

**BİRİNCİ BÖLÜM
ŞİRKETLER HUKUKU**

**FIRST CHAPTER
COMPANY LAW**

**DÖRDÜNCÜ ALT BÖLÜM
SERMAYE ORTAKLIKLARININ HESAPLARI**

**FOURTH SECTION
ACCOUNTS OF LIMITED LIABILITY COMPANIES**

§ 10. Sermaye Ortaklıklarının Ferdi ve Konsolide Yılısonu Finansal Tabloları

Separate and Consolidated Annual Financial Statements

Koray DEMİR¹

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

DOI: 10.26650/B/SS26.2020.015.10

Öz

Bu bölümde Bilanço Yönergesi ile uyum konusu ele alınmaktadır. Bu manada bilanço hukukuna hâkim temel ilkeler, bu ilkelerden en önemlileri olan dürüst resim ilkesi ve ihtiyat prensibine yönelik açıklamalar yapılmakta ve iki ilke arasındaki çelişkilere temas edildikten sonra, Türk hukukunda dürüst resim ilkesinin öncüllemiş olmasının alacaklıların korunması politikasını zayıflatabileceği görüşüne yer verilmektedir. Yine bu bölüm altında sermaye şirketleri dışındaki tacirler bakımından deregülasyon ihtiyacı olduğu hususuna ve KOBİ'ler açısından mevcut uyumsuzluklara yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dürüst resim ilkesi, İhtiyat prensibi, Bilanço Yönergesi, KOBİ.

Abstract

This chapter deals with the compliance question of Turkish law with the EC Accounting Directive. In this sense, the following chapter includes statements on the basic accounting principles, i.e. true and fair view and prudence principle, and flags the conflict between two of the mentioned principles. In this chapter, it is stated that the prioritization of the true and fair view principle, as it is done in Turkish law, may lead to the weakening of debtor protection goals of the law. This chapter also indicates the need of deregulation regarding the merchants other than the capital companies and points out the non-compliance issues due to the SMEs.

Keywords: True and fair view, Prudence principle, EC Accounting Directive, SME.

I. Mevzuat

A. AB Mevzuatı

- Adı** : Avrupa Parlamentosu ve Konseyin 26 Haziran 2013 tarih ve 2013/34/AB sayılı belirli türdeki şirketlerin ferdi ve konsolide yılsonu finansal tabloları ve ilintili raporları ile Avrupa Parlamentosu ve Konseyin 2006/43/AT sayılı Yönergesinin değiştirilmesi ve Konseyin 78/660/AET ile 83/349/AET sayılı yönergelerinin ilgası hakkındaki Yönergesi (“Bilanço Yönergesi¹”)
- Kabul Tarihi** : 26 Haziran 2013
- Sayısı** : 2013/34/AB
- Yayın Yeri** : ABRG 29.06.2013, L 182, s. 19–76

B. Türk Mevzuatı

- Adı** : Türk Ticaret Kanunu m. 68-81 ile m. 514-518.
- Kabul Tarihi** : 13 Ocak 2011
- Sayısı** : 6102
- Yayın Yeri** : RG 14.02.2011, 27846

II. Açıklamalar

A. Ön Açıklamalar

Yılsonu finansal tablolar hazırlanırken kabul gören temel ilkeler hemen tüm dünyada aynıdır. Bunlar özü itibarıyla edinme değeri, mahsup yasağı, tamlık, esaslılık, periyodiklik, ihtiyatlılık ve dürüst resim ilkeleridir. Ancak bu ilkelerin birbirleri ile ilişkileri bakımından tüm dünyada kendi aralarında çatışan iki ekol, iki gelenek bulunmaktadır. Alman ekolüne göre sayılan bu ilkeler arasında astlık-üstlük, yani bir hiyerarşi bulunmaz; her bir ilke uygulama bakımından diğeri ile eşit seviyededir. Anglo-Sakson geleneğinde ise dürüst resim ilkesi (*true and fair view*) diğerlerine göre daha üst normdur ve bu ilke çelişki hâlinde diğer ilkelere galebe çalar. Hatta anılan ilkenin bu yönünü anlatmak için İngilizce metinlerde dürüst resim ilkesine tepeleyen, üstün ilke anlamında *over-riding-principle* denildiği de olur.

¹ Yabancı kaynaklarda “*Bilanzrichtlinie*” olarak anılmaktadır.

Dürüst resim ilkesi mali konularda belirsizlik olması hâlinde- ki konu ile ilgilenen hemen herkes bilir, hesaplaştırma ve değerlendirme faaliyetinde hep bir belirsizlik ve hep bir yoruma muhtaçlık hâli hakimdir- en kötü senaryodan değil de nötr bir senaryodan yola çıkılmasını emreder. Diğer bir ifadeyle dürüst resim ilkesi uyarınca belirsizliğe düşülen hâllerde ilgili konu hakkında ne en kötü ne de en iyi senaryonun tercih edilmesi gerekir; ortada bir senaryo bulunmalı ve takdir hakkı ve yorum bu senaryo üzerinden yapılmalıdır. Bu yönüyle dürüst resim ilkesi pay sahibi ve yatırımcı dostudur; ancak bir nebze de olsa alacaklı düşmanıdır. Çünkü orta senaryodan yola çıkmak yerine, belirsizlik hâlinde ihtiyatı elden bırakmadan en kötü senaryodan yola çıkılacak olsaydı şayet kâr dağıtımı ya hiç ya da daha az olacaktı. Dağıtılmayan meblağ da malvarlığında kalacak ve alacaklılar lehine daha yüksek bir garanti oluşturacaktı. Diğer bir ifadeyle dürüst resim ilkesinin öngördüğünün aksine orta senaryodan değil de en kötü senaryodan yola çıkıldığı hâllerde malvarlığının değeri olandan daha düşük görülecek ve olan ile varsayılan arasındaki farktan kaynaklanan gizli yedekler (*stille Rezerven*) bir takip neticesinde alacaklının, beklenmedik de olsa, alacağına kavuşmasına hizmet edecektir. Ancak gizli yedekler, aynı zamanda, vakti zamanında dağıtılmayan temettüyü de ifade eder. Aynı şekilde dürüst resim ilkesinin emrettiği biçimde orta senaryodan yola çıkılarak takdir hakkının kullanılması ve yorum yapılması hâlinde şirket net malvarlığının olandan az çıkma ihtimali de mevcuttur. O nedenle dürüst resim ilkesinin cari olduğu hâllerde alacaklılar gün sonunda menfi manada sürprizlerle de karşılaşabilirler.

Bu nedenlerle Alman geleneği dürüst resim ilkesine diğer ilkelerle birlikte yer vermekle birlikte onun üst norm özelliğini kabul etmek istemez. Hatta yorum yapılması gereken yerlerde ihtiyat prensibinin (*Vorsichtsprinzip*) öncüllemesi taraftarıdır. İhtiyat prensibi hep en kötü senaryodan yola çıktığı için net malvarlığını hep olası en düşük hâlde gösterir; bu yönüyle şirkette temettü, hep olabileceğinden daha az dağıtılır ve bu şekilde oluşan gizli yedekler de son tahlilde alacaklıların işine gelir. Yani bu prensibin öncüllemesi alacaklıların korunmasına hizmet eder. Ancak net malvarlığı olması muhtemel en düşük hâlinde görünen bir şirkete de yatırım yapma isteğinin o denli yüksek olmayacağı açıktır. Yani ihtiyat prensibinin öncüllendiği bir sistemde de şirketlerin yatırımcı bulmak konusunda zorluğa düşecekleri, giderek dürüst resim ilkesini öncülleyen şirketlerle yatırımcı bulmak yarışında dezavantajlı olacakları, geride kalacakları aşıkardır.

İşte AB sathında, birazdan ele alınacak yönergede olduğu gibi, finansal tablolara yönelik her düzenleme bu iki ekolün çarpışma yeri olagelmıştır. 4. ve 7. Yönergeler hazırlanırken dürüst resim ilkesi hâkim gelmiştir. Birazdan ele alınacak Bilanço Yönergesi'nde de bu durum değişmemiştir. Çünkü hiç kimse gün sonunda yabancı şirketlerle yatırım kapma, sermaye çekme yarışında olan kendi şirketlerini ihtiyat prensibini öncülleyerek kendi eliyle dezavantajlı bir konuma

getirmek istememektedir. Ancak hemen herkes dürüst resim ilkesinin öncüllediği bir sistemin de alacaklılar, ödünç verenler bakımından ihtiyatla yaklaşılması gereken bir düzen olduğunun farkındadır. Bilanço Yönergesi'ne yönelik açıklamaların ve yapılacak değerlendirmelerin de bu çerçevede okunması gerekir.

B. Bilanço Yönergesi'nin Getirdikleri

Yukarıda künyesi verilen Bilanço Yönergesi, yine künyesinden de anlaşılabilirliği üzere sermaye ortaklıklarının ferdi ve konsolide yılsonu finansal tabloları ile ilgili iki yönergeyi, yani 4. Yönerge² ve 7. Yönerge³ adı ile bilinen iki yönergeyi tek bir yönerge altında "konsolide" etmek suretiyle yürürlükten kaldırmıştır. Bilindiği üzere 4. Yönerge sermaye ortaklıklarının ferdi yılsonu finansal tablolarını düzenlemekteyken 7. Yönerge de şirketler topluluğunda hâkim şirketin hazırlamakla yükümlü olacağı konsolide finansal tablolara yönelik esasları ele almaktaydı.

Bilanço Yönergesi 4. ve 7. Yönerge'yi kendi bünyesinde birleştirmenin yanında anılan bu iki yönergede esaslı değişiklikler öngörmemiştir. Bu husus bilhassa Bilanço Yönergesi'nin EK VII'sinden anlaşılır. Bu ek, 4. ve 7. Yönerge'de olup da Bilanço Yönergesi'ne aynen alınan hükümleri gösterir ki, bunlar sayıları itibariyle oldukça çoktur.

2011 yılında yayımlanan bir Avrupa Komisyonu önerisine istinaden Bilanço Yönergesi her iki yönergeyi basitleştirmekle yetinmiş⁴, yine aynı öneriyi takiple finansal raporlama yükümlülükleri dolayısıyla ağır idari ve mali külfetlere katlandıkları tespit olunan küçük ve orta ölçekli işletmeler ("KOBİ") lehine istisnalar öngörmüştür. Bu manada Bilanço Yönergesi'nin temel amacı 4. ve 7. Yönerge'yi basitleştirmek ve aradan geçen süre zarfında anılan yönergeler nedeniyle üstlenilen ağır idari ve mali külfetlerden KOBİ'leri kurtarmaktır.

4. ve 7. Yönerge'de olduğu gibi Bilanço Yönergesi de iktisadi gaye gütmesi koşulu ile⁵ sınırlı sorumlu şirket türlerine uygulanır. Yönerge'nin Ek I'inden de anlaşılabilirliği üzere bu şirketler evvel emirde anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir. Ancak mezkûr yönerge kendisi sınırlı sorumlu olmasa da yönetici ortaklarından birisi sınırlı sorumlu türden bir şirket

² 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 [1978] OJ L 222/11.

³ Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts [1983] OJ L 193/1.

⁴ Örneğin önceki yönergelerde büyük yer tutan bilanço ve kâr-zarar tablolarının bölümlendirilmesi hususu bu yönergede yönerge metnine değil, yönerge eklerine alınmış, bu sayede yönerge, değerlendirme ilkeleri gibi daha mühim hususlara odaklanabilmiştir.

⁵ Hukukumuzda aksi zaten mümkün değildir.

olan şahıs şirketlerinde de Yönerge hükümlerinin uygulama alanı bulacağını ifade etmektedir. Yönerge'nin Ek II'si incelendiğinde kast olunan şirketlerin kollektif ve adi komandit şirketler olduğu ve esasen Alman hukukundan bilindiği hâliyle komandite ortağı bir limited şirket olan *GmbH&Co KG* adlı ara türün bu hükümle hedeflendiği anlaşılmaktadır. Yani *GmbH&Co KG*'ler de bir şahıs şirketi olmalarına rağmen, Bilanço Yönergesi'ne tabi olacaklardır. Ancak bu türden bir ara türün hukukumuzda yaratılması mümkün değildir. Çünkü hukukumuzda kollektif şirket ortakları ile komandite ortaklar sadece ve sadece gerçek kişilerden olabilirler. O nedenle Yönerge'nin bu kısmının Türk hukuku bakımından dikkate alınması lüzumu bulunmamaktadır.

Yukarıda da anıldığı üzere Bilanço Yönergesi'nin temel maksadı KOBİ'leri finansal raporlama yükümlülüklerinin getirdiği idari ve mali yüklerden kurtarmaktır. Bu manada Bilanço Yönergesi'nin ilk bölümünde birtakım tanımlara yer verilir verilmez, şirketler, büyüklüklerine göre kategorilere ayrılmaya başlanır. Yönerge'nin 3. maddesi şirketleri mikro (*kleinst*), küçük, orta ve büyük olmak üzere dört kategoriye ayırmaktadır. Bu ayrımın temelinde ise, şirketlerin brüt malvarlığı (yani toplam aktif) tutarı, net satış rakamı (yani vergi sonrası satış geliri) ile çalışan sayılarına yönelik eşiklerden en az ikisinin birbirini takip eden en az iki yıl boyunca aşılmış aşılmadığı hususu yatmaktadır. Bilanço Yönergesi'ne göre örneğin bir mikro işletme, brüt malvarlığı 350.000, net satış rakamı 700.000 Avro'dan ve/veya ortalama çalışan sayısı ondan az olan işletmedir. Yukarıda da ifade olunduğu üzere şirketin bu üç kriterden en az ikisini en az iki yıl süreyle karşılıyor olması esas ve kâfidir. Henüz Avro'ya geçmemiş üye devletler anılan parasal eşikleri Bilanço Yönergesi'nin yürürlük tarihinde cari kurdan milli para birimlerine uyarlayarak aktaracaklardır. Uyarılama neticesinde ortaya çıkan küsuratlar ise toplam tutarın %5'ini aşmayacak şekilde aşağı veya yukarıya yuvarlanabilecektir.

Aynı yöntemi takip ederek Bilanço Yönergesi, yine ilk bölümde, şirketler topluluklarını da küçük, orta ve büyük olmak üzere üçe ayırmaktadır. Bu manada örneğin aktif toplamı 4 milyon, net satış geliri 8 milyon Avro'dan az ve/veya ortalama çalışan sayısı bir hesap döneminde elliyi aşmayan topluluklar küçük topluluk olarak addedilmektedirler.

Bu tanımlamalardan sonra Bilanço Yönergesi ikinci bölümünde genel hüküm ve ilkeleri tespit etmektedir. Buna göre yılsonu finansal tabloları bilanço, kâr-zarar tablosu ve eklerden oluşur. Bilanço Yönergesi'ne göre mikro ve küçük işletmeler ile küçük gruplara bu yönergede tespit olunan bilgiden fazlasına yılsonu finansal tablolarında yer vermek yükümlülüğü sadece ve sadece vergisel nedenlerle getirilebilir.

Bilanço Yönergesi'nin 4. maddesi dördüncü fıkrası önceki yönergelerde olduğu gibi dürüst resim ilkesini öncülledikten sonra 6 ilâ 13. maddeler arasında

muhasebeleştirme bakımından genel ilkeler, bilanço, kâr-zarar hesaplarının şekli özellikleri ve değerlendirme ilkeleri ele alınır. Bu ilkeler bakımından Bilanço Yönergesi önceki yönergelerle nazaran bir yenilik içermemekte, sadece önceki yönergelerde dağınık hâlde bulunan ilkeleri toplu olarak ele almaktadır. Bu da Bilanço Yönergesi'nin "basitleştirme" amacı dâhilinde görülebilir.

Bunun dışında Bilanço Yönergesi farklı devletlerde farklı şekli özellikleri havi bilanço ve kâr-zarar tablolarının şeklen karşılaştırılabilir olmaları için de çabalamaktadır. Aynı şekilde Bilanço Yönergesi küçük işletmeler bakımından sınırlı bir ek öngörür ve üye devletler için küçük işletmelere kısaltılmış bilanço ve kısaltılmış kâr-zarar tablosu hazırlama izni verilebilmesi imkânını tanıır. Devamla Bilanço Yönergesi, küçük işletmelerin faaliyet raporu ve kâr-zarar tablolarını alenileştirmekten muaf tutulabileceklerini, üye devletlerin bu yönde düzenlemeler yapabileceklerini öngörür. Orta ölçekli işletmeler bakımından da Bilanço Yönergesi kâr-zarar tablosu hazırlanırken bu tabloların harcamaların cinsi ya da işlevi kavlınden bölümlenerek daha basit hazırlanabileceğini ifade eder. Bilanço Yönergesi küçük işletmeleri denetimden de muaf tutar.

Konsolide tabloların hazırlanması bakımından Bilanço Yönergesi selefi niteliğindeki 7. Yönerge'deki esaslardan ayrılmaz. Örneğin Bilanço Yönergesi'nde de konsolide tabloları hazırlamakla yükümlü tutulabilecek olan en üstteki hâkim şirkettir. Yani kendisi yavru şirket olan bir hâkim şirket konsolide tablo oluşturmakla mükellef değildir. Bu manada Bilanço Yönergesi de tam konsolidasyon (*Vollkonsolidierung*) ilkesini benimsemektedir. Bilanço Yönergesi küçük grupları, eğer bağılı şirketlerden biri kamusal önemi haiz değilse, konsolide tablo oluşturmaktan muaf kılar. Bilanço Yönergesi orta ölçekli grupların da ulusal hukukça konsolide tabloları hazırlamak yükümlülüğünden muaf tutulabileceğini öngörür.

Yılsonu finansal tabloların alenileştirilmesi yükümlülüğü bakımından Bilanço Yönergesi münferit tablolar dolayısıyla ayırım yapmaktadır. Buna göre üye devletler, faaliyet raporu bedeli mukabili çoğaltılabildiği sürece her türden işletmeyi faaliyet raporunu kamuoyu ile paylaşma yükümlülüğünden muaf tutabilirler. Küçük ve orta ölçekli işletmeler de ulusal hukukça herhangi bir şart ileri sürülmeksizin bilanço dışındaki tabloları alenileştirme yükümlülüğünden azat edilebilirler.

Son olarak Bilanço Yönergesi, 8. bölümünde orta ve büyük ölçekli işletmelerin yılsonu finansal tablolarının denetime tabi olmasını emreder. Diğer bir ifadeyle küçük ölçekli işletmeler denetimden muaf tutulmuşlardır.

III. Değerlendirme ve Öneriler

1. Dürüst Resim İlkesi ile İhtiyat Prensibi Çelişkisi

Yukarıda da ifade olunduğu üzere yılısonu finansal tablolar meselesi dürüst resim ve ihtiyat ilkelerinin de çatışma alanıdır. Alman ekolü ihtiyat ilkesini öncüllemek eğilimindeyken Anglo-Sakson camiası da dürüst resim ilkesini üst norm olarak görür. Çünkü dürüst resim ilkesi üzerinden hazırlanan tablolar şirketlerin mali durumunu olması muhtemel en kötü hâliyle göstermezler. Bu hâl de münferit şirket bakımından yatırım ve sermaye bulmayı kolaylaştırırken, alacaklıların kötü sürprizlerle karşılaşmasına sebep olabilir. Görülebildiği kadarıyla TK düzenlemesi yapılırken bu iki ilke arasındaki fark, genel olarak temel ilkeler arasında bir öncelik-sonralık, astlık-üstlük ilişkisi olması gerekip gerekmediği hususu, bu ilkesel tercihin alacaklılar üzerindeki etkileri yeterince tartışılmadan sermaye şirketleri bakımından dürüst resim ilkesine, kanun metninde açıkça ifade edilmesede, öncelik tanınmıştır. Yani hukukumuzda dürüst resim ilkesi sermaye şirketlerinin hesapları bakımından üst norm hüviyetindedir. Bu hususu TK m. 515 hükmünden ve her vesileyle atf yapılan TMS/TFRS'den, yani salt bu standartların kabulünden dahi anlayabilmekteyiz. Zira TMS/TFRS, IAS/IFRS çevirisi olarak da hep dürüst resim ilkesini öncüller.

Türk kanun koyucunun dürüst resim ilkesinin öncüllemesi yönündeki tercihi bilinçli midir? Esasen TK m. 515 hükmünün gerekçesinde kanun koyucu dürüst resim ilkesinin “üst hukuk kuralı” olduğunu açıkça ifade etmektedir. Ancak bunu ifade ederken alacaklılar nezdinde ortaya çıkabilecek sorunları yeterince gözetmiş midir? Bu husus meçhuldür. Kanaatimizce ilerleyen yıllarda dürüst resim ilkesinin alacaklı korunması üzerindeki menfi etkileri tartışıldıktan sonra bu karar daha bilinçli alınabilir. Yine de kanaatimizce hemen her devlet kendi şirketlerini sermaye kapma yarışında geride bırakmamak adına dürüst resim ilkesini öncüllemişken, Türkiye'nin ihtiyat prensibi üzerinden alacaklıları korumaya öncelik tanıması fiiliyatta zor olacaktır. Patent hukukunda ulusal tükenme ilkesi dolayısıyla yaşanan tartışmalarda olduğu gibi burada da uluslararası anlaşmalarla her devletin aynı anda paradigma değiştirmesi garanti edilmeden evvel alacaklıları korumak adına tek taraflı atılacak her adım, ülkede kurulu şirketlere sadece sermayeye erişim bakımından dezavantaj getirecektir. O dakikaya kadar mevcut kredi kuruluşlarının ödünç verirken daha ihtiyatlı davranması gerekecektir.

2. Kanun'un Sistematiği ve Sermaye Şirketleri Dışındaki Türler Bakımından Deregülasyon İhtiyacı

Yukarıda da ifade olunduğu üzere Bilanço Yönergesi, 4. ve 7. Yönerge'lerde dağınık hâlde duran temel ilke ve değerlendirme ilkelerini biraraya getirmiştir. TK'da ise bu ilkelerin bir kısmı tüm tacirler için geçerli olacak şekilde TK m. 68 ve

devamı hükümlerinde, bir kısmı da sadece sermaye şirketleri için geçerli olacak şekilde TK m. 514 ve devamı hükümlerinde öngörülmüştür. Bilanço Yönergesi ile karşılaştırıldığında bu ilkeler dağınık olmanın yanı sıra eksiktirler de. Bu noktada belki ilerleyen yıllarda tacirin hesapları meselesini tüm tacirler için ayrı ve sermaye şirketleri için ayrı şekilde geçerli olacak ilkeler biçiminde ve Alman Ticaret Kanunu'nun 3. kitabı örnek alınarak ayrı bir kitap hâlinde ve fakat bir arada düzenlemek üzerinde düşünülebilir. Ancak bu noktada şu hususu da ifade etmek gerekir: Özellikle şahıs şirketlerinde ortaklar aynı zamanda yönetici de olduklarından şirketin mali durumu ile ilgili bilgiye yeterince sahiptirler; şirket defterlerini incelemek ve incelemek hakkını da kural olarak herhangi bir sınıra tabi olmaksızın, haizdirler. O nedenle şahıs şirketlerinde ve oradan mülhem gerçek kişi tacir ve tacir sıfatına sahip dernek ve vakıflarda toptan bir dereğülasyon alternatifini üzerinde de düşünülebilir. Bu tacirlerin oluşturacakları finansal tabloların hangileri olacağı ve içerikleri uygulamada ilgililerin, örneğin bankaların talebi üzerine bu tacirlerce ve ihtiyaç hasıl oldukça kendilerince ortaya konabilir. Şahıs şirketlerini finansal tablo hazırlama sorumluluğundan kurtarıırken, bu hususun alacaklıları da tehlikeye düşürmeyeceği açıktır. Çünkü bu şirketlerde en azından bir ortak şirket borçlarından dolayı sınırsız sorumludur.

Sermaye şirketleri dışındaki tacirlere finansal tablo hazırlama yükümlülüğü yine de getirilecek olursa, bu hâlde dahi bu kişilerin bu tabloları kısaltarak hazırlamaları ve/veya kamuoyu ile paylaşmak zorunluluğuna tabi tutulmamaları gerekir. Belki de bu kişilerin anılan tabloları ilgilisi talep edince bir nüshasını alabilecekleri şekilde ticaret siciline kaydettirmeleri kâfi gelebilecektir.

3. KOBİ İstisnası

Yılsonu finansal tablolar bakımından AB hukuku ile uyumsuzluk maalesef henüz KOBİ tanımından başlamaktadır. Yukarıda da ele alındığı üzere AB hukukunda KOBİ tanımı üç eşikten en az ikisinin yine en az iki yıl süreyle aşılmış aşılmadığı sorusu üzerine kuruludur. Hukukumuzda da aynı eşikler kabul edilmiş olmasına rağmen bir işletmenin KOBİ sayılıp sayılmayacağına, Türk hukukunda kullanılan “ve” bağlacı dolayısıyla esasen çalışan sayısı karar vermektedir.

Hukukumuzda KOBİ'ler için uygulanacak bir TFRS olmasına karşın, bu metin KOBİ'ler bakımından Bilanço Yönergesi'nin öngördüğü gibi kısaltılmış bilanço ve kâr-zarar tabloları veya faaliyet raporu ve kâr-zarar tablolarının alenileştirilmesinden muafiyet gibi düzenlemeler içermemektedir. Görülebildiği kadarıyla Türk hukukunda şirketler topluluklarını da büyüklüklerine göre tasnif eden ve küçük gruplara yılsonu finansal tablolar bakımından çeşitli kolaylıklar tanıyan bir TMS bulunmamaktadır. Hâlbuki TK'nın 517. maddesi bu yönde bir düzenlemeye cevaz verecek, en azından engel engel olmayacak niteliktedir.

Küçük işletmelerin denetimden muafiyetini öngörmesi bakımından ise hukukumuz AB Yönergesi'ne en azından ilke olarak uyumlu görünmektedir. Çünkü bugün için hukukumuzda aktif toplamı 35, yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL'den az işletmelerde 175 kişinin altında çalışan varsa ve bu üç kriterden en az ikisi iki yıl süreyle tutulmaktaysa, o hâlde bu işletmeler bakımından denetimden muafiyet söz konusudur. Aynı şirketler internet sitesi açmaktan da muaf tutulduklarından küçük şirketler lehine yılsonu finansal tabloların alenileştirilmesi bakımından muafiyet öngören AB düzenlemesi ile bu konuda da bir nebze uyum sağlandığı söylenebilir.

Ancak kanaatimizce AB hukukuna uyum adına konuyu KOBİ'ler açısından ele alan bütüncül bir düzenleme kaçınılmaz olacaktır.