

**BİRİNCİ BÖLÜM
ŞİRKETLER HUKUKU**

**FIRST CHAPTER
COMPANY LAW**

**DÖRDÜNCÜ ALT BÖLÜM
SERMAYE ORTAKLIKLARININ HESAPLARI**

**FOURTH SECTION
ACCOUNTS OF LIMITED LIABILITY COMPANIES**

Koray DEMİR¹

¹ Doçent Doktor, Türk Alman Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Ticaret Hukuku Anabilim Dalı,
İstanbul, Türkiye
e-posta: k.demir@tau.edu.tr

GİRİŞ

Muhasebe hukukunda hesap kavramı gerçek kişi, dernek, vakıf, şahıs şirketi veya sermaye şirketi kisvesi altında faaliyet gösteren tacirin bir dönemlik, yani kural olarak bir yıllık ticari faaliyetinin neticesinin ilgililerce (yatırımcı, ortak veya alacaklılarca) görülmesini sağlamak amacıyla çıkarılan tablodur. Bu tablo işletme bünyesinde tutulan defterlerde mevcut veriler üzerinden ve işletme içerisinde, örneğin depolarda yürütülecek fiziki sayım suretiyle çıkarılır ve esasen işletmenin küçük, ortak sayısının az ve ortakların aynı zamanda yönetici olduğu hâllerde basit bir gelir-gider hesabı da bu amaca hizmet edebilmektedir. Çünkü bu hâllerde ilgililer hâlihazırda pek çok veriye zaten sahip konumdadırlar ve ne kadar harcanarak ne kadar gelir elde edildiğini gösteren basit bir gelir-gider hesabı da ilgilileri malvarlığının durumu hakkında yeterince bilgilendirir ve kârı paylaşmaya yönelik ihtiyacı giderir. Ancak kanun sermaye şirketleri denince belirli bir büyüklüğü ve ortak sayısının çokluğunu önden kabul ettiği içindir ki, bu şirketler bakımından basit bir gelir-gider hesabı ile yetinmez; bu şirketlerden daha fazlasını talep eder. Bu manada sermaye şirketlerinin hesapları yılsonu finansal tablolarını (*Jahresabschluss*) ifade eder. Yılsonu finansal tabloları ise üç adet hesabı içerir. Bunlar bilanço (*Bilanz*), kâr-zarar tablosu (*Gewinn- und Verlustrechnung*) ve faaliyet raporudur (*Lagebericht*).

Kanun koyucu yılsonu finansal tablolarına ilişkin kural koymaktan imtina edebilir. Bu hâlde şirketler piyasanın, özellikle alacaklı bankaların veya diğer ilgililerin talepleri ve şirketin ihtiyaçları doğrultusunda hesap tutacak, açıklayacak ve denetleteceklerdir. Yine uygulamada her bir şirket özelinde basit veya karmaşık hesap tutma yöntemleri arasında şahsen tercihte bulunulması söz konusu olacaktır. Ancak hukuk politikası tersine bir yol izler ve bu alanı kurala tabi kılmak isterse şayet, o hâlde düzenlenmesi lazım gelen alanlar şu üçüdür:

- Yılsonu finansal tablolar hazırlanırken riayet edilecek ilkeler,
- Bu tabloların kamuoyu veya ilgililerle paylaşılması, alenileştirilmesi (*Offenlegung*) ve
- Tabloların denetlenmesi (*Abschlussprüfung*).

Diğer bir ifadeyle yılsonu finansal tabloların pozitif manada düzenlenmesi yönündeki politik karar bir defa alındıktan sonra bu düzenlemenin tabloların hazırlanmasına yönelik kuralları, bunların açıklanmasına yönelik kuralları ve son olarak bunların denetlenmesine yönelik kuralları ihtiva etmesi gerekir.

Huzurdaki çalışmada da bu yöntem izlenecektir. Bu manada ilk olarak AB'nin 2013/34/AB sayılı Bilanço Yönergesi'ne değinilecektir. Bu yönerge sermaye şirketlerinin hazırlayacakları ferdi ve konsolide tabloların hazırlanmasında riayet edilecek temel ilkeleri belirler; akabinde, hazırlama yükümlülüğü bakımından birtakım istisnalar öngörür. Aynı şekilde adı geçen yönerge alenileştirme yöntemleri bakımından da çeşitli hükümlere sahiptir. Bu hâliyle mezkûr yönergenin ele alınması ve Türk hukuku ile karşılaştırılması yukarıda anılan ilk alanın huzurdaki çalışma bakımından kapsanmış olmasına vesile olacaktır.

Bu yönergenin ele alınmasını müteakip işbu çalışma kapsamında AT'nin 1606/2002 sayılı Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kullanılmasına Yönelik Tüzüğü'ne kısaca değinilecektir. Bu tüzük üye devletlere, IAS/IFRS olarak adlandırılan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirketlerce kullanımına izin verme imkânını tanımaktadır. Buna göre üye devletler bir önceki yönerge, daha doğrusu onun selefleri olan 4. ve 7. Yönerge ile emrolunan ulusal düzenlemeleri yaptıktan sonra tabiyetlerindeki şirketlere IAS/IFRS kullanımını serbest bırakma, hatta IAS/IFRS'i ulusal düzenlemeye tercih etme imkânını sağlayabilecektir. Türk hukukunda da esasen yasal düzenleme yapılırken doğrudan IAS/IFRS'ten istifade olunmuştur; Kanun pek çok yerde IAS/IFRS'in İngilizce metninden Türkçeye çevrilen Türk Muhasebe Standartları'na ("TMS") veya Finansal Raporlama Standartlarına ("TFRS") atıf yapmakla yetinmektedir. Bu yönüyle anılan tüzüğün yukarıda bahsi geçen yönergeden sonra ele alınması konuyu tamamlayıcı nitelikte olacaktır.

Huzurdaki çalışma kapsamında son olarak Avrupa Parlamentosu ve Konseyin 2006/43/AT sayılı yönergesine değinilecektir. Anılan yönerge yılsonu finansal tabloların denetimi ile ilgili olup yukarıda öngörüldüğü hâliyle ilgili alanının düzenlenmesi lazım gelen son kısmını ele almaktadır. Bu yönergenin incelenmesi suretiyle de Türk sermaye şirketlerinin denetlenmesine yönelik Türk Ticaret Kanunu hükümleri gözden geçirilebilecektir.

Anılan her üç düzenlemenin de en ince detayına kadar incelenmesi bu çalışmanın sınırlarını zorlayacağından her üç düzenlemeye de anahatları ile değinil-

dikten, selef düzenlemeler ile farkları ortaya konduktan sonra Türk hukuku ile ilgili öneri ve değerlendirmelere geçilecektir.

Çalışma içerisinde yer yer ilgili kavramların Almanca veya İngilizce karşılıklarına da yer verilmektedir. Bundan maksat ele alınan konu ile ilgili yabancı kaynaklarda daha detaylı çalışma yapmak isteyen araştırmacılara kullanabilecekleri anahtar kelimeleri sunmaktır.