



Barbaros Mh. Ahlat Sk. Varyap Meridian Sitesi
E1 Blok Kat:23 D:153 Batı Ataşehir / İSTANBUL /
TÜRKİYE
Tel: +90.216 510 00 39 – 40 Faks: +90.216 510 00 38
E-mail: ismail@mustafatopaloglu.av.tr
Web: www.mtopaloglu.av.tr

İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ ile İlgili Açıklamalar¹

Av.Arb.Prof. Dr. Mustafa TOPALOĞLU, YMM

Stj.Av. Zeynep TÜZÜN - Stj.Av. Ökkeş Remzi KARACA

Resmi Gazete'de 14.02.2025 tarihinde yayımlanan ve 01.07.2025 tarihinde yürürlüğe girecek Tebliğ ile bazı defterlerin bazı şirketler için elektronik ortamda tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak muhasebe defterlerinin elektronik ortamda tutulması ile ilgili ELEKTRONİK DEFTER GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1) 13 Aralık 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

1 sıra nolu Elektronik Defter Genel Tebliği ile Yevmiye defteri ve defter-i kebir elektronik ortamda tutulmaya başlanmıştır. Bu düzenleme ile defterlerin bir kısmı elektronik ortamda tutulurken yeni düzenleme ile bu kapsam genişlemiş ve aşağıda sayılan defterlerin de elektronik ortamda tutulacağı düzenlenmiştir.

1. Tebliğin Amacı

Muhasebe Dışı Defter Tebliği yürürlüğe girinceye kadar ticaret şirketlerinin pay defterleri, yönetim kurulu karar defterleri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterleri öncesinde fiziki ortamda tutulagelmiştir. Fiziki ortamda tutulan defterlerde kaybolma, çalınma gibi risklerin bulunmasının yanı sıra şirketler tarafından çift defter tutulması gibi sorunlar da yaşanabilmektedir. Söz konusu risk ve sorunların giderilmesi ile şirket işlemlerinde dijital uygulamaların geliştirilebilmesi için bu defterlerin elektronik ortamda tutulabilmesine imkân sağlayacak mevzuatın yürürlüğe konulması ve elektronik bir sistemin uygulamaya alınması gerekmiştir.

Bu kapsamda, Tebliğ ile ticaret şirketlerinin büyük defter ve yevmiye defteri dışındaki muhasebe dışı defterlerin elektronik ortamda tutmakla yükümlü olan ticaret şirketlerinin belirlenmesi, bu defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, tutulması, saklanması ve ibrazı ile bu işlemlerin gerçekleştirileceği sistemin işleyişine ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi amaçlanmaktadır.

2. Tebliğin Avantajları

Tebliğ kapsamına giren muhasebe dışı defterler elektronik ortamda tutulmaya başlanacaktır. TTK m64(3) hükmü gereği elektronik ortamda tutulan ticari defterler için açılış ve kapanış onayı aranmayacağı gibi Noter onayı da gerekmemektedir. Mükelleflerin üzerinde ekonomik bir yük olan ve düzenli ödenen defter tasdik ücreti gibi masraflar bu yeni düzenleme ile kaldırıldığından mükellefler ekonomik olarak rahatlatılmıştır.

Şirketler dış etkenlerin olumsuz etkilerine açık bir şekilde fiziki defterini tutarlarken elektronik defter sistemine geçişle birlikte zayı ihtimali düşük olacaktır. Muhasebeyle ilgili olmayan ticari defterler elektronik ortamda daha düzenli ve güvenilir muhafaza edilecektir.

3. Tebliğin Kapsamına Giren Defterler

Muhasebe Dışı Defter Tebliği ile elektronik ortamda tutulması zorunluluğu getirilen defterler ise esas olarak şöyledir; Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Müdürler Kurulu Karar Defteri, Genel Kurul Toplantı Ve Müzakere Defteri.

4. Tebliğin Kapsamına Giren Şirketler

4.1 Kuruluş Tarihi İtibariyle Zorunlu Tutulan Şirketler

Tebliğ Kapsam başlıklı 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre Muhasebe Dışı Defter Tebliğinin kapsamına ilk olarak 01.01.2026 tarihinden itibaren kuruluşu ticaret siciline tescil edilen şirketler girmektedir. Buna göre şirket türü farketmeksizin 01.01.2026 tarihinden sonra kurulan ve TTK m.124 hükmünde sayılan tüm ticaret şirketler, Muhasebe Dışı Defter Tebliğine tabidir. Kollektif, Komandit, limited, Anonim Şirket ve ticaret şirketi sayıldıklarından Kooperatifler, belirtilen tarihten sonra kuruluşla birlikte Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Müdürler Kurulu Karar Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri'ni elektronik olarak tutmak zorundadırlar.

4.2 Şirket Türü İtibariyle Zorunluluğa Tabi Şirketler

Muhasebe Dışı Defter Tebliğinin 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise Kuruluşu ve esas sözleşme değişikliği Ticaret Bakanlığı iznine tabi şirketlerin kuruluş tarihi ne olursa olsun Tebliğin yürürlüğe girdiği 1 Temmuz 2025 tarihi itibariyle muhasebe dışı defterlerini elektronik olarak tutmaya başlayacaklardır. Şirket türü itibariyle bu Tebliğin kapsamına giren Bakanlık iznine bağlı şirketler şunlardır:

- Bankalar,
- Finansal Kiralama Şirketleri,
- Faktoring Şirketleri,
- Tüketici Finansmanı Ve Kart Hizmetleri Şirketleri,
- Varlık Yönetim Şirketleri, Sigorta Şirketleri,
- Anonim Şirket Şeklinde Kurulan Holdingler,

- Döviz Büfesi İşleten Şirketler,
- Umumi Mağazacılıkla Uğraşan Şirketler,
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Şirketleri,
- Ürün İhtisas Borsası Şirketleri,
- Bağımsız Denetim Şirketleri,
- Gözetim Şirketleri,
- Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici Şirketleri,
- Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Şirketler,
- Serbest Bölge Kurucusu ve İşleticisi Şirketler.

4.3 Muhasebe Dışı Defterlerin İhtiyari Olarak Tutulması

Muhasebe Dışı Defter Tebliğinin 5. maddesinin (2) numaralı fıkrasında elektronik defter tutma zorunluluğunda olmayan şirketler dahi bu Tebliğ kapsamındaki defterlerini elektronik ortamda tutabilecekleri öngörülmüştür. Bu kapsamda ihtiyari olarak muhasebe dışı defterlerini ihtiyari olarak elektronik ortamda tutabilecek şirketler, 01.01.2026 tarihinden önce kuruluşu ticaret siciline tescil edilen şirketlerdir. Ancak Muhasebe Dışı Defter Tebliğinin 5. maddesinin 3. fıkrasında herhangi bir nedenle Tebliğ kapsamında defterlerini elektronik ortamda tutmaya başlayan şirketlerin her ne sebeple olursa olsun bu defterlerini yeniden fiziki ortamda tutamayacağı hükmü getirilmiştir. Ayrıca aynı fıkra hükmüne göre bir kez ihtiyari olarak Tebliğ kapsamında defterlerini elektronik ortamda tutan şirketler tekrardan fiziki defter tutmaya geri dönemezler.

Ne var ki, Tebliğ'in 'Kapsam' başlıklı maddesinde, 01.01.2026 tarihinden önce kurulan limited şirketlere ilişkin bir geçiş hükmü yer almamaktadır. Bu durum Tebliğ'in kapsamını eksik bırakmaktadır. Bu doğrultuda, söz konusu şirketlerin de Tebliğ kapsamına alınarak elektronik defter tutma yükümlülüğüne tabi olmalarını sağlamak amacıyla, iki yıllık bir geçiş sürecini düzenleyen geçici bir hükmün eklenmesi gerektiği kanaatindeyiz. Aksi halde önceki dönemde kurulan ve faaliyetini devam ettiren yaklaşık 1.600.000 sayıdaki şirketin zorunlu kapsam dışında kalacaktır.

5. Tebliğin Hukuki Değerlendirmesi

5.1 Muhasebe Dışı Defterlerin Tutulma Usulü

Ticaret Bakanlığı, Muhasebe Dışı Ticari Defterler Tebliğine tabi defterlerin elektronik ortamda tutulması, saklanması ve ibrazına olanak sağlayacak Elektronik Ticari Defter Sistemi (ETDS) oluşturacaktır. Bakanlık MKK ve Türkiye Noterler Birliği ile koordineli olarak EDTS oluşturma faaliyetlerine devam etmektedir. Söz konusu elektronik defterler sistemde defter formatında tutulacak ve muhafaza edilecektir.

Defterlerin sisteme işlenebilmesi için Tebliğ kapsamına giren şirketlerin Sistem Kullanıcısı ataması gerekli ve zorunludur. Sistemde oluşturulan defterler üzerinde işlem yapma

yetkisi, şirket yönetim organı veya yönetici ortaklar tarafından yönetim organı üyeleri, yönetici ortaklar veya üçüncü kişiler arasından belirlenecek sistem kullanıcılarına aittir, şirketler birden fazla kullanıcı atayabilecekleri gibi şirkete kayyım atanması halinde kayyım sistem kullanıcıları olabilecektir. Pek tabii kayyım da bu yetkisini üçüncü kişilere devredebilir.

Sistem kullanıcıları elektronik defterleri Tebliğin 12. maddesi kapsamında ETDS’de tutar. Sisteme deftere ilişkin işlenen bilgiler tarih damgası ile bir daha değiştirilemeyecek şekilde sisteme yükler ve kaydeder..

Tebliğin 12. maddesinin son fıkrası ile kayıt sırasında kullanıcı tarafından yapılan maddi hataların düzeltilerek üzerine not düşüleceği hükmü öngörülmüştür.. Ancak bu düzeltmelerin sınırı ve kapsamı ortaya konulmamıştır. Kayıt güvenliğini ciddi oranda tehlikeye sokan bu fıkra ile fiziki defterler üzerinde olmayan düzeltme yetkisi elektronik sistemde Kullanıcıya verilmektedir. Bakanlığın daha sonra çıkaracağı uygulama esasları ile bu hususa kesin ve öngörülebilir bir sınır çizmesi hayati derecede önemlidir.

ETDS’de oluşturulan defterler üzerinde işlem yapma yetkisi şirket yönetim organı, yönetici ortaklar veya üçüncü kişiler arasında belirlenecek bir sistem kullanıcılarına ait olacaktır. Ancak unutulmamalıdır ki elektronik defter sistemine işlenecek olan kayıtların doğruluğundan ve yetkili kişiler tarafından işlenmesinden şirketler sorumludur. Aksi takdirde doğabilecek zarar ve hukuki sorumluluklardan TTK md. 553 uyarınca şirket yöneticileri sorumlu olacaklardır. Bakanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

5.2 Muhasebe Dışı Elektronik Defterlerin İncelenmesi ve İbrazi

Muhasebe Dışı Defter Tebliğinin 5. maddesinin 4. fıkrasına göre Tebliğde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde elektronik olarak tutulan defterler geçerli kanuni defterler olarak kabul edilir. Buna göre, şirketlerin hem fiziki hem elektronik ortamda defter tutmaya devam ettikleri takdirde fiziki defterlerin herhangi bir geçerliliği olmayacaktır. Tebliğin 12.maddesine göre söz konusu defterlerin mahkemeye ibrazı ve incelenmesinde Elektronik Defter Sisteminden indirilen ve doğrulanabilen elektronik defter dosyası esas alınacaktır. Aynı bağlamda mahkemeye ibraz yükümlülüğü de muhasebe dışı elektronik defterler açısından söz konusu olacaktır.

5.3. Muhasebe Dışı Elektronik Defterlerin Muhafazası

Tebliğin 11.maddesine göre, Elektronik Defter Sistemi üzerinde oluşturulan defterler şirketlerin kullanımına hazır halde elektronik defter dosyası formatında Ticaret Bakanlığının bilgi sisteminde muhafaza edilir. Ticaret Bakanlığı elektronik defter dosyalarının güvenli bir şekilde saklanması, gizliliğini, değişmezliğini, erişilebilirliğini ve bütünlüğünü, Kullanıcı denetiminin şifre ve diğer güvenlik mekanizmaları ile elektronik ortamda gerçekleştirilmesini, her işleme ait logların kayıt altına alınmasını sağlamakla yükümlüdür. Bununla birlikte defter tutmakla mükellef olanların elektronik ortamda tutulan defterlere dayanak oluşturan fiziki tutanak ve belgeleri saklamak zorundadırlar.

5.4. Muhasebe Dışı Elektronik Defterlerin Zayi Olması

Muhasebe Dışı Defter Tebliğinden önce Ticaret şirketlerinin defterleri fiziki ortamda tutulmakta ve fiziken tutulan defterler de çeşitli dış etkenlerin olumsuz etkilerine açık bir şekilde saklanmak zorunda idi. TTK md. 82/7 hükmü ile ticari defterlerin zayi olması halleri sayılmış ve

fiziken tutulan defterin ziyai durumunda zayi belgesi alınması ile tacirin sorumluluktan kurtulabilmesi düzenlenmiştir. Mevcut sistemde ise Muhasebe Dışı Defter Tebliğinde bu konuda açık bir hüküm mevcut değildir.

Muhasebe Dışı Defter Tebliğinin 16. maddesi Tebliğde uygulanacak hüküm bulunmayan hallerde Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ hükümlerinin uygulanabileceği hükmü öngörülmüştür. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 23. Maddesi ise Elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği hükümlerinin uygulanacağı hükmü öngörülmüştür. 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 7.1 sayılı maddesi ise Elektronik defterlerin ziyai halini düzenlemektedir.

Yapılan tüm bu atıflar neticesinde eğer bir elektronik defterin Vergi Usul Kanununda belirtilen "Mücbir Sebep" hallerinden birisi sonucu zayi olması halinde 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 7.1 sayılı maddesi uygulanacaktır. Bu madde kapsamında ilk olarak defterlerin muhafaza edildiği e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Bakanlıktan defterlerin ikincil birer kopyalarının temini talep edilmelidir. Defterlerin temin edilememesi ile zayi hali ortaya çıkmış olup bu durum öğrenildikten sonra 30 gün içerisinde ticari işletmenin bulunduğu ticari davalara bakan yetkili mahkemeden zayi belgesinin verilmesi istenecektir. Mahkemeden zayi belgesinin alınmasına müteakip durumun anlatıldığı bir dilekçe ile birlikte Bakanlığa başvurularak defterlerin yeniden oluşturulması ve sisteme yeniden yüklenmesi için yazılı izin alınacaktır. Bu şekilde zayi olması nedeni ile kullanılamayacak olan defter yerine sisteme geçerli bir defter yüklenmiş olacaktır.

Ancak TTK m82(7) hükmünde sayılan haller içerisinde siber saldırı sonucu elektronik defterlerin hasar alması veya zayi olması düzenlenmemiştir. Buna karşılık 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğinin 7.1 maddesinde dahi bu durum açıkça belirtilmemiş ve e Defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi şeklinde genel bir tanım yapmakla yetinilmiştir. Elektronik Defter bakımından fiziki anlamda defterin ziyasından bahsedilemez. Kanaatimizce Ancak Elektronik Defter'in doğası gereği Elektronik Defter'e yönelik üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilen siber saldırı hali ve diğer yazılım kaynaklı ziya halleri de bir zayi nedeni olarak açıkça düzenlenmelidir.

6. Elektronik Defterlerin Tutulmasında İlgili Bakanlık

Her ne kadar Tebliğin 18. maddesi ile bu Tebliğin yürütmesinde Ticaret Bakanlığı ve Hazine ve Maliye bakanlığı yetkilidir denilmişse de muhasebe dışı defterlerde asıl işlemler Ticaret Bakanlığı tarafından yürütülmektedir. Tebliğ kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ise sadece gözetimde bulunmaktadır. Bu nedenle Tebliğ kapsamındaki "Bakanlık" tabirleri de Ticaret Bakanlığı olarak anlaşılmalıdır.

SONUÇ

Öncelikle şirketlerin tebliğ kapsamında işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan ticari defterlerinin elektronik ortamda tutma yükümlülüğüne tabi olup olmadıklarının tespiti yapılmalıdır. Tebliğ 01.07.2025 tarihinde yürürlüğe girecek olup tebliğe tabi şirketlerin tebliğin yürürlük tarihinden itibaren iki (2) ay içerisinde belirtilen süre ve şartlara uygun hazırlıklarını

yapmaları ve gerekli önlemleri almaları gerekmektedir. Bununla birlikte 01.01.2026 tarihi itibariyle kuruluş tescili yapılacak şirketlerin de tebliğ düzenlemelerine uygun olarak planlama ve hazırlıklarını yapmaları önem arz etmektedir.

Tebliğde açıklanmayan hususlarda ilgili mevzuat hükümleri geçerli sayılacak olup yeni düzenleme ile birlikte muhasebeyle ilgili olmayan ticari defterler elektronik ortamda daha düzenli ve güvenilir muhafaza edilecektir.