşılması durumunda bağımsız denetçi görüş vermekten kaçınabilir¹³⁶⁸. Görüş vermekten kaçınılabilecek ikinci hal ise birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmaının mümkün olmadığı sonucuna varırsa görüş vermekten kaçınabilir¹³⁶⁹. Bu durumda denetçi belirsizlikleri tespit etmiş bunlara ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olmasına rağmen tespit edilen belirsizliklerin finansal tablolar üzerinde yarattığı etkinin görüş oluşturmaya imkân vermemesi gerekmektedir.

¹³⁶⁶ BDS 705, s. 8, par. 8;

¹³⁶⁷ BDS 705, s. 8, par. 9;

¹³⁶⁸ BDS 705, s. 8, par. 10;

¹³⁶⁹ BDS 705, s. 8, par.10;

Tablo 3: Görüş Yazılarının Sınıflandırılması

Görüş	Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı BDS 320	Yanlışlık VAR BDS 450	Etki
Sınırlı Olumlu 1. Hal 2. Hal	Var Yok	Önemli Muhtemelen Önemli	Yaygın Değil Muhtemelen Yaygın Değil
Olumsuz	Var	Önemli	Yaygın
Görüş Vermekten Kaçınma 1. Hal 2. Hal	Yok Var	Muhtemelen Önemli Belirsizliklerin Kümülatif Etkisi	Yaygın Görüş Oluşturmak Mümkün Değil

Tablo 4: Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği	Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi	
	Önemli ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir.	Sınırlı olumlu görüş (Şartlı görüş)	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı olumlu görüş (Şartlı görüş)	Görüş vermekten kaçınma

BDS 450 de önemli yanlışlık “*raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması*

arasındaki farklılık olarak” tanımlanmıştır¹³⁷⁰. Buna göre finansal tablolarda önemli yanlışlık, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu, uygulanması ve finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu ve yeterliliği ile ilgili olabilir. Muhasebe politikalarının uygunluğundan kaynaklanan önemli yanlışlıklara örnek olarak, seçilen muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesi ile tutarlı olmaması veya finansal tabloların dipnotları ile birlikte, temeli oluşturan işlem ve olaylar hakkında gerçeğe uygun sunumu sağlayamaması olarak gösterilebilir¹³⁷¹. Muhasebe politikalarının uygulanmasından kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklara ise, seçilen muhasebe politikalarının finansal raporlama çerçevesi ile tutarlı olarak uygulanmaması¹³⁷², benzer işlem ve olaylara veya farklı dönemlerde tutarlı bir biçimde uygulanmaması veya uygulamada yapılan hatalar örnek verilebilir¹³⁷³. Finansal tablolarda yer alması gereken açıklamaların uygunluğu ve yeterliliğine ilişkin olarak da finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesinin öngördüğü zorunlu açıklamaların tümünü içermemesi, açıklamaların geçerli raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmaması veya finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gerekli açıklamalara yer verilmemesi örnek olarak verilebilir¹³⁷⁴. Önemli yanlışlıklara genel olarak örnek vermek gerekir ise, stokların olduğundan fazla gösterilmesi ve bunun gibi, vergi öncesi kar, net kar gibi şirketin karlılığını etkileyen yanlışlıklar en bilinen durumlar olarak karşımıza çıkar.

Denetçi tarafından uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edilememesinin sebebi işlemin kontrolü dışındaki durumlardan kaynaklanabileceği gibi denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlaması ile ilgilide olabilir. Bunların yanı sıra yönetim tarafından da denetçiye kısıtlamalar getirilebilir. İşletmenin kontrolü dışında gerçekleşen durumlar, işletmenin muhasebe kayıtlarının tahrip olması veya kayıtlara kamu otoritesi tarafından vergi idaresi mahkemeler vs. el konması olabilir. Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlara örnek olarak ise;

¹³⁷⁰ BDS 705, s. 12, par. A3;

¹³⁷¹ BDS 705, s. 13, par. A4;

¹³⁷² Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518;

¹³⁷³ Denetim İlke Ve Esasları, C.I, 1999, s. 518; BDS 705, s. 13, par. A6;

¹³⁷⁴ BDS 705, s. 13, par. A7;

işletmenin, bir iştiraki için özkaynak yöntemini kullanmasının zorunlu olması ve denetçinin özkaynak yönteminin doğru uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek için iştirakin finansal bilgilerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, denetçinin seçilme zamanının fiziki stok sayımını gözlemleme imkanını denetçiye vermemesi ve denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasının tek başına yeterli olmadığına ve ayrıca işletmenin kontrollerinin etkin olmadığına karar vermesi gösterilebilir¹³⁷⁵. Yönetimin denetim kapsamına getirdiği sınırlamalardan dolayı yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumuna örnek olarak ise, yönetimin denetçinin fiziki stok sayımını engellemesi ve denetçinin belirli hesap bakiyelerine ilişkin dış teyit taleplerini engellemesi olarak karşımıza çıkabilir.

Sonuç olarak, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamadığı hallerde öncelikle denetçi kendisine, yönetim tarafından getirilen bir sınırlama var ise bu sınırlamanın kaldırılması bu hususta üst yönetimin veya yönetimden sorumlu olan herkesin bilgilendirilmesi konusunda bilgi vermekle yükümlüdür. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamaması durumunda muhtemelen önemli yanlışlıkların olduğu varsayımına dayalı olarak, bu muhtemel önemli yanlışlıkların etkileri konusunda bir karar vermesi gerekir. Yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği ve bu sebeple sınırlı olumlu görüşün, durumun ciddiyetinin iletilmesinde yetersiz kalacağı sonucuna varırsa, mevzuatın izin verdiği hallerde denetimden çekilebilir veya çekilmesinin yasal olarak mümkün olmadığı hallerde finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınabilir. Denetçi çekildiği hallerde, yönetim kuruluna çekilmesine sebep olan yanlışlıkları, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep konuları bildirir.

Finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, BDS 700'ün zorunlu kıldığı belirli unsurların yanı sıra, denetçi raporuna olumlu görüş dışındaki bir görüşe sebep olan hususun açıklamasını (tanımını) içeren ek bir açıklama yapar¹³⁷⁶. Denetçi bu paragrafa, denetçi raporundaki görüş

¹³⁷⁵ BDS 705, s. 13 -14, par. A8-A12;

¹³⁷⁶ BDS 705, s. 9, par.16;

paragrafının hemen öncesinde yer verir ve duruma göre “Sınırlı Olumlu Görüşün (Şartlı Görüşün) Dayanağı”, “Olumsuz Görüşün Dayanağı” veya “Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı” başlıklarını kullanır. Finansal tablolarda, (sayısal açıklamalar dâhil) belirli tutarlarla ilgili önemli bir yanlışlık olması durumunda -mümkün olması hâlinde- denetçi, yanlışlığın finansal etkilerinin açıklamasına ve tutarına, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında yer verir¹³⁷⁷.

Finansal tablolarda, açıklanması zorunlu olan bilgilerin açıklanmamasıyla ilgili önemli bir yanlışlık bulunması durumunda, denetçi, açıklama yapılmamasına ilişkin durumu yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder. Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında, söz konusu açıklanmayan (ihmal edilen) bilgilerin niteliğini tanımlar ve mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında söz konusu ihmal edilen açıklamalara -mümkün olması ve finansal tablolarda açıklanmayan bilgilere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması şartıyla- yer verir¹³⁷⁸.

aa. Olumlu Görüş Yazısı

Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda denetçi olumlu görüş verir (TTK m. 403/1). Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle denetimin kapsam ve amacı ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir (TTK m. 403/1)¹³⁷⁹. Olumlu görüş, denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda

¹³⁷⁷ BDS 705, s. 9, par.17;

¹³⁷⁸ BDS 705, s. 10, par.19;

¹³⁷⁹ Arı, Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması, 2012, s. 105; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 661; Pulaşlı, Genel Esaslar, 2016, s. 512, par. 46;

verdiği görüştür¹³⁸⁰. TTK 403/1 hükmü açıkça dürüst resmin sağlanmadığı durumlarda olumlu görüş verilmesine engel olur¹³⁸¹. Doktrinde, olumlu görüş yazısına bağlanan finansal tablolarda dürüst resim ilkesine aykırılık var ise, pay sahiplerinin bilgi alma haklarının zedeleneceği görüşü¹³⁸² gündeme getirilmiş olsa da kanaatimizce, TTK 403/1 maddesinde “denetçi olumlu görüş verdiği takdirde resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir” amir hükmü neticesinde denetçinin olumlu raporunda dürüst resmin sağlanmadığını belirtmesi mümkün olmamalıdır¹³⁸³. Aksi uygulama büyük bir çelişki doğurur ve denetçinin sorumluluğuna sebep olur.

Onay yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporun Türkiye Muhasebe Standartlarına (uygun raporlama çerçevesine / BOBİ FRS), kanuna ve esas sözleşmeye uygun olduğunun denetçi tarafından açıklanması ve doğrulanması olup, tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar alabileceği anlamına gelir ve bu sebeple yönetim kurulunun ibrası için hem esas olur hem de dayanak oluşturur¹³⁸⁴.

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir (TTK m. 403/2). Görüş Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır (TTK m. 403/2).

bb. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda

¹³⁸⁰ BDS 700, s. 7; Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1128; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 660;

¹³⁸¹ Altaş, 2014, s. 146-147;

¹³⁸² Falcıoğlu, 2016; s. 93,

¹³⁸³ Özkorkut, Bağımsız Denetim, s.291;

¹³⁸⁴ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 311;

denetçi sınırlı olumlu görüş verir (TTK m. 403/3). Çekinceleri varsa denetçi¹³⁸⁵, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir (TTK m. 403/3). Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca, genel kurul, düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir (TTK m.403/3)¹³⁸⁶. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (TTK m.403/3).

Kavram adından da anlaşılacağı üzere “sınırlı onay yazısı”, olumlu bir yazıdır¹³⁸⁷. Bu yazı denetçinin vardığı sonucun esas itibarıyla, hatta büyük çapta olumlu olduğunu ifade eder¹³⁸⁸. Bu “olumlu” kanı nesneldir ve yazının yorumunu da belirli kurallar altına sokar. Türkiye Muhasebe Standartları gereği gibi uygulanmış olup da sadece bazı sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen aykırılıklar varsa; temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa, dayanak belgeler sahte değilse, envanterle oynanmamışsa; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan (ihmâl) edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, iskontolardan, değer düzeltmelerinden hatta aktifleştirmelerden¹³⁸⁹ doğuyorsa, sınırlı onay verilebilir¹³⁹⁰. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlamakla yükümlüdür¹³⁹¹. Genel kurul gerekli önlem ve düzeltmeleri

¹³⁸⁵ Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku, 2015, s.257;

¹³⁸⁶ Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 661;

¹³⁸⁷ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1128, par.76; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 661;

¹³⁸⁸ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1128, par.76; Altaş, 2014, s. 147;

¹³⁸⁹ Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s. 603, par. 1257, TTK 74. Maddesi uyarınca bilançoya aktif kalem konulamayacağı gibi, bedelsiz olarak elde edilmiş maddi olmayan duran varlıklar bilançonun aktifine konulamaz, meğerki TMS’de aksi öngörülmüş olsun.;

¹³⁹⁰ Gereke, m. 403, s. 137-138; Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1128, par.76; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 661; Pulaşlı, Genel Esaslar, 2016, s. 512, par. 49;

¹³⁹¹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 311;

yapmadan kanun ve esas sözleşme çerçevesinde karar alamaz, örneğin kar üzerinde tasarrufta bulunamaz¹³⁹².

Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) vermesi durumunda denetçi, “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” paragrafında belirtilen hususun (veya hususların) etkileri hariç olmak üzere görüş paragrafında, denetçinin görüşüne göre¹³⁹³; gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığını) belirtmekle yükümlüdür¹³⁹⁴. BDS 705 standardında yer alan bu açık ifade sınırlı olumlu görüş verilen hallerde şirket finansal tablolarının dürüst resmi vermesini zorunlu kılar. Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş bildiren bir denetçi, bağımsız denetim standartlarında belirtilen şartları uyguladığını göstermektedir¹³⁹⁵.

Kanaatimizce, denetçinin finansal tabloların dürüst resmi yansıtmadığı hallerde sınırlı olumlu görüş vermesi doğru değildir. Dürüst resim şirketin malvarlığının, finansal durumunun ve karlılığının genel resmidir. Dürüst resmi etkileyecek her husus, finansal tabloların tam olmamasına, açık olmamasına ve finansal tabloların gerçeği aslına uygun olarak yansıtmasına sebep olur. Bu sebeple denetçi tarafından yapılan denetimler sonucunda finansal tabloların dürüst resmi vermediği sonucuna ulaşılır ise, bağımsız denetçinin sınırlı olumlu görüş vermesi kanaatimizce hukuken yerinde değildir. Denetçinin, dürüst resmin sağlanmadığı veya şüpheyi düşüğü hallerde; aykırılıkların sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen nitelikte olduğu durumlarda sınırlı olumlu görüş verebilir. Bu görüşümüzü, BDS 705 standardında yer alan ve sınırlı olumlu görüş verilmesi halinde denetim raporunda yer alması gereken “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığını” ifadesi de desteklemektedir.

¹³⁹² Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 661;

¹³⁹³ BDS 705, s. 10;

¹³⁹⁴ Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 122;

¹³⁹⁵ Gönen, 2016, s. 1795;

BDS 705 7. maddesinde denetçinin sınırlı olumlu görüş verebileceği iki hal düzenlenmiştir. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması durumunda; finansal tablolarda tespit edilen yanlışlıkların önemli olmasına rağmen finansal tablolarda etkisinin yaygın olmadığı kanaatine varılması halinde bağımsız denetçi sınırlı olumlu görüş verir. İkinci durum ise; denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamadığı ve tespit edilemeyen (muhtemel) aykırılıkların önemli ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varılması halidir. Bu nokta önemli yanlışlığın finansal tablolarda yaygın olmaması ile kastedilen “*yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların, finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin*” bağımsız denetçi tarafından belirlenememesi halidir. Bağımsız denetçi etkinin yaygın olduğu noktasında sınırlı olumlu görüş değil, olumsuz görüş vermelidir¹³⁹⁶.

Tablo 5: Sınırlı Olumlu Görüş Verilecek Durumlar

Görüş	Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	Yanlışlık	Etki
Sınırlı Olumlu 1. Hal 2. Hal	Var Yok	Önemli Muhtemelen Önemli	Yaygın Değil Muhtemelen Yaygın Değil

Sonuç olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemiş olsa da dürüst resmin verilmesini sağlayacak hususlarda önemli eksikliklerin tespit edilmesi durumunda, bunların etkisinin yaygın olacağı ve bu sebeple de sınırlı olumlu görüş verilmesinin hukuken mümkün olmayacağı görüşündeyiz.

¹³⁹⁶ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 301, yazarlar açıkça finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olması gerektiğini belirtmiştir. Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına aykırı durumlarda finansal tablolar önemli derecede etkilenir. Bu etkinin büyüklüğü şartlı görüş bildirmeyi veya olumsuz görüş bildirmeyi belirler. Finansal tablolardaki yanlışlıklar önemli ise denetçi olumsuz görüş bildirir. Denetlenen finansal tablolarda yeterli açıklama yapmamış ise denetçi raporunda yeterli açıklamayı yaparak denetçi görüşü şartlı veya olumsuz olarak açıklar.;

cc. Olumsuz Görüş Yazısı

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda denetçi olumsuz görüş verir¹³⁹⁷. Uygulamada denetçinin olumsuz görüş vermesinin söz konusu olamayacağı buna karşın görüş vermekten kaçınmasının daha olağan olduğu düşünülebilir. TTK 403/4 düzenlemesi uyarınca kaçınma; olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

Denetçi dürüst resim ilkesinin sağlanmadığı kanaatine ulaşması durumunda mutlaka olumsuz görüş vermelidir¹³⁹⁸. Dürüst resmin verilmesi için yasal gereklilikler sağlanmamış, finansal tablolar tam veya karşılaştırılabilir değil ise, gerçeği aslına uygun şekilde yansıtmıyor ise denetçinin olumlu/sınırlı olumlu görüş vermesi yasal olarak mümkün değildir¹³⁹⁹.

Olumsuz görüş vermesi durumunda denetçi, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun (veya hususların) öneminden dolayı, görüş paragrafında, denetçinin görüşüne göre gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, *“finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığını (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığını) veya bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmamış olduğunu”* belirtir¹⁴⁰⁰.

¹³⁹⁷ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s. 1130, par. 82; Hamide Özyürek, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2012, V. 4, S. 2, s. 102; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 661;

¹³⁹⁸ Özkorkut, Bağımsız Denetim, s. 84 ve 293, 84. sayfada yer aldığı üzere; denetçiden olumsuz görüş alınmış (ya da denetçinin görüş vermekten kaçınmış) olduğu hallerde bu şirketin finansal tablolarının güvenilir olmayacağı, yeni TTK’nın dürüst resim ilkesinin öngördüğü prensiplere aykırılık taşıyacağı, bu tür bir şirkete kimsenin yatırım yapmayı düşünmeyeceği, finansal kuruluşların da kredi vermeyeceği, ifade edilmiştir;

¹³⁹⁹ Pulaşlı, Genel Esaslar, 2016, s. 513, par. 52 yazar aynı zamanda olumsuz görüşün durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde verilmesi gerektiğini vurgulamıştır.; Özkorkut, Bağımsız Denetim, s. 293; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 661;

¹⁴⁰⁰ Altaş, 2014, s. 149; Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s. 122;

Olumsuz görüş açıkça, finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı yani dürüst resme ulaşılamadığı durumlarda verilir.

Tablo 6: Olumsuz Görüş Verilecek Durumlar

Görüş	Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	Yanlışlık	Etki
Olumsuz	Var	Önemli	Yaygın

Denetçi, yeterli ve uygun düzeyde denetim kanıtı toplamış, önemli yanlışlıkları tespit emiş ve bu yanlışlıkların etkisinin de yaygın olduğu sonucuna varmıştır¹⁴⁰¹. Dürüst resmi yansıtmayan finansal tablolar, örneğin şirketin karlılığını etkileyecek yanlışlıklar içeren, şirket zararını artıracak yönetimden sorumlu olanların tahminlerini barındıran, doğrudan şirketin finansal durumunu etkileyen kayıtları tespit eden ve bunları yeterli düzeyde kanıtlayan bağımsız denetçinin kanaatimizce olumsuz rapor vermekten başka şansı yoktur. Ancak uygulamada, bağımsız denetçiler tarafından olumsuz görüş verilmesi nadirdir. Denetim sırasında önemli yanlışlıklara ilişkin denetim kanıtlarını toplayan bağımsız denetçi, BDS 705 standardının bir gereği olarak, yönetim ile yaptığı müzakerelerin sonucunda kaçınma yazısı yazmayı ve “yeterli denetim kanıtı elde edilmediğini” belirtmeyi tercih etmektedir.

dd. Görüş Vermekten Kaçınma Yazısı

Denetim konusunun genelini etkileyen; önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda denetçi görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş verir (TTK m. 403/4). Şirket defterlerinde, denetlemenin standart hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli

¹⁴⁰¹ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 312-313, denetçi şartlı görüş bildirmeyi haklı çıkarmayacak kadar önemli ve çok sayıda şartlı görüş bildirmeyi gerektiren durum ve tespit varsa, görüşünü olumsuz bildirmesi gerekir. Bu tip durumlarda görüş bildirmekten kaçınılmamalıdır. Çünkü denetçi finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığı konusunda yeterli kanıtı sahip bulunmaktadır.;

kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir (TTK m. 403/4). Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur (TTK m. 403/4).

Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün) hedeflenen finansal tablo kullanıcılarına raporlama amaçları bakımından yetersiz kaldığı durumlarda BDS 705, denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya (ilgili mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmesini gerektirir¹⁴⁰².

Kaçınma yazısı, şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile kanuna ve/veya esas sözleşmeye uygun olmadığını ifade eder¹⁴⁰³. Bu yazı yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilebilir¹⁴⁰⁴. Denetçinin kaçınma yazısı vermesi halinde, söz konusu finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak hiçbir karar alınamaz. Çünkü denetlenen yılsonu finansal tablolarının, faaliyet yılının sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan sonuçlar, başka bir anlatımla, kâr veya zarar gerçek değildir; gerçek sonucu yansıtmamaktadır.

Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, denetçinin kaçınma yazısı vermesi üzerine toplanacak genel kurulda eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir (TTK m. 403/5). Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar (TTK m. 403/4).

Kaçınma yazısının sonuçları yönetim kurulu ve şirket açısından ağırdır. Bu sebeple denetçi ancak, büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde denetçi olumsuz görüş vermelidir¹⁴⁰⁵. Bağımsız denetçi için, kaçınma yazısı, olumsuz görüş vermekten kaçınma amacıyla

¹⁴⁰² BDS 200, s.5;

¹⁴⁰³ Alptürk, 2008, s. 287;

¹⁴⁰⁴ Altaş, 2014, s. 151; Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 663;

¹⁴⁰⁵ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 313;

belirsizliklerin arkasına sığınma aracı olarak kullanılmamalı ve şartları varsa kaçınma yazısı verilmesinin kanunî bir yükümlülük olup denetçinin görüş ve değerlendirilmesine bırakılmadığı unutulmamalıdır¹⁴⁰⁶.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş vermekten kaçınması durumunda denetçi, görüş paragrafında: Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında tanımlanan hususun (veya hususların) öneminden dolayı, denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini ve bu sebeple finansal tablolara ilişkin görüş bildirmediğini belirtir¹⁴⁰⁷.

Tablo 7: Görüş Vermekten Kaçınılabilecek Durumlar

Görüş	Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	Yanlışlık	Etki
Görüş Vermekten Kaçınma 1. Hal 2. Hal	Yok Var	Muhtemelen Önemli Belirsizliklerin Kümülatif Etkisi	Yaygın Görüş Oluşturmak Mümkün Değil

Bağımsız denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş ise öncelikle bunun nedenlerini kaçınma yazısında açıklamalıdır¹⁴⁰⁸. Sonrasında muhtemelen varolduğuna kanaat getirdiği önemli yanlışlıkları ve bu önemli yanlışlıkların yaygın etkilerini açıklamalıdır. Görüş vermekten kaçınma yazısı bağımsız denetçiye keyfi bir çekilme hakkı sunmaz. Bunun yanı sıra bağımsız denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş, bu kapsamda finansal tablolarda önemli yanlışlıklar yerine belirsizlikler görmüş ve bu belirsizliklerin kümülatif etkisinin finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ve dürüst resmi yansıttığı konusunda bir görüş oluşturmaya engel olacak kadar büyük olduğu sonucuna varmış ise görüş vermekten kaçınabilir.

¹⁴⁰⁶ Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 663;

¹⁴⁰⁷ Mutluer & Uslu & Bildirici, 2013, s. 313;

¹⁴⁰⁸ Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s. 663;

BDS 705'in görüş vermekten kaçınılmasına ilişkin yaptığı düzenlemeler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, dürüst resmin verilmesine veya finansal tabloların gerçeğe uygun olduğuna ilişkin görüş oluşturulmasına engel olan belirsizliklerin varlığı halinde bağımsız denetçinin görüş vermekten kaçınmasını istemiş ve bu görüşe olumsuz görüşün sonuçlarını bağlamıştır. Şu unutulmamalıdır ki, bu noktada bağımsız denetçi önemli yanlışlık değil, belirsizlikleri tespit etmiş ve bunlara ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıt toplamıştır. Bağımsız denetçi önemli yanlışları tespit etmesi ve buna ilişkin yeterli düzeyde kanıt toplamış olsa idi, vermesi gereken görüşün olumsuz olması gerekirdi.

e. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir (TTK m. 405/1)¹⁴⁰⁹. Buna göre Türk Ticaret Kanunu'nun 405. maddesinde şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasında, şirket ile denetçi arasındaki görüş ihtilaflarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanmasına ilişkindir. Denetçinin doğru olmayan yorumu onun sınırlı onay veya kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir. Hüküm denetçinin yanlış yorumu ile söz konusu ağır sonuçların doğmasına engel olunması amacıyla öngörülmüştür. Davanın konusunun yorum ve görüş ayrılıkları olduğu göz ardı edilmemeli ve mahkemenin kararını dosya üzerinden vereceği unutulmamalıdır. Bu durum özellikle denetçinin, sınırlı onay veya kaçınma yazısı vereceği durumlarda büyük önem arz etmekte olup, denetlenen şirkete bir savunma hakkı tanır¹⁴¹⁰. TTK 405 maddesinde yönetim kuruluna,

¹⁴⁰⁹ Ertan Demirkapı & Nedim Meriç, "Anonim Şirkette Denetçinin Değiştirilmesi Davasının Azınlık Tarafından Açılması Halinde Usul Hukukuna İlişkin Sorunlar", **BATİDER**, 2014, v. 30, S. 2, s.62, yazarlar, denetçi ile şirket arasında görüş ayrılığının, denetçinin tarafsızlığının ortadan kalktığı şekilde yorumlanmaması gerektiği görüşüne yer vermiştir.;

¹⁴¹⁰ Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi C .I, s. 1132, par. 88;

denetçinin görüşünü etkileyebilecek durumlarda yorum ve görüş aykırılıklarına dayalı olarak bir savunma yapma imkânı tanımıştır.

Denetçi ve şirket arasındaki görüş aykırılıklarından biri dürüst resme ilişkin olabilir. Denetçinin dürüst resmin sağlanmadığı yönündeki tespitinin, olumsuz veya kaçınma yazısı vermesine sebep olacağı dikkate alınır ise, dürüst resmin sağlanmadığına ilişkin görüşü ve bu konudaki yönetim kurulu ile olan görüş aykırılıklarının mahkeme önüne gelmesi oldukça muhtemeldir.

3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçinin Dürüst Resim İlkesinden Doğan Sorumluluğu

Dürüst resim ilkesi denetiminin temel amacıdır¹⁴¹¹. Bağımsız denetçinin görevi de bu amacın sağlandığının denetimidir¹⁴¹². Denetçinin sorumluluğu, TTK 554. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre denetim görevini icra eden bağımsız denetçiler, kusurları ile şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılarına verdikleri zararlardan sorumludurlar. TTK 554 maddesinde denetçi bakımından bir kusur sorumluluğuna yer verildiği açıktır. Denetçi kendisine hiçbir kusur yüklenemeyeceğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulacaktır.

Dürüst resim ilkesi ile aynı zamanda denetçinin genel kurulda ibrası arasında da önemli bir ilişki TTK 424 maddesi ile kurulmuştur. Buna göre TTK 424. maddesinde genel kurula sunulan finansal raporların dürüst resmi vermesi gerekliliği düzenlenmiş ve yönetim kurulunun bilinçli şekilde dürüst resmi gizlediği finansal tabloların ibrasının denetçinin hukuki sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı açıktır.

Denetçiler, finansal tabloların dürüst resmi vermemesinden dolayı pay sahipleri başta olmak üzere tüm menfaat sahiplerine karşı sorumludurlar¹⁴¹³. Şirketin

¹⁴¹¹ Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin, Ankara, 2005, s130

¹⁴¹² Topçuoğlu, **Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu**, 2012, s.125, Denetçi, denetim görevini TMDŞ'ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine, denetçilik mesleğinin gereklerine ve denetçi etiğine uygun olarak yürütmek ve nihayet dürüst resim ilkesini yansıtabilecek şekilde sonuçlandırmak zorundadır.;

¹⁴¹³ Falcıoğlu, 2016, s. 96; ACCA, **Corporate And Business Law**, 2001, s. 139' da yer verilen yargı kararında, ADT Ltd v BDO Binder Hamlyn 1995, denetçinin dürüst resimden doğan sorumluluğuna yer verilmektedir. Binder Hamlyn, BSG şirketinin bağımsız denetçisidir ve 30

uğradığı zararın tazminini, şirket ve her pay sahibi isteyebilir¹⁴¹⁴. Pay sahipleri tazminatın şirkete ödenmesini isteyebilirler. Dürüst resmi vermeyen finansal tablolar hakkında olumlu veya sınırlı olumlu görüş veren denetçi ve bağımsız denetim şirketi hukuken sorumlu olacaktır¹⁴¹⁵.

4. Bağımsız Denetim Kapsamı Dışında Kalan Denetime Tabi (TTK 397/5) Anonim Şirketler

Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesinin beşinci fıkrasında, “*aynı maddenin dördüncü fıkrası kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir*” ifadesine yer verilmiştir. Buna göre kanunun 398/4 maddesinin yaptığı atıf ile bağımsız denetim kapsamı dışında kalan tüm anonim şirketlerin 398/5 hükmü ile denetim kapsamına alınmıştır. Hükmün devamında, denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir ifadesine yer verilmiştir. Buna göre bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlere yapılacak “denetimin kapsamı”, kimler tarafından denetleneceği Bakanlık tarafından henüz bir çalışma yapılmadığı için bilinmemektedir. Bu nedenle bu çalışmada bağımsız denetim

Haziran 1989 tarihinde BSG şirketinin denetim raporunu yayınlamıştır. Denetim raporunda BSG şirketinin finansal durumunun dürüst resmi verdiği yer almıştır. ADT şirketi BSG şirketinin potansiyel alıcısıdır ve Binder Hamlyn tarafından sunulan denetim sonuçlarını incelemiştir. ADT ile 1990 yılında yapılan toplantıda da Biner Hamlyn 31.12.1989 denetim sonuçlarının doğru olduğu ve şirketin finansal durumunun dürüst resmini verdiğini belirtmiştir. ADT şirketi 105 Milyon Sterlin karşılığında BSG şirketini satın almış ancak sonradan BSG şirket değerinin 40 Milyon Sterlin olduğu ortaya çıkmıştır. ADT şirketi 65 Milyon Sterlin tutarındaki zararının tazmini için denetçi Binder Hamlyn’e dava açmıştır. Karar, bağımsız denetçinin şirket finansal durumunun dürüst resmi verdiği yönündeki beyanı sebebi ile sorumlu olduğu yönündedir. Mahkeme ADT şirketinin satın alma kararını ve şirket değerine ilişkin teklifini BSG finansal durumunu dikkate alarak verdiğini, kusurlu denetim faaliyetinden etkilendiğinin ve bağımsız denetçinin sorumlu olduğu sonucuna varmıştır. Mahkeme Binder Hamlyn’i 65 Milyon Sterlin tazminat ödemeye mahkum etmiştir.; Karara yer veren bir diğer eser; Stephen Judge, **Business Law**, 2. Edition, Macmillan, 1999, s. 196;

¹⁴¹⁴ Bilgili & Demirkapı, 2016, s. 263; McLaughlin, Unlocking Company Law, 2013, s. 406;

¹⁴¹⁵ Falcıoğlu, 2016, s.96;

kapsamı dışındaki şirketlerin denetimine bu çalışmada ayrı bir başlık altında yer verilmiştir. Bu kapsamda yukarıda bağımsız denetime tabi şirketlere ilişkin olarak yer verdiğimiz “denetimin kapsamı”, “denetçinin seçilmesi – görevden alınması”, “denetçi olabilecekler”, “denetçinin bilgi alma hakkı ve ibraz yükümlülüğü”, “denetim raporu” ve “görüş yazılarına” ilişkin bilgiler bağımsız denetim dışında kalan şirketler için belirsizliğini korumaktadır¹⁴¹⁶. Ancak TTK 397/5 maddesinde “denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin”, bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanacağını açıkça vurgulamıştır. Sonuç olarak denetçinin sorumluluğu dışında bu şirketlerin denetimi bakanlık tarafından ayrıca düzenlenecektir. Hukuki görüşümüz, bu denetimin gerek denetim standartları ve gerekse de “denetimin kapsamı” bakımından “bağımsız denetim kapsam ve kriterlerine” mümkün olduğunca yakın olması gerektiği yönündedir¹⁴¹⁷. Bu durum gerek şirketlerin kurumsallaşmasına ve gerekse de pay sahiplerinin ve menfaat sahiplerinin hakların etkin bir şekilde korunmasına hizmet edecektir¹⁴¹⁸. Hesap “verilebilirlik ve bilgi alma hakkının güçlendirilmesi şirket yönetim kurulların etkin ve sorumlu yönetim politikaları izlemelerini zorunlu kılacak ve şirketlerin kurumsallaşmasına olumlu etki edecektir. Sonuç olarak, bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerde denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde sayılacaktır. Buna göre denetimi yaptırmamış finansal tablolar ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları hukuken batıldır¹⁴¹⁹.

¹⁴¹⁶ Eminoğlu, 2014, s. 350, bağımsız denetimin, bütün sermaye ortaklıkları için öngörülmesinin, güçlü bir ekonomik yapı ve dışarıya güven veren, finansman temininde güçlük yaşamayan ortaklık yapıları için bir gereklilik olduğu kanaatine yer verilmiştir.;

¹⁴¹⁷ Wild & Weinstein & Bisacre, Company Law, 2009, s. 442-443, İngiliz Hukuku’nda da benzer şekilde küçük şirketler denetim kapsamı dışındadır.; McLaughlin, Unlocking Company Law, 2013, s. 405, küçük şirketlere getirilen kriterler, yıllık net satış hasılatı 6.5 Milyon Sterlin’den büyük olmayan ve bilanço değeri 3,26 Milyon Sterlinden fazla olmayan şirketler küçük şirketler olup denetim kapsamı dışındadır (2006 İngiliz Şirketler Kanunu m. 477). Ayrıca gayrifaal (faaliyetine devam etmeyen) şirketler de denetim kapsamı dışındadır (2006 İngiliz Şirketler Kanunu m. 480). Denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin, yönetim kurulları tarafından bilançoda uygunluk beyanına yer verilmelidir (2006 İngiliz Şirketler Kanunu s. 475/3).;

¹⁴¹⁹ Özkorkut, Bağımsız Denetim, s. 294, “TTK m.397 /2 hükmü gereği bu finansal tablolarla yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde olacak, diğer ifade ile hukuken yok sayılacaktır. Bu durumda anonim şirketin olağan genel kurul toplantısında, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna, karın kullanım şekline, dağıtılacak kar ve kazanç

Ancak; dürüst resim ilkesi bağımsız denetime tabi olmayan (TTK m. 397/5) anonim şirketler bakımından da hukuken geçerlidir. Şöyle ki; TTK 515 maddesinde bağımsız denetime tabi şirketler bakımından herhangi bir ayırım yapılmamış olduğu gibi, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin düzenledikleri finansal tabloların (yıllık bilanço) ve genel kurula sundukları yönetim kurulu faaliyet raporlarının dürüst resmi vermesi kanunen zorunludur¹⁴²⁰. Bu kapsamda yer alan şirketler için dürüst resim ilkesinin denetimin amacı olduğu göz önünde bulundurarak; ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir raporlamanın yapılıp yapılmadığının denetimini sağlayacak denetim standartlarının hazırlanması kanaatimizce zorunludur. Ancak, bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin “dürüst resme ilişkin” faaliyetleri bağımsız denetim kapsamı dışında olmaları sebebi ile denetime konu olmayacaktır.

III. FİNANSAL TABLOLARIN VE FAALİYET RAPORUNUN DÜRÜST RESMİ VERMEDİĞİ YÖNÜNDEKİ DENETÇİ GÖRÜŞÜNÜN (OLUMSUZ GÖRÜŞ VE GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINILMASININ) HUKUKİ SONUÇLARI

Bağımsız denetçi tarafından, şirketin finansal durumunun dürüst resmi vermediği kanaati oluşur ve denetçi yeterli ve uygun düzeyde denetim kanıtı toplar ise bu duruma denetim raporunda yer vermelidir¹⁴²¹. Denetçi bu durumda olumsuz görüş verebilir veya şartları var ise görüş vermekten kaçınabilir.

Dürüst resmin sağlanması durumunda denetçi tarafından olumlu görüş verilebileceği hususu TTK m. 403/1 maddesinde düzenlenmiştir. Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru

paylarının oranlarının belirlenmesine, yönetim kurulu üyelerinin ibralarına ilişkin kararlar alınması mümkün olmayacaktır. Genel kurul yine de bu kararları almışsa, bu kararlar da yok hükmünde olacaktır.”; Can & Uyar, 2010, s. 38;

¹⁴²⁰ Falcıoğlu, 2016, s. 92;

¹⁴²¹ Villiers, Corporate Reporting And Company Law, 2006, s. 74;

olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir¹⁴²².

Dürüst resmi yansıtmayan veya şirketin malvarlığı, finansal durum ve karlılığı ilişkin olarak gerçeğe uygun olmadığına ilişkin denetim kanıtları toplayan denetçi bu önemli aykırılıkları değerlendirmelidir. Önemli aykırılıklara ilişkin olarak bağımsız denetçi tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmış ise denetçi olumsuz görüş vermekle yükümlüdür. Bağımsız denetçi yeterli düzeyde denetim kanıtı toplayamaz ve dürüst resmin sağlandığına, finansal tabloların gereceğe uygun olduğuna ilişkin muhtemel önemli yanlışlıkların olduğu kanaatine ulaşır ise görüş vermekten kaçınabilir¹⁴²³. Finansal tablolara gerçeğe uygun olmamasının veya dürüst resmi vermemesinin etkisinin yaygın olmayacağını söylemesi kanaatimizce hukuken mümkün değildir. Bu durumda etki yaygın bir etkidir. Bu sebeple de bağımsız denetçi tarafından görüş vermekten kaçınılabilir. Bunun yanı sıra yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmış ve denetçi finansal tablolarda belirsizliklerin olduğunu tespit etmiş olabilir. Bu belirsizliklerin kümülatif etkisinin, bağımsız denetçinin görüş oluşturmaya etki edecek kadar güçlü olması, denetçinin finansal tabloların dürüst resmi verdiği konusunda şüpheye düşmesi veya finansal tabloların gerçeğe uygunluğundan emin olamaması durumunda da görüş vermekten kaçınması gerekir. Denetçi bu durumda sınırlı olumlu görüş veremez. Çünkü hem denetim kanıtlarına dayalı olarak elde ettiği bulgu önemli bir yanlışlık değildir hem de etkisi oldukça yaygın bir konuda “belirsizlik / kararsızlık /şüphe” içindedir. Sınırlı olumlu görüş verebilmesi için bağımsız denetçinin “*finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığı*” sonucuna BDS 705 standardı uyarınca ulaşması gerekir.

Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer (TTK m. 403/5). Esas sözleşmede aksi

¹⁴²² Özyürek, 2012, s. 102;

¹⁴²³ Özyürek, 2012, s. 103;

öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve TMS'ye uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Olumsuz görüşün verilmesi veya görüş vermekten kaçınılması durumunda, şirketin finansal tabloları esas alarak kar ve zarar ile doğrudan veya dolaylı bir karar alması mümkün değildir¹⁴²⁴. Her ne kadar 6335 sayılı Kanunla bu kural TTK m. 403/5 hükmünden çıkarılmış olsa da yeni yönetim kurulunun; altı ay içinde kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlayarak bağımsız denetim raporu alma ve genel kurula sunma yükümlülüğüne tabi tutulması aynı sonucun geçerli olmasını gerektirmektedir¹⁴²⁵. Buna rağmen genel kurul, hakkında olumsuz rapor düzenlenmiş finansal tablolara dayanarak kararlar alırsa, söz konusu kararların iptali için pay sahipleri, yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri iptal davası açabileceklerdir¹⁴²⁶ (TTK m. 445, 446). Dolayısıyla 6335 sayılı kanun ile, “genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz” hükmünü kaldırması, genel kurula, olumsuz rapor yazılmış finansal tablolara bağlantılı karar alma hakkı tanımayacaktır¹⁴²⁷. Olumsuz görüş yazısı yöneticilerin sorumluluğunun gerekçesi olarak kabul edilebilir¹⁴²⁸.

IV. TOPLULUK İLİŞKİLERİ İÇİN ÖZEL DENETÇİ SEÇİMİ

Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya şirketin yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını

¹⁴²⁴ Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku, 2015, s. 258;

¹⁴²⁵ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 24;

¹⁴²⁶ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 155; Erdoğan Moroğlu, **Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü**, 7. Baskı, 12 Levha, 2014, s. 373;

¹⁴²⁷ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 155; Aksi görüş için, Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s. 293 yazar tarafından düzenlemeye ilişkin olarak, “*Değişen hükümle birlikte artık genel kurul, denetçinin TMS'ye göre hazırlanmamış, belirsizlikler taşıyan ya da denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların mevcut olması nedeniyle olumsuz görüş verdiği veya görüş vermekten kaçındığı hallerde de bu finansal tablolara göre kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili karar alabilir hale getirilmiştir.*” görüşüne yer verilmiştir.;

¹⁴²⁸ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 202;

açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir¹⁴²⁹. Böylelikle, kanunda yer verilen hallerde, açıklığa kavuşturulması için her pay sahibine özel denetçi atanması hakkı tanınmış ve güçlü bir bireysel hakka yer verilmiştir¹⁴³⁰. TTK’ da özel denetim isteme hakkı genel kurulun kabulü ve reddine bağlı olarak 438 ve 439. maddelerde düzenlenmiştir. TTK m.438’ de her pay sahibinin, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteye bileceği (TK m. 438/1) ve genel kurulun istemi onaylamasına bağlı olarak, şirketin veya her bir pay sahibinin otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını talep edebileceği hükme bağlanmıştır¹⁴³¹. Buna karşılık TTK 439. maddesinde genel kurulun istemi reddetmesi halinde, sermayenin en az onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri ile payların itibari değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahiplerinin üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebileceği belirtilmiştir. Pay sahiplerinin özel denetçi atanmasını talep edebilecekleri durumlar ise kanunda açıkça sayılmıştır. Özel denetimin konusunu sadece belirli olaylar, özellikle ortaklık içi vakıalar teşkil edebilir¹⁴³². Buna göre;

- Denetçinin sınırlı onay veya kaçınma yazısı yazmasına şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketlerinden biri ile ilişkilerinin sebep olması,

¹⁴²⁹ İrfan Akın, “TTK m.208 Kapsamında Anonim Şirketlerde Azınlığın Ortaklıktan Çıkarılması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.17, S. 1-2, s. 4; Hanife Doğrusöz Koşut, “Anonim Ortaklık Yöneticilerinin ve Denetçilerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu (TTK M. 549 - 563)”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 18, S. 2, 2012, s.693;

¹⁴³⁰ Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 523;

¹⁴³¹ Arslan Kaya, Özel Denetim İsteme Hakkının Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı İle İlişkisi, **BATİDER**, C.31, S.1, 2015, s.67;

¹⁴³² Şener, Ortaklıklar Hukuku, 2017, s. 523;

- Söz konusu ilişkilerin denetçi tarafından mevzuata aykırı bulunması (TTK m. 207, 406),
- Hâkim ve bağlı şirketlerin ilişkilerinin şirket kayba uğradığı halde bu durum pay sahiplerinden saklanmış olması (TTK m. 406/1.a-b),
- Şirket yönetim kurulu kayba işaret edip denkleştirme tazminatının ödenmediğini ifade etmiş olması,

Pay sahiplerinin şirkete özel denetçi atanmasını talep edebilecekleri durumlar olarak kanunda yer almıştır.

TTK'nın 635. maddesindeki düzenleme ile anonim şirketlerin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirketlere de uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bir başka sermaye şirketi olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler hakkında da TTK m.565/2 hükmü atfıyla, anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümlerin tamamının uygulanması söz konusudur.

Şirkete mahkeme tarafından atanan özel denetçi, şirketin hâkim şirket ve bağlı ortaklıklar ile olan ilişkilerini incelerken dürüst resmin varlığını aramalı ve mahkemeye sunduğu raporunda incelemeye konu finansal tabloların dürüst resmi verip vermediğini incelemeli ve dürüst resme ilişkin değerlendirmelerine raporunda yer vermelidir¹⁴³³.

¹⁴³³ Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s. 187 ve 189; Yılmaz A, 2015, s. 123; Aker, 2016, s. 113, dn. 185, yazar tarafından atanan YMM ya da SMMM bilirkişilere ilkenin yol gösterici olmasının umulduğunu belirtmiştir.;

SONUÇ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 515. Maddesinde kendisine yer bulan dürüst resim ilkesi özellikle üst hukuk normu niteliği ile anonim şirketler hukukuna önemli düzeyde etki edebilecek niteliktedir. Çalışma kapsamında öncelikle dürüst resim ilkesinin tarihsel gelişimi yabancı literatür ışığında incelenmiştir. Çalışmamız kapsamında varılan sonuçlar şu şekilde özetlenebilir;

Avrupa birliği düzenlemelerinde ilkeye karşılık gelen iki farklı kelime grubunun kullanıldığı görülmektedir. İlkenin tarihsel kökenini teşkil eden İngiltere’de “true and fair view” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. “True and fair view” ifadesi dilimize “gerçek ve adil görüş” şeklinde çevrilebilir. Buna karşın kanun koyucumuzun doğrudan bir çeviri yapmak yerine Avrupa Birliği üyesi ülkelerin birçoğunda olduğu gibi ilkeye simgesel bir isim verdiği görülmektedir. Türk Ticaret Kanunu ilkeye uygun felsefi, simgesel, bir ad tercih ederek “dürüst resim” terimini tercih etmiştir.

Kanaatimizce dürüst resim ilkesinin gerek doğumuna ve gerekse de bugüne kadar uygulamada kalmasına/ihtiyaç duyulmasına sebep olan konu öncelikle “değerlemedir”. Çünkü değerlendirme sübjektiftir ve değerleyenin kişisel görüş ve yargılarını barındırır. Değerleme, yönetimden sorumlu olanların veya muhasebe meslek mensuplarının şirket hesaplarının tutulmasında kişisel görüş ve kararlarına dayalı varsayımlarda bulunabilmeleri “dürüst resim ilkesinin” veya bir başka deyişle bir üst hukuk normunun oluşmasına sebep olmuştur.

Raporlamada dürüst resim ilkesinin etkinliği tamamen yönetim kurulunun, raporlamadan sorumlu olanların ve denetçilerin etkinliği, becerisi, uzmanlığı ve bilhassa da yargılarının doğruluğuna bağlıdır. Dürüst resim uygulamasının güvenilirliği yönetimden sorumlu olanların ve denetçilerin nitelikleri ile yakından ilişkilidir. Buna göre yönetimden sorumlu olanların ve denetçilerin kendilerini mesleki anlamda sürekli geliştirmeleri, bilginin geçerliliğini, muhasebe değerlendirme ilkelerini ve kullanıcı beklentilerini sürekli olarak etkileyen ulusal ve uluslararası faktörleri dikkate alarak karar almaları dürüst resmin sağlanmasında önemlidir.

Dürüst resim ilkesi, geleneksel tarihi maliyet modeli ve gerçekleşen gelir modeli (yeniden değerlendirme modeli) başta olmak üzere, koşullara uygun değerlendirme modelinin kullanımına izin veren yapısı sebebiyle değerlendirme süreçleri ile ilke yakın bir ilişki içindedir. Bu ilişki yönetimden sorumlu olanların öznel kararlarına ihtiyaç duyar ve dürüst resim ilkesi aynı zamanda kötünietli uygulamalara karşı önleyici bir rol üstlenir. Gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal tablolar, bu ihtiyacı karşılayan değerlendirme modelinin kullanılmasını gerektirir ve bu sayede finansal tablolar yasal bir gereklilik olan dürüst resmi verebilir. Dürüst resim ilkesine ilişkin tartışmalar genel olarak dürüst resim ilkesinin değerlendirme modelleri ile ilişkisi noktasında gerçekleşmiştir. Çünkü dürüst resim ilkesi, gerçeği ve adilliği arayan felsefi bir ilke ve üst norm niteliğine sahip yasal düzenlemedir.

Doktrinde *Walton* tarafından sunulan ilkenin tanımına ilişkin görüş ilkenin günümüzde kabul edilen anlamına en yakın olanıdır. Buna göre *Walton* dolaylı olarak, “imgeden” ziyade, sürekli değişen “simge” (ilkenin felsefi anlamı) üzerinde durarak, aşağıdan yukarı bakış açısını, tümevarımı savunmaktadır. *Walton* için dürüst resim ilkesi, yıllar içinde bir arada toplanan ve herhangi bir temel ilkeyle ilgili olmayan, belirli bir ekonomik toplulukta ortaya çıkan soruna ilişkin çözümlerin basit bir toplamı olan bir grup Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ifade etmektedir. *Walton* ilkenin anlamını üç kategoride değerlendirmiştir. Öncelikle ilke yasal bir düzenleme olup; sonrasında bağımsız bir konsepttir. İkinci olarak genel kabul edilmiş muhasebe prensipleri ile ilişkisi ilkenin unsurudur. İlkenin kanunda düzenlenmiş olması bir güvenlik ağı sağlar ve olağanüstü durumlarda ilkenin uygulanmasına imkân verir. İlkenin bağımsız bir konsept olması muhasebecilere ulaşılması gereken hedefi temsil eder. Son olarak muhasebe öznel yargılar içerir ve ilkenin bağımsız bir konsept olması bu öznel yargıların muhasebede kullanılabilmesine olanak sağlar. Genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ile ilkenin ilişkisi bu noktada önem kazanır ve genel kabul edilmiş muhasebe kurallarına ilke dinamik bir yapı katar.

Dürüst resim ilkesinin doğrudan etkisi muhasebe kuralları üzerinde görülür. İlkenin dolaylı ilkesi bir üst hukuk normu niteliğinde olması sebebi ile uygulayıcılar üzerindeki etkisidir. Üst hukuk normu niteliğindeki doğası sebebiyle gerek kanun

koyucu ve standart belirleyiciler gerekse de kullanıcılar (yönetimden sorumlu olanlar ve denetçiler) tarafından ilkenin özümsemi gerekir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu tasarısı gerek defterlerin tutulması ve gerekse de finansal tabloların hazırlanmasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını temel alan bir yapıyı tercih etmiştir. Bu tercih tasarıda bağımsız denetimin kabul edilmesine ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmasına sebep olmuştur. Tasarı, muhasebe ve denetim standartları bakımından Avrupa Birliği 4., 7., ve 8. Direktiflerini aynen almıştır. Dürüst resim ilkesi de bu gelişmelerin ışığında TTK 515. maddesinde kendisine yer bulmuştur.

Dürüst resim ilkesi, sermaye şirketlerinde finansal tabloların ve bağımsız denetimin temel amacıdır.

Dürüst resim ilkesinin konusu; anonim şirketin finansal tabloları başta olmak üzere; malvarlığı, borç ve yükümlölükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçlarıdır. Ayrıca TTK 73/1 maddesi bilançonun zorunlu içeriğine ilişkin olarak; bilançoda, aksi öngörölmedikçe, duran ve dönen varlıkların, özkaynakların, borçların ve dönem ayrıcı hesapların ayrı ayrı gösterilmesini ve yeterli ayrıntıda şemalandırılması gerektiğini düzenlemiştir. Sonuç olarak dürüst resim ilkesinin konusu, anonim şirketin finansal tabloları ve şirketin malvarlığı, borç ve yükümlölükleri ile özkaynakları içeren (tablolarda yer alan öz/içerik) bilgilerdir. Şirketin malvarlığı, borç ve yükümlölükleri ile özkaynakları içeren bilançonun TTK 515. maddesine, dürüst resim ilkesine, uygun olarak hazırlanmasının önemini artırmaktadır.

Dürüst resmin sağlanmasında; şirketin malvarlıkları, özkaynakları, borç ve yükümlölükleri ve faaliyet sonuçlarını içeren finansal tabloların tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliklerine uygun, şeffaf ve güvenilir, gerçeği dürüst; aynen ve aslına sadık surette hazırlanmış olması gerekir. Sonuç olarak anonim şirketin finansal tablolarının ve tablolarda yer alan bilgilerin TTK 515 maddesinde yer alan niteliksel özelliklere uygun olarak hazırlanması zorunludur.

TTK 515 maddesinin amacı düzenlenen finansal tabloların şirketin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının dürüst resmini vermektir. Bu amaca ulaşmak için

öncelikle şirketin finansal tablolarının içeriğini oluşturan malvarlığı, borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçlarının, yani finansal tabloların içeriğini oluşturan özün Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş olması gerekmektedir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmiş olması dürüst resmin verilmesi için başlı başına yeterli değildir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standardı ister TMS olsun ister BOBİ FRS olsun isterse de VUK/MSUGT olsun yeterli değildir. Dürüst resmi vermek için finansal tabloların ve finansal tablolarda yer alan öz bilgilerin aynı zamanda, tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliklerine uygun olarak yansıtması gerekmektedir. Bu nitelikler finansal raporlamanın temel niteliksel özellikleridir. Dolayısıyla finansal tabloların dürüst resmi verebilmesi için hem TMS/BOBİ FRS ile uyumlu olarak hazırlanmış bir içeriğe sahip olması hem de temel (ve destekleyici) niteliksel özellikleri taşıması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Sonuç olarak dürüst resmin verilmesinde dört unsurdan bahsedebiliriz: (i) Finansal Tabloların TMS/TFRS-BOBİ FRS'ye göre çıkarılması bir başka ifade ile gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir raporlama anlayışının tercih edilmesi, (ii) Şirketin malvarlığı, özkaynakları, borç ve yükümlülükleri ve faaliyet sonuçlarının, bir başka deyişle finansal tablolarda yer alan bilgilerin “gerçeğe ve ihtiyaca uygunluk – Kavramsal Çerçeve’de yer alan temel niteliksel özellikler” ile uyumlu olması, (iii) Şirketin hazırladığı finansal tabloların, temel ve destekleyici niteliksel özelliklere uygun hazırlanmış olması ve şeffaf ve güvenilir olması ve (iv) ilkenin üst hukuk normu niteliğinin bir sonucu olarak, dürüst resmin verilmesinin zorunlu olması ve ilkeye uymayan, bu ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf etmesi ve tabloyu hazırlayandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesinin istenmesi.

İlkenin üst hukuk normu niteliği ve emredici yapısı dikkat çekicidir. İlkenin bu niteliği gerek İngiliz Hukuku’nda ve gerekse de Avrupa Birliği Mevzuatında korunmuştur. Türk Ticaret Kanunu gerekçesinde ilkenin bir üst hukuk kuralı niteliğinde olduğu vurgulanmıştır. Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girdiği 2012 yılında itibaren ilkeye ilişkin herhangi bir içtihadı tarafımızca rastlanmamıştır. İlkenin üst hukuk normu niteliğinin Türk Hukuku’nda kayda değer bir etki bırakacağı kanaatindeyiz. Dürüst resim ilkesi bir üst hukuk kuralıdır. Yani bu ilkeye uymayan, bu

ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf eder ve tabloyu çıkarandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesini ister.

Avrupa Birliğinin Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına ilişkin 1606/2002 sayılı tüzüğün 3(2) fıkrasında Uluslararası Muhasebe Standartları'nın 4. ve 7. Konsey Direktiflerinde yer alan dürüst resim ilkesine aykırılık taşımaması halinde üye devletler tarafından benimsenerek uygulanabileceği ifade edilmektedir. Buna göre AB hukukunda dürüst resim ilkesi üst hukuk normu niteliği taşımaktadır. Üye devletlerin uyguladıkları Muhasebe Standartlarının da dürüst resim ilkesine aykırı olamayacağı açıktır. Finansal Raporlama Konseyi; 2006 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu'nda yer alan dürüst resim ilkesi, UFRS ve İngiliz Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri bağlamında yorumlanmasına ilişkin olarak 2014 yılında "Dürüst Resim İlkesi Raporunu" yayınlamıştır. Konsey raporunda dürüst resim ilkesinin sadece hukuk kurallarının değil aynı zamanda muhasebe kurallarının da üstünde olduğunu vurgulamıştır. Raporda yer alan bir diğer bulgu da UFRS'de yer alan "gerçeğe uygun sunum – fair presentation" ilkesinin dürüst resim ilkesinin eşdeğeri olduğuna ilişkin görüştür.

Finansal tablolar, şirketin malvarlığı değerleri başta olmak üzere borç ve yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçları yani kar ve zararı gösterir. TTK m. 515 düzenlemesi açıkça finansal tabloların dürüst resmi vermesi gerektiğini söylemekle yetinmemiş bunun özelinde bu tabloların TMS standartları uyarınca da belirli nitelikleri (tam, anlaşılabilir karşılaştırılabilir olma vs.) sağlamasını aramıştır. Lakin kanun koyucu bu noktada sadece finansal tabloların genel resimde bu niteliklere sahip olmasının yanı sıra içerik / öz bakımından da bu nitelikleri karşılaması gerektiğini "malvarlığı – borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçları" vurgusunu yaparak ortaya koymuştur. Sonuç olarak sadece şirketin finansal tablolarının genel görünümünün dürüst resmi vermesi değil bu finansal tablolarının içeriği – özünü teşkil eden dört ana unsurunda (malvarlığı – borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçları) dürüst resme uygun olmasını aramıştır. Bu uygunluk kanaatimizce Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olma yoluyla veya adı ne olursa olsun gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir raporlama anlayışının tercih edilmesiyle sağlanacaktır.

Finansal raporlar; faaliyet bilgilerinin sınıflandırıldığı ve özetlendiği tablolardan oluşur. Temel amacı işletme ile ilgili kişi ve kurumların bilgi gereksinimini karşılamak olan finansal raporlar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Finansal Muhasebe Standartlarına göre hazırlanır. Buna göre bilanço, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu işletmenin ilgili gruplarına iletilecek finansal tablolardır. Bu tablolardan bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel finansal tabloları diğerleri ise ek finansal tabloları oluşturur.

TTK 515. maddesinde, dürüst resmin sağlanması için şirkete ait finansal tablo ve bilgilerin *“tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde”* hazırlanması gerektiği üzerinde durulmuştur. Kanun koyucunun yer verdiği bu nitelikler Kavramsal Çerçeve’de yer alan unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Finansal bilgilerin niteliksel özellikleri aynı zamanda finansal bilginin sahip olması gereken özellikler olarak karşımıza çıkmaktadır. Kavramsal Çerçeve’de finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olarak *“ihtiyaca uygunluk”* ve *gerçeğe uygun şekilde sunum* olarak belirlenmiştir ki bu nitelikler TTK 515. maddesinde *“ihtiyaçlara ve işletmenin temel niteliklerine uygunluk”* ve *“gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak”* şekilde nitelendirilerek yer almıştır. Bunların yanı sıra Kavramsal Çerçeve’de destekleyici niteliksel özellikler *“karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum”* olarak belirlenmiş ve TTK 515. maddesinde *“karşılaştırılabilir ve anlaşılabilirlik”* nitelikleri de açıkça yer almıştır. Kavramsal Çerçeve’de yer alan temel ve destekleyici niteliksel özelliklerin yanı sıra TTK m. 515 *“şeffaf ve güvenilir”* finansal tabloların hazırlanmasını emretmiştir.

Türk Ticaret Kanunu’nun 514. maddesi ile anonim şirket 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 hazırlamak ve genel kurula sunmakla yükümlendirilmiştir. Aynı şekilde TTK 517. maddesinde bu yükümlülük topluluk şirketleri için tekrarlanmıştır. Yine TTK 610. maddesinin atfı ile limited

şirketlerin de 514-527 maddelerini uygulamakla yükümlü olmaları sebebi ile yılsonu finansal tabloları hazırlamaları kanunen zorunlu kılınmıştır. Bu durum tek kişilik limited ortaklıklar için de geçerlidir. Buna göre dürüst resmi vermesi gereken finansal tablolar başta olmak üzere yönetim kurulu faaliyet raporunu hazırlamakla yükümlü olan anonim şirketin yönetim kurulu ve limited şirket müdürüdür. Şirket finansal tablolarının dürüst görünümüne sahip olması denetçilerin değil yönetim kurulunun sorumluluğudur.

Bağımsız denetime tabi şirketlerde şirketin finansal tablolarının ve faaliyet raporunun dürüst resmi verip vermediği denetime konu olacaktır. Ancak bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerde finansal tablo ve yönetim kurulu faaliyet raporunun dürüst resmi verip vermediğinin denetimi sadece yönetim kurulunun üst gözetim fonksiyonun bir sonucu olarak yönetim kuruluna aittir. Bağımsız denetime tabi olsun olmasın, her şirketin kendi iç denetim mekanizmalarını kurması gerektiği unutulmamalıdır. Şirketin finansal tablolarının, dürüst resmi vermemesinden doğacak yönetim kurulunun hukuki sorumluluğunu, bir yana koysak dahi, şirketin hesaplarını hazırlayan ve denetleyen birimlerin, raporlama ve iç kontrol birimlerinin birbirinden ayrı çalışması gerekmektedir. Bunun yanı sıra hukukumuzda şirketlerin büyük bir çoğunluğu bağımsız denetim kapsamı dışındadır. Bu sebeple de şirket yönetim kurulunun görev ve sorumluluğunun biraz daha arttığı, hem finansal tabloların dürüst resim ilkesi ile uyumlu olarak hazırlanması hem de yapılan hazırlığın doğruluğunun yönetim kurulunun sorumluluğu kapsamında olduğu unutulmamalıdır. TTK 375/1-c bendinde finansal denetimin önemini pekiştirmek için yönetim kurulunun devredilemez yetkileri arasında finans denetimi düzenlenmiştir. Buna göre yönetim kurulu, içinde kendi üyelerinin de bulunabileceği uzmanlardan oluşan ve finans denetimi yapacak bir komite kurmakla yükümlüdür. Yönetim kurulunun yapacağı finans denetimi, şirketin, iş ve işlemlerinin, finansal kaynaklarının, kaynakların kullanılması şeklinin, durumunun, likiditesinin denetimi ve izlenmesi için gerekli tüm defter ve kayıtları, bunların dayanağını oluşturan belgeleri kapsar. Sonuç olarak muhasebe sisteminin kurulması, finansal tabloların hazırlanması ve bunların iç denetimi şirket yönetim kurulunun devredilemez görevidir. Finansal tabloların hazırlanması ve gerekli muhasebe sisteminin kurulması görevleri yönetim kurulunun

tüm üyelerine yönelik bir kurul görevidir. Yönetim hakkının devri bu görevin de devri sonucunu doğuramaz.

Anonim şirketlerde, muhasebe sisteminin kurulması, defterlerin yasal muhasebe standartları kapsamında tutulması ve hazırlanan finansal raporların yasal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, kârın belirlenmesi, yönetim kurulu faaliyet raporunun hazırlanması ve genel kurula ibra kararına konu olacak finansal tabloların sunulması TTK 515. maddesi kapsamında şirket yönetim kurulunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yerine getirmekle yükümlü oldukları hususlardır.

Yönetim kurulu, şirket ticari defterlerinin tutulmasında doğru uygulama çerçevesini seçmek ve uygulamakla yükümlüdür (TTK m. 375/c). Hesapların amacı, pay sahiplerinin ve hesap kullanıcılarının fikir edinmelerine ve yönetimden sorumlu olanların tutumunun dürüstlüğü ve düzenliliği, şirketin ekonomik ve kurumsal performansları hakkında karar vermelerine olanak vermektir. Hukukumuzda sermaye şirketlerinin tutmakla yükümlü oldukları defterler için yürürlükte bulunan iki muhasebe uygulama standardı bulunmaktadır. Bunların ilki Türkiye Muhasebe Standardı diğeri ise VUK / Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir.

6335 sayılı kanun ile TTK'da ticari defterlerin TMS bağlantısının kesilmesi amaçlanmış 6102 sayılı kanunun yasalaştığı ilk halinde yer alan ticari defterlerin VUK'a göre vergi odaklı değil, işletmenin gerçek durumunu ortaya koyacak şekilde TMS/TFRS'ye göre tutulmasını sağlayacak bir anlayıştan vazgeçilmiş bulunmaktadır. Kanaatimizce, 6335 sayılı yasanın ticari defterlerin düzenlenmesinde VUK'u temel alan değişiklikleri doğru değildir. İşletmenin vergi matrahını hesaplamak dışında, mali durumunu görmesi, geleceğe ilişkin tahmin ve planlar yapabilmesi ve bu amaçla da mali durumunu gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde ortaya koyması gerekir. VUK'a göre ticari defterlerin düzenlenmesi bu amaçlara hizmet etmez. Bu noktada 6335 sayılı kanunda yer alan değişiklikleri hazırlayan komisyonunun ticari defterlerin TMS uyumunu koparma yönünde bir çabası olduğu açıktır. Ancak kanaatimizce özellikle 88. maddenin ilk fıkrasının son cümlesinde TTK m. 514-528 maddelerine yapılan atfın korunmuş olması kanaatimizce bu çabayı başarısız kılmaktadır. Şöyle ki, TTK'nın dürüst resim ilkesini düzenleyen

515. maddesi açıkça finansal tabloların özünün, yani tabloları oluşturan temel bilginin ki, varlıklar, borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçlarının TMS ile uyumlu olmasını zorunlu kılınmıştır. Bu temel bilgiyi sağlayacak olan, bilginin kaynağını düzenleyen, ticari defterlerdir. Bu sebeple öz bilginin gerçekliği ve doğruluğuna zarar veren her uygulama/düzenleme hazırlanan finansal tabloların dürüst resmine zarar verebilme ihtimali taşımaktadır. TTK 515. maddesi emredici bir hüküm olup, bir üst hukuk normu niteliğindedir. Sonuç olarak, kanaatimizce 6335 sayılı yasanın 8 ve 9. maddeleri ile 6102 sayılı yasanın 64 ve 88. maddelerinde yapılan değişiklikler kanaatimizce ticari defterlerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi sağlama zorunluluğunu ortadan kaldırmakta başarılı olamamıştır. Şöyle ki, TTK 515. maddesinin emredici üst hukuk normu niteliği sebebi ile ticari defterlerin Kavramsal Çerçeve’de yer alan temel niteliksel özellikleri karşılama zorunluluğu dolaylı olarak halen devam etmektedir. Bu durum kanaatimizce şirket yönetim kuruluna önemli bir sorumluluk yüklemektedir. Yönetimden sorumlu olanlar, ticari defterlerin kanunen TMS ile uyumlu olmasının zorunlu olmamasına rağmen finansal tabloların dürüst resmine etki edecek durumlarda gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu TTK 515 hükmünün bir sonucu olarak göz önünde bulundurmalıdır. Ticari Defterlerin Tutulmasına İlişkin Tebliğ’in 4/3 fıkrasında “İşletmenin muhasebesi ile ilgili ticari defterlere yapılacak kayıtlarda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslara uyulur.” düzenlemesine yer verilmiştir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği düzenlemelerinin ve TMS ile farklılıklarının dikkatle incelenmesi gerekmektedir. MSUGT düzenlemelerinde yer alan, şirketin defter kayıtlarını ve dolaylı olarak finansal tabloları dürüst resimden uzaklaştıran düzenlemeler, TTK 515 maddesine aykırıdır. İster adı TMS isterse de MSUGT olsun şirketin finansal durumunun TTK m. 515 düzenlemesi uyarınca dürüst resmi vermesi, anonim şirket defter ve kayıtlarına dayalı olarak hazırlanacak finansal tablo ve raporların dürüst resmi vermesi gerekmektedir. Anonim şirketin, açık bir biçimde, şirket işlemlerini göstermeye ve açıklamaya elverişli olan ve bunun yanı sıra yönetimden sorumlu olanların, kendileri tarafından hazırlanan bilançonun ve kar/zarar hesaplarının sırasıyla şirketin gidişatı ve kar / zarar durumu dürüst resmi vermeyi teminat altına almasına olanak verecek nitelikte olan muhasebe kayıtları tutması gerekmektedir. Finansal tablo ve raporlara kaynak teşkil eden öz bilginin dürüst resmin yansıtılmasına engel olmaması kanunen

zorunludur (TTK m. 515). Bu zorunluluk sadece bağımsız denetime tabi şirketler için değil, finansal raporlama yapan tüm anonim ve limited şirketler için geçerli olup, şirket yönetim kurulunun sorumluluğunu doğurabilecek nitelikte önem arz etmektedir. Elbette 6335 kanunun 8. maddesi ile 6102 sayılı TTK 64/5 maddesinde yapılan ekleme ile ticari defter ve kayıtların 213 sayılı Vergi usul Kanunu ile uyumlu olması düzenlenmiş ve son cümlede açıkça *“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.”* hükmüne yer vermiştir. Kanaatimizce 6335 sayılı kanun koyucunun amacı ticari defterleri TMS uygulaması dışına atmak değildir. Kanaatimizce VUK’un varlığını ve özellikle “mali bilançonun” varlığını korumaya yöneliktir. TTK 515. maddesi dürüst resim ilkesinin sağlanabilmesi için, finansal tablolara konu olan öz bilginin, (malvarlıkları, borç ve yükümlülükler, özkaynaklar ve faaliyet sonuçlarının) TMS / BOBİ FRS ile uyumlu, gerçeğe ve ihtiyaca uygun olmasını zorunlu kılmıştır. Buna göre TMS’ler ile uyumlu olmayan, gerçeğe ve ihtiyaca uygun olmayan öz bilginin kullanıldığı finansal raporlar ne kadar dürüst resmi verebilir? Örneğin Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlendirme, ya da kıdem karşılıklarının ayrılmadığı bir finansal tablo ne kadar dürüst resmi verebilir. VUK’a göre yapılmış bir değerlemenin veya seçilen amortisman yönteminin gerçeğe uygun değeri sağlamaktan uzak olduğu durumlarda bu kayda dayalı olarak oluşturulan faaliyet sonucunun, karın veya finansal raporun dürüst resmi veremeyeceği kanaatimizce açıktır. Öyleyse VUK’a göre tutulan ve MSUGT tercih eden bir şirketin finansal tablolarının dürüst resmi verebilmesi için tekrardan gözden geçirilmesi ve ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir raporlamanın yapılması gerekmektedir. Sonuç olarak VUK sistemi ve TMS sistemi gerek kayıtların tutulması ve gerekse de raporlamanın yapılmasında farklı felsefe ve sistemlerdir. Defterlerin tutulmasında VUK’a göre kayıtların atılması, değerlendirme yapılması ve bu kayıtlara, öz bilgiye dayalı bir raporlamanın (mali bilançonun) gerçeğe uygun, işletmenin niteliklerine uygun olduğunun söylenmesi kanaatimizce mümkün değildir. Kanaatimizce TTK 515 maddesi ile 6335 sayılı kanunun 8. maddesi ile getirtilen 64. madde düzenlemeleri ikili bir sistem yaratmış ve bu durum finansal tabloların açık,

tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun olmasına engel olduğu müddetçe TTK 515 maddesinde yer alan dürüst resim ilkesine aykırıdır.

TTK m. 67’de envanterin tutulmasına ilişkin çeşitli ilkelere yer verilmiştir. Buna göre envanterin hazırlanmasında malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Kanunun bu noktada kastettiği yöntem envanter sayım ve değerlendirme yöntemidir. Bir başka deyişle envanter defterinin hazırlanmasında kullanılması gereken değerlendirme yönteminin TMS ye uygun olması gerekir. Sadece değerlendirme bakımından değil sondaj yöntemi, bir başka deyişle örneklem seçiminin TMS ile uyumlu olması gerekmektedir. Oysa, TTK m. 64 maddesinde yukarıda da tarafımızca belirtildiği üzere defterlerin TMS ile ilişkisi kesilmeye çalışılmış ve hatta TTK 64/5 maddesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine doğrudan atıf yapılmıştır. Buna rağmen TTK m. 67. de TMS değerlendirme ilkelerine atıf yapılmış olması kanaatimizce 6335 sayılı kanunun defterlerin TMS ile uyumuna engel olma konusunda çelişki içinde olduğunun bir göstergesidir. TTK 67/2 maddesinde envanterin sayımı ve ölçümü, TTK 67/3 maddesinde ileriye yönelik tahmin yönteminde VUK uygulamasından uzaklaşılarak TMS ve TFRS ilkelerini temel alan bir yapının tercih edildiği açıktır.

TTK 375/c bendinde muhasebe için gerekli düzenin kurulması yönetim kurulunun devredilmez görev ve yetkileri arasındadır. Kanunun TTK 375/c bendine ilişkin olarak kanunun gerekçesinde muhasebenin tutulması görevi; *“muhasebenin bölüm olarak belirlenmesi ile kastedilen, kanuna ve genel kabul gören muhasebe ilkelerine göre muhasebe örgütünün (bölümünün), konsolide hesap sisteminin, defter ve kayıtların tutulma kurallarının tespiti, hesap planlarının yapılması, yani, düzenin, bir anlamda muhasebe bölümünün örgütlenmesi”*; şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre yönetim kurulu; şirketin defter ve kayıtların hangi kurallara göre tutulması gerekir ise buna ilişkin sistemi kurmakla yükümlüdür. Muhasebe bölümünü örgütleyen yönetim kurulu, kanunen gerekli olan hallerde konsolide hesapların hazırlanmasını sağlamalıdır. Muhasebenin hangi ortamda tutulacağını da yönetim kurulu karara bağlar. Anonim şirketlerde kanundan doğan bir yükümlülük olarak yönetim kurulu,

defter tutma yükümlülüğünü hiç veya gereği gibi yerine getirmemiş olması durumunda, kusuru bulunmadığını ispat etmedikçe şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludur (TTK m. 553/1; ETK m. 336/1.3). Ayrıca defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler; defter kayıtlarının dayandığı belgeleri muhafaza etmeyen veya kopyalarını sağlayamayanlar (TTK m. 64/2; 86); defterlerin açılış ve kapanış onaylarını yaptırmayanlar; defterlerini kanuna uygun olarak tutmayanlar; hileli envanter çıkaranlar; KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına, muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymayan ve bunları uygulamayanlar idari para cezası ile cezalandırılırlar (TTK m. 562/1, 2).

6335 sayılı kanununun 9. maddesi ile TTK 88/1 fıkrasında yapılan değişiklik ile “ticari defterler” ifadesi kanundan çıkarılmıştır. Ancak finansal tabloların düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve uygulama zorunluğu devam ettirilmiştir. Bilanço ve gelir tablosu TTK 68/3 fıkrası uyarınca yıl sonu finansal tablolarıdır. Ancak TTK 68/3 maddesinin “TTK 514. madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır” hükmü sebebi ile anonim şirketlerin düzenlemekle yükümlü oldukları finansal tablolar sadece bilanço ve gelir tablosu değildir. TMS uygulama kapsamı dışında kalmadıkça; anonim şirket yönetim kurulunu, geçmiş hesap dönemine ait Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu hazırlamakla yükümlüdür. Bu tablolar, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özvarlık değişim tablosu olduğunu ifade etmiştir.

Ülkemizde kullanılmakta olan üç finansal raporlama çerçevesi bulunmaktadır. Bunlar; (i) TMS uygulamasının bir parçası olan ve ülkemizde KAYİK olarak nitelenen şirketlerin uygulamakla yükümlü TFRS, (ii) Bağımsız denetime kapsamında yer alıp KAYİK niteliğine haiz olmayan sermaye şirketlerinin uygulamakla yükümlü oldukları BOBİ FRS ve (iii) bağımsız denetim kapsamı dışında kalan küçük sermaye şirketlerinin uygulamakla yükümlü oldukları MSUGT’dur. KAYİK, niteliğine haiz şirketler TMS/TFRS uygulamakla yükümlü olup; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablolarını ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen

dipnot ve açıklayıcı notları hazırlamakla yükümlüdürler. TTK 397/4 maddesinin bir sonucu olarak bağımsız denetime tabi olan şirketler de finansal tablolarını BOBİ FRS uyarınca hazırlamak ve tam set finansal tablo düzenlemekle yükümlüdürler. Bu kapsam dışında kalan anonim ve limitet şirketlerin sadece bilanço ve gelir tablosu düzenlemeleri kanunen yeterli görülmüştür. Kamu Gözetim Kurulu TTK m. 397 (4) bağlamında denetlenen anonim ve limited ortaklıklar haricinde kalan şirketlerin sadece bilanço ve gelir tablosu düzenleyeceğini belirtmiştir. Ancak kanaatimizce Kamu Gözetim Kurumunun bu kararı TTK 515 maddesine aykırıdır. KGK'nın bu düzenlemesi açıkça pay sahibinin bilgi alma hakkını sınırlayabilecek niteliktedir. Her ne kadar TTK 514. maddesinde ki yetkiyi kullanarak hazırlanması zorunlu finansal tabloları bilanço ve gelir tablosu ile sınırlandırıldığını kabul etsek de TTK 515 maddesinde yer alan dürüst resim verilmesi için gerekli hallerde kanaatimizce gerekli diğer finansal tablolarında hazırlanması yönetim kurulunun yükümlülüğündedir. Kanunen bu kapsamda yer alan anonim ve limited şirketlerin hazırlamakla yükümlü oldukları finansal tablolar sadece bilanço ve gelir tablosu ile sınırlı değildir. Kanunun 514. maddesi hangi finansal tabloların anonim ve limited şirketlerce düzenleneceğini Türkiye Muhasebe Standartlarına bırakmıştır. Bu standartların hazırlanması Kamu Gözetim Kurumunun yetki alanındadır. Ancak kanaatimizce KGK'nın üst hukuk normu niteliğindeki dürüst resim ilkesine aykırı karar ve standartlar belirlemesi hukuken mümkün değildir ve sonuç olarak yasaya aykırı düzenleme yapılmış olur. Dürüst resim ilkesi gereğince, şirketin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun dürüst reminin verilebilmesi için gerekli tüm finansal tablolar gerektiği takdirde hazırlanmalıdır. Sonuç olarak; yılsonu finansal tabloları, temel finansal tablolar bilanço ile gelir tablosu ve ek finansal tablolar nakit akım ve özsermaye değişim tabloları ile ekleri kanaatimizce dürüst resmin verilmesi, istenen şeffaflığın ve makul düzeyde bilgi verme gerekliliğinin sağlanması için gerekli olduğu hallerde şirket yönetim kurulu tarafından hazırlanması kanaatimizce zorunludur. Bu durum TTK 514 ve TTK 515 maddelerinin gereğidir.

Üzerinde durulması gereken ikinci husus ise bağımsız denetim kapsamı dışında kalan sermaye şirketlerinin MSUGT'e göre hazırladıkları finansal raporların gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu konusundadır. Günümüzde bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin durumu belirsizliğini korumaktadır. Bağımsız denetim kapsamında

dışında kalan sermaye şirketleri, tarafından MSUGT'ne göre düzenlenen bilanço ve gelir tablosunda gerekli düzeltmeler, yeniden sınıflandırmalar ve değerlemeler sonucunda TFRS'ye veya BOBİ FRS'ye göre düzenlenmiş mali tablolar haline dönüştürülmesi kanaatimizce gereklidir. Bağımsız denetim kapsamı dışında kalan ve Türkiye'de sayıları oldukça fazla olan sermaye şirketlerinin ticari defterlerini VUK'a göre tutması ve yine VUK/MSUGT'a göre finansal tablolarını hazırlaması kanaatimizce başta pay sahipliği hakları olmak üzere ülkemiz ticaret hayatına önemli zararlar vermeye devam edecektir. BOBİ FRS öncesinde MSUGT uygulayan bağımsız denetime tabi olan şirketler için "Geçici m.6 hükmü gereği KGK'nın aldığı 14 Kasım 2012 tarihli karar doğrultusunda, esasen TMS/TFRS'ye göre finansal tablo oluşturmak yükümlülüğünde olsalar da, VUK'a göre ticari defterlerini tutacak ve yine VUK'a göre finansal tablolarını oluşturduktan sonra bir de bu finansal tablolarını TMS/TFRS'ye uygun hale getirerek dönüştürecekler" yönündeki açıklama bu dönemde MSUGT uygulayan işletmeler için uygulama alanı bulacak mıdır? Bulacak ise bu dönüşümde TMS/TFRS mi yoksa BOBİ FRS mi tercih edilecektir? Yıllık bilançonun hazırlanması ve dağıtılabılır net karın hesaplanması için bu dönüşümün yapılması zorunludur. Ancak VUK/MSUGT uygulamasının gerçeğe ve ihtiyaca uygun sonuçlar vermediği ve bu sebeple amortisman ve kıdem karşılığının ayrılması yönünde İlave Hususların da uygulama alanı bulup bulmayacağı netleşmelidir. Kanaatimiz, küçük işletmeler, bağımsız denetim kapsamı dışında kalan işletmeler için dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk normu niteliğinde olduğu ve bu işletmelerinde gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal tablolar hazırlamakla yükümlü oldukları yönündedir. Sonuç olarak, BOBİ FRS öncesinde bağımsız denetime tabi MSUGT uygulayan sermaye şirketleri için var olan riskler şu anda küçük işletme olarak adlandırılabilen MSUGT uygulayan sermaye şirketleri için varlığını sürdürmektedir. Ayrıca bu sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi/denetimi halen yoktur.

Önceki paragrafta paylaşılan sonuç ve kanaatlerimizi KGK tarafından yayımlanan 30. 03. 2015 tarihli basın duyurusu destekler niteliktedir. Bu noktada dikkat çekici olan husus 29.12.2014 tarihli ve 41 sayılı kurul kararı ile ister bağımsız denetim kapsamında olup TMS'yi tercih etmemiş olsun ister zorunlu olarak MSUGT uygulayan şirketlerin belirlenen İlave Hususları uygulamaları zorunlu kılınmasıdır. Bu ilave hususlar 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de

yayımlan karardan önce bağımsız denetime tabi olup MSUGT uygulayan şirketler için düzenlenmiştir. Bu ilave hususlar ile finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunun ve karşılaştırılabilirliğinin amaçlandığı belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılan açıklamalarda, finansal tablolar MSUGT'a göre hazırlanırken, amortismanların hesaplanması ve kıdem tazminatı yükümlülüğünün tahmin edilerek finansal tablolara yansıtılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Sonuç olarak kanaatimizce KGK yukarıda üzerinde durduğumuz üzere, finansal tabloların özünü teşkil eden bilgilerin finansal tabloların dürüst resmi vermesi gerektiği, bu kapsamda ister TMS/TFRS/BOBİ FRS ister MSUGT uygulansın TTK 515 maddesinde yer alan kanuni gerekliliğin karşılanması gerektiğini kabul etmiştir. Basın duyurusunda gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğa yapılan atıf bu kanaatimizi destekler niteliktedir. Basın açıklamasının devamında MSUGT uygulayan şirketlerin finansal tablolarda gerçeğe ve ihtiyaca uygunluk ilkelerini uygulamanın işletmenin vergi yükümlülüklerini etkilediği ve değiştirdiğine vurgu yapılarak finansal tablolar dışında vergi mevzuatının gerekliliklerine uygun ayrı mali bilançonun hazırlanması gerektiği vurgulanmıştır. Bu noktada KGK tarafından MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tablolarda artık İlave Hususların dikkate alınacağı, amortisman ve kıdem karşılığı ayrılacağı ve bu sebeple de bu işlemlerden sonra finansal tablolarının VUK'a uyarlanması önerilmektedir. İlk olarak şunu belirtmek isteriz ki KGK ve Maliye Bakanlığı'nın ticari / mali bilanço ayırımına son vermesi gerekmektedir. Ancak bu ikili yapı sona erdirilene dek kanaatimiz 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlan karardan sonra da bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketler için de aynı uygulamanın (İlave Hususlar) devam etmesi gerektiği yönündedir. Çünkü gerçeğe ve ihtiyaca uygun raporlama, bir başka ifade ile dürüst resim ilkesi emredici nitelikte yasal bir zorunluluktur.

Bu noktada bağımsız denetime tabi olmayan şirketlere TMS /BOBİ FRS uygulama özgürlüğünün, tercih imkanının verilmemiş olması da ayrı eleştiri konusudur. Özel hukukta sözleşme özgürlüğü esastır ve sınırı emredici hukuk kuralları, kamu düzeni, kişilik hakları ve ahlak kuralları ile sınırlandırılmıştır (BK m.27). Sözleşme özgürlüğünü sınırlandırmanın amacı, önce sözleşmeye taraf olanları sonrasında da kamu düzenini korumaktır. Muhasebe düzeni sadece taciri değil aynı zamanda pay sahiplerini ve menfaat sahipleri başta olmak üzere kamuyu ilgilendirdiği

için tacirin muhasebe düzenini gerçekleştirmedeki özgürlüğü sözleşme özgürlüğüne göre daha çok sınırlandırılmıştır. Muhasebe düzenini kurmakla yükümlü olan yöneticilerin özgürlüğü, emredici hukuk kuralları ve genel kabul görmüş muhasebe kuralları ile sınırlıdır. *Karayalçın* tarafından yer verilen bu tespitler dikkate alındığında günümüzde MSUGT'nin bağımsız denetim kapsamı dışında kalan küçük sermaye şirketlerinde zorunlu olarak uygulama alanı bulması şirketin, pay sahiplerinin, menfaat sahiplerinin ve kamunun menfaatlerini korumaktan uzak sadece vergi menfaatlerini korumaya yöneliktir. Bu sebeple uluslararası standartlar ile uyumlu, modern, ticari raporlama, yıllık bilanço esaslarını temel alan, gerçeğe ve ihtiyaca uygun faaliyet sonuçlarının oluşmasına imkân veren ve dürüst resim ilkesi amacına sadık finansal raporlama çerçevesinin küçük işletmeler için de bir an önce uygulanması gerekmektedir.

Değerleme ve dürüst resim ilkesi arasında önemli bir bağ vardır. Dürüst resim ilkesi her ne kadar doktrinde kötünietli uygulamalara sebep olacağı, şirket yönetim kurulu tarafından şirket varlıklarının olduğundan farklı şekilde ve yönetimden sorumlu olanların kendi menfaatleri doğrultusunda değerlendirme yapmalarına olanak sağlayacağı öne sürülmüş olsa da dürüst resim ilkesinin amacı tersi yöndedir. İlkenin amacı, yönetim kurulunun genel kabul edilmiş ve şirket uygulama kapsamında yer alan muhasebe uygulamalarının dışına çıkıldığı, ki bu durum uygulamada sıklıkla değerlendirme konusunda yaşanmaktadır, istisnai hallerin dipnotlarda ayrıntılı bir şekilde açıklanmasıdır. Bu istisnai uygulamanın sonuçlarının şirketin gidişatına olan etkisinin de dipnotlarda yer alması gerekmektedir. Sonuç olarak nihai amaç, şirketin gidişatına ilişkin değerlendirme yapma ve bu konuda öznel yargılarda bulunma yetkisine sahip şirket yönetim kurulunu dürüst resmi sağlamak konusunda yasal olarak yükümlü kılmaktır. Şirket hesaplarının verdiği resmin değerlendirilmesi ve bunun dürüst resmi verdiğinin tespiti konusunda muhasebe bilgisi gerektirir. Şirket finansal tablolarının hazırlanması subjektif bir karaktere sahiptir. Örneğin şirketin sahip olduğu gayrimenkullerin son yılda ne kadar değerlendirildiği yönündeki kanaat, bu kanaatin şirket hesaplarına yansıtılması yönündeki karar ve uygulama subjektiftir. Bu karar, hesapları hazırlayan kişi veya ekiplerin bireysel veya ortak görüşlerinin sonucudur. Bu muhasebe süreci ve raporlamanın getirdiği ikilemin objektif ve özgür değerlendirilmesinin öneminin vurgulanmasına rağmen, muhasebe karakter olarak özellikle subjektiftir. Muhasebe ve

finansal raporlamanın kesinliği ve bilimsel analizlere dayalı doğruluğu yoktur. Finansal tabloları hazırlayan kişi veya ekiplerin sübjektif yargılarını içerir. Finansal tabloları hazırlayanların sübjektif yargılarına dayalı olarak gördüğümüz şirket faaliyet sonuçları dürüst resim ilkesinin anlaşılabilmesi için önemli bir başlangıç noktasıdır.

Türk Ticaret Kanunun 78. maddesi değerkleme ilkeleri başlığını taşımaktadır. Buna göre TTK 78. maddesinde finansal tablolarda yer alan varlık ve borçlara ilişkin değerkleme ilkelerine yer verilmiştir. Buna göre yapılan değerklemelerde TMS’de öngörölen ilkelerin de dikkate alınması gerekmektedir. TTK 79. maddesi de bu hükmü destekler niteliktedir. Buna göre duran varlıklar, dönen varlıklar ve borçlar TMS’de yer alan değerkleme ölçütlerine uygun olarak değerklenir. Benzer şekilde iktisap ve üretim değerklerinin de değerklemesinde TTK m. 80 düzenlemesi uyarınca TMS uygulama alanı bulacaktır. Şöyle ki, değerklemede uygulanacak değerklerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değerişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir. Kanun koyucu TTK 78/1’de değerkleme ilkelerinin sınırlı sayıda olmadığını belirtmekle birlikte varlık ve borçlara ilişkin olarak yapılacak değerklemelerin TMS standartlarında öngörölen ilkeler dikkate alınarak yapılması gerektiği vurgulamıştır. Değerklemeyi basitleştirici yöntemlerin kullanılmasına ilişkin olarak da TTK 81. maddesi ile TMS de yer verilen değerklemeyi basitleştirici yöntemlerin uygulanacağı düzenlenmiştir. Envanter ve finansal tablolara ilişkin hükümlerde TMS’ye atıf yapan TTK; değerkleme ilkeleri bakımından da TMS uygulamasını temel almıştır.

TTK değerkleme ilkeleri VUK değerkleme anlayışı arasında önemli bir farklılık olduğu görölmektedir. VUK değerkleme ilkelerinde amaç vergi matrahının hesaplanmasıdır. Kavramsal çerçevede yer alan değerkleme modellerinin amacı ise finansal tablo kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmaktır. Bu sebeple her iki metinde sayılan değerkleme ölçütleri ve ölçüm esasları arasında amaçsal fark vardır. Finansal tabloların güvenilir bilgi sunması için kavramsal çerçevede yer alan değerkleme esaslarının uygulanması gerekir. Vergi bilançosunda maliyet değeri esastır. Amortismanlarda dahi usulün değeriştirilmesi sınırlıdır. Ancak ticari bilançoda basiretli ve iyiniyetli olarak takdir hakkını kullanabilir ve farklı hesap dönemlerinde farklı değerkleme ölçüleri seçebilir. Bu farklılık TMS/TFRS/BOBİ FRS sisteminde kabul

edilen karma model olan gerçeğe uygun değer anlayışı dikkate alındığında değerleme ilkeleri bakımında TTK, TMS/TFRS/BOBİ FRS sisteminin VUK değerleme anlayışından çok farklı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımının, tahmin ve varsayım içeren bu yapısı hem dürüst resim ilkesinin hem de bağımsız denetimin önemini artırmaktadır. Gerek TMS/TFRS uygulayan şirketler ve gerekse MSUGT kapsamında defterlerini tutmasına rağmen TTK 515 maddesi uyarınca hazırlamakla yükümlü oldukları bilanço ve gelir tablosunun dürüst resmi vermesi zorunlu olan şirketler gerçeğe uygun değer yaklaşımını kullanmakla yükümlüdürler. Dolayısı ile TMS uygulamak zorunda olsun olmasın gerçeğe uygun değerleme yapan tüm şirketlerin finansal tabloların tahmin ve varsayım içermesi kaçınılmazdır. Bu tahmin ve varsayımların gerçeğe uygunluğu TTK 515. maddesinde yer alan dürüst resim ilkesinin temel sonucudur. Bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerde finansal tabloların gerçekliği, aslına uygunluğu, kanunen uygulanması zorunlu olan finansal raporlama çerçevesinin uygulanıp uygulanmadığı ve gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığının denetimi yapılacaktır. Ancak bağımsız denetim kapsamındaki şirketlerde bu denetim sadece iç kontrol yükümlülüğünün bir sonucu olarak sadece yönetim kuruluna aittir. Açıkça görülüyor ki, şirketin kâr zarar hesaplarında ve bilançosunda dürüst resme ait bir kanıya varmak için tarihi maliyet hesaplama kurallarının yanı sıra uygun değerleme araçlarının kullanılmasını gerektirir. Kullanılan tahmin ve varsayımlar ile yapılan hesaplamalar şirketin gerçek finansal durumunu ya da şirketin finansal durumuna ilişkin tam ve dürüst resmini yansıtmalıdır. Gerek TMS/TFRS’lerde yer alan standartların eksiksiz olarak uygulanması gerekse VUK ve sair yasal mevzuat hükümlerinin eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi yönetim kurulunun TTK 515 maddesi karşısındaki sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Olağanüstü veya marjinal durumlarda veya standartların uygulanamaz veya yanıltıcı olduğu yerlerde veya pratikte yeniliklerin haklı çıkarıldığı yerlerde standartlardan ayrılma göze alınabilir. Bu durum TTK 515’de yer alan ve bir üst hukuk normu niteliğindeki dürüst resim ilkesinin gereğidir. Şirket yönetim kurulu dürüst resme ilişkin görüşlerini, kar/zararlarını ve olayların durumunu verir, şirketin gerçek finansal pozisyonunu sunar veya şirketin hesaplarına ilişkin kamuoyunun beklentilerini yerine getirir.

TTK 551. maddesine değerleme faaliyetlerine ilişkin hukuki sorumluluğa yer verilmiştir. Aynı sermayenin veya devralınacak işletmede ayınların değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve aynı niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar, bundan doğan zarardan sorumludur. TTK 562 maddesinde ise 551. maddeye ilişkin bir cezai sorumluluk belirlenmiştir. Buna göre 551 inci maddeye aykırı hareket edenler doksın günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.

şirket yönetim kurulu dürüst resmi veren finansal tabloları genel kurula sunmakla yükümlüdür. Finansal tablolar bir işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının sonuçlarını içeren, bu konularda kullanıcılara bilgi veren tablolardır. Finansal tabloların dürüst resmi vermesi bu sebeple önemlidir. İşletmenin finansal durumu yansıtmayan finansal tablolar, hem finansal tablo kullanıcılarını, pay sahiplerini, menfaat sahipleri, kamuyu yanlış yönlendirecek hem de ekonomik kararların alınmasında yönetimden sorumlu olanlara doğru veya gerçeğe uygun bilgi sağlamayacaktır. Sonuç olarak dürüst resim ilkesi finansal tabloların amacına ulaşmasının temel ilkesidir. Anonim şirketlerde kanundan doğan bir yükümlülük olarak yönetim kurulu, finansal tabloları hiç veya gereği gibi yerine getirmemiş olması durumunda, kusuru bulunmadığını ispat etmedikçe şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludur (TTK m. 553/1;). Dürüst resim ilkesine aykırı olarak düzenlenmiş finansal tablolardan doğan, pay sahiplerinin ve alacaklıların zararlarından sorumludurlar. Yönetim kurulu üyelerine ilişkin düzenlenmiş bu sorumluluk kanunda kusur sorumluluğu olarak düzenlenmiştir. Pay sahipleri ve alacaklılar, TTK 515 maddesine aykırı olan, dürüst resmi vermeyen finansal tablolardan doğan doğrudan zararlar için yönetim kurulu üyelerine dava açabilirler.

Yönetim kurulu, gerek tam set finansal tablolar düzenlemekle yükümlü olsun, gerek sadece bilanço ve gelir tablosu düzenlemekle yükümlü olsun, TTK 515. maddesinin atfının bir sonucu olarak, yönetim kurulunun hazırlayacağı finansal tabloların dürüst resmi vermesi zorunludur. TTK 514. maddesi uyarınca hazırlamakla yükümlü olduğu finansal tabloları ve eklerini bilanço gününü takip eden hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayan ve genel kurula sunan yönetim kurulu aynı

zamanda TTK 437/I hükmü uyarınca finansal tabloları ve eklerini genel kurul toplantısından en az 15 gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurmakla yükümlüdür.

TTK 553. maddesinde yönetim kurulu sorumluluğuna ilişkin olarak, kanundan ve sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlal edildiği hallere ilişkin bir kusur sorumluluğunu yer verilmiştir. Kusurlu fiilleri ile hem şirkete hem de pay sahiplerine zarar veren yönetim kurulu üyeleri verdikleri zararlardan sorumludurlar. Dürüst resim ilkesine aykırı ve kusurları ile düzenledikleri finansal tablolardan dolayı pay sahiplerinin ve alacaklıların uğradıkları zararlardan yönetim kurulu sorumludur.

Ticari bilanço da amaç belli bir zaman içinde elde edilen sonuçları (kar ve zarar durumu ile belli bir tarihteki malvarlığı durumunu) bir tablo halinde göstermektir. Yönetim kurulu yıllık bilanço'ya dayalı olarak net dönem karını hesaplar. Şirket kar elde etmiş ise, bu karın ne şekilde kullanılacağına ilişkin planı ve kar dağıtım önerisini yönetim kurulu hazırlar. TTK 515 maddesi gereğince, bir şirketin kar ve zarar hesapları şirketin o mali yıla ait kar ve zararı hakkında dürüst resmi vermelidir. TTK 515 maddesinin bir üst hukuk normu olması ve emredici niteliği sebebi ile gerekli görüldüğü takdirde raporlama çerçevesine ya da gerekliliğe aykırı davranılabilir. Bu yüzden karın ölçülebildiği pek çok farklı yöntem olduğu durumlarda dürüst resmi verecek değerlemelerin yapılması çok önemlidir. TTK 515 dürüst resim ilkesinin amacı, ortaklığın gerçek varlık ve finansal durumunun olduğundan daha iyi veya kötü gösterilmesinin önüne geçmek ve bu sayede başta ortaklık alacaklıları olmak üzere kredi verenler ve yatırımcılar başta olmak üzere, şirket menfaat sahiplerini korumak, gerçeğe aykırı kar dağıtımını önlemek ve pay sahiplerine şirketin gerçek durumu hakkında tam bir bilgi vermektir. Sonuç olarak günümüzde KGK kararı ile finansal tablolarını TMS/BOBİ FRS'ye göre hazırlayan ve net dönem karını belirleyen şirketler ile bu kapsam dışında kalan ve MSUGT'ne göre kar çıkaran şirketler bulunmaktadır. Her ne kadar 6102 sayılı kanundan önceki dönemde ki ikili yapının devam ettiği kabul edilebilse de kanaatimizce TTK 515. maddesi gözden kaçırılmaktadır. Bu noktada şirketin hangi karı dağıtacağı da önemli bir sorundur. Şirketin hem VUK/MSUGT hem de TMS'ye uygun yıllık bilanço hazırlaması durumunda her iki bilanço arasında önemli bir net dönem karı farkı oluşacağı bilinmektedir. Yıllık kar TTK 508/2 hükmü

uyarınca yıllık bilanço'ya göre belirlenir. Yıllık bilanço, ticari bilanço olarak da uygulamada kullanılır ve ticari bilanço sonuç açıklar. Dağıtılacak kar yıllık bilanço üzerinden hesaplanacağı için özel bir öneme sahip olup, bu noktada bilançoda hâkim ilkeler ve değerlendirme ölçütleri işletmenin faaliyet sonucunu belirlemeye yöneliktir. Sonuç olarak yıllık bilançonun amacı net dönem karını belirlemektir. Bu tespit genel kurula sunulacak olan kardır. Bu bilançoda işletmenin sürekliliği esas alınır ve buna uygun amortisman oranları ve değerlemeler kullanılır. Karın hesaplanması için ilk adım yıllık bilançonun hazırlanmasıdır. Zira net dönem karı yıllık bilanço'ya göre hazırlanır. TTK m. 68/3 anlamında şirketin finansal tabloları da bilanço ve gelir tablosudur. TTK 514/1 hükmü uyarınca her anonim şirketinin yönetim kurulu bu finansal tabloları hazırlamakla yükümlüdür. Yıllık karın belirleneceği, yıllık bilanço dürüst resim ilkesine göre hazırlanması gerekir. Yönetim kurulunun finansal tabloları şeffaf, güvenilir ve dürüst bir şekilde çıkarmaması, hem pay sahiplerine dağıtılacak karın gerçeği yansıtmamasına hem de pay sahiplerine ve kardan pay alacak diğer kişilerin kar üzerindeki haklarını ihlal edecek sonuçların ortaya çıkmasına neden olur ve bu durum yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu doğurur.

Türkiye'de bağımsız denetim kapsamı dışında kalan sermaye şirketleri ticari defterlerini MSUGT'ne göre tutacak ve finansal tablolarını hazırlayacaklardır. Bu noktada şirketin hazırlamakla yükümlü olduğu ve MSUGT'ne göre hazırladığı bilanço ve gelir tablosu ile gelir tablosunda yer alan net dönem karı, karın dağıtımında esas alınacak mıdır? bu sorunun kanaatimizce cevaplanması gerekmektedir. Şöyle ki yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere yıllık kar yıllık bilanço'ya göre belirlenmesi gerekir ve bu bilanço mali bilançodan farklı bir amaca sahiptir. Oysa MSUGT'ne göre yapılan raporlama VUK sistemine yakın bir raporlamadır. Gerek değerlendirme ilkeleri ve gerekse de amortisman ve kıdem karşılığının ayrılmasına ilişkin konularda MSUGT ile VUK uyum içindedir. Şunu açık bir biçimde söylemek gerekir ki; MSUGT uyarınca yapılan finansal raporlama gerçeğe ve ihtiyaca uygulugu sağlamak noktasında TMS/BOBİ FRS çerçevesinin uzağındadır. Bu sebeptendir ki; KGK tarafından MSUGT uygulayan şirketlerin amortisman ve kıdem karşılığı ayırmaları doğrultusunda bir karar alınmıştır. Kararın amacı MSUGT'ne göre hazırlanan finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu sağlamaktır. Sonuç olarak TMS/BOBİ FRS ve MSUGT finansal raporlama konusunda farklı amaçlara sahiptir. Bu farklı amacın bir sonucu

olarak her iki bilanço arasında başta değerleme ilkeleri olmak üzere amortisman ve işletmenin sürekliliği gibi konularda farklılıklar görülecektir. TTK 508/2 maddesinin amir hükmü gereğince dağıtılabılır karın yıllık bilanço'ya göre belirlenmesi zorunludur. Bu sebeple kanaatimizce TMS/BOBİ FRS uygulaması dışında kalan sermaye şirketi yönetim kurulunun VUK'a göre hazırlanan mali bilanço dışında şirketin net dönem karını gösteren yıllık bilanço'yu da dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlaması kanaatimizce zorunludur. Şirketin yıllık bilanço'yu MSUGT'ne göre hazırlaması KGK düzenlemeleri çerçevesinde mümkün olsa da TTK 515 maddesi karşısında hukuken geçerli değildir. TTK 515. maddesinde “anonim şirket finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını” hazırlanması gerektiğine yer verilmiştir. Net dönem karının şirketin faaliyet sonuçlarından biri olduğu ve anonim şirketin finansal tablolarından biri olan yıllık bilanço'da düzenlendiği dikkate alındığında yıllık bilançonun ve buna bağlı olarak da net dönem karının dürüst resmi vermesi gerekmektedir. VUK'a göre değerlendirilmiş ve MSUGT'ne göre hazırlanmış yıllık bilançonun, kullanılan değerlendirme ilkeleri başta olmak üzere şirketin faaliyet sonuçlarına ilişkin “dürüst resmi” vermesi kanaatimizce mümkün değildir. Herşeyden önce TTK 515 maddesi gereğince yıllık bilançonun gerçeğe ve ihtiyaca uygun değerlendirme anlayışına göre hazırlanması gerekmektedir. MSUGT'ne göre hazırlanan ticari defterler ve finansal tablolar dürüst resmi verdikleri takdirde yıllık bilanço niteliğinde oldukları ve net dönem karının hesaplanmasında dikkate alınabileceği kabul edilebilir.

TTK 553. maddesinde yönetim kurulunun sorumluluğuna ilişkin olarak, kanundan ve sözleşmeden doğan yükümlülüklerin kusurlarıyla ihlal edildiği hallerle ilişkin bir kusur sorumluluğuna yer verilmiştir. Bu fiilleri ile hem şirkete hem de pay sahiplerine zarar veren yönetim kurulu üyeleri verdikleri zararlardan sorumludurlar. Dürüst resim ilkesine aykırı yıllık bilanço'yu düzenleyen veya yıllık bilanço'ya göre ve ticari bilanço usullerine uygun olarak net dağıtılabılır karı belirlemeyen yönetim kurulu bu fiillerinden dolayı pay sahiplerinin ve alacaklıların uğradıkları zararlardan sorumludur.

Yıllık faaliyet raporu, Türk Ticaret Kanunu'nda münferit şirketler için öngörülmüş olan “şirketin işlerinin akışı ve her yönü ile durumu” nu açıklama amacını güden ve bu kapsamda, şirketin malvarlığı durumunu, finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, alacak/borç ilişkisini, öz kaynağın yeterli olup olmadığını içeren, özellikle bilgi alma ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu bir yönetim kurulu yükümlülüğü olarak düzenlenmiştir. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, TTK 515. maddesinde düzenlenen dürüst resmi verilmelidir. TTK 516. maddesinde yer alan “dürüst şekilde yansıtma” ifadesi TTK 515 maddesine bir göndermedir. Bunun bir sonucu olarak yıllık faaliyet raporunda yer alan şirkete ait bilgilerin tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde yer alması gerekmektedir. Yıllık faaliyet raporunda da kâr payına yer verilir. Buna göre yıllık faaliyet raporunun finansal durum bölümünde anonim şirketin kar dağıtım politikasına ilişkin bilgiler ve kar dağıtımı yapılmayacak ise gerekçesi ve dağıtılmayan karın nasıl kullanılacağıyla ilgili önerilerin sunulması gerekir. Çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere şirket yıllık faaliyet raporu da dürüst resmi vermelidir. Bu yönü ile de hesaplanan net dönem karının dürüst resmi vermesi gereklidir.

Anonim şirket hesaplarının, faaliyet sonuçlarının dürüst resmi vermesi şeffaflık ve hesap verilebilirlik ile olan yakın ilişkisidir. Şirket yönetim kurulları bu yönü ile sadece bağımsız denetçiye karşı değil tüm pay sahiplerine karşı dürüst resme uygun raporlama yapmakla yükümlüdür. Şirketi temsil eden yönetim kurulu, pay sahiplerinin şirket hakkında bilgi sahibi olmalarına olanak sağlamak için açıklamaları gereken bilgi dürüst resmi veren bilgilerdir.

Yönetimden sorumlu olanların; devam eden işlerin belirsizliğinde hangi bilginin gerekli olduğu ve yıllık hesaplara dahil edilmesi gerektiği, belirli bir zamanda ve o zamanın ilgili koşullarında, şirketin gidişatı ve kar veya zarar durumu hakkında bilgi verebilmek için yıllık raporlarda hangi bilgilerin yer alması gerektiği yönündeki sorularının cevabı dürüst resim ilkesindedir. Buna göre öncelikle finansal tablolar kanunun gerekli raporlama çerçevesine göre hazırlanmalıdır. Finansal tabloları oluşturan bilgilerin, örneğin şirketin varlıklarının da kanunen zorunlu değerlendirme ilkeleri ile uyumlu olması gerekmektedir. Sonrasında hazırlanan tüm finansal

tabloların ihtiyaca ve işletmenin niteliklerine ve gerçeğe uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir olmalı ve zamanında sunulmalı, şeffaf ve güvenilir olmalıdır. Tüm bunların yanı sıra yönetim kurulu, en nihayetinde finansal tablonun dürüst resmi verip vermediğini değerlendirmeli, yapmış olduğu subjektif kararları gözden geçirmeli ve dürüst resmin verildiği kanaatine ulaşmalıdır. Yönetimden sorumlu olanlar tüm bu yasal yükümlülükleri yerine getirmiş olmasına, TMS'leri uygulamış olmasına rağmen dürüst resmin sağlanmadığı görüşünde ise dürüst resmin verilmesi için finansal tablolarda gerekli değişiklikleri yapmalı ve bu değişiklikleri açıklamaları ile dipnotlarda belirtmelidir.

Genel kurulda bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmesi sırasında da TTK 515. maddesi ile uyumlu olarak verilen bilginin; örneğin şirketin karlılık durumunun dürüst resmi vermesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra bilanço başta olmak üzere finansal tablolara dayalı olarak yapılacak açıklamalarda şirketin mali durumunun dürüst resmini içermelidir. Uzman aracılığı ile yapılan incelemenin konusu dürüst resim ilkesi ile ilgili olabilir. Şirket finansal tablolarında şirketin faaliyet sonuçlarının dürüst resmi verip vermediği inceleme konusu olabilir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda hâkim şirketin bağlı ortaklıklar ile olan ilişkilerine ilişkin olarak, hâkim şirket pay sahibine TTK 200 maddesinde özel olarak bilgi alma hakkı verilmiştir. Verilen bilginin sahip olması gereken bazı niteliklere de TTK 200. maddesinde yer verilmiştir. Öncelikle verilecek bilgi hesap verme ve dürüstlük ilkelerine uygun olmalıdır. Bu noktada dürüst ilkeleri ile dürüst resim ilkesinin kastedildiği, kanunun gerekçesinde yer almıştır.

TTK 424. maddesinde yer alan ve yönetim kurulunun bilinçli olarak hareket ettiği ve ibra sonucunu doğurmayan üçüncü hal, “şirketin finansal durumunun gerçeğe uygun resminin” verilmemesidir. Kanun koyucu açıkça dürüst resmin ilkesine yaptığı bir gönderme ile genel kurula sunulan finansal tabloların, dürüst resmi vermesini aramıştır. Dürüst resmi vermeyen finansal tablolar, yönetim kurulunun ibrası sonucunu doğurmaz. Bu sebeple yönetim kurulunun TTK 515. maddesinde düzenlenmiş olan dürüst resim ilkesine uygun olarak finansal tablolarını düzenlemekle

yükümlüdür. Yönetim kurulunun bu yükümlülüğü şirketin büyüklüğü veya bağımsız denetim kapsamında olmamasına bağlı değildir. Anonim şirket yönetim kurulu dürüst resmi veren finansal tabloları genel kurula sunmakla yükümlüdür. Aksi halde genel kurulda finansal tablolara dayalı olarak yönetim kurulunun ibra edilmesi, oylanan döneme ilişkin yönetim kurulu işlemlerinin hukuka uygun olduğunun genel kurulda beyan edilmesi mümkün değildir.

Yönetim organı, ibra için esaslı ve önem taşıyan finansal tabloları dürüst resmi sağlayacak şekilde genel kurula sunmak zorundadır. Pay sahipleri de genel kurulda soru sorma haklarını kullanarak bilgiyi teyit edebilirler. Pay sahiplerinin doğrudan uğradıkları zararlar için, alınan ibra kararının herhangi bir önemi bulunmamakta olup, pay sahibi genel kurulda ibra yönünde oy kullansa bile, yine de doğrudan doğruya gördüğü zararlar bakımından yönetim kurulu üyelerine başvurabilir. Doğrudan zarar durumunda ortaklık bir zarara uğramamakta, zarar doğrudan pay sahiplerinin veya alacaklıların mamelekinde gerçekleşmektedir. İbra kararıyla sadece ortaklığın tazminat alacağından vazgeçilmektedir. Buna karşılık pay sahibi kendi doğrudan doğruya uğradığı zararlar nedeniyle talep edebileceği tazminat alacağından vazgeçmemektedir. Doğrudan zararlarla ilişkin pay sahipleri ve ortaklık alacaklıları açacakları davada, tazminatın kendilerine verilmesini isterler. Çünkü burada onlar bizzat zarara uğradıklarından talep ve davaları da bu zararın giderilmesine yöneliktir. Şirketin dürüst resmi sağlamayan finansal tablolar sebebi ile uğradığı zararlar, ki bunlar dolaylı zararlardır (TTK 555), şirket ve her pay sahibi tarafından istenebilir. Pay sahiplerini veya alacaklıların dolaylı zararının söz konusu olduğu durumlarda ortaklığın malvarlığı bizzat zarara uğrar. Bu durumda bu durumda genel kurulda ibraya olumlu oy veren pay sahiplerinin sorumluluk davası açması mümkün değildir (TTK 558). Genel kurula katılıp, şirket zararına ilişkin olarak yönetim kurulu üyesinin sorumluluğuna gitmek isteyen pay sahipleri bu davayı ibra tarihinden itibaren altı ay içinde açmakla yükümlüdürler. Yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları bakımından, hukuka aykırı bir davranış, kusur, zarar ve illiyet bağının bulunması şarttır. Anonim ortaklıkta yönetim kurulu üyelerinin kusura dayalı sorumlulukları TTK 553. maddesinde düzenlenmiştir ve yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmesi için mutlaka kasti bir davranış içerisinde bulunmaları gerekmez. Hafif kusurlu bir davranış bile onların hukuken sorumluluklarının doğması için yeterlidir.

Bunun yanı sıra dürüst resmi vermeyen finansal tablolara dayalı olarak alınan ibra kararının da iptali dava edilebilir. Dolayısıyla ibra bir genel kurul kararı olduğundan, açılacak bir iptal davasıyla genel kurulun ibra kararı iptal edilebilir. Finansal tabloların dürüst resmi vermediği yönündeki bir iddia da iptal davasına konu olabilir. Toplantıda hazır bulunup da karara olumsuz oy veren ve bu muhalefetini tutanağa geçirten, pay sahipleri, yönetim kurulu veya yönetim kurulu üyelerinden biri iptal davası açabilir. Sonuç olarak bilançoda bulunmayan, bilançoda yer verilen veya gerçeğe uygun olmayan bilgiler yönetim kurulunun ibrası sonucunu doğurmaz ve pay sahiplerini ve alacaklıların tazminat hakkı bakidir.

Dürüst resim ilkesi, anonim şirketin TTK 376/1 ve 2 fıkralarındaki sermaye kaybının tespitinde de önemli bir yere sahiptir. Anonim şirketin sermaye ve yedek akçeler toplamının yarısının veya üçte ikisinin kaybına ilişkin inceleme dürüst resmi veren son yıllık bilanço üzerinden yapılmalıdır. Şirketin mali durumunun değerlendirileceği “son yıllık bilanço” dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlanmış bilanço olmalıdır. Dolayısı ile son yıllık bilançonun şirketin mali durumunun dürüst resmini vermesi şirketin sermaye kaybının doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde değerlendirilebilmesi açısından büyük önem taşır. Dürüst resmi veren son yıllık bilançoya uygun olarak yapılan değerlendirme sonucunda şirketin, sermaye ve yedek akçeler toplamının yarısının veya üçte ikisinin karşılıksız kaldığının anlaşılması durumunda, genel kurul hemen toplantıya çağrılmalıdır. TTK 376/1 ve 376/2 fıkralarında düzenlenen sermaye kaybı hali dışında TTK 376/3 fıkrasında borca batıklık hali düzenlenmiştir. Şirketin borca batık olduğu şüphesinin varlığında düzenlenecek ara bilanço da TTK 515 maddesinde yer alan dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlanmalıdır. Türk Ticaret Kanunu’nun 376/3 maddesinde borca batıklığın tespitinde esas alınacak değerlendirme esaslarına yer verilmiş ve şirket aktiflerinin hem işletmenin devamlılığı hem de muhtemel satış fiyatlarına göre değerlemeye tabi tutulması gerektiği düzenlenmiştir. Yönetim kurulu tarafından düzenlenen ara bilançonun dürüst resmi vermesi ve TTK 515 maddesindeki unsurları taşıması gerekir. Bunların yanı sıra aynı zamanda bu ara bilançoda aktiflerin değerlemesine ilişkin emredici nitelikte bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre şirketin sahip olduğu aktiflerin hem işletmenin devamlılığı hem de muhtemel satış fiyatlarına göre değerlemeye tabi tutulması gerektiği düzenlenmiştir. Her iki

değerleme de dürüst resim ilkesine uygun yapılmalı ve hazırlanan ara bilanço dürüst resmi vermelidir. Şirketin borca batık olduğunun dürüst resmini veren ara bilanço ile iflasın ertelenmesi talebi ile mahkemeye başvurulur. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir. Sunulan projenin inandırıcı olabilmesi için öncelikle doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun verilere dayalı olması gerekir. Bu veriler şirketin finansal tablolarında mevcuttur. Dürüst resmi vermeyen finansal tablolara olarak hazırlanan iyileştirme projesinin gerçeğe uygun olduğunun kabul edilmesi kanaatimizce mümkün değildir. İflasın ertelenmesine karar veren mahkeme, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alırken, mutlaka şirketin finansal durumunun, tablolarda TTK m. 515 dürüst resim ilkesine uygun olarak sunulduğunu dikkate almalıdır. Şirketin mali durumunun dürüst resminin verilmediği finansal tablolara dayalı olarak hazırlanan iyileştirme projelerinin gerek nesnel ve gerekse de gerçek çözüm ve önlemler geliştirebilmesi ve geliştirdiği projenin ciddi ve inandırıcı olduğunun kabul edilmesi (İİK m. 179 a/son) kanaatimizce mümkün değildir.

Dürüst resim ilkesi finansal tabloların denetimine ilişkin temel bir ilkedir. TTK 515. maddesinde düzenlenen ilke; finansal tabloların ve yönetim kurulu faaliyet raporunun dürüst resmi verdiğini inceleme ve yapmış olduğu tespitleri denetim raporunda yer vererek kullanıcılar ile paylaşma yükümlülüğünü bağımsız denetçiye vermiştir. Denetçi, yönetim kurulu tarafından dürüst resim ilkesine uygun olarak finansal tabloların hazırlandığını denetlemekle yükümlüdür. Bu yükümlülük aynı zamanda denetimin amacıdır. Bu kapsamda; “finansal tablolar ve yönetim kurulu faaliyet raporunun” dürüst resmi verdiğini inceleme / denetleme yükümlülüğü yasal olarak bağımsız denetçiye aittir. Denetçi görüşünün konusu, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve finansal tabloların tüm önemli yönleriyle doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. Sonuç olarak dürüst resim ilkesinin finansal raporlama üzerinde temel bir etkisi ve ayrıca denetçilerin de süreç içerisinde önemli bir yeri vardır. “Dürüst resim ilkesi” ile anlatılmak istenen, şirket hesapları ile ilgili bilgi ve kayıtların şirket yönetim kurulu tarafından doğru ve eksiksiz bir şekilde hazırlanması gerektiğidir. Şirket hesapları, yönetim kurulunun görüş ve yargıları esas alınarak hazırlanmaktadır. Şirket hesapları, hukukun temel ilkelerine, muhasebe standartlarına

ve uygulamalarına uygunluk göstermelidir. Denetçinin görevi bu uygunluğun denetimidir. Ayrıca şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını, tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde hazırlanması gerektiği de kanunda düzenlenmiştir. Dürüst resim ilkesi ile şirket yönetim kurulunun, dürüst resme uygun olarak hesapları düzenlemeleri ve raporlamaları, denetçilerin de hazırlanan hesap ve raporların dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarını denetleyip buna göre görüş vermeleri gerekmektedir. Bu bağlamda, denetçiler şirket muhasebe kayıtlarını incelemeli, gerçeğe uygun olup olmadığını denetlemeli, gerekirse bu kayıtlara ilişkin ek bilgi ve kayıt istemeli, iç kontrollerini eksiksiz bir şekilde tamamlamalıdır. Ancak bu şekilde “dürüst resme” ulaşmak mümkün olacaktır. Ayrıca, yönetim kurulu dürüst resmin sağlanması amacıyla, gerekli gördüğü hallerde genel kabul görmüş muhasebe standartlarını uygulamayabilir, ancak bu tercihin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Benzer şekilde bağımsız denetçi de yönetim kurulunun “ilgili durumda genel kabul görmüş muhasebe ilkesinin neden dürüst resmi vermeyeceği yönündeki” kararını özellikle incelemeli ve yönetimden sorumlu olanların tercihi sonucunda finansal tabloların dürüst resmi verdiği hususuna denetim raporunda yer vermelidir. Bazı finansal tablo kalemleri kesin olarak ölçülemez ve sadece tahmin edilebilir. Muhasebe tahminleri, gerçeğe uygun değer yaklaşımı da dahil olmak üzere, bir varlığın veya borcun tahmini piyasa fiyatı gibi “ölçüm tarihinde geçerli olan” yönetimden sorumlu olanların finansal tablo kalemleri arasında yer verdiği bir değer olarak uygulamada yerini alır. Bir varlığın değerinin, finansal tablolarda muhasebeleştirildiği tarihten farklı olması mutlaka finansal tablonun yanlış olduğunu göstermez. Ancak denetçi bu durumu denetlemekle yükümlüdür. Bir başka deyişle, denetçi “finansal tablolarda, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere, muhasebeleştirilen veya açıklanan muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı ve finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında yeterli olup olmadığını” incelemekle yükümlüdür. Denetçi raporunda, yaptığı incelemelerin sonucuna dayanarak denetlenen işletmenin yönetim kurulu tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunun ve faaliyet

sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlandığı ve dürüst resmi yansıttığı hususundaki görüşünü açıklar.

Gerek denetim standartlarının belirlenmesinde ve gerekse de muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerde, KGK'nın dürüst resim ilkesini göz önünde bulundurması gerekmektedir. Buna göre dürüst resim ilkesi, karşılaştırmalı hukuklarda olduğu gibi bir “üst hukuk normu” veya bir “ön şart” olarak Ticaret Kanunu’nda ki yerini almıştır. Bu noktada kanunun gerekçesinde “bertaraf etmek” terimi kullanılmıştır. Dolayısıyla anonim şirketin finansal tablolarının, mal varlığının, borç ve yükümlülüklerinin, özkaynaklarının anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini, hesap verilebilirliğini etkileyebilecek, bu unsurlara zarar verebilecek herhangi bir düzenleme, standart veya yasal düzenleme TTK 515 maddesi hükmüne aykırı olduğu yani “dürüst resmi” vermediği müddetçe kanuna aykırı olacaktır ve TTK 515 maddesi ilgili düzenleme veya standardı bertaraf edecektir.

Denetim raporunun ana amacı “doğru ve gerçeğe uygun” bir şekilde şirket hesaplarını değerlendirmektir. Hesaplar doğru bir şekilde yansıtılmış, yönetimden sorumlu olanların görüşleri açıkça belirtilmiş olsa bile, raporun hazırlanmasında uyulması gerekli yasal yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği incelenmelidir. Bu yükümlülükler şirket yönetim kuruluna muhasebenin tutulmasında adil ve doğru bir yaklaşım sergilenmesini amaçlar ve bu amaç dürüst resim ilkesi ile ilişki içindedir. Yönetim kurulunun yükümlülüğü finansal tabloların doğruları yansıtmasını sağlamaktır. Öte yandan denetçinin görevi, hazırladığı denetim raporunun doğruluğu ve adilliyedir. Gerek şirket hesaplarının ve yönetim kurulu faaliyetlerinin doğru ve gerçek olması ve gerekse de yönetim kurulu tarafından muhasebenin tutulmasında adil ve doğru bir yaklaşımın izlenmesi dürüst resmin sağlanmasının ilk adımlarıdır. Denetçi öncelikle muhasebe sisteminin, yasal gerekliliklere uygun olup olmadığını sonrasında da adil ve doğru bir defter tutma sürecinin şirkette var olduğuna kanaat getirmelidir. Bu tespit dürüst resmin sağlanabilmesinin ilk aşamasıdır. Yasal gerekliliklere uygun olmayan, adil ve doğru olmayan muhasebe sürecinin gerçek ve doğru finansal tablolar üretmesi mümkün değildir. Adil ve doğru bir muhasebe sürecini, yasal yükümlülüklere uygun, kanunun öngördüğü ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu defter ve kayıtların hazırlanması takip eder. Tüm bu

süreçlerin sonunda, yönetimden sorumlu olanların kanaat ve görüşlerini de içeren finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun olup olmadığını yani TTK 515 düzenlemesi anlamında dürüst resmi verip vermediğini bağımsız denetçi inceleyecektir. Bağımsız denetçinin, hazırlanmış finansal tabloların ve öncesinde şirketin muhasebe düzeninin kanuna ve ilgili mevzuat ile uyumlu olmasını “finansal tabloların ve faaliyet sonuçlarının” “gerçeği aslına uygun olarak yansıtması sonucuna varmanın” yanı sıra; bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu olanların kanaat ve görüşlerinin de gerçeğe uygunluğunu değerlendirecektir. Denetçinin temel görevi dürüst resim kriterlerine uygun hesaplar/defterler tutulmasını sağlamak ve adil ve doğru bir sürecin sonunda ortaya çıkan finansal tabloları denetlemek ve denetim görüşü vermektir.

Denetlemenin amacı, şirketin/topluluğunun finansal durumunun, dürüst resim ilkesine (TTK m. 515) göre tablolara yansıtılıp yansıtılmadığının belirtilmesidir. Sonuç olarak, finansal tabloların; kanuna, esas sözleşmeye hatta TMS / TFRS / BOBİ FRS ile uyumlu olmasına rağmen, şirketin gerçek finansal durumunu yansıtıp yansıtmadığının denetimi: “dürüst resme uygunluğun denetimi” denetlemenin amacı, deneticinin görevidir.

Bilanço ve gelir tablosunun denetimi finansal tabloların denetiminde en öncelikli husustur. Denetçi mali tabloların denetiminde tabloları öncelikle şekli açıdan denetler ve sonrasında kayıtlı değerler ile tablolara yansıyan değerlerin uyumunu araştırır. Envanter ve muhasebenin denetimi TTK m. 398/1 gereğince zorunlu olup, envanter ve muhasebenin denetiminde TMS ve TTK 66-67 hükümleri bakımından uygunluk denetlenir. Tüm finansal tablolar eşit derecede öneme sahip olup, sadece ana finansal tabloların dürüst resmi vermesi yeterli değildir. Tüm finansal tablolar dürüst resmi vermeli buna göre hazırlanmalıdır. TTK 514 düzenlemesi uyarınca anonim şirketler Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen finansal tabloları hazırlar. TTK 517 düzenlemesi aynı hükme topluluk şirketleri bakımından yer vermiştir. Ayrıca TTK 610 maddesi atfı ile limited ortaklıklar da aynı hükme tabidir. Sonuç olarak, topluluk şirketlerinin, anonim ve limited ortaklıkların yönetim organları; finansal tablolarını ve eklerini ve yıllık faaliyet raporunu bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamak ve genel kurula sunmakla yükümlüdürler (TTK m. 514 /1). KGK TTK 397/4 kapsamı dışında kalan şirketlerin sadece bilanço ve gelir

tablosu düzenlemesini kanaatimizce hatalı bir biçimde yeterli görmüştür. Kaldı ki TTK 397/4 kapsamı dışında kalan şirketlerin denetimi yoktur.

Denetçinin dürüst resme ilişkin değerlendirmeleri, TTK 402/5-b bendi uyarınca denetim raporunun özel bölümünde yer alır. TTK 402/5-a bendi uyarınca denetim raporunun özel bölümünde denetçi şirketin, uygun hesap planına uygun olarak tutulup tutulmadığına ilişkin finansal tablolar ve defterleri inceleme yükümlülüğü olduğu düzenlenmiştir. Sonuç olarak denetim sadece finansal tablolar ile sınırlı değildir. Denetçi aynı zamanda finansal tabloların temelini teşkil eden defterlerinde tutulma düzeninin uygunluğunu denetlemekle yükümlüdür. Sonuç olarak, defterler de TTK 402/5-b hükmü çerçevesinde dürüst resmi vermelidir. Dürüst resmin denetiminde ilk olarak denetçi ticari defterlerin, hesap planına uygun olarak tutulup tutulmadığını denetler. Sonrasında Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca, şirketin malvarlığı, karlılık durumu, değerlendirme sonuçları bakımından verdiği resmin gerçeğe uygun, eksiksiz, doğru, aslına sadık olup olmadığını denetleyerek, denetim raporunda görüşüne yer verir. Bu noktada her ne kadar “Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde” bu denetimi yapacağını belirtmiş olsak da denetçi finansal tablonun ötesinde, finansal durumun resmine bakmalı ve o resmin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinin ötesinde de gerçeğe uygun, eksiksiz, doğru, aslına sadık olduğuna kanaat getirmelidir. Dürüst resim ilkesinin hukukumuzda da bir üst hukuk normu niteliğinde olduğu, “bertaraf edici” bir güce sahip olduğu düşünüldüğünde, denetçinin mutlak şekilde doğru, tam, üzerinde oynanmamış gerçeğin resminin ortaya konulmasını amaçlaması gerekir.

Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda denetçi olumlu görüş verir (TTK m. 403/1). Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle denetimin kapsam ve amacı ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir (TTK m. 403/1). Olumlu

görüş, denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüştür. TTK 403/1 hükmü açıkça dürüst resmin sağlanmadığı durumlarda olumlu görüş verilmesine engel olur. Doktrinde, olumlu görüş yazısına bağlanan finansal tablolarda dürüst resim ilkesine aykırılık var ise, pay sahiplerinin bilgi alma haklarının zedeleneyeceği görüşü gündeme getirilmiş olsa da kanaatimizce, TTK 403/1 maddesinde “denetçi olumlu görüş verdiği takdirde resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir” amir hükmü neticesinde denetçinin olumlu raporunda dürüst resmin sağlanmadığını belirtmesi mümkün olmamalıdır.

Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda denetçi sınırlı olumlu görüş verir (TTK m. 403/3). Kanaatimizce, denetçinin finansal tabloların dürüst resmi yansıtmadığı hallerde sınırlı olumlu görüş vermesi doğru değildir. Dürüst resim şirketin malvarlığının, finansal durumunun ve karlılığının genel resmidir. Dürüst resmi etkileyecek her husus, finansal tabloların tam olmamasına, açık olmamasına ve finansal tabloların gerçeği aslına uygun olarak yansıtmasına sebep olur. Bu sebeple denetçi tarafından yapılan denetimler sonucunda finansal tabloların dürüst resmi vermediği sonucuna ulaşılır ise, bağımsız denetçinin sınırlı olumlu görüş vermesi kanaatimizce hukuken yerinde değildir. Sonuç olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemiş olsa da dürüst resmin verilmesini sağlayacak hususlarda önemli eksikliklerin tespit edilmesi durumunda, bunların etkisinin yaygın olacağı ve bu sebeple de sınırlı olumlu görüş verilmesinin hukuken mümkün olmayacağı görüşündeyiz.

Denetçi dürüst resim ilkesinin sağlanmadığı kanaatine ulaşması durumunda mutlaka olumsuz görüş vermelidir. Dürüst resmin verilmesi için yasal gereklilikler sağlanmamış, finansal tablolar tam veya karşılaştırılabilir değil ise, gerçeği aslına uygun şekilde yansıtmıyor ise denetçinin olumlu/sınırlı olumlu görüş vermesi yasal olarak mümkün değildir. Olumsuz görüş açıkça, finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı yani dürüst resme ulaşamadığı durumlarda verilir.

Denetçi, yeterli ve uygun düzeyde denetim kanıtı toplamış, önemli yanlışlıkları tespit etmiş ve bu yanlışlıkların etkisinin de yaygın olduğu sonucuna varmıştır. Dürüst resmi yansıtmayan finansal tablolar, örneğin şirketin karlılığını etkileyecek yanlışlıklar içeren, şirket zararını artıracak tahminleri barındıran, doğrudan şirketin finansal durumunu etkileyen kayıtları tespit eden ve bunları yeterli düzeyde kanıtlayan bağımsız denetçinin kanaatimizce olumsuz rapor vermekten başka şansı yoktur. Ancak uygulamada, bağımsız denetçiler tarafından olumsuz görüş verilmesi nadirdir. Denetim sırasında önemli yanlışlıklara ilişkin denetim kanıtlarını toplayan bağımsız denetçi, BDS 705 standardının bir gereği olarak, yönetim ile yaptığı müzakerelerin sonucunda kaçınma yazısı yazmayı ve “yeterli denetim kanıtı elde edilmediğini” belirtmeyi tercih etmektedir.

Bağımsız denetçi yeterli düzeyde denetim kanıtı toplayamaz ve dürüst resmin sağlandığına, finansal tabloların gereceğe uygun olduğuna ilişkin muhtemel önemli yanlışlıkların olduğu kanaatine ulaşır ise görüş vermekten kaçınabilir. Finansal tablolara gerçeğe uygun olmamasının veya dürüst resmi vermemesinin etkisinin yaygın olmayacağının söylenmesi kanaatimizce hukuken mümkün değildir. Bu durumda etki yaygın bir etkidir. Bu sebeple de bağımsız denetçi tarafından görüş vermekten kaçınılabılır. Bunun yanı sıra yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmış ve denetçi finansal tablolarda belirsizliklerin olduğunu tespit etmiş olabilir. Bu belirsizliklerin kümülatif etkisinin, bağımsız denetçinin görüş oluşturmaya etki edecek kadar güçlü olması, denetçinin finansal tabloların dürüst resmi verdiği konusunda şüpheye düşmesi veya finansal tabloların gerçeğe uygunluğundan emin olamaması durumunda da görüş vermekten kaçınması gerekir. Denetçi bu durumda sınırlı olumlu görüş veremez. Çünkü hem denetim kanıtlarına dayalı olarak elde ettiği bulgu önemli bir yanlışlık değildir hem de etkisi oldukça yaygın bir konuda “belirsizlik / kararsızlık /şüphe” içindedir.

Denetçi ve şirket arasındaki görüş aykırılıklarından biri dürüst resme ilişkin olabilir. Denetçinin dürüst resmin sağlanmadığı yönündeki tespitinin, olumsuz veya kaçınma yazısı vermesine sebep olacağı dikkate alınır ise, dürüst resmin sağlanmadığına ilişkin yorumu ve bu konudaki yönetimden sorumlu olanlar ile olan görüş aykırılıklarının mahkeme önüne gelmesi oldukça muhtemeldir.

Dürüst resim ilkesi denetimin temel amacıdır. Bağımsız denetçinin görevi de bu amacın sağlandığının denetimidir. Denetçinin sorumluluğu, TTK 554. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre denetim görevini icra eden bağımsız denetçiler, kusurları ile şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılarına verdikleri zararlardan sorumludurlar. TTK 554 maddesinde denetçi bakımından bir kusur sorumluluğuna yer verildiği açıktır. Denetçi kendisine hiçbir kusur yüklenemeyeceğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulacaktır. Denetçiler, finansal tabloların dürüst resmi vermemesinden dolayı pay sahipleri başta olmak üzere tüm menfaat sahiplerine karşı sorumludurlar. Dürüst resmi vermeyen finansal tablolar hakkında olumlu veya sınırlı olumlu görüş veren denetçi ve bağımsız denetim şirketi hukuken sorumlu olacaktır.

Dürüst resim ilkesi ile aynı zamanda denetçinin genel kurulda ibrası arasında da önemli bir ilişki TTK 424 maddesi ile kurulmuştur. Buna göre TTK 424. maddesinde genel kurula sunulan finansal raporların dürüst resmi vermesi gerekliliği düzenlenmiş ve yönetim kurulunun bilinçli şekilde dürüst resmi gizlediği finansal tabloların ibrasının denetçinin hukuki sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı açıktır. Buna rağmen genel kurul da hakkında olumsuz görüş verilmiş ve rapor düzenlenmiş finansal tablolara dayanarak kararlar alırsa, söz konusu kararların iptali için pay sahipleri, yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri iptal davası açabileceklerdir.

Şirkete mahkeme tarafından atanan özel denetçi, şirketin hâkim şirket ve bağlı ortaklıklar ile olan ilişkilerini incelerken dürüst resmin varlığını aramalı ve mahkemeye sunduğu raporunda incelemeye konu finansal tabloların dürüst resmi verip vermediğini incelemeli ve dürüst resme ilişkin değerlendirmelerine raporunda yer vermelidir.

İlke finansal raporlamayı bir bütün olarak görür ve felsefe olarak finansal tabloların ve denetimin amacını ve en iyiye nasıl ulaşılacağı ile ilgilenir ve bu asla bitmeyen bir süreçtir. Dürüst resim ilkesinin bu özelliğinin hukukumuza nasıl yansımaları olacağını tahmin etmek güçtür. Umarız bu çalışma ilkenin felsefesinin anlaşılmasına ve Anonim Şirketler hukukunda ki ve muhasebe uygulamasında ki konumunu aydınlatmaya yardımcı olabilmıştır.

KAYNAKÇA

A. Hingson & J. Blake, “The True and Fair Concept – a formula for International Disharmony: Some Empirical Evidence”, **International Journal Of Accounting**, 1993, V. 28, N.2,

ACCA, **Corporate And Business Law**, 2001

AG Hopwood, “Ambiguity, Knowledge And Territorial Claims: Some Observations On The Doctrine Of Substance Over Form”, **British Accounting Review**, V.22, N.1, 1990, p.79–87. (Hopwood, 1990, s.)

Ahmet Türel; **Finansal Raporlamada Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı**, Türkmen Kitabevi, 2012,

Ahmet Türk, “Anonim Ortaklıkta Borca Batıklık ve İflasın Ertelenmesi Konusunda 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Yürürlük Kanunu İle Getirilen Değişiklikler”, **BATİDER**, C.31, S.1, 2016, s. 5-61; (Türk, 2016, s.)

Ahmet Türk, **Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığın Hukuki Sonuçları**, Nobel, 1999, (Türk, Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık, 1999, s.)

Alexandre Richa & David Raedler & Bettina Kahil-Wolff & Pranvera Këllezi & Jean-Marc Rapp & Annie-Fabienne Pillionnel, **Développements Récents En Droit Commercial III**, 2014,

Ali Atilla Perek & Çağrı Aksoy Hazır, **FAVÖK (EBİTDA) Faiz, Vergi, Amortisman Öncesi Karın Hesaplanması, Finansal Tablo Analizi Ve Şirket Değerlemede Kullanımı**, Türkmen Kitap Evi, 2016

Ali Haydar Yıldırım, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Limited Ortaklık Müdürünün Hukuki Durumu**, Güncel, 2008,

Ali Murat Sevi, **Anonim Ortaklıkta Payın Devri**, Seçkin 2004 (Sevi, Payın Devri, 2004, s.)

Ali Murat Sevi, **Anonim Ortaklıkta Sermayenin Oluşturulması Ve Pay Sahiplerine İade Edilmesi Yasağı**, Seçkin, 2013;

Ali Pahlı, **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, 2 Baskı, Çağa Hukuk Vakfı, 2005, (Pahlı, Kurumsal Yönetim, 2005, s.)

Alihan Aydın, “Türk Ticaret Kanunu’nun Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı Ve Borca Batıklığa İlişkin Düzenlemelemesine (TTK m. 376) Eleştirel Bir Bakış”, **İÜHFİM**, V. 70, N. 2, s. 101-114;

Alina Beattrice Vladu & Mătiş Dumitru & Oriol Amat Salas, “True and Fair View and Creative Accounting Conceptual Delimitations Based on Papineau’s Tree Methodology”, **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, V. 14, N. 1, 2012, p. 104-115

Alina Teodora Ciuhureanu & Nicolae Balteş & Hortensia Gorski, “Managerial Objectives Of The Annual Financial Statements. True and Fair View or “Users, be Careful!””, **Annals of the University of Petroşani, Economics**, V. 9, N.1, 2009, 165-172 (Ciuhureanu & Balteş & Gorski, 2009,)

Allan Cook, “Requirement For A True And Fair View — A UK Standard-Setter's Perspective”, **European Accounting Review**, 1997, V.6, N.4, p.693-704; (Cook, A UK Standard-Setter's Perspective, 1997, s.)

Andrew McGee, “The “True and Fair View” Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting”, **The Modern Law Review**, Vol. 54, No.6, Special Issue: Law And Accountancy (Nov. 1991), s. 874-888 (McGee, “The 'True and Fair View Debate, 1991, s.)

Arslan Kaya, Özel Denetim İsteme Hakkının Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı İle İlişkisi, **BATİDER**, C.31, S.1, 2015, s.67; (Kaya A, 2015)

Arslan Kaya; **Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı**, BTHAE, 2001, (Kaya A, 2001, s.)

Aslı E. Gürbüz Usluel, “Birleşme, Bölünme Ve Tür Değişirme Yoluyla Yeniden Yapılanma İşlemlerinde Yöneticilerin Hukuki Sorumluluğu”, **BATİDER**, V.29, N.1, 2013, s. 141-169;

Aslı E. Gürbüz Usluel, **Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Kar Payı Alma Hakkı**, **BATİDER**, 2016 (Gürbüz Usluel, Kar Payı, 2016, s.)

Asuman Yılmaz, “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağlı Şirket Yönetim Kurulunun Bağlılık Raporu ve Bağlılık Raporunun Denetimi”, **BATİDER**, C.31, S.2, 2015, s. 99-128; (Yılmaz A, 2015, s.)

Aurélien Barakat, “Les Incidences Fiscales Du Nouveau Droit Comptable”, **Revue De Droit Fiscal**, p. 231-260 (<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/198fe032-8748-4857-ae71-cd542fa41a68?hitPos=3&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

Aydın Çelik, **Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrası**, Adalet, 20117,

Aylin Poroy Arsoy, “Kurumsal Şeffaflık Ve Muhasebe Standartları, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 10, S. 2, 2008, s. 17-35;

Ayşe Gül Köksal, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, V.14, N. 2, 2013, s. 307-325; (Köksal AG, 2013, s.)

Ayşe Nilgün Ertuğrul, “Geleneksel Muhasebeden Uluslararası Finansal Raporlamaya Geçişte İhtiyatlılık Kavramı”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 7, S. 1, 2014, s. 215-227;

Ayşe Nur Berzek, **Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri**, 9. Baskı, Beta, 2008,

Ayşe Odman Boztosun, **Hukuksal Açıdan Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeliği**, Seçkin, 2013

Aytaç Köksal, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Mevzuatı Açısından Ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, Beta, 2009,

Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorunluluğu**, Seçkin, Ankara, 2005,

B.A. Rutherford, “The True And Fair View Doctrine: A Search For Explication”, **Journal of Business Finance & Accounting**, V. 12, N.4, 1985, s.483-494; (Rutherford, A Search For Explication, 1985, s.)

Beşir Fatih Doğan, “Yönetim Kurulunun Devredilmez Yetkileri Ve Yönetim Yetkisinin Devri”, **MÜHFHAD**, Y. 2012, C. 18, Sa. 2, s. 609-640

Beşir Fatih Doğan, **6012 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu Ve Yönetim Yetkisinin Devri**, 2 Baskı, Vedat Kitapçılık, 2011

Brian Pillans & Nicholas Bourne, **Scottish Company Law**, 2. Edition, Cavendish, 1999,

Buket Sayın Önal, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, Adalet, 2008,

Bülend Özoğlu & Ceyhan Mercan & Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İstanbul, 2010,

C. Low & K Koh & H Chye, “Concepts Associated With The “True And Fair View””, **Accounting and Business Research**, V.27, N. 3, 1997, p.194–204.

C. Lyas, “Accounting And Language”, **Philosophical Perspectives In Accounting**, Routledge, 1992

Cafer Eminoglu, **Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsal Yönetim**, 12 Levha, 2014,

Çağlar Manavgat, “Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetimin Kapsamı”, **BATİDER**, C. 30, S.3, 2014, s. 41- 61; (Manavgat, Bağımsız Denetimin Kapsamı, 2014, s.)

Çağlar Manavgat, “Örtülü Kazanç Aktarımının Ortaklıklar Topluluğu Düzenlemelerindeki Sınırları”, **BATİDER**, 2015, V.31, N.1, s. 87-105; (Manavgat, Örtülü Kazanç, 2015, s.)

Can Sözer, **Anonim Şirketin Kendi Paylarını İktisabının Sonuçları**, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, 2014,

Carlo Lombardini, **Droit Bancaire Suisse**, 2. Ed, 2008,

Catherine McConville, **Company Law**, 3. Edition, Round Hall, 2013

Cengiz Erdamar & Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul, 2006,

Charles Wild & Stuart Weinstein & Josephine Bisacre, **Company Law**, 14. Edition, 2009,

Charlotte Villiers, **Corporate Reporting And Company Law**, Cambridge University Press, 2006

Christian Nowotny, “Taxation, Accounting and Transparency: The Missing Trinity of Corporate Life”, Edited By Wolfgang Schön, **Tax And Corporate Governance**, Springer, 2008

Christopher Napier & Christopher Noke, “Premiums and Pre-Acquisition Profits: The Legal and Accountancy Professions and Business Combinations”, **The Modern Law Review**, Vol. 54, No.6, Special Issue: Law And Accountancy (Nov. 1991), s. 810-829

Christopher Nobes & Robert Parker, **Comparative International Accounting**, 2000, (Nobes & Parker, International Accounting, 2000, s.)

Christopher Nobes, “Revenue Recognition And EU Endorsement of IFRS”, **Accounting in Europe**, V. 3, 2006, p.81-89 (Nobes, EU Endorsement of IFRS, 2006, s.)

Christopher Nobes, “The Importance Of Being Fair: An Analysis Of IFRS Regulation And Practice - A Comment”, **Accounting And Business Research**, V.39, N.4, 2009, p.415-427; (Nobes, The Importance Of Being Fair, 2009, s.)

Christopher Nobes; “The True And Fair View Requirement: Impact On And Of The Fourth Directive”, “**Accounting And Business Research**”, Vol.24, No.93, 1993, p.35-48 (Nobes, Impact On And Of The Fourth Directive, 1993, s.)

Conrad Meyer & Daniel Suter, “Swiss GAAP RPC 16 - Des Allégements Substantiels En Prévision Modifications Favorables Aux PME - Entrée En Vigueur Rétroactive Le 1er Janvier 2005”, **L’expert-Comptable Suisse**, p. 640-642 (<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/04a79d2b-dc3f-40fa-b249-498037ef7086?hitPos=60&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

David Alexander & Eva Eberhartinger, “The True And Fair View In the European Union”, **European Accounting Review**, V. 18, N. 3, 2009, p. 571- 594 (Alexander & Eberhartinger, In The EU, 2009,)

David Alexander & Eva Jermakowicz, “A True And Fair View of The Principles/ Rules Debate”, **Abacus**, Vol. 42, No. 2, 2006, p. 132 – 164; (Alexander & Jermakowicz, The Principles/ Rules Debate, 2006, s.)

David Alexander & Simon Archer, “On Economic Reality, Representational Faithfulness And The “True And Fair Override””, **Accounting and Business Research**, V. 33, N. 1, 2003, p. 3-17 (Alexander & Archer, True And Fair Override, 2003, s.)

David Alexander, “A European True And Fair View”, **European Accounting Review**, 1993, p. 59-80 (Alexander, A European, 1993, s.)

David Alexander, “Legal Certainty, European-ness And Realpolitik”, **Accounting in Europe**, V. 3, p.65-80. (Alexander, Legal Certainty, 2006, s.)

David Alexander, “Truer And Fairer. Uninvited Comments On Invited Comments”, **European Accounting Review**, V. 5, N. 3, 1996, s.483-493. (Alexander, Truer and Fairer, 1996, s.)

David Cairns, **Applying International Accounting Standards**, 2. Edition, Butterworths, 1999

David Flint, **A True And Fair View In Company Accounts**, Gee& Co Limited, London, 1982

David Kelly & Ann Holmes & Ruth Hayward, **Business Law**, 4. Edition, Cavendish Publishing, 2002,

David Tweedie & J. Kellas, “Off-balance Sheet Financing”, **Accountancy**, 1987, p. 91; (Tweedie & Kellas, 1987, s.)

David Tweedie, “True and Fair Rules”, **The Accountant’s Magazine**, November 1983, p. 424-449; (Tweedie, 1983, s.)

David Tweedie, D. (1988), “True And Fair v. The Rule Book: Which Is The Answer To Creative Accounting?”, **Pacific Accounting Review**, December,

Denetim İlke Ve Esasları 1. Cilt, Hesap Uzmanları Derneği, 3.Baskı, 1999

Dieter Ordelheide, “True And Fair View - A European And A German Perspective,” **European Accounting Review**, V. 2, N.1, 1993, p 81-90. (Ordelheide, A German Perspective I, 1993, s.)

Dieter Ordelheide, “True And Fair View: A European And A German Perspective II” **European Accounting Review**, 1996, V.5, N.3, p.495-506 (Ordelheide, A German Perspective II, 1996, s.)

Dirk Van Gerven & Elke Janssens, “Belgium”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.I**, Cambridge University Press, 2006

Don E. Garner & David L. McKee & Yosra AbuAmara McKee, **Accounting and The Global Economy After Sarbanes -Oxley**, 2008 (Garner & McKee & McKee, 2008, s.)

Durmuş Acar & Ahmet Aktürk & Ahmet Coşkun, “Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, s. 34, 2012, s. 115-124; (Acar & Aktürk & Coşkun, 2012, s.)

E. Woolf, “Users Or Accounts Want More Than Just True and Fair”, **Accountancy**, 1986,

Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye Hukuk Yayınları, 2008

Ercüment Erdem, “Yönetim Kurulunun Oluşumu, Yetkileri ve Yetki Devri”, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 25-62;

Erdem Ateşagaoglu, **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı**, 12 Levha, 2012,

Erdoğan Moroğlu, **Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü**, 7. Baskı, 12 Levha, 2014

Ersin Çamoğlu, “Limited Ortaklıktan Çıkarılma”, **BATİDER**, C. 30, S. 3, 2014, s. 17 (Çamoğlu, 2014, s.)

Ersin Çamoğlu, **Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, 2007, (Çamoğlu, 2007, s.)

Ersin Güredin, **Denetim**, 10 Baskı, Beta, 2000,

Ertan Demirkapı & Nedim Meriç, “Anonim Şirkette Denetçinin Değiştirilmesi Davasının Azınlık Tarafından Açılması Halinde Usul Hukukuna İlişkin Sorunlar”, **BATİDER**, 2014, v. 30, S. 2, S. 23-75

Esin Okay Örerler, “Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, C. 5, S. 15, Mayıs 2005,

Evelyn Teitler-Feinberg, “Le Cadre Conceptuel Swiss GAAP RPC En Phase Avec La Pratique Resume”, **L’expert-Comptable Suisse**,
(<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/4bd3df45-daaf-466c-9310-d29c50cf331a?hitPos=58&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

F. J. O. Ryan, “A True And Fair View”, **Abacus**, 1967, V.3, N.2, p. 95-108 (Ryan, 1967, s.)

Fahiman Tekil, **Anonim Şirketler Hukuku**, Alkım, 1998,

Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi İlkeler Teknikler**, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, 2011,

Fatih Bilgili & Ertan Demirkapı, **Ticaret Hukuku Bilgisi**, Dora, 2016, (Bilgili & Demirkapı, 2016,)

Fikret Eren, **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Sevinç Matbaası, 1975,

Francesco Gianni, “Italy”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.II**, Cambridge University Press, 2008

Frank Gerhard, “Evaluation D’entreprise - Pertinence Pour Le Conseiller Juridique / I-II.”, **CEDIDAC - Centre Du Droit De L’entreprise De L’université De Lausanne**
Band/Nr. 86, 2010, p.1-30
(<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/8d518ce0-2b49-4650-a7f0->

[ede5da6268df?hitPos=33&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm\)](#)

Frédéric Berthoud, “La Reconnaissance Des Qualifications Professionnelles Union Européenne Et Suisse-Union Européenne”, **DDE - Dossiers de Droit Européen Band/Nr. 30**, 2016, s. 107-133

G.A. Lee, **Modern Financial Accounting**, Third Edition; Nelson, 1981, (Lee, Modern Accounting, 1981, s.)

Gavin Hamilton & Ciarán Ó hÓgartaigh, “The Third Policeman: “The True And Fair View”, Language And The Habitus Of Accounting”, **Critical Perspectives on Accounting**, V.20, 2009, p.910-920, (Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009, s.)

Gerry Van Dyck, “A True And Fair View On A Harmonious And Well-Balanced Alliance: EAA and EIASM”, **European Accounting Review**, 2002, V.11, N.1, p.83-86;

Gilad Livne & Maureen McNichols, “An Empirical Investigation Of The True and Fair Override In The United Kingdom”, **Journal of Business Finance & Accounting**, V. 36, N.1&2, January/March 2009, p.1–30, (Livne & McNichols, 2009, s.)

Gökhan Antalya, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C. I, Legal, İstanbul, 2015

Graeme Dean & Frank Clarke, ““True And Fair” and “Fair Value”—Accounting And Legal Will-O’-The-Wisps”, **Abacus**, V.41, N.2, 2005, p.1-8; (Dean & Clarke, “True And Fair” and “Fair Value”, 2005, s.)

Graeme Dean & Frank Clarke, “Principles Vs Rules: True And Fair View And IFRS”, **Abacus**, V. 40, N.2, 2004, s. 1-4; (Dean & Clarke, 2004, Principles Vs Rules, s.)

Güzin Üçışık & Aydın Çelik, **Anonim Ortaklıklar Hukuku**, C.I, Adalet, Ankara, 2013 (Üçışık & Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku C.I, 2013, s.)

H. Benson, “Auditing And The World Economy”, **Accountancy**, November and December 1962,

H. Cem Sayın & Semra Karacaer, “Değer Hisse Senetleri ve Büyüme Hisse Senetlerinin Tahakkuk Uygulamaları Açısından Farklılıkları”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 14, S. 3, 2007, s. 39-63;

H. Erdal Demir, **Sermaye Piyasası Kurulu’nun Anonim Şirketlerdeki Yönetim Kuruluna İlişkin Kurumsal Yönetim İlkeleri**, 12 Levha, 2013,

Halit Aker; “Anonim ve Limited Şirketlerde Ortaklık Sifatının Sona Ermesi ve Özellikle Haklı Sebep Fesih Davasına İlişkin Bazı Değerlendirmeler”, **BATİDER**, 2016, C.32, S.1, s. 63-150;

Hamdi Yasaman; **Şirketler Hukuku Ve Sermaye Piyasası Hukuku İle İlgili Makaleler, Mütalaalar, Bilirkişi Raporları**, Vedat Kitapçılık, 2006, (Yasaman, Hukuki Mütalaalar, 2006, s.,)

Hamide Özyürek, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2012, V. 4, S. 2, s. 95-105

Hanife Doğrusöz Koşut, “Anonim Ortaklık Yöneticilerinin ve Denetçilerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu (TTK M. 549- 563)”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 18, S. 2, 2012, s. 683- 696;

Hanife Öztürk Dirikkan, **Limited Şirket Ortağının Ayrılması ve Ayrılma Payı**, Yetkin, 2005, (Öztürk Dirikkan, 2005, s.)

Hanno Merkt, “International Standards On Auditing And Their Adoption In The EU: Legal Aspects And Unsettled Questions”, Edited By Michel Tison & Hans de Wulf & Christoph Van Der Elst & Reinhard Steennot, **Perspectives In Company Law And Financial Regulation**, Cambridge University Press, 2009,

Hasan Pulaşı, “Türk, İsviçre Ve Alman Hukukuna Göre “İktisadi Amaç” Kavramının Şirket Ve Dernekler Bakımından Değerlendirilmesi”, **BATİDER**, V. 32, N 2, 2016, s. 21-72;

Hasan Pulaşı, **Corporate Governance – Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model**, BTHAE, 2003, (Pulaşı, Corporate Governance, 2003,)

Hasan Pulaşı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 4. Baskı, Adalet, 2016 (Pulaşı, Genel Esaslar, 2016, s.)

Hasan Pulaşı, **Şirketler Hukuku Şerhi, C. I**, Adalet Yayın Evi, 2001 (Pulaşı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, 2011, s.)

Hasan Pulaşı, **Şirketler Hukuku Şerhi, C. II**, Adalet Yayın Evi, 2001 (Pulaşı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, 2011, s.)

Hasan Yalçın, **Şirket Değerlemesi Teori ve Uygulama**, 2014,

Henry Peter, “Devoir De Transparence Des Entreprises (Ou De La Responsabilité Sociale Des Sociétés)”, **Revue De Droit De La Communication**, p. 29-37, (<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/649c6762-e89f-4289-8680-8e8893390232?hitPos=61&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

Hikmet Sami Türk, “Tasarı Hakkında Genel Değerlendirme”, **Türk Ticaret Kanun Tasarısı Konferansı – Bildiriler / Tartışmalar**, BTHAE, 2005, s. 19-40;

Holger Vieten, “The True And Fair View: A European Retrospective”, **European Accounting Review**, 1996, V.5, N.3, p.381-385; (Vieten, A European Retrospective, 1996, s.)

Hülya Coştan, “Yönetim Kurulunun Karar Alma Usulleri, Oy Hakkı, Yetersayılar Ve Toplantı Talep Hakkı”, **BATİDER**, V. 28, N. 3, 2012, s. 155-190;

Hülya Coştan, **Anonim Ortaklıklarda Bölünme**, Turhan Kitapevi, 2004,

Hüseyin Ülgen & Mehmet Helvacı & Abuzer Kendigelen & Arslan Kaya & Füsün Nomer Ertan, **Ticari İşletme Hukuku**, 5. Bası, 12 Levha, 2015, (Ülgen & Helvacı & Kendigelen & Kaya & Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, 2015, s.)

I. Griffiths, **Creative Accounting**, Sidgwick and Jackson, London, 1986

I.C. Stewart, “The Explication Of The True And Fair View Doctrine: A Comment”, **Journal of Business Finance & Accounting**, V.15, N.1, 1988, s. 115-123; (Stewart, A Comment, 1988, s.)

İbrahim Kaplan; “Bağımsız Denetim Kuruluşu Yönetim Kurulu ve Denetçileri ile Bağımsız Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu”, **BATİDER**, C. 28, S.2, 2012, s. 41

İclal Köksal, **Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hilenin Tespiti ve Görüş Bildirilmesi, Bir Anonim Şirket Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2015; (Köksal İ, 2015, s.)

İrfan Akın, “TTK m.208 Kapsamında Anonim Şirketlerde Azınlığın Ortaklıktan Çıkarılması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.17, S. 1-2, s. 1-20;

Işık Özer, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirket Genel Kuruluna Elektronik Katılım”, **BATİDER**, C. 25, S. 4, 2009, s. 623-662;

İsmail Kayar, “Yeni TTK’ya Göre Anonim Şirkette Sermaye Kaybı Ve Borca Batıklığın Tespiti Ve Sonuçları”, (6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nu Beklerken) **MÜHFHAD**, C. 18, S. 2, 2012, s. 643 vd. (Kayar, Yeni TTK’ya Göre Sermaye Kaybı, 2012, s.)

İsmail Kırca & Feyzan Hayal Şehirli Çelik & Çağlar Manavgat; **Anonim Şirketler Hukuku C. I, Temel Kavram ve İlkeler, Kuruluş, Yönetim Kurulu**, Ankara, 2013, (Kırca & Şehirli Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. I**, 2013, s.)

İsmail Kırca & Feyzan Hayal Şehirali Çelik & Çağlar Manavgat; **Anonim Şirketler Hukuku C. 2/2**, Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü, Ankara, 2016, (Kırca & Şehirali Çelik & Manavgat, **Anonim Şirketler Hukuku C. 2/2**, 2016, s.)

İsmail Kırca & Murat Gürel, “Bağlı ve Bağımsız Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Şirkete Borçlanması ve Şirketler Topluluğuna İlişkin Hükümlerin Özgül Ağırlığı”, **BATİDER**, C. 30, S.2, 2014, s. 5-19; (Kırca & Gürel, 2014, s.)

J.A.D. Hope, “True And Fair: The Opinion Of Scottish Counsel”, **Accountants Magazine**, February 1984,

J.G. Chastney, **True and Fair View: History, Meaning and the Impact of the Fourth Directive**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales Research Committee Occasional Paper No.6, 1975, (Chastney, 1975, s.)

J.W. Pattillo, The Foundation of Financial Accounting, **Louisiana State University Press**, 1965,

Jale Sağlar & Derya Yüce, “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.8, S.3, 2015, s. 45-57;

Janet Dine, **Company Law**, 4. Edition, Macmillan, 2001

Jason Ellis, **Business And Company Legislation 2011/12**, CLP, 2011,

Jayalakshmy Ramachandran & Ramaiyer Subramaniam, “An Empirical Study on the Auditors “True and Fair View” Reporting”, **International Proceedings of Computer Science and Information Technology**, V.20, 2011, s. 277-282; (Ramachandran & Subramaniam, 2011, s.)

Jayne M. Godfrey & Keryn Chalmers, **Globalisation of Accounting Standards**, Edward Elgar, 2007, (Godfrey & Chalmers, 2007, s.)

Jean-Luc Chenaux, “Corporate Governance : L'état Du Droit Positif Suisse - Code Des Obligations, Loi Sur Les Bourses Et Loi Sur Les Banques / 7. La Transparence Et La

Diffusion De L'information", **CEDIDAC - Centre Du Droit De L'entreprise De L'université De Lausanne Band/Nr. 54**, p. 199-238 ;
(<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/cbeceaa0-5b09-4e30-9cd6-ca5650a7950c?hitPos=65&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

Jean-Tristan Michel, "Comptabilité Commerciale Et Présentation Des Comptes" La Révision Du Droit De La Société Anonyme, **CEDIDAC - Centre Du Droit De L'entreprise De l'Université De Lausanne Band/Nr. 76**, 2008, p. 1515-1544
(<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/394dc0ae-bbf9-4a1d-a31e-2ca96ffdc501?hitPos=49&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

Jean-Tristan Michel, "Principaux Objectifs De La Révision" La Révision Du Droit De La Société Anonyme, **CEDIDAC - Centre Du Droit De L'entreprise De l'Université De Lausanne Band/Nr. 76**, 2008, p. 1424-1446
(<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/af9f2e5c-62c1-4a21-8612-fcb3cc558ca3?hitPos=50&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

Jens Wüstemann & Sonja Kierzek, "True and Fair View Revisited - A Reply to Alexander and Nobes", **Accounting In Europe**, V. 3, 2006, 91-116; (Wüstemann & Kierzek, 2006, s.)

John B. Ryan, "A True And fair View: A Revised "Accounting Interpretation"", **University of Wollongong, Faculty of Business - Accounting & Finance Working Papers**, 1988, p.1-53;

John Forker & Margaret Greenwood, "European Harmonization And The True And Fair View: The Case Of Long-Term Contracts In The UK", **European Accounting Review**, 1995, V.4, N.1, p.1-31 (Forker & Greenwood, European Harmonization, 1995, s.)

John Lowry & Arad Reisberg, **Pettet's Company Law: Company Law & Corporate Finance**, 4. Edition, 2012

K.P.E. Lasok & E. Grace, "The True And Fair View", **Company Lawyer**, 1989, January,

KA Houghton, "The Measurement Of Meaning In Accounting: A Critical Analysis Of The Principal Evidence", **Accounting, Organizations and Society**, V. 13 N.3, 1988, p. 263–280.

Karel Van Hulle, "The True And Fair View In The European Union" **European Accounting Review**, 1997, V.6, N.4, p. 711-720 (Van Hulle, The True And Fair View, 1997, s.)

Karel Van Hulle, "Truth And Untruth About True And Fair: A Commentary on 'A European True And Fair View' Comment", **European Accounting Review**, 1993, p. 99-104 (Van Hulle, Truth And Untruth About, 1993, s.)

Korkut Özkorkut, "1522. Madde Açısından Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Bakışının Değerlendirilmesi", **BATİDER**, C. 25, S. 3, 2009, s. 145-165; (Özkorkut, KOBİ'lere Bakışın Değerlendirilmesi, 2009, s.)

Korkut Özkorkut, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Şirkete Borçlanma Yasağı, Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetime İlişkin Değişiklikler", **BATİDER**, C.28, S.3, 2012, s.45-71; (Özkorkut, Değişiklikler, 2012, s.)

Korkut Özkorkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, BTHAE, Ankara, 2013, (Özkorkut, Bağımsız Denetim, 2013, s.)

Korkut Özkorkut, **Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri**, BTHAE, Ankara, 2007

Korkut Özkorkut; "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 6102

Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Etkileri", **BATİDER**, C. 27, S. 4, 2011, s. 15-47; (Özkorkut, 660 Sayılı KHK ve Etkileri, 2011, s.)

Lee Roach, **Business Law**, Oxford University Press, 2 Edition, 2012

Leonard Hoffmann & Mary H. Arden, "Legal Opinion On The True And Fair", **Accountancy**, November 1983, s. 154 -156

Lerzan Nalbantoğlu, "Ticari Defterler ve Ticari Defterlere İlişkin Yaptırımlar", **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 151-158; (Nalbantoğlu, 2014, s.)

Levent Yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, Ernst & Young, İstanbul, 2013

Leyla Kese Berber, **Elektronik Fatura Ve Şirketlerin Dijital Mali Denetimi**, Yetkin, 2006

Lisa Evans, "The True And Fair View And The "Fair Presentation" Override of IAS 1", **Accounting and Business Research**, V.33, N.4, 200 s.311-325 (Evans, 2003, s.)

Luca Urben, "La Rémunération Des Dirigeants En Droit Suisse De La Société Anonyme", **CEDIDAC - Centre Du Droit De L'entreprise De L'université De Lausanne** Band/Nr. 97, 2015, p. 271 – 305 (<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/1922e573-9170-4b35-b84f-c4f2c91a4891?hitPos=11&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

M. Fatih Arıcı; **Alacak Hakkının Anonim Ortaklığa Sermaye Olarak Taahhüdü**, Beta, 2003,

M. Fowle, "True And Fair - Or Only Fairly True", **Accountancy**, V.9, N.4, 1992, p.1-29

M. Kamil Mutluer & M. Selçuk Uslu & Ziyaettin Bildirici, **Sermaye Şirketlerinin Denetimi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013,

M. Özgür Falcıoğlu, “Anonim Şirket Finansal Tablolarında TTK 515 Kapsamında Dürüst Resim İlkesine Uygunluk ve İlkeye Aykırılığın Sonuçları”, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 137-138, Ocak – Şubat 2016, s. 69-103,

M. Sema Ülker, **Alman Bilanço Hukuku**, BTHAE, Ankara, 1999

M. Vefa Toroslu, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar ve Denetimi**, Seçkin, 2012,

Mads Andenas & Frank Wooldridge, **European Comparative Company Law**, Cambridge University Press, 2009,

Marc Bauen & Robert Bernet & Nicolas Rouiller, **La Société Anonyme Suisse Droit Commercial - Loi Sur La Fusion - Droit Boursier - Droit Fiscal**, 2007, (<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/d517d970-87e1-47e8-845d-e823b554fc04?hitPos=54&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

Marc Jegers & Chris Houtman, “Accounting Theory and Compliance To Accounting Regulations: the Case of Hospitals.”, **Financial Accountability & Management**, V. 9, N.4, 1993, p. 267-278

Martin Moore, **The Financial Reporting Council: The True And Fair Requirement Revisited**, 2008; (Moore, Council Report, s.)

Mary Arden, “The True And Fair Requirement, Council’s Opinion”, **Published As Part Of The Foreword To Accounting Standards**, 1993

Mary Arden, “True And Fair View: A European Perspective”, **European Accounting Review**, 1997, V.6, N.4, p.675-679 (Arden, A European Perspective, 1997, s.)

Matiş Dumitru & Bota-Avram Florin, “Study Regarding the Quality of the True and Fair View Supplied By the Financial Statements From Financial Auditor’s Point of

View”, **Annals of Faculty of Economics**, 2008, V. 3, N.1, p. 1298-1309 (Dumitru & Florin, 2008, s.)

Mehmet Bahtiyar & Esra Hamamcıoğlu, **Yeni TTK’ya Göre Anonim Ortaklık Genel Kurul Toplantıları**, Beta, 2014,

Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 10. Bası, Beta, 2015 (Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku, 2015, s.)

Mehmet Bahtiyar, **Ticari İşletme Hukuku**, 13. Bası, Beta, 2013 (Bahtiyar, Ticari İşletme Hukuku, 2013, s.)

Mehmet Gençtürk & İsmail Çelik & Nagihan Karaman, “Maddi Duran Varlıkların KOBİ’ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) Karşılaştırılması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 2, S. 14, 2011, s. 269-290;

Mehmet Helvacı, Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu Hakkında Düşünceler, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri**, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 79-85;

Mehmet Kaygusuzoğlu, “Vadeli Alım- Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 3, S. 5, 2010, s. 184-199;

Metin Atmaca, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 28, S. 1, 2010, s. 523-548;

Metin Topçuoğlu, **Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu**, Seçkin, 2012, (Topçuoğlu, Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, 2012, s.)

Michael A. Greene & Keavy Ryan, “Ireland”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.II**, Cambridge University Press, 2008

Michael Annen, “Révision Du Droit De La Société Anonyme Et Du Droit Comptable; Où En Sommes-Nous?”, **TREX – L’Expert Fiduciaire**, 2010, p. 288-293, (<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/aac53f62-a2fb-40bd-b87e-bfc45a36965f?hitPos=31&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

Michael Bromwich, **The Economics Of Accounting Standard Setting**, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1985 (Bromwich, 1985, s.)

Miguel Liria Planiol, “Spain”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.II**, Cambridge University Press, 2008

Mustafa Gürol Durak & Fatih Dalkılıç & Gönenç Demir, “Muhasebe ve Hukuk İlişkisinde Bir Kesişim Noktası”, **MÖDAV**, 2011, s. 261- 291

Mustafa Kocaman, **VUK ve TTK açısından Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**, 2008,

Mustafa Yasan, “Türk Ticaret Kanunu m. 353’e Göre Fesih Davasının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Tarafından Açılabilmesinin Ticaret Hukuku Prensipleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **İÜHFİM**, V. 71, N. 2, 2013, s. 449-478,

Mustafa Yasan, “Zayi Belgesinin Temini İçin Gerekli Olan Koşulların 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ile Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **BATİDER**, V. 27, N. 2, 2011, s.53-120,

Mustafa Yavaşoğlu, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Seçkin, 2001, (Yavaşoğlu, 2001, s.)

Nazmi Karyağdı, **Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı**, 4. Bası, 2014

Necla Akdağ Güney, **Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, Vedat, 2008,

Nesrin Akın Sunay, **Türk Hukukunda, Avrupa Birliği Hukukunda ve Amerikan Hukukunda Finansal Grupların / Finansal Holding Şirketlerinin Düzenlenmesi ve Denetimi**, Legal, 2012,

Ngaire Kirk, ““True And Fair View” Versus “Present Fairly In Conformity With Generally Accepted Accounting Principles”, **Discussion Paper Series 208**, August, 2001, p.1-31 (Kirk, 2001, s.)

Ngaire Kirk, “Perceptions Of The True And Fair View Concept: An Empirical Investigation”, **Abacus**, V.42, N.2, 2006 p. 205-235; (Kirk, 2006, s.)

Nihat Taşdelen, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 1 ,2012, s. 257-295;

Niyazi Kurnaz & Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim**, Umuttepe Yayınları, 2010,

Numan Emre Ergin, “Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, S. 418, Haziran 2016;

Öcal Usta, **İşletme Finansı Ve Finansal Yönetim**, Anadolu Matbaacılık, 2002,

Oğuz Kürşat Ünal, **Sermaye Piyasalarında Halka Açık Anonim Ortaklıklar**, Nobel, 1999,

Önder Topal, **Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, Yetkin, Ankara, 2015

Oruç Hami Şener, “Ticari Defter ve Belgelerin Saklanması ve Zıyaı, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları”, **Makaleler C.I**, Güncel Yayınevi, 2006, s. 1-62 (Şener, Ticari Defterler, 2006, s.)

Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Bası, Ankara, 2017

Oruç Hami Şener, **Ticari İşletme Hukuku**, Seçkin, Ankara, 2016

P. Rutterman, **The ECC Accounting Directives And Their Effects**, Cardiff, 1984

Patricia Ferrante & Marc Meyers, “Luxembourg”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.II**, Cambridge University Press, 2008

Peter Bird, “What is “A True and Fair View?”, **The Journal of Business Law**, November, 1984, s. 480-485

Peter Holgate & Elizabeth Buckler, **Accounting Principles For Non- Executive Directors**, Cambridge University Press, 2011 (Holgate & Buckler, 2011, s.)

Peter Holgate, **Accounting Principles For Lawyers**, Cambridge University Press, 2006

Peter Walton, “Company Law And Accounting In Nineteenth-Century Europe Introduction”, **European Accounting Review**, 1993, V.2, N.2, p. 286-291; (Walton, Company Law And Accounting, 1993, s.)

Peter Walton, “Introduction: The True And Fair View In British Accounting”, **European Accounting Review**, 1993, V.1, N.2, p. 49-58; (Walton, The True And Fair View In British Accounting, 1993, s.)

Peter Walton, “The True And Fair View And The Drafting Of The Fourth Directive”, **European Accounting Review**, 1997, V.6, N.4, p. 721-730; (Walton, The Drafting Of The Fourth Directive, 1997, s.)

Philippe Merle, **Droit Commercial – Sociétés Commerciales**, 15th édition, Dalloz, 2012 ;

Pierre- Marie Glauser, “IFRS Et Droit Fiscal Les Normes True And Fair Et Le Principe De Déterminance En Droit Fiscal Suisse Actuel”, **Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht**, s. 529-583,

Pietraru Alina, “A True And Fair View Of Implementation Of The IAS Regulations In The European Union”, **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**, V.17, N.3, 2008, p. 434-438

R. G. Brown and K. S. Johnston (eds), *Pacioli on Accounting*, New York: McGraw-Hill, 1963.,

R. G. Walker, ““A True and Fair View” Revisited”, *Australian Accountant*, April 1986, p. 34-36.

R. J. Chambers & P. W. Wolnizer, “A True And Fair View Of Position And Results: The Historical Background”, *Accounting, Business & Financial History*, V. 1, N.2, 1991, s. 197-214

Ram Karan, “Irreconcilable Legal and Accounting Views of “A True and Fair View”: An Emerging Alternative From Australian Reforms”, *Journal of Law and Financial Management*, V.1, N.1, p. 44-52;

Rauf Karasu, *Anonim Şirketlerde Emredici Hükümler İlkesi*, Yetkin, 2 Bası, 2015,

Refik Yaşar Durusoy, “Kar Payı ve Kar Payı Avansı Dağıtımı ile Yedek Akçeler”, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş dünyasına Etkileri”, *Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Dünyasına Etkileri*, (Editörler: Ayşegül Altınbaş & Yurdal Özatlan), Seçkin, 2014, s. 159-169; (Durusoy, 2014, s.)

Reha Poroy & Hamdi Yasaman, *Ticari İşletme Hukuku*, Vedat Kitapçılık, 2004,

Reha Poroy & Ünal Tekinalp & Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I*, 13 Bası, Vedat Kitapçılık, 2014, (Poroy & Tekinalp & Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I*, 2014,)

Rémy Bucheler, “Abrégé De Droit Comptable Articles 957 ss CO Et Législation Sur Les Sociétés Et Autres Entités”, *Droit et Entreprises*, 2015, p. 351-371 (<https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/b6233735-a7dc-45d8-8dfe-b241bc5a1127?hitPos=6&tryHighlight=True&source=hitlist-search&SP=36|skkkbw#firstSearchTerm>)

Richard Lewis & David Pendrill, *Advanced Financial Accounting*, 7. Edition, Prentice Hall, 2004

Robert H. Parker & Christopher Nobes, **An International View of True and Fair Accounting**, Routledge, London, 1994 (Parker & Nobes, An International View, 1994, s.)

Robert H. Parker & Christopher Nobes, **An International View of True and Fair Accounting**, Routledge, London, 1994 (Parker & Nobes, An International View, 1994, s.)

Robert H. Parker & Christopher W. Nobes, “True and Fair’: UK Auditors' View”, **Accounting and Business Research**, Vol. 21, No.84, p. 349-361 (Parker & Nobes, UK Auditors’ View, 1991, s.)

Ruknaddin Kumkale, **Hukukçular İçin Muhasebe Bilgileri**, 5. Baskı, Seçkin, 2016

Russell Kettle, “Balance Sheets And Accounts Under The Companies Act, 1948”, in Baxter, W.T. (ed.), **Studies in Accounting**, Sweet & Maxwell, 1950;

Şaban Kayıhan, **6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Üst Gözetim**, Seçkin, 2011

Sabih Arkan, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına İlişkin Değerlendirmeler”, **Türk Ticaret Kanun Tasarısı Konferansı – Bildiriler / Tartışmalar**, BTHAE, Ankara, 2005, s. 43-67;

Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 22. Bası, BTHAE, Ankara, 2016, (Arkan, Ticari İşletme Hukuku, s.)

Sadiye Oktay, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetlerinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, **Maliye Finans Yazıları**, V. 27, N. 100, s. 42-94

Salih Canözü, **Anonim Şirketlerde Kar Payının Tespiti Ve Dağıtılması**, 2. Baskı, Seçkin, 2015,

Sally Aisbitt & Christopher Nobes, “The True And Fair View Requirement In Recent National Implementations”, **Accounting and Business Research**, V 31, N 2., 2001 pp. 83-90. (Aisbitt & Nobes, In Recent National Implementations, 2001, s.)

Sebile Kömür, **Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması**, 2015, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi;

Seçkin Gönen, “Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 Nolu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, C.5, S. 7, 2016, s. 1792-1808;

Serap Açıık, “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler”, **Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2006, C. 8, S. 2, s. 343-360;

Serkan Terzi, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri ve Kontrol Modeli”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**, 15,1, 2013, s. 281-300;

Sıtkı Anlam Altay, “Anonim Ortaklıklar Hukukunda Denetim Komitesinin Hukuki İşlevleri”, **BATİDER**, C. 25, S. 4, 2009, s. 599

Soner Altaş, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Şirket Denetimi, Denetçi ve Özel Denetçi**, Seçkin, 2012; (Altaş, 2012, s.)

Soner Altaş, **Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Şirket Denetimi, Denetçi ve Özel Denetçi**, Seçkin, 2014; (Altaş 2014, s.)

Stephen Judge, **Business Law**, 2. Edition, Macmillan, 1999

Şükrü Yıldız, “Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi”, **Türk Ticaret Kanunu’na İlişkin İkincil Mevzuatın Değerlendirilmesi Sempozyumu**, Seçkin, 2014, s.99-109;

Şükrü Yıldız, **Türk Ticaret Kanun Tasarısına Limited Şirketler Hukuku**, Arıkan, 2007, (Yıldız Ş, 2007, s.)

Süleyman Uyar & H. Saliha Özdemir; “İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açılarına İlişkin Bir Araştırma”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 3, 2015, s. 117-123;

Susan McLaughlin, **Unlocking Company Law**, 2. Edition, Routledge, 2013

T.E. Cooke & C. W. Nobes, **The Development Of Accounting In An International Context**, Routledge, 1997

Taylan Altıntaş, **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi**, Türkmen Kitabevi, 2011,

Tekin Memiş, “Şirketler Hukukunda Denetim”, **EÜHFD**, C. 16, S. 3-4, Y. 2012, s. 151-186;

Thomas Alexander Lee, **Company Auditing**, Gee and Co. Ltd, London, 1972

Tolga Ayoğlu, “Şirketin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi”, **Türk Ticaret Kanunu’na İlişkin İkincil Mevzuatın Değerlendirilmesi Sempozyumu**, Seçkin, 2014, s. 35-51;

Tuğrul Ansay, **Anonim Şirketler Hukuku Nereye Gidiyor?**, BTHAE, Ankara, 2005

Tuğrul Katoğlu, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim ve Limited Şirket Yöneticilerinin Ceza Sorumluluğu”, **BATİDER**, C. 29, S. 1, 2013, s. 5-41,

Ülkü Ergun, **Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Finansal Tablolar Düzenlemesi ve Analizi**, 4. Baskı, 2000 (Ergun, 2000, s.)

Ünal Tekinalp, “Tasarı’nın Takdimi”, **Türk Ticaret Kanun Tasarısı Konferansı – Bildiriler / Tartışmalar**, **BATİDER**, 2005, s. 9-15 (Tekinalp, Tasarı’nın Takdimi, 2005, s.)

Ünal Tekinalp, “Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS”, **BATİDER**, V.24, N.2, 2007, s. 33- 66; (Tekinalp, IFRS/TMS-TFRS, 2007, s. 63;)

Ünal Tekinalp, **Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri**, BTHAE, Ankara, 1970 (Tekinalp, Bilanço ve Yedek Akçeler, 1970, s.)

Ünal Tekinalp, **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, 3. Bası, Vedat Kitapçılık, 2013 (Tekinalp, Yeni Hukuk, 2013, s.)

Vagn Thorup & Nikolaj Hansen & Claus Juel Hansen & Arne Ottosen, “Denmark”, Edited by Dirk Van Gerven & Paul Storm, **The European Company V.I**, Cambridge University Press, 2006

Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, 2 Baskı, Umuttepe Yayınları, 2011

Vecdi Can & Süleyman Uyar, **İşletmelerde Faaliyet Denetimi**, Nobel, Ankara, 2010,

Veysel Bağırın, **TMS – TFRS Kavramsal Çerçeve, TMS- TFRS Kavramları, TTK Hükümleri**, Hilal Yayıncılık, 2015

Wally Smieliauskas & Russell Craig & Joel Amernic, “A Proposal to Replace “True And Fair View” With Acceptable Risk Of Material Misstatement”, **Abacus**, V. 44, N.3, 2008, 225-250; (Smieliauskas & Craig & Amernic, 2008, s.)

Walter Busse von Colbe, “A True and Fair View: A German Perspective”, **EEC Accounting Harmonisation: Implementation and Impact Of the Fourth Directive**, S.J. Gray and A.G. Coenenberg, eds., North-Holland, 1984, p. 121-128; (Busse von Colbe, 1984, s.)

Wolfgang Schön, “Tax and Corporate Governance: A Legal Approach”, Edited By Wolfgang Schön, **Tax And Corporate Governance**, Springer, 2008

Yaşar Can Göksoy, **Anonim Ortaklıkta Payın Rehni**, Seçkin, 2001

Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Banka Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988, (Karayalçın, Muhasebe Hukuku, 1988, s.)

Yasin Ulusoy, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, Seçkin, 2007,

Yiğit Bora Şenyiğit & Emin Zeytinoğlu; “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi**, C. 25, S. 77, 2014, s. 79-98;

Yıldız Ayanoğlu & Yılmaz Abdulhamithan, “TFRS’ye Uyumlu Finansal Tablolara Geçiş ve Oran Analizine Etkisi, Maden Sektörü Örneği”, **Gazi İktisat ve İşletme Dergisi**, C. 2, S. 2, 2016, s. 41-66;

Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe – İlkeler / Uygulamalar**, 11 Bası, Turan Kitabevi, 1998; (Yalkın Genel Muhasebe, 1999, s.)

Yusuf Ziyaeddin Sönmez, **Anonim Ortaklıklarda Pay Sahibinin Ortaklıktan Ayrılma Hakkı**, Beta, 2009,

Zekeriya Arı, **Anonim Şirketlerde Denetçi Sorumluluğunun Sınırlanması**, 2012,