



T. C.  
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBE VE MUHASEBE  
DENETİMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLERİN 6762 SAYILI TÜRK TİCARET  
KANUNU İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İsa KILIÇ**

**OSMANİYE - 2014**

T.C.  
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBE VE MUHASEBE  
DENETİMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLERİN 6762 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU  
İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL

11YLIS1004

İsa KILIÇ

OSMANİYE - 2014

## TEZ ONAYI

### Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü' ne:

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü İşletme Anabilim Dalı 11YLIS1004 no'lu öğrencisi İsa KILIÇ tarafından Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL danışmanlığında hazırlanan "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe ve Muhasebe Denetimine Getirdiği Yeniliklerin 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi" başlıklı bu çalışma aşağıda imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından oy birliği ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç. Dr. Mehmet CİHANGİR .....

Danışman : Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL .....

Üye : Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR .....

Yukarıdaki jüri kararı Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...../...../..... ve ...../..... Sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mustafa TANÇ

Enstitü Müdürü

*Bu tezde kullanılan özgün bilgiler, şekil, çizelge ve fotoğraflardan kaynak göstermeden alıntı yapmak 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine tabidir.*

**T.C.**  
**OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**YEMİN METNİ**

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe ve Muhasebe Denetimine Getirdiği Yeniliklerin 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Karşılaştırmalı Olarak incelenmesi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. 26/09/2014

İsa KILIÇ

## ÖZET

### 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBE VE MUHASEBE DENETİMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLERİN 6762 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

İsa KILIÇ

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL

Eylül, 2014

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13/01/2011 tarihinde TBMM Genel Kurulunda kabul edilmiş, yürürlüğe girmesine yaklaşık bir hafta kala önemli birçok maddesi değiştirilmiş ve bundan bir süre sonra değiştirilen ve kaldırılan maddeleri ile yürürlüğe girmiştir. Ticari hayatımıza devrim niteliğinde düzenlemeler getiren kanun, muhasebe alanına da birçok yenilik kazandırmıştır. Kazandırdığı yeniliklerin 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile karşılaştırmalı olarak tek bir kaynakta yer almasının faydalı olacağı düşünülerek böyle bir çalışmanın yapılması uygun görülmüştür.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlanmasına etki eden etmenler, kanunla kaldırılan işletme hesabı defteri, önceki ticari defterlere ek olarak getirilen Pay defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri ile teknolojik imkanlarla sağlanabilen elektronik defter tutma ve elektronik ortamda toplantıların yapılması gibi yenilikler bu çalışmada detaylı olarak anlatılmıştır. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer almayan ama yeni düzenleme ile yürürlüğe giren şirketlerin birleşmesi, bölünmesi ve tür değiştirmesine ilişkin getirilen yenilikler de karşılaştırmalı olarak anlatılmıştır.

Ayrıca yeni düzenleme ile; bağımsız denetçilerin kimler olabileceği, denetçilik mesleğinin kazandığı prestij, bağımsız denetimin hangi sermaye şirketlerini kapsadığı, denetim türlerinin neler olduğu, bağımsız denetim ve özel denetim, işlem denetçiliğinin ilk

düzenlemede yer alıp da uygulamaya geçmeden yürürlükten kaldırılması gibi düzenlemeler detaylı olarak araştırılmıştır.

Elektronik ortamda defter tutulmasıyla birlikte ticari defterlerin yıpranması, arşivlenmesi gibi her türlü risk ortadan kalkmış olup, denetim faaliyetlerini kolaylaştırarak kayıtların daha uzun süre ve güvenli bir ortamda saklanmasına imkan tanınmıştır. Elektronik ortamda toplantı yapılabilmesiyle yeni çağımızın en önemli sorunu olan zaman sıkıntısı en aza indirilerek hızlı karar alma ve alınan kararları uygulama imkânı getirilmiştir. Birleşmek isteyen şirketlerin aynı türden olma koşulunun aranmamasıyla beraber eskiye oranla daha çok şirketin birleşmesine imkan tanınmış ve bunun sonucunda daha güçlü sermaye birikimleri sağlanmıştır. Bunlarla beraber bağımsız denetime tabi olan şirketlerin nitelikleri net olarak belirlenmiş, prestij kazanan denetçilik mesleğinin görev alanları genişletilmiş ve yükümlülükleri artırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu,6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ticaret Kanunu, Muhasebe, Denetim.

## **ABSTRACT**

### **INSPECTING THE INNOVATIONS BROUGHT BY LAW NUMBER 6102 ON TURKISH COMMERCIAL TO ACCOUNTING AND AUDITING OF ACCOUNTS COMPARING WITH THE LAW NUMBER 6762 ON TURKISH COMMERCIAL**

**İsa KILIÇ**

**Osmaniye Korkut Ata University, Institute of Social Sciences**

**Department of Business Administration**

**Supervisor : Asist. Prof. Dr. Servet ÖNAL**

**September, 2014**

Law Number 6102 on Turkish Commercial, whose many important sections had been changed a week before it came to force and which was accepted at the general meeting of The Turkish Grand National Assembly on the 13<sup>th</sup> of January, 2011, came to force after a while with its all sections which were changed or abolished. The law which has brought revolutionary regulations to our trade system, has also brought innovations to our accounting system. We thought that it would be useful to keep the results of comparing the innovations brought by the law with the Law Number 6762 on Turkish Commercial in one source.

The factors that affected the preparation of the Law Number 6102, trading account book abolished by the law, stock register book brought as additional to the former trade books, innovations like general meeting book and negotiation book with keeping e- book and holding meetings in electronic areas were explained in detail in this study. The innovations which were not available in the Law Number 6762 on Turkish Commercial like unification, disunion and transformation of the companies were explained comparatively.

Additionally, with the new regulation, the following topics were investigated in detail:

- Who can be independent auditor?
- The prestigious gained by auditing as a job.
- Which companies are included in the independent auditing?
- What are the kinds of auditing?
- Independent auditing and private auditing.
- The abolition of transaction auditing before its coming to force.

Keeping e-books has abolished the risks of filing and wearing of the books. Also, it has made auditing activities easier and has given the chance of keeping the records in a secure environment for a longer time. Holding meetings in electronically areas minimized problems caused by time and made it possible to make decisions faster and implement them. Abolishing the criteria of being the same kind of companies while unification, made unification easier and more companies unified to be stronger. Additionally, the features of the companies under the auditing of independent auditors have become clear; the working field of the job of auditing, gained prestigious, has widened and its responsibilities have risen.

**Key Words:** Law Number 6762 on Turkish Commercial, Law Number 6102 on Turkish Commercial, Commercial Code, Accounting, Auditing.



## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
KISALTMALAR.....	xii
TABLolar VE ŞEKİLLER.....	xiii
GİRİŞ.....	1

### I. BÖLÜM

#### GENEL KAVRAMLAR

1.1. HUKUKUN TANIMI.....	4
1.1.1. Ticaret Hukuku.....	5
1.1.2. Kanunun Tanımı.....	5
1.1.3. Ticaret Kanunu.....	6
1.1.4. Eski Türk Ticaret Kanunu.....	6
1.1.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu.....	7
1.2. MUHASEBENİN TANIMI.....	8
1.2.1. Muhasebenin Fonksiyonları.....	9
1.2.2. Muhasebenin Türleri.....	10
1.3. DENETİMİN TANIMI.....	11
1.3.1. Denetimin Türleri.....	12
1.3.2. Muhasebe Denetimi.....	12
1.3.3. Dünya’da Muhasebe Denetimi.....	13
1.3.4. Türkiye’de Muhasebe Denetimi.....	13

### II. BÖLÜM

#### YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBEYE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

2.1. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN DEFTERLERE, DEFTER VE BELGELERİN SAKLANMASINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER.....	15
2.1.1. Defter Tutmanın Amacı.....	15
2.1.1.1. Eski Türk Ticaret Kanunu’na Göre Defter Tutmanın Amacı.....	15
2.1.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Defter Tutmanın Amacı.....	15
2.1.2. Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemeler ve Defter Tutmakla Mükellef Olanlar.....	16
2.1.2.1. Tutulması Gereken Defterler.....	19
2.1.2.2. Eski Türk Ticaret Kanunu’na Göre Tutulması Gereken Defterler.....	20
2.1.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Tutulması Gereken Defterler.....	24
2.1.3. Defterlerin Tutuluş Şekli.....	28
2.1.3.1. Defterlerin Tutulacağı Yer.....	28
2.1.3.2. Defterlerin Tutulacağı Dil.....	30
2.1.3.3. Defterlerde Yapılan Hataların Düzeltilmesi.....	31
2.1.4. Defterlerin Tasdiki.....	31
2.1.4.1. Açılış Tasdiki.....	32
2.1.4.1.1. Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Açılış Tasdiki.....	33

2.1.4.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Açılış Tasdiki .....	33
2.1.4.2. Kapanış Tasdiki .....	34
2.1.4.2.1. Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Kapanış Tasdiki .....	34
2.1.4.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Kapanış Tasdiki .....	34
2.1.4.2.4. Defterlerin Tasdik İşlemlerinin Yapılmasının Sonuçları .....	35
2.1.5. Defterlerin Saklanması ve İbrazı .....	36
2.1.5.1. Defterlerin Saklanması .....	36
2.1.5.2. Defterlerin İbrazı .....	37
2.1.5.3. Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Defterlerin Saklanması ve İbrazı .....	38
2.1.5.4. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Defterlerin Saklanması ve İbraz .....	38
2.1.6. Ticari Defterlerin İspat Kuvveti .....	39
2.2. FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE GETİRİLEN YENİLİKLER .....	43
2.2.1. Açılış Bilançosu ve Yıl Sonu Finansal Tablolarına İlişkin Düzenlemeler .....	43
2.2.2. Değerleme İlkeleri ve Özellik Arz Eden Bazı Düzenlemeler .....	48
2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi .....	50
2.3. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE ŞİRKETLERİN BİRLEŞME, BÖLÜNME VE TÜR	
DEĞİŞTİRMESİNE GETİRİLEN YENİLİKLER .....	51
2.3.1. Birleşme .....	51
2.3.1.1. Birleşmenin Tanımı ve Nedenleri .....	52
2.3.1.2. Eski Ticaret Kanununa Göre Birleşmenin Tanımı, Koşulları ve Sonuçları .....	53
2.3.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Birleşmenin Tanımı, Koşulları ve Sonuçları..	55
2.3.1.4. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Sermaye Şirketlerinin Kolaylaştırılmış Birleşme	
Süreci .....	62
2.3.2. Bölünme .....	63
2.3.2.1. Bölünmenin Tanımı ve Nedenleri .....	63
2.3.2.2. Bölünmeye İlişkin Yasal Düzenlemeler .....	64
2.3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bölünme Süreci .....	69
2.3.3. Tür Değişikliği .....	75
2.3.3.1. Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Tür Değişikliği .....	76
2.3.3.2. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Tür Değişikliği ve Geçerli Tür Değişiklikleri...	76
2.3.3.3. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Tür Değişikliği Süreci .....	78
2.3.4. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Birleşme, Bölünme ve Tür Değişikliğinde Pay	
Sahibini Koruyucu Ortak Hükümler ve Denetimin Rolü .....	81

### III. BÖLÜM

#### YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBE DENETİMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

3.1. DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....	83
3.1.1. Denetimin Tanımı .....	84
3.1.2. Denetimin Türleri .....	85
3.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri .....	85
3.1.2.1.1. Muhasebe Denetimi .....	85
3.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi .....	86
3.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi .....	87
3.2. DENETÇİ VE DENETÇİ TÜRLERİ .....	87
3.2.1. Denetçinin Tanımı .....	87
3.2.2. Denetçinin Türleri .....	88
3.2.2.1. Bağımsız Denetçiler .....	88
3.2.2.2. İç Denetçiler .....	88
3.2.2.3. Kamu Denetçileri .....	89
3.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI VE ULUSLARARASI	
DENETİM STANDARTLARI .....	89

3.4. ESKİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER .....	91
3.4.1. Kolektif Şirketlerde Denetim.....	91
3.4.2. Komandit Şirketlerde Denetim .....	92
3.4.3. Anonim Şirketlerde Denetim .....	92
3.5. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER .....	96
3.5.1. Bağımsız Denetim İle İlgili Düzenlemeler .....	97
3.5.1.1. Denetimin Konusu ve Kapsamı.....	98
3.5.1.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler .....	101
3.5.1.3. Denetçinin Raporu.....	110
3.5.1.4. Denetçinin Görüşü.....	112
3.5.2.Özel Denetim İle İlgili Düzenlemeler.....	115
3.5.2.1. Şirketler Topluluğu İşlemlerinde Özel Denetçilik .....	116
3.5.2.2. Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi.....	116
3.5.2.3. Pay Sahibinin Kişisel Hakları İçin Özel Denetçi Denetimi.....	116
3.5.2.4.Özel Denetim Görevinin Yapılması .....	117
3.5.2.5. Özel Denetim Raporu .....	117
3.5.3.İşlem Temelinde Denetime İlişkin Düzenlemeler .....	118
<b>SONUÇ.....</b>	<b>120</b>

## KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
BDDK	Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
ETTK	Eski Türk Ticaret Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KGMSK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MTTK	Mevcut Türk Ticaret Kanunu
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu

## **TABLÖLAR ve ŞEKİLLER**

Tablo 1. ETTK ve YTTK'da Ticari Defterlere İlişkin DŐzenlemeler .....	17
Tablo 2. Yeni TŐrk Ticaret Kanununa GÖre Defterlerin Açılış ve Kapanış Onay Durumu ...	36
Tablo 3. 6102 Sayılı TŐrk Ticaret Kanunu ve 6762 Sayılı TŐrk Ticaret Kanunlarına GÖre Tutulması Gereken Defterler .....	41
Tablo 4. 6102 Sayılı TŐrk Ticaret Kanununun 6762 Sayılı TŐrk Ticaret Kanundaki Ticari Defterler Getirdiği Yenilikler.....	42
Tablo 5. Yeni TŐrk Ticaret Kanununa GÖre BŐlŐnme SŐreci .....	66
Tablo 6. 6102 Sayılı TŐrk Ticaret Kanununun 6762 Sayılı TŐrk Ticaret Kanundaki Ticari Defterler Getirdiği Yenilikler.....	82
Şekil 1. Yeni TTK'yı İhtiyaç Haline Getiren SŐre .....	8
Şekil 2. YÖnetim Muhasebesinin Finansal ve Maliyet Muhasebesiyle İlişkisi.....	11

## **GİRİŞ**

Cumhuriyetimizin ilk yıllarında o dönemin koşullarından dolayı alelacele 1926 yılında hazırlanan ilk Türk Ticaret Kanunumuzun derleme bir kanun olması, çeviri hatalarının olması 1956 yılında değiştirilmesine sebep olmuştur. 1 Ocak 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunumuz, o dönem koşullarında dünyadaki sayılı kanunlar arasında yerini almış ve ara ara yeni düzenlemelerle desteklenerek ülke ekonomisini günümüze kadar getirmiştir. Yürürlükte kaldığı yarım asırdan fazla süre içerisinde hem ülkemizde hem de dünyada çok önemli gelişmeler yaşanmış, dünyada ve belirli bölgelerde yeni ekonomik birlikler oluşmuş ve bu değişimler kalıcı bir dizi ekonomik sonuçlar doğurmaya başlamıştır.

Söz konusu eski ticaret kanununun bazı maddeleri ara ara değiştirilse de artık bu kanun çağın gereklerine, sürekli değişen ve gelişen ekonomik hayata, yeni teknolojilere ayak uyduramaz hale gelmiş, değiştirilmesi kaçınılmaz olmuştur. Meslek odaları ve sivil toplum kuruluşları bu ihtiyaçları çok önceden görmüş ve kanun koyuculara yeni bir ticaret kanununun gerek olduğunu her platformda ilgililere iletmişlerdi. Yeni ticaret kanunun hazırlanmaya başlayıp genel kurulda kabul edilmesi yaklaşık olarak on bir yıl sürmüştür ki bu çok uzun bir süredir. Çok geç hazırlanmış olsa da yukarıda da belirttiğimiz problemlerin çoğunu kapsayan ve çözümleyen bir ticaret kanunu 2011 Yılı Ocak ayında TBMM Genel Kurulunda kabul edilmiştir.

Ülke ekonomimizin gelişmesinde önemli etkenlerden olan ticaret kanunumuzun değiştirilmesiyle; ulusal şirketlerimiz dünya ticaretinde yer edinmiş, serbest pazar ve rekabet ekonomisi yaygınlık kazanmış ve yeni dünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanunu yürürlüğe girmesiyle ekonomik hayatımız devler ligine yükselmiştir. Ülkemizin AB'ye uyum süreciyle de finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ticari hayatı kolaylaştırıcı düzenlemeler de yeni ticaret kanunumuzda yerini almıştır. Avrupa Birliğine uyum süreci dışında da uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının

bir parçası olmak için özellikle finansal raporlama yönetiminde şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından yeni ticaret kanunumuzun bu süreçte çok önemli bir rol üstlendiği kesindir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu işletmede tutulması gereken defterlerde çok önemli değişikliklere yer vermiş olup elektronik ortamda da kayıt tutulması gibi birçok yenilik getirmiştir. Elektronik ortamda tutulan kayıtlar ile denetim kolaylaşacak, yapılan toplantılar ile zaman kayıpları minimum seviyeye inecek, dosyalama arşivleme sistemleri ile daha düzenli ve uzun soluklu bir şekilde belgeler saklanabilecektir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile İşletme Hesabı esasına göre defter tutma usulüne son verilerek sadece bilanço usulü esasına göre kayıt tutulmasına müsaade edilmiştir. Bu düzenleme ile birinci ve ikinci sınıf tacir ayrımı ortadan kaldırılarak herkes birinci sınıf tacir olarak kabul edilmiştir.

Şirketlerde de birçok düzenlemeye giden yeni ticaret kanunumuz şirketlerin birleşmesi konusunda birleşebilecek şirketlerin aynı türden olması zorunluluğunu kaldırıp her türlü şirketin birbirleriyle birleşebilmesine imkan tanımıştır. Bu düzenleme ile daha çok şirketin birbirleriyle birleşmesi ve bununla da daha güçlü sermaye yapıları sağlanıp ülke ekonomimize katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Şirketlerin bölünme konusu, eski ticaret kanunumuzda düzenlenmediği için, şirketler kurumlar vergisi kanunundaki yasal düzenlemeye göre bölünme işlemlerini yürütüyorlardı. Yeni ticaret kanunumuzda KVK'daki düzenlemeye paralel bir düzenlemeyle şirketlerin bölünmesi ile ilgili yasal düzenlemeyi yapmıştır. Şirketlerde; bağımsız denetimi kimlerin yapacağına, kimlerin bağımsız denetçi olabileceğine, hangi tür denetimler yapılacağı gibi denetimle ilgili birçok düzenlemeye de yeni ticaret kanunumuz yer vermiştir.

Hazırlanan ve tamamıyla yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunumuz; ülke ekonomimize ve tacirlerimize önemli katkılar sağlayacağı, ülkemizi uluslararası ekonomide ve Avrupa pazarında hak ettiği konuma yükselteceği ve AB uyum sürecinde de ekonomi ile ilgili temel kanunlardan birisi olması hasebiyle ihtiyaç duyulan tüm düzenlemeleri içerdiği düşünülmektedir. Eski Türk Ticaret kanunu ile Yeni Türk Ticaret Kanununun karşılaştırmalı olarak ele alındığı bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümü olan genel kavramlar bölümünde çalışmamızın içerisinde sıkça tekrar edilen temel kavramlar hatırlatılmaya çalışılmış olup eski ve yeni ticaret kanunlarımızın değiştirilmesine etki eden etmenler anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde ise, şirketlerde tutulan ticari defterler ile şirketlere getirilen düzenlemelere ilişkin düzenlemeler ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmamızın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, denetim, denetim türleri ve denetime getirilen yenilikler ayrıntılı olarak anlatılmaya çalışılmıştır.



# I. BÖLÜM

## GENEL KAVRAMLAR

### 1.1. HUKUKUN TANIMI

Hukuk kelimesi Arapça kökenli olup “Hak” kelimesinin çoğulu olan haklar anlamına gelmektedir. Hukuk insan davranışlarının bir ürünü olduğundan ve insan davranışlarının devirden devire değişip geliştiğinden hukuk kelimesinin net olarak bir tanımı yapılamamıştır. Hukukçular, hala hukukun tanımını aramaktadırlar (www.wikipedia.org) (Erişim Tarihi: 21.10.2013) diyerek bu konuya dikkat çekilmiştir. Genel olarak hukuk, toplum hayatını düzenleyen kuralların bir bölümüne denilir.

Hukuk ;

Toplum hayatını adalet düşüncesine uygun olarak düzenleyen ve gerektiğinde devlet otoritesiyle hükmüne uyulması sağlanan kurallar bütünüdür (Tiftik, 2005:15).

Hukuk kavramı, toplum halinde yaşayan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve devlet tarafından konulan yaptırımlarla(müeyyidelerle) güvence altına alınmış yazılı kurallar anlamına gelir (Pehlivan, 2013:21).

Hukukun unsurları şunlardır (Bozkurt, 2004:17).

- Kurallar bütünüdür
- Toplumsal hayatı düzenler
- Üstün iktidarca konulur
- Devlet müeyyidesi ile desteklenmiştir

Bu tanımların ortak yönleri de hukukun belirli bir iktidar tarafından konulması gerektiği, insan hayatını düzenleyen kurallar bütününden oluştuğu ve en önemlisi de maddi yaptırımları olan kurallar bütününe denilmesidir. Hukukun en yaygın ayrımı, kamu ve özel hukuk olmak üzere ikili ayrımı söz konusudur. Bir hukuk ilişkisinin kamu hukukunun mu yoksa özel hukukun mu alanına girdiğinin birçok açıdan tespiti mümkündür. Mesela; menfaat ölçüsü ayrımına göre bir hukuk ilişkisinde kamu menfaati söz konusu ise kamu hukukundan, bireylerin menfaati çıkarları söz konusu ise de özel hukuktan söz edilir.

Toplum içerisindeki özel kişi ve kuruluşların birbirleriyle eşit haklara sahip ve eşit yükümlülükler altında bulunan varlıklar olarak kurdukları ve sürdürdükleri “eşitler arası ilişkileri” düzenleyen hukuk alanına özel hukuk denir. Özel hukuku üç alt bölümde incelemek mümkündür. Bunlar; medeni hukuk, ticaret hukuku ve devletler hususi(özel) hukukudur (Tiftik, 2005:17).

### **1.1.1. Ticaret Hukuku**

Bir toplum içerisinde yaşayan özel ve tüzel kişilerin birbirleriyle eşit haklara sahip olduğu, birinin diğerine üstünlüğünün olmadığı, eşitler arası uygulamaların olduğu hukuk alanına özel hukuk denilmektedir. Özel hukukun bir alt bölümü olan ticaret hukuku; Özel ve tüzel kişiler arasındaki ticari ilişkiler ticaret hukuku çerçevesinde yürütülmektedir. Ticari ilişkilerin çok çeşitli olması ve özelliklerinin bir hayli fazla olması bu alanda bir hukuk dalının oluşmasında etkili olmuştur.

Ticaret hukuku her ne kadar özel hukuk içerisinde bir alt bölüm olsa da özel hukukun ana kaynağı sayılabilecek olan medeni hukukun ayrılmaz bir parçasıdır. Bu durum hem eski Türk ticaret kanunumuzun hem de yeni Türk ticaret kanunumuzun birinci maddesinde belirtilmektedir. Yeni Türk ticaret kanunumuzun birinci maddesi “Türk Ticaret Kanunu, 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medenî Kanununun ayrılmaz bir parçasıdır. Bu Kanundaki hükümlerle, bir ticari işletmeyi ilgilendiren işlem ve fiillere ilişkin diğer kanunlarda yazılı özel hükümler, ticari hükümlerdir.” şeklindedir.

Ticaret hukuku, ticari faaliyetlerden doğan ilişkileri düzenlemek üzere özel surette konulmuş hukuk kurallarının bütünüdür (Bozkurt, 2005:139).

### **1.1.2. Kanunun Tanımı**

Kanun, anayasanın yetki verdiği organ tarafından yazılı bir şekilde hazırlanan ve bu isim altında tespit edilmiş genel, sürekli ve soyut hukuk kurallarına denir.

Anayasamız ülkemizde kanun çıkarmaya yetkili organ olarak Türkiye Büyük Millet Meclisini yetkili kılmıştır. Kanunların taşınması gereken bazı özellikleri vardır. Bunlar;

- Kanunlar yazılı olmak zorundadır.
- Kanunlar genel olmak zorundadır.
- Kanunlar sürekli olmak zorundadır.

### **1.1.3. Ticaret Kanunu**

Medeni kanunumuzun ayrılmaz bir parçası olan ticaret kanunu ticari işletme, ticaret şirketleri, kıymetli evrak, taşıma işleri, deniz ticareti ve sigorta hukuku olmak üzere 6 kitap ve 1535 maddeden oluşmaktadır. Ticari iş ve işlemlerle ilgili her türlü düzenlemeye bu kanunda yer verilmiştir.

### **1.1.4. Eski Türk Ticaret Kanunu**

Osmanlı imparatorluğunda 19. yüzyıla kadar olan dönemde hukuk sistemi Kur'an ve Sünnete dayanmakta, şer'i esaslara göre kararlar verilmekteydi. O dönemlerde ticari işlemler için ayrıca özel bir düzenleme bulunmamaktaydı. 1850 yılında ilk ticaret kanunumuz olan Kanunname-i Ticaret kabul edilmiş ve Cumhuriyetimizin ilk yıllarına kadar yürürlükte kalmıştır. 1923 yılında Cumhuriyetin ilanı ile birlikte tüm hukuk alanlarında olduğu gibi ticaret hukukumuzda da değişiklik olmuş ve 26 Mayıs 1926 tarihinde TBMM'de yeni bir ticaret kanunu kabul edilmiştir.

Cumhuriyet tarihimizin ilk ticaret kanunu, çeşitli ülkelerin ticaret kanunlarından faydalanılarak hazırlandığından bir "Derleme Kanun" nitelik taşımaktaydı. Kanunda kullanılan dilin ağır olması, tercüme hatalarının çok sık olması, o dönemdeki Borçlar kanunumuz ile tam olarak uyuşmaması gibi birçok sebep 1956 yılında yeni bir ticaret kanunu hazırlanması ihtiyacını doğurmuştur.

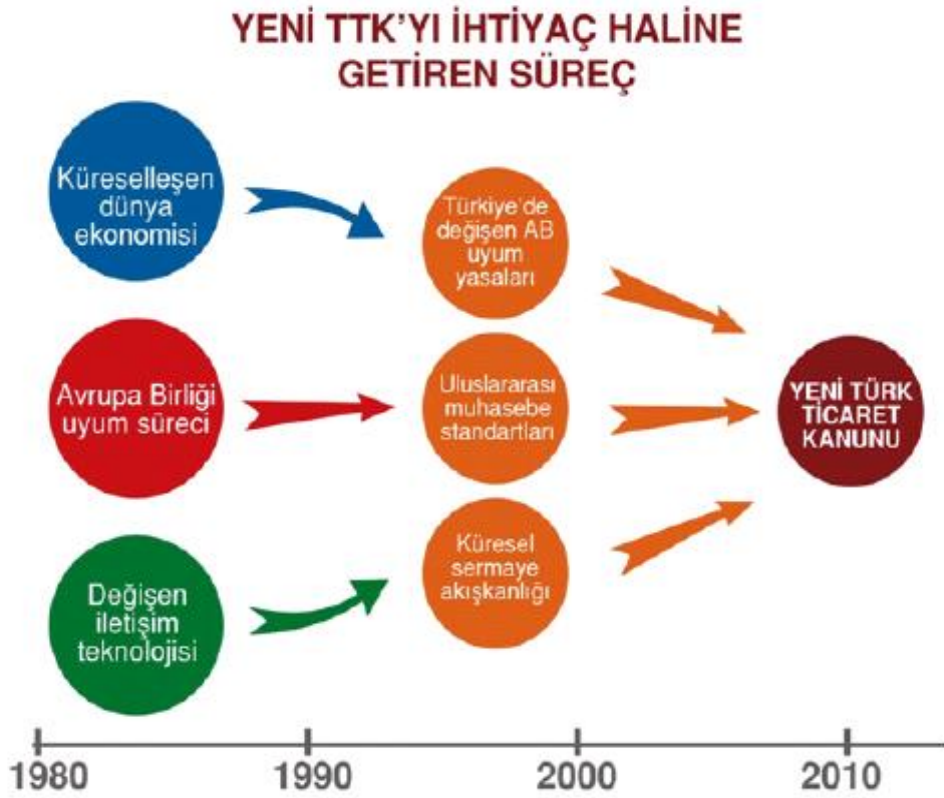
1956 yılında TBMM'de kabul edilen ve 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren ticaret kanunu ülkemizde 55 yıl boyunca uygulanmış ticari yaşamın günümüze kadar çağdaş bir düzen içinde gelişmesini sağlamıştır. Ancak bu süre içerisinde hem Türkiye de hem de dünyada çok önemli gelişmeler yaşanmış, kalıcı sonuçlar doğuran bir dizi ekonomik olayların yaşandığı dönemler başlamıştır. Bazı değişimler gösteren eski ticaret kanunu, dünyadaki değişen ekonomik şartlara uyarlanmaya çalışılsa da bu ihtiyaç tamamen giderilememiştir. Eski ticaret kanununun çağın gereklerine, sürekli değişen ve gelişen ekonomik hayata dayanamaz hale gelmesi, çağın gereklerine ayak uydurmakta zorlanması ve Türk ticaretini daha ileriye taşıyamayacak bir hale gelmesi gibi birçok etmen eski ticaret kanununun değiştirilmesini etkilemiştir. Eski Türk Ticaret Kanunununun değişmesine etki eden bazı etmenleri şöyle sıralayabiliriz;

- Eski Türk ticaret kanunu ekonomideki birçok ihtiyacı karşılamada yetersiz kalmıştır.
- Ulusal şirketlerimiz uluslararası piyasada rahat hareket edemez hale gelmiştir. Ülkemizin Avrupa birliğine uyum sürecinde uluslararası ticareti geliştirici ve kolaylaştırıcı hükümlere ihtiyaç duyulmaktaydı.
- Küreleşmenin de etkisiyle ülkemizin biran önce uluslararası ekonominin tüm gereklerine cevap verebilecek yeni bir ticaret kanununa ihtiyacı bulunmaktaydı.
- Şirketlerde şeffaflığı sağlamak amacıyla, kamuyu, tarafları ve 3. kişileri aydınlatma ve bilgilendirme yükümlülüğü doğmuştur.

### **1.1.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu**

1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler neticesinde, mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletme ve şirketler uluslararası arenada daha rahat hareket etmeye başlamış ve bu durum daha pratik ve yeni dünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanununu gerektirmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak; Türkiye'nin Avrupa Birliği uyum süreci nedeniyle başta temel kanunlarını değiştirmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluk arz etmiştir. Öte yandan Türkiye'nin AB uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlama yönetiminde şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş konseptleri içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması gerekmiştir (www.ey.com) (Erişim Tarihi: 09.12.2013).

Bu doğrultuda çok uzun uğraşlarla hazırlanan ve birçok engellere takılan Türk ticaret hayatını ve ticaret şirketlerini yeni bir anlayış ile düzenleyen 6102 sayılı Türk ticaret kanunu, 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM genel kurulunda kabul edilmiş, 14 Şubat 2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanmış ve genel olarak da 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.



**Şekil 1. Yeni TTK'yu İhtiyaç Haline Getiren Süreç**

**Kaynak:** <http://www.turmob.org.tr/DBContent.aspx?param=TnJaKpIU8PvK6agkUgW4UCAN/ECdo0Uck7OKnf1805EEMOWTkdUvssJoD67u+342+0L0rqXaTNPm5Lk8hpmiekN69x0m7mL> (Erişim Tarihi: 25.03.2014).

## 1.2. MUHASEBENİN TANIMI

Muhasebe sistemi, muhasebe bilgilerinin geliştirilmesi ve bu bilgilerin karar vericilere iletilmesi amaçlarına yönelik olarak, işletme organizasyonu tarafından kullanılan personel, yönerge, araç ve kayıtlardan oluşur. Bu sistem işletme hakkında işletme içi (yöneticiler ve çalışanlar) ve işletme dışı (sahipler, borç verenler, kamuoyu, devlet ve sendikalar gibi) menfaat gruplarına bilgi sağlayan bir sistemdir (Abdioğlu, 2012:2-3).

Muhasebe; İşletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere (ticari işlemler) ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması,

elde edilen sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu bilgilerin analiz edip yorumlanmasıdır (Küçüksavaş, 2005:5).

Bir işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişimlere neden olan ve mali nitelik taşıyan ekonomik olayları, öncelikle ortak bir ölçü birimi olan para cinsinden ifade eden, para cinsinden ifade ettiği bu bilgileri kaydeden, sınıflayan, özetleyen, raporlayan ve bu raporları yorumlayarak işletme içindeki ilgi grupları olan yöneticiler ve ortaklar ile işletme dışında kalan kredi kuruluşları, devlet ve tüm kamuoyuna yönelik, anlamlı ve sistemli mali nitelikten bilgiler üreten bilim dalına “Muhasebe” denir (Özulucan, 2009:3).

### **1.2.1. Muhasebenin Fonksiyonları**

Yukarıda muhasebenin tanımı farklı şekillerde yapılmıştır. Görüldüğü gibi iki tanımın da ortak özellikleri; kaydetme, sınıflandırma, raporlama(Özetleme) ve yorumlamadır. Bu dört özellik muhasebenin temel fonksiyonlarıdır. Muhasebenin tanımı yapılmak istendiğinde, tanım ne kadar uzatılıp veya kısaltılmak istense de bu dört temel özellik o tanım içerisinde yer almalıdır.

Kaydetme; Mali İşlemlerin ispat edici belgelere dayalı olarak muhasebede kullanılan defterlere kayıt edilmesidir. Kaydetme muhasebenin en önemli ve ilk fonksiyonudur. Zira kayıtlar doğru ve düzgün tutulmadan diğer fonksiyonların bir anlamı kalmaz (Yalçın, 2012:3).

Sınıflandırma; Yevmiye defterine kaydedilen bilgiler belirli zaman aralıklarıyla derlenerek niteliklerine göre gruplara ayrılır. Böylece farklı nitelikteki işlemler farklı hesap sınıflarına ayrılarak incelenebilir (Yalçın, 2012:3).

Raporlama; Sınıflandırılmış bilgilerden verimli bir şekilde yararlanabilmek için, bu bilgi gruplarının anlaşılabilir ve yararlanılabilir bir şekilde, anlamlı kısaltılması ve muhasebe rapor ve tablolarının hazırlanmasını ifade eder (Özulucan, 2009:6).

Yorumlama; Bilgilerin anlamları ve sonuçları arasında analiz ve yorum yapılarak, bilgilerin ne anlama geldiğinin saptanması ve yapılan yoruma göre gerekli kararların alınmasıdır (Özulucan, 2009:6).

### **1.2.2. Muhasebenin Türleri**

Muhasebeyi genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi başlıkları altında üçe ayırabiliriz (Yılmaz, 2012:3).

Muhasebenin işletmeler arası veya işletmelerle diğer kişiler arasındaki karşılıklı ilişkiler sonucunda ortaya çıkan işlemleri kaydeden kısmına “Finansal Muhasebe”(Genel Muhasebe) denir (Küçüksavaş, 2005:11).

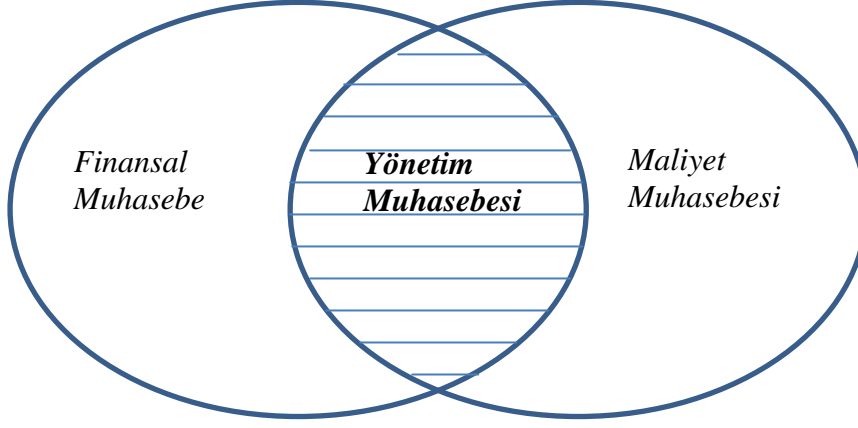
Genel muhasebe kendi içerisinde şirketler muhasebesi, bankalar muhasebesi, konaklama muhasebesi, inşaat muhasebesi, kooperatif muhasebesi vb. gibi birçok faaliyet konularına ayrılabilir. Bunlardan bazılarını açıklayalım;

Şirketler Muhasebesi, şirket şeklinde örgütlenmiş bulunan işletmelerde, işletmenin kuruluş işlemleri, sözleşme üzerinde yapılan değişiklikler, faaliyet sonuçlarının(kar veya zarar) dağıtımını, işletmenin faaliyetine son verilmesi, hukuki yapısının değişmesi vb. gibi olaylara ilişkin muhasebe kayıtları ayrı bir önem taşımaktadır. İşte şirketlere özgü bu gibi olayların izlenmesi ve kayda alınması şirketler muhasebesi derslerinin konularını oluşturmaktadır (Otlu, 2012:25).

Maliyet muhasebesi, üretim faktörlerinin mal ve hizmetler şekline dönüşmesi için yapılan bütün faaliyetleri takip ve bu faaliyetler için katılan fedakarlıkların para ile ölçülen değerlerini elde edilen ürünler üzerinde maliyet birikimleri halinde tesbit ve hesap etme tekniğidir (Atamanalp ve Diğerleri, 2001:51).

Muhasebe verilerinin yönetime yardımcı olacak şekilde toplanması ve analiz edilmesi ile ilgili sorunlar “Yönetim Muhasebesi” diye ayrı bir muhasebe dalının gelişmesine neden olmuştur. Yönetim muhasebesi bu işlevini yerine getirirken, kendisi için gerekli olan bilgilerin en önemli kısmını maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe bölümünden sağlar (Küçüksavaş, 2005:12).

Muhasebenin türleri olan genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi birbiriyle çok yakın bir ilişki içerisinde. Yönetim muhasebesi, genel muhasebe ile maliyet muhasebesinden elde ettiği bilgileri yöneticilerine sunarak onların işletme ile ilgili alacakları kararlarda yardımcı olur. Söz konusu muhasebe türleri arasındaki bu yakın ilişki aşağıdaki şema ile gösterilebilir.



**Şekil 2. Yönetim Muhasebesinin Finansal ve Maliyet Muhasebesiyle İlişkisi**

**Kaynak:** (Küçüksavaş, 2005:12).

### **1.3. DENETİMİN TANIMI**

Denetim birçok alanda ve çok farklı anlamlarda kullanılabilir. Bir hastane çalışanları için kendi kurumunun yetkili denetim organlarınınca denetlenmesini, bir banka çalışanı için ise kendi bankasının genel müdürlükten gelen yetkili bir denetçiyi ifade etmektedir. Ancak bizim burada vereceğimiz denetimin tanımı ise muhasebe alanındaki denetimin tanımı olacak ve bu tanım üzerinden hareket edilecektir.

Genel anlamda, denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2008:3).

Ticari faaliyetler ile ilgili olayların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.



Denetimin tanımından bu işin unsurlarını çıkarmak mümkündür. Buna göre denetimin unsurları;

- Denetim bir süreçtir
- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaları araştırır
- Denetim çalışmaları önceden saptanmış ölçütlere göre yapılır
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme işidir
- Söz konusu çalışma sonuçları ilgi duyanlara bildirilir

### **1.3.1. Denetimin Türleri**

Denetim amaçlarına göre, denetimi yapan kişilerin niteliğine veya statülerine göre ayrılabilir. Amaçlarına göre denetim türleri de kendi içerisinde üç'e ayrılmaktadır. Bunlar;

- Faaliyet Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Muhasebe Denetimi'dir.

Faaliyet Denetimi, işletmelerin gelişme, büyüme ve kar edebilmek gibi genel durumlarını, önceden belirlenmiş olan işletme hedeflerine ulaşılabilirliği, işletmenin başarı durumunu gözlemleyebilmek ve varsa olumsuz durumların tespitini yapabilmek için uygulanan denetim biçimine denir.

Uygunluk Denetimi; işletmede, işletmenin dış çevresi tarafından konulan yasal mevzuata veya işletme yöneticileri tarafından verilen emir ve talimatnamelere uygun olarak hareket edilip edilmediğinin denetlenmesine denir.

### **1.3.2. Muhasebe Denetimi**

Muhasebe denetimi, bir işletmenin mali tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla,

bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (Kaval, 2008:10).

Muhasebe denetimi bağımsız bir dış denetçinin işletmenin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağlamak üzere görüş oluşturmak için sistematik olarak kanıt toplayarak incelemesi ve sonuçları bir raporla iletmesi süreci olarak tanımlanabilir.

Muhasebe denetiminin en önemli amacı finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak ve ilgili taraflara nesnel bilgiler sunmaktır. Muhasebe denetiminde finansal tablolar değerlendirildiği için bu denetim türüne bazı kaynaklarda “finansal tablolar denetimi” de denilmektedir.

### **1.3.3. Dünya’da Muhasebe Denetimi**

Denetçi kelimesi ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır. Muhasebe denetçileri ile ilgili ilk birlikte 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. 19. Yüzyılın başlarından itibaren muhasebe denetçiliği büyük bir önem kazanmış ve 20. Yüzyılın başında İngiltere’de çıkarılan bir kanun ile de şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. William Deloitte tarafından 19. Yüzyılın ortalarında kurulan ve hala da faaliyetlerini sürdüren Deloitte&Touch firmasını Londra’da kurmuştur. Amerika Birleşik Devletlerinde ise muhasebe denetimi/denetçiliği mesleğinin kanuni bir boyut kazanması 1896 yılında Londra’da olmuştur. Ancak Amerika’da da günümüz koşullarındaki bağımsız denetim/denetçi statüsü 1930’larda yapılabilmıştır.

### **1.3.4. Türkiye’de Muhasebe Denetimi**

Osmanlı döneminde muhasebe düzeni açısından muhasebe denetimi denildiğinde mali(kamu) denetimi anlaşılmış olup bu da devletin gelirlerinin ve giderlerinin takip edilmesi amacıyla yapılmıştır. O dönemlerde Duyunu Umumiye İdaresinin de muhasebeci ve muhasebe alanında hoca yetiştirilmesine de ciddi katkıları olmuştur.

Türkiye’de muhasebe denetçiliği mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Daha sonraki süreçte bir yandan yasalaşma, bir yandan da mesleki örgütlenme çalışmaları sürdürülmüştür.

1929 yılındaki ekonomik buhran sonrası tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de muhasebeci ihtiyacını ön plana çıkarmıştır. Ülkemizde muhasebe denetimindeki ilk girişimler 1970’li yıllarda dışarıdan alınan kredilerden yararlanmak isteyen Türk firmaları muhasebe denetimi mecburiyeti ile karşılaşmışlardır. Bu mesleğin Türkiye’de işlerlik kazanması ile ilgili ilk kurallar 1987 yılında getirilen düzenlemeler sonucunda bağımsız denetim şirketleri kurulmuştur.

## II. BÖLÜM

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBEYE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

#### 2.1. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN DEFTERLERE, DEFTER VE BELGELERİN SAKLANMASINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Yeni Türk Ticaret Kanunumuz ticari defterlere ve yine bu defter ve belgelerin saklanmasına birçok yenilik getirmiştir. Bunlar defter tutmanın amacı, tacirlerin durumuna göre(Gerçek/Tüzel Kişi Tacirler) tutulması gereken defterler, bazı defterlerin açılış ve kapanış tasdikleri tarihlerinde yapılan değişiklikler, bazı kayıtların elektronik ortamda tutulması ve muhafaza edilmesi gibi yeniliklerdir.

##### 2.1.1. Defter Tutmanın Amacı

Defter tutmanın amacı eski ve yeni ticaret kanunları açısından karşılaştırmalı olarak anlatılacaktır.

##### 2.1.1.1. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defter Tutmanın Amacı

Eski Türk Ticaret Kanununda tacirin defter tutmasının amacı söz konusu kanunun 66.maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre defter tutmanın amacı, her tacirin ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç alacak ilişkilerini ve her iş yılı içerisinde elde edilen sonuçları tespit etmektir.

Tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgraf namelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir.

##### 2.1.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defter Tutmanın Amacı

Yeni Türk Ticaret Kanununa göre de her tacir yükümlü olduğu ticari defterleri tutmak zorundadır. Yeni Türk Ticaret Kanununun 64. maddesine göre; 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. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

Ticari defterlerin tutulması tacirler için bir zorunluluk olmasının yanında onlara bir takım kolaylıklarda sağlamaktadır. Zira tacirler, ticari defter tutarak ticari işletmelerinin iktisadi ve mali durumunu borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri daha kolay ve sağlıklı bir şekilde tespit etme imkanını elde etmektedirler (Çiyiltepe, 2012:125).

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 yükümlüdür.

YTTK'nın bu maddesi de her tacirin defter tutmasının amacını belirtilmiştir. Ancak eski ticaret kanununun 66. maddesi ile yeni ticaret kanununun 64. maddesi karşılaştırıldığında aralarında ki farklardan birisi defterlerin üçüncü kişi uzmanlara makul bir süre içerisinde yapacakları incelemede işletme faaliyetleri ve finansal durumu hakkında bilgi verecek ve ayrıca işletme faaliyetlerinin oluşumunun ve gelişiminin defterlerden izlenmesine olanak sağlayacak şekilde tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Bir diğer fark ise işletmeyle ilgili tutulan her türlü kaydın bilgisayar kaydı veya elektronik ortamda saklanabilmesine de müsaade edilmiş olmasıdır. Bu çok önemli bir değişikliktir. Daha önceki kayıtlar da ise sadece defter ve belgeler ile yani somut şekilde muhafaza edilebilmektedir.

### **2.1.2. Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemeler ve Defter Tutmakla Mükellef Olanlar**

Eski kanunda ticari defterlere ilişkin düzenlemeler kanununun 66. ile 86. maddeleri arasında belirtilmiştir. Yeni kanunda ise ticari defterlere ilişkin düzenlemeler söz konusu kanunun 64. ile 88. maddeleri arasında belirtilmiştir. Ticari defterlere ilişkin Eski ve Yeni kanunlarda yapılan düzenlemeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 1.** ETTK ve YTTK’da Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemeler

<b>6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ( 66. – 86. maddeler arası)</b>	<b>Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (64. – 88. maddeler arası)</b>
<b>A) Defter Tutma Mükellefiyeti</b>	<b>A) Defter Tutma ve Envanter</b>
I- Şümulü	I- Defter Tutma Yükümü
II- Mes’uliyet	II- Defterlerin Tutulması
III- Saklama Müddeti	III- Envanter
IV- Tasdik Ettirme ve Beyanname Verme Mükellefiyeti	IV- Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler
<b>B) Çeşitli Defterler</b>	<b>B) Açılış Bilançosu, Yıl Sonu Finansal Tabloları</b>
I- Yevmiye	I- Genel Hükümler
II- Defteri Kebir	II- Kalemlere İlişkin İlkeler
III- Envanter Defteri	III- Degerleme İlkeleri
IV- İşletme Hesabı Defteri	<b>C) Saklama ve İbraz</b>
V- Karar Defteri	I- Belgelerin Saklanması, Saklama Süresi
<b>C) Teslim ve İbraz</b>	II- Hukuki Uyuşmazlıklarda İbraz
I- Teslim Mükellefiyeti	III- Uyuşmazlıklarda Suret Alınması
II- İbraz Mükellefiyeti	IV- Defterlerin Tümüyle İncelenmesi
III- Müsterek Hükümler	V- Görüntü ve Veri Taşıyıcılara Aktarılmış Belgelerin İbrazı
<b>D) Ticari Defterlerin İspat Kuvveti</b>	VI- Ticarete Yeni Başlayanlar İçin Uygulama
I- Kati Delil	VII- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi
II- Yemin	
III- Sahibinin Aleyhinde	
IV- Sahibinin Lehine	
V- Diğer Tarafların Aleyhinde	

**Kaynak:** (Özbingöl, 2008:42)

Tablo-2 incelendiğinde ETTK ile YTTK arasında birçok farklılık göze çarpmaktadır. ETTK’da defter tutma mükellefiyeti, çeşitli defterler, teslim ve ibraz, ticari defterlerin ispat kuvveti olmak üzere dört başlıkta düzenlenmiştir. YTTK’da ise ticari defterlerle ilgili defter tutma ve envanter, açılış bilançosu, yıl sonu finansal tabloları, saklama ve ibraz olmak üzere üç başlıkta düzenlenmiştir.

Tablo-2’ e bakıldığında ETTK’da yer alıp da YTTK’da yer almayan ve ETTK’da yer almayıp da YTTK’da yer alan düzenlemeler mevcuttur. Mesela ETTK’da “Çeşitli Defterler” başlığı altında madde madde sıralanmış ve neler olduğu, nasıl olmaları gerektiği belirtilmiştir. YTTK’da ise tutulması gereken defterler tutulması gereken defterler ayrıca bir başlık ve madde halinde belirtilmemiş olup ayrı ayrı tanımları da yapılmamıştır. Sadece 64.madde de isimlerinin neler olduğunun belirtilmesiyle yetinilmiştir.

Eski ve Yeni TTK'a göre defter tutmakla kimlerin yükümlü olduğu, tutulması gereken defterlerin neler olduğu, defterlerin tasdiki, ibrazı, saklanması ilişkin bilgiler nelerdir onları anlatmaya çalışacağız.

Ticari işletmeler şirketinin türüne göre defter tutmak zorundadırlar. Bu defterlerinde işletmelerinde meydana gelen işlemler belirli düzen ve sıra içerisinde kaydedilir. İşletmelerde tutulan defterler ortaklara, devlete veya üçüncü kişilere şirketle ilgili bilgiler vermektedir. Her tacir veya işletme bu defterleri tutmak ve belirli süre muhafaza etmek zorundadır.

YTTK'nın 64. maddesinde "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. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir. Kanunun bu maddesinden de anlaşılacağı üzere defter tutmak tacirlerin en önemli ödevlerinden birisidir. Şimdi eski ve yeni ttk'lara göre defter tutmakla mükellef olanlar karşılaştırmalı olarak gösterilmeye çalışılacaktır;

ETTK'ya göre defter tutmakla Yükümlü olanlar;

Tacirler (Tüzel kişi tacirler ve Gerçek kişi tacirler)

Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler.

Dernekler tarafından kurulan Ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller(ETTK, m.66).

YTTK'ya Göre defter tutmakla yükümlü olanlar;

Gerçek Kişi Tacirler

Tüzel Kişi Tacirler

ETTK'da defter tutmakla yükümlü olanlar Tacirler(Tüzel kişi tacirler ve Gerçek kişi tacirler), hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere

devlet, vilayet, belediyeler gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler, dernekler tarafından kurulan Ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller, olarak ayrı ayrı ve ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Ancak YTTK’da defter tutmakla yükümlü olanlar söz konusu kanunun 64.maddesinde düzenlenmiş olup sadece gerçek ve tüzel kişilerin defter tutmakla yükümlü olduğunu belirtmiştir. ETTK’da olduğu gibi ayrıntılı bir şekilde belirtmemiştir.

### **2.1.2.1. Tutulması Gereken Defterler**

Her tacir yaptığı ticari işlemler ile ilgili, işletmesinin rantabilitesini ölçmek, gelir ve gider durumunu görmek, yaptığı faaliyetler sonucunda kar ve zarar durumunu öğrenmek ister. Tacirler faaliyetlerini ve faaliyetleri sonucundaki mali durumunu şüphesiz ki ticari defterlerini tutarak görebilecektir. Tacirlerin tutması gereken defterler Eski ve Yeni TTK’da belirtilmiştir.

ETTK’ya göre tutulması gereken defterler kanunun 66. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir
- Envanter Defteri
- Karar Defteri
- İşletme Hesabı Defteri ‘dir.

Eski kanununda tacirler tarafından tutulması gereken defterler yukarıda sayılanlardan ibaret olup aşağıda ayrıntılı olarak anlatılmaya çalışılacaktır. YTTK’ya göre tutulması gereken defterler kanunun 64. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir
- Envanter Defteri
- Pay Defteri



- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri'dir.

Yeni kanunumuzda tacirler tarafından tutulması gereken defterler eski kanunla karşılaştırıldığında üç tanesi aynen yerini korumuş olup eski kanunda yer alıp da yeni kanunda yer almayan iki defter ile birlikte bir de yeni defter eklenmiştir. Yeni Kanuna göre tutulması gereken defterler de aşağıda ayrıntılı olarak anlatılmaya çalışılacaktır.

### **2.1.2.2. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler**

ETTK'nın 66.maddesinde tacirlerin tutması gereken defterler belirtilmiştir.66/1'de tüzel kişi tacirlerin tutması gereken defterler, 66/3'de de gerçek kişi tacirlerin tutması gereken defterler belirtilmiştir. ETTK'ya göre gerçek kişi tacirlerin yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmaları gerekmektedir. Bazı gerçek kişi tacirler işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri de tutabilirler. Tüzel kişi tacirler ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tutmak zorundadırlar.

Gerçek ve tüzel kişi tacirlerin tutması gereken defterleri belirleyen eski ttk aynı kanun içerisinde çeşitli defterler başlığı adı altında 66.maddede belirttiği defterleri birer birer belirtmiştir. Bu defterlerin neler olduğuna değinmekte de fayda vardır.

#### **Yevmiye Defteri**

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icab eden muameleleri vesikalardan çıkararak tarih sırasıyla ve "madde" halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir (ETTK, m.70).

Bu defter, ticari işlemlerin tarih sırası ile kaydedildiği defterdir. Yevmiye defteri de ciltli ve müteselsil sıra numaralıdır. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler. Bu defterlerde ticari işlemler, herhangi bir tasnife tabi tutulmadan tarih sırasına göre alt alta kaydedilir. İşlemler iki çizgi arasına yazılır. Buna "yevmiye maddesi" denir. Yevmiye defterine ilk madde olarak açılış kaydı yapılır. Daha sonra dönem içerisindeki ticari işlemler ortaya çıktıkça tarih sırasına göre yevmiye defterine kaydedilir (Küçüksavaş, 2005:131).

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemleri belgelerden çıkararak tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazmaya yarayan defterdir (Kayar, 2006:282).

Eski Türk Ticaret Kanunu m.70'e göre bir yevmiye maddelerinin en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır;

- Madde sıra numarası
- Tarih
- Borçlu Hesap
- Alacaklı Hesap
- Meblağ

Her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaraları yevmiye defterine geçirilecek kayıtlar haklı sebep olmaksızın, on günden fazla geciktirilemez (ETTK, m.70).

Yevmiye defteri yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (Görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmek şarttır (ETTK, m.70).

#### Defteri Kebir

Defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir(Eski TTK, m.71).

Günlük defterin hesap gruplarına göre tasnif edilmiş bir şeklidir. Yevmiye defterine tarih sırasına göre alt alta maddeler halinde kaydedilen ticari işlemler, defteri kebire aktarılırken her işlem ilgili olduğu defteri kebir hesabına kaydedilir. Bu şekilde aynı cinsten olan işlemler gruplandırılmış olur (Küçüksavaş, 2005:133).

Defteri kebirdeki kayıtların en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır;

- Tarih
- Yevmiye defteri madde numarası
- Meblağ
- Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri (ETTK, m.71).

Yevmiye defterine bakmakla kasaya ne kadar giriş olduğunu, kasadan ne kadar para çıktığını ve o anda kasada ne kadar para bulunması gerektiğini anlamak mümkün olmaz. Halbuki defteri kebirde kasa hesabının borcuna kasaya girişler, alacağına da kasadan çıkışlar kaydedildiğinden, her an kasaya giriş ve çıkışları ve kasada ne kadar para bulunması gerektiğini kolayca görebiliriz (Küçüksavaş, 2005:133).

### Envanter Defteri

Kelime anlamı olarak envanter; saymak, ölçmek ve tartmaktır. Envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve mütaakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur (ETTK m.72). Envanter ve bilançonun taalluk ettiği tarihe "bilanço günü" denir. İş yılı, altı aydan az, on iki aydan çok olamaz. Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır (ETTK, m.72). Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir (ETTK, m.73).

Bu deftere ilk kayıt işe başlama tarihinde yapılır. Bu tarihte envanter ve bilanço defterine açılış envanteri ile açılış bilançosu kaydedilir. Her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanter ile bilanço ve gelir tablosu (kar-zarar cetveli) da bu deftere kaydedilir. Bu kayıtların yapıldığı tarihe de bilanço günü denir. Envanter defteri ciltli ve müteselsil sayfa numaralıdır (Küçüksavaş, 2005:130).

Aslında kısaca envanter defteri; işletmenin yıl sonunda elinde olan mallarını saymak, ölçmek veya tartmak koşuluyla elinde ne kadar malı bulunduğu ve bunlara o günün piyasa değeriyle bir değer biçip o değerle kaydettiği deftere denir.

### İşletme Hesabı Defteri

İşletme hesabı usulüne göre tutulan defter, gelir ve giderlerin ayrı ayrı yazılacağı iki bölümden oluşur. Bu defterlerin sol sayfalarına giderler, sağ sayfalarına ise gelirler yazılır. TTK 76. maddede, gelir ve gider kayıtlarının her birinde yer alması gerekli bilgilerin neler olduğu belirlenmiştir (Öktem, 2004:115).

İşletme hesabı defteri, Ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan işletme hesabı defterinin sol tarafını masraf, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Masraf kısmına; satın alınan emtia, hizmet mukabili ödenen paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün masraflar;

hasılat kısmına ise, emtia satışları, hizmet mukabili alınan paralar ve işletme faaliyetinden doğan diğer hasılat kaydolunur (ETTK, m.76).

Masraf ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır;

- Sıra numarası
- Kayıt tarihi
- Muamelenin nev'i
- Meblağ.

Her iş yılı sonunda bir işletme hesabı hulasası çıkarılır. Buna Masraf Tablosu ve Hasılat Tablosu olmak üzere iki başlık adı altında o iş yılı içerisinde satın alınan emtianın değeri, yapılan bütün masraflar vb. eklenir. İkinci sınıf tüccarların büyük çoğunluğu “işletme hesabı esasına dayanan” “tek ve basit defter” usulüne tabidir. İşletme hesabı esasının temelinde, işletmenin gelirleri ile giderlerinin karşılaştırılması esastır. Böylece mükelleflere, basit ve tek bir defter tutturularak, yeni ve yerine getirilmesi güç olan başka bir yükümlülük verilmemiş olmaktadır (Özulucan, 2009:525).

Bu defterlerin sol tarafına giderler kaydedilir. Gider kısmında; satın alınan mallar ve yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan tutarlar, işletme ile ilgili diğer bütün giderler ve dönem başı mal bedeli kaydedilir (Özulucan, 2009:525).

Emtia üzerine iş yapanlar, emtia hareketlerini işletme hesabının masraf ve hasılat kısımlarında ayrı bir sütunda göstermeye ve bir emtia envanteri çıkarmaya mecburdurlar. Emtia envanteri çıkarmak; satmak maksadıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve hammaddeler ve yardımcı malzeme dahil olmak üzere emtia mevcutlarını saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir (ETTK, m.77).

#### Karar Defteri

Hükmi şahıs olan tacirler tarafından tutulan karar defterine gerek umumi heyet veya ortaklar heyeti, gerek varsa idare meclisi tarafından müzakere neticesinde ittihaz olunan kararlarla toplantıda hazır bulunan azaların adları ve soyadları ve toplantı günü ile beyan edilen rey ve müzakerelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar geçirilir ve bu

kararların altı şirket namına imza koymaya yetkili olanlar tarafından imza edilir(Eski TTK,m.78). Tüzel kişi tacirler tarafından tutulması gereken bir defterdir.

### **2.1.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler**

Yeni Ticaret kanunumuz tutulması gereken defterleri gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin tutması gereken defterler olarak ayrı ayrı belirtmemiş olup sadece hangi defterlerin tutulması gerektiğini düzenlemiştir.

Kanunun 64. ve 65. Maddelerinde ticari defterlerin neler olduğu ve tutulması gereken defterlerin hangileri olduğu açıkça düzenlenmiştir. Kanunumuza göre tutulması gereken ticari defterler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri olmak üzere yedi tanedir.

#### **Yevmiye Defteri**

Yevmiye defteri, kanunumuzun “Ticari Defterler” başlığı adı altında düzenlenen defterlerden biridir. Ancak kanunumuzun ilgili maddesinde yevmiye defterinin tanımına, taşınması gereken niteliklere vb. diğer unsurlarına yer verilmemiştir. Eski ticaret kanunumuzun 70. maddesinde yevmiye defterinin tanımı yapılarak nasıl doldurulması gerektiği de açıkça ve adım adım belirtilmiştir. Ayrıca kayıtların kaç gün içerisinde yapılması gerektiği, noter onayının gerektiği ve noter onayının hangi süre zarfında yapılması gerektiği gibi düzenlemelere yer verilmişti. Kısaca yevmiye defteri eski kanunda daha kapsamlı bir şekilde düzenlenmiş ve tanımlanmıştır.

#### **Defteri Kebir(Büyük Defter)**

Eski ticaret kanunumuzun 71. maddesinde defteri kebirin tanımı yapılmış ve kayıtların içermesi gereken malumatlar adım adım ve açık açık belirtilmiştir. Ancak Yeni ticaret kanunumuz yevmiye defterinde olduğu gibi defteri kebirinde tanımını yapmamış sadece tutulması gereken defterler arasında ismini belirtmiştir.

## Envanter Defteri

YTTK envanter defterini ticari defterler başlığı adı altında düzenlememiş olup “Defter Tutma ve Envanter” başlığının altında kanunun 66.ve 67.maddelerinde “Envanter” ve Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler” olarak düzenlemiştir. ETTK’da envanter defteri, söz konusu kanunun 72. maddesinde diğer defterlerle bir arada düzenlenmişti.

YTTK’nın 66/1’de “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.” demiştir. ETTK’da envanter çıkarmanın sayarak, ölçerek, tartarak veya değerlendirmek suretiyle yapılabileceği düzenlenmiş iken yeni kanunda envanter çıkarmanın nasıl yapılacağı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. YTTK’nın 66/2’de “Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.” demiştir. Bu madde ile Tacirlerin işletmesini açtıktan sonra her dönem sonunda envanter düzenlemesi gerektiği, ayrıca her faaliyet döneminin ise on iki ay olduğu belirtilmiştir. ETTK’da faaliyet dönemi, altı aydan az on iki aydan çok olamaz, ibaresiyle bir yıldan az olabileceği de belirtilmişti. Ancak yeni kanun ile faaliyet döneminin on iki ay olduğu düzenlenmiş ve bunun altında bir asgari süre konulmamıştır.

YTTK’nın 66/3’de “Maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.” Bu madde kanunumuza yeni eklenmiş olan bir maddedir. ETTK’da maddi duran varlığına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

YTTK’nın 66/4’de “Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.. Maddesi ile aynı nitelikte ve aynı değerde olan stok mal varlığı kalemleri, taşınabilir malvarlığı unsurlarını ayrı ayrı toplayıp ağırlıklı değer ile envantere konulabilmesine imkan tanımıştır. Bu maddenin

konulmasına rağmen bu düzenlemedeki bazı kavramlar tam açık değildir. Örneğin taşınabilir malvarlıkları ile ne kastedildiği, ortalama ağırlıklı değer ile ne kastedildiği pek net değildir.

YTTK'da "Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler" başlığı altında 67.maddede envanteri kolaylaştıran yöntemler düzenlenmiştir. YTTK'nın 67/1'de Envanter çıkarılırken, 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. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir. Bu düzenleme ile envanterin hazırlanırken matematiksel, istatistiksel, yöntemler aracılığı ile tür, miktar ve değer olarak belirlenmesine olanak sağlanmaktadır. Yine bu düzenlemede envanter çıkarılırken kullanılan yöntemlerin Türkiye Muhasebe Yöntemlerine uyumlu olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu şekilde hazırlanan envanterden elde edilen sonuçlar ile fiziki sayım yolu ile çıkarılan envanter sonuçlarının birbiri ile eşdeğer olacağı belirtilmiştir.

YTTK'nın 67/2'de "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." Envanteri kolaylaştırıcı unsurlardan en uygun yollardan biriside bu düzenleme ile getirilmiştir. Bu düzenleme de bir faaliyet döneminin dönem sonu envanteri hazırlanırken Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle cins, miktar, ve değer olarak mal varlığı mevcudunun güvenle tesbiti mümkünse fiziki envanterin gerekli olmadığı belirtilmiştir.

YTTK'nın 67/3'de "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 gösterilmiş ise 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." Envanteri kolaylaştırıcı yöntemlerden üçüncüsü de faaliyet dönemlerinin kapanmasıyla ilgilidir. Burada da ETTK ile YTTK arasında süreler farklıdır. Bu fark da mevcut envanterin envanter defterine kaydedilmesi gerektiği net bir şekilde belirtilmişken özel envanter açısından bir süre şartı bulunmamaktadır.

## Pay Defteri

Pay defteri YTTK'nın 64/4. Maddesinde düzenlenmiştir. Ancak pay defteri ile ilgili detaylı bir tanımlama yapılmamıştır. Söz konusu madde "Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgisi olmayan defterlerde ticari defterlerdir." Şeklinde düzenlenmiştir. Pay defteri de bir ticari defter olduğundan dolayı tacirler pay defterini tutmak zorundadırlar.

## Yönetim Kurulu Karar Defteri

Yönetim Kurulu Kararı defteri de YTTK'nın 64/4. Maddesinde düzenlenmiş ve ayrıca tanımı vb. yapılmamıştır. Sadece ticari defter olduğu, tacirin bu defteri tutması gerektiği söylenebilir.

## Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri de YTTK'nın 64/4.maddesinde düzenlenmiş olup ayrıca tanımı vb. yapılmamıştır. Pay defteri ve Yönetim Kurulu Karar Defteri için söylenenler Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri içinde geçerlidir.

YTTK'da niteliğine göre tacir/ticari işletmeler tarafından tutulması gereken ticari defterler düzenlenmiştir. Bunlar yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteridir. YTTK'da birçok ticari defterin tanımı yapılmamış olup sadece isimlerinin belirtilmesiyle yetinilmiştir. Ayrıca bu sayılan defterlerin dışında tutulması gereken defterlerinde TMSK tarafından belirleneceği belirtilmiştir.

Oysa eski ttk'da ticari defterlerin tanımı ayrı ayrı yapılmış nasıl tutulması gerektiği, neler içermesi gerektiği, bu defterlerin nasıl doldurulacağı, onaylanması gereken defterler varsa ne zaman zarfında ve hangi organlarca onaylanması gerektiği gibi unsurlar açıkça belirtilmişti. Tüm bunlar yeni ticaret kanununda düzenlenmemiş olsa da bu tür sorulara cevap bulunabilmesi için herhangi bir organ veya kurum da (TMSK vb.) işaret edilmemiştir. Bu tür durumlar göz önünde bulundurulduğunda eski ticaret kanununun ticari defterler ile ilgili düzenlemelerinin daha geniş bilgi içerdiği düşünülmektedir.



### **2.1.3. Defterlerin Tutuluş Şekli**

Tacir/Ticari işletmeler işlemleri ile ilgili kayıt ve belgelerini bir düzen ve sıra içerisinde kayıt altına almaları gerekmektedir. Bu kayıtların nasıl tutulacağı, nerelerde muhafaza edileceği, ne kadar süre muhafaza edileceği ve en önemlisi de kayıtların nasıl tutulacağı sorusudur. ETTK kayıtların sadece fiziki ortamda tutulması gerektiğini öngörmüştür; ancak geçen elli yedi yıldan sonra teknolojinin de gelişmesiyle beraber kayıtların da elektronik ortama aktarılması zorunluluğu doğmuştur. YTTK hazırlanırken bu duruma özellikle özen gösterilmiş ve söz konusu kanunun 64/2. maddesinde kayıtların elektronik ortamda da tutulmasına imkan tanınmıştır. Elektronik ortamda tutulan kayıtlar birçok avantaj sağlayacaktır. Örneğin muhafaza işlemi kolaylaşacak, eskime ve yıpranma durumu ortadan kalkacak, ömür boyu saklanabilecek, denetim kolaylaşacak vb. birçok kolaylık taraflara sunulmuş olacaktır. Şimdi defterlerin tutulacağı yerin, dilin, defterler tutulurken yapılan hataların nasıl düzeltileceğinin vb. düzenlemelerine bakalım.

#### **2.1.3.1. Defterlerin Tutulacağı Yer**

YTTK 64/2 de ticari defterlerin fiziki ortamlarda dosyalama tekniğiyle veya elektronik ortamda tutulmasına imkan tanımıştır. YTTK 64/2 de “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 yükümlüdür.” Maddesiyle defterler elektronik ortamda veya fiziki olarak tutulabilecektir.

Elektronik ortamda tutulan kayıtlar ile ilgili olarak kanunumuz sınırlamalar da getirmiştir. Bunlar ilgili kanunun 65/2 de belirtilmiş olup “...Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır.” İbaresıyla bilgilere ulaşılmasının yolu da açılmıştır. YTTK defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasına imkan tanımış olsa da ilgili maddede elektronik ortamda kayıtların ne şekilde tutulacağına dair herhangi bir düzenlemeye yer vermemiştir. Daha sonra bu durumun Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının ortaklaşa çıkaracakları bir tebliğ ile düzenleneceği öğrenilmişti. 13 Aralık 2011 Tarihinde yayımlanan resmi gazetede elektronik defterin nasıl tutulacağı ve imzalanacağı belirtilmiştir.

Bu tebliğe göre;

Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan VUK'un 175 inci maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığının, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır.

Söz konusu tebliğde yer alan bazı tanımlar şunlardır;

**Elektronik Kayıt:** Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini,

**Elektronik Defter:** Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü,

**Başkanlık:** Gelir İdaresi Başkanlığını,

**Genel Müdürlük:** Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğünü

**Elektronik Defter Uygulaması:** Başkanlık ve Genel Müdürlük tarafından belirlenen format ve standartlara uygun olarak oluşturulan elektronik defterlere ilişkin onay süreçlerinin yerine getirilmesi amacı ile hazırlanan [www.edeften.gov.tr](http://www.edeften.gov.tr) internet adresinde yer alan uygulamayı,

**Güvenli Elektronik İmza:** 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun dördüncü maddesinde tanımlanan elektronik imzayı,

**Mali Mühür:** 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>6</sup> çerçevesinde Başkanlık için TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını

Elektronik Defter Beratı: Bu Tebliğde yer alan esaslar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı,

Açılış Onayı: Hesap döneminin ilk ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını,

Kapanış Onayı: Hesap döneminin son ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını,

Zaman Damgası: Bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydı, ifade eder([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)) ( Erişim Tarihi:05.01.2014).

Elektronik Defter Uygulanmasından Faydalanmak İsteyen Mükellefler;

- Gerçek kişi mükelleflerin 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifikaya sahip olmaları,
- Tüzel kişi mükelleflerin 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan belirlemeler çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olması ve bu çerçevede Mali Mühür temin etmiş olması,
- Elektronik defter tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın uyumluluk onayı almış bir yazılım olması, gerekir.

### **2.1.3.2. Defterlerin Tutulacağı Dil**

ETTK'a göre ticari işletmelerin işletmeleri ile ilgili kayıtlar ticari defterlere Türkçe olarak kaydedilmesinin mecburi olduğu belirtilmiştir. Kayıtların Türkçe tutulması ile ilgili madde eski kanunumuzun 66. maddesinde “Her tacir ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere aşağıdaki defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur.” şeklinde belirtilmiştir. Ticari defterlerdeki kayıtların Türkçe tutulması ile ilgili madde yeni kanunumuzda da belirtilmiştir; ancak ufak bir ayrıntı vardır, eski kanunumuz kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olduğunu belirtmiş olmasına rağmen yeni kanunumuzda mecburi olduğuna dair bir düzenleme mevcut değildir.

YTTK 65/1’de “Defterler ve gerekli diğ er kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.” de görüldüğü gibi kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olduğu belirtilmemiştir.

### **2.1.3.3. Defterlerde Yapılan Hataların Düzeltilmesi**

ETTK defterler tutulurken, kayıtlar yapılırken yapılan hataların düzeltilmesine dair herhangi bir düzenleme içermemekteydi. Defterlerde yapılan hataların düzeltilmesine dair ilgili madde Vergi Usul Kanununun 217. maddesinde yer almış ve uygulamalar bu madde üzerinden yapılmaktaydı. İlgili madde “Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğ er bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

YTTK hazırlanırken yapılan hataların düzeltilmesi ile ilgili madde yeni kanuna eklenmiş olup kanunun 65/3 de “Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değıştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değıştirmeler yasaktır.” belirtilmiştir. Bu maddeye göre yapılan hata ve yanlışlıklar tıpkı VUK’un ilgili maddesinde de belirtildiği gibi yapılan yanlış kayıt veya yanlışlık okunacak veya görülecek şekilde üzerinin çizilmesi uygun görülebilir.

### **2.1.4. Defterlerin Tasdiki**

Tacir/Ticari işletme’ler tarafından tutulan defterlerin bazıları belirli zamanlarda tasdik makamlarınca tasdik ettirilmelidir. ETTK’da tasdike tabi olan defterler belirtilmiş olup bunlar; Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteridir.

ETTK Madde 69’da “Şirket kuruluş aşamasında 66’ncı maddenin birinci fıkrasında yazılı defterler kullanılmaya başlanmadan önce tacir tarafından ticarî işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz edilir. Bu defterler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza olunur. Sicil memuru veya noter, defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmî mühür ve imzasıyla tasdik eder. Noterlerce tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicili memurluğuna bildirilir. Şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğ er

defterler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur. Her tacir, tutmaya mecbur olduğu diğer defterlerle tutmak istediği defterlerin her birinin nevi ve mahiyetleriyle sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermeye mecburdur. Memur, bunlardan birisini tasdik ederek tacire geri verir. Bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen tacirin bu gibi defterleri lehine delil olamaz.” ki düzenlemede söz konusu defterlerin nerelere ve ne zaman tasdik edileceği düzenlenmişti.

YTTK’da da hangi defterlerin tasdike tabi olduğu, ne zaman ve kimler tarafından onaylanacağı düzenlenmiştir. Elektronik ortamda tutulan defterlerin onaylanması da kanunda düzenlenmiştir.

YTTK Madde 64/3’e göre “Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.”. Çıkarılan tebliğe göre elektronik ortamda tutulan defterlerin açılış onayı hesap döneminin ilk ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını, kapanış onayı ise hesap döneminin son ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratı şeklinde düzenlenmiştir.

Görüldüğü gibi YTTK’da tasdike tabi defterler Yevmiye defteri, Defteri kebir, Envanter defteri, Pay defteri, Yönetim Kurulu Karar defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere defteridir.

#### **2.1.4.1. Açılış Tasdiki**

Tacir/Ticari işletme’ler defterlerini kullanmaya başlamadan önce notere onaylatmak zorundadırlar. Söz konusu defterleri kullanmaya başlamadan önce yapılan bu onaylattırmaya açılış tasdiki denir. Açılış tasdiki ile ilgili hükümler hem eski ttk hem de yeni ttk da mevcuttur.

#### **2.1.4.1.1. Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Açılış Tasdiki**

ETTK işletme ile ilgili olan ticari defterleri kullanmaya başlamadan önce tasdike tabi olan defterleri ilgili kurumlara onaylattırılmasını ön görmüştür. Söz konusu defterler tasdik ettirilirken VUK'un 217. Maddesinde belirtilen hükümlere göre tasdik edilmesi gerektiği de eski ttk'nın 69.maddesinde düzenlenmiştir.

ETTK Madde 69'a göre "Şirket kuruluş aşamasında 66'ncı maddenin birinci fıkrasında yazılı defterler kullanılmaya başlanmadan önce tacir tarafından ticarî işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz edilir. Bu defterler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza olunur. Sicil memuru veya noter, defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmî mühür ve imzasıyla tasdik eder. Noterlerce tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicili memurluğuna bildirilir. Şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur. Her tacir, tutmaya mecbur olduğu diğer defterlerle tutmak istediği defterlerin her birinin nevi ve mahiyetleriyle sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermeye mecburdur. Memur, bunlardan birisini tasdik ederek tacire geri verir. Bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen tacirin bu gibi defterleri lehine delil olamaz."

#### **2.1.4.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Açılış Tasdiki**

YTTK'nın açılış tasdiki kanununun 64/3.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre şirket yeni kurulmuş bir şirket olsun veya olmasın sayılan defterlerin açılış onayları noter tarafından yapılır. 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 defterlerinin eğer yeterli yaprakları mevcut ise açılış onayı yapılmaksızın izleyen yılda da bu defterlere devam edilebilir.

Tacir /Ticari İşletme'ler eger ticari defterlerini elektronik ortamda tutuyorlar ise bu defterlerin açılışlarında ve Yevmiye defteri ve Yönetim Kurulu Karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacağı da yeni ttk 64/3. maddesinde düzenlenmiştir.

Elektronik ortamda veya fiziki olarak tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle

belirleneceği belirtilmiş olup söz konusu tebliğe göre elektronik ortamda tutulan defterlerin açılış onayı hesap döneminin ilk ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratı zamanıdır.

#### **2.1.4.2. Kapanış Tasdiki**

Tacir /Ticari İşletme'ler tarafından tutulan ticari defterlerin bazıları faaliyet dönemi sonunda kapanış tasdikine tabi tutulurlar. Kapanış tasdiki yapılarak defter sayfalarının boş bırakılmasına, satır aralıklarının boş bırakılıp aralara geçmişe dönük kayıt yapılmasına vb. engel olmaya çalışılmıştır. Kapanış tasdikine ilişkin düzenlemeler hem Eski TTK'da hem de Yeni TTK'da mevcuttur.

##### **2.1.4.2.1. Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Kapanış Tasdiki**

ETTK'na göre Yevmiye defteri ve Envanter defteri kapanış tasdikine tabi olan defterlerdir. Yevmiye defterinin kapanış tasdikine ilişkin hüküm eski ticaret kanununun 70. maddesinde belirtilmektedir. Söz konusu madde "Yevmiye defteri yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (Görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmek şarttır." Envanter defterinin kapanış tasdikine ilişkin düzenleme eski ticaret kanununun 72. maddesinde noterin yapacağı işlemler hakkında 70.maddenin son fıkrası tatbik olunur düzenlemesiyle envanter defterinin de kapanış tasdikine tabi olacağı ifade edilmişti. Envanter defterinin kapanış tasdikinin ise yeni yılın Nisan ayı sonuna kadar yapılması gerekmektedir.

##### **2.1.4.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Kapanış Tasdiki**

YTTK'a göre kapanış tasdikine tabi tutulan defterler Yevmiye defteri ve Yönetim Kurulu Karar defteridir. Bununla ilgili düzenleme yeni ttk'da 64/3'de düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre "Yevmiye defteri ile Yönetim Kurulu Karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır" yevmiye defterinin kapanış tasdiki süresi uzatılmış, envanter defterinin kapanış tasdiki kaldırılmış ve yönetim kurulu karar defterine de kapanış tasdiki zorunluluğu getirilmiştir.

Söz konusu maddede ayrıca elektronik ortamda tutulan defterlere açılışında olmadığı gibi kapanışında da noter tarafından tasdik zorunluluğunun olmadığı belirtilmiştir. Ancak elektronik ortamda tutulan defterlerin kapanış onayının hesap döneminin son ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratının alındığı zaman olduğu belirtilmiştir.

#### 2.1.4.2.4. Defterlerin Tasdik İşlemlerinin Yapılmasının Sonuçları

Tacir /Ticari İşletme'ler tuttukları defterlerin açılış ve kapanış zamanlarında tasdik ettirmekle mükelleftirler. ETTK'nın 67.69.ve 85. Maddelerinde ticari defterlerini tasdik ettirmeyenlerin hukuki ve cezai sorumlulukları düzenlenmiştir.

ETTK madde 67'e göre "Bir tacirin defter tutma mükellefiyetini yerine getirmeye yetkili kıldığı kimsenin bu defterlere geçirdiği kayıtlar, o tacirin kendisi tarafından tutulmuş kayıtlar hükmündedir. Ticari defterlerin kısmen veya tamamen mevcut olmamasından yahut kanuna uygun surette tutulmamasından veyahut saklanması mecburi olan defter ve kağıtların gereği gibi saklanmamasından doğan mesuliyet doğrudan doğruya işletme sahibine ve hükmi şahıslarda idare organının azalarına veya idare işlerine yetkili olan kimselere ve hükmi şahsiyeti olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları idareye yetkili olan kimselere aittir. Bunlar, kusuru memur ve müstahdemlerine yükleterek bu mesuliyetten kurtulamazlar. 66 ncı maddenin birinci fıkrasının 1 ila 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyip de ikinci fıkraya göre mesul olanlar üç milyon liradan otuz milyon liraya kadar ağır para cezasıyla cezalandırılır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde, bunları tutmakla görevlendirilmiş olan kişiler dahi aynı cezaya mahkum edilirler. Diğer kanunlarda bulunan cezai hükümler mahfuzdur. (1)Hakimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar resmi muameleler dolayısıyla bir tacirin defter tutma mükellefiyetine aykırı hareket ettiğini öğrenince keyfiyeti müddeiumumiliğe bildirmeye mecburdurlar." Tacir defter yükümlülüğünü hiç yerine getirmez veya gerektiği gibi yerine getirmez ise ağır para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Tacir/Ticari işletme'lerin defterlerinin tasdik işleri de tacirin defter tutmakla ilgili yükümlülüklerindedir.

ETTK madde 85'e göre "Kanuna uygun bir surette tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin münderecatı sahibi lehine delil ittihaz olunur; şu kadar ki hasım tarafın keza kanuna uygun surette tutulmuş olan ve birbirlerini teyideden defterleri buna aykırı olur veya bu hususta hiçbir kaydı havi bulunmazsa yahut iddianın dayandığı kaydın aksi, vesika veya diğer muteber delillerle ispat edilirse sözü geçen kaydın ispat kuvveti kalmaz." Düzenlenen maddede de tasdikleri yapılmayan defterler doğru tutulmuş olsa da sahibi lehine delil olamayacaktır.

Görüldüğü üzere eski türk ticaret kanunumuz ticari defterlerin açılış ve kapanış tasdiklerine önem vermiş yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere para cezası, defterlerin



lehine delil olmayacağını hatta cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunabileceği bile öngörülmüştür.

Tacir/Ticari İşletme'ler tarafından tutulan ticari defterlerin tasdik işlemlerinin yapılmamasının yaptırımları, hukuki ve cezai sorumlulukları yeni türk ticaret kanunumuzun 562/1'de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre ilgili defterlerin gerekli onaylarını yaptırmayanlara dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılacakları belirtilmiştir.

**Tablo 2.** Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Defterlerin Açılış ve Kapanış Onay Durumu

Defterin Adı	Açılış Onayı	Kapanış Onayı
Yevmiye Defteri	+	+
Defteri Kebir	+	-
Envanter Defteri	+	-
Pay Defteri	+	-
Yönetim Kurulu Karar Defteri	+	+
Genel Kurul Karar Defteri	+	-

**Kaynak :** (Döner, 2013:109). (+) Onay Gerekenler, (-) Onay Gerekmeyenler

## 2.1.5. Defterlerin Saklanması ve İbrazı

### 2.1.5.1. Defterlerin Saklanması

Tacir/Ticari işletmeler'in tutmakla yükümlü oldukları ticari defterlerini kanunlarda belirtilen süreler içerisinde saklamaları gerekmektedir. Defterlerin saklanması eski türk ticaret kanunumuzun 68.maddesinde "saklama müddeti" başlığı altında düzenlenmişti. ETTK Madde 68'e göre "Defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden halefleri defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtları tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar.

Hakiki şahıs olan tacirin ölümü halinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi halinde kendisi defter ve kağıtları birinci fıkra gereğince saklamakla mükelleftirler. Ancak mirasın resmi tasfiyesi halinde defter ve kağıtlar birinci fıkrada yazılı müddetle sulh mahkemesi tarafından saklanır. Kollektif ve adi komandit şirketlerin her ne suretle olursa olsun infisahı halinde bunlara ait defter ve kağıtlar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki yetkili mahkeme tarafından 1 inci fıkra gereğince saklanmak üzere ortaklardan birine veya notere, diğer şirketlerin infisahı halinde ise, notere tevdi olunur. Noter harç ve ücreti şirket

mevcudundan ödenir.” Tacirler ticari işletmeleri ile ilgili saklanması mecburi olan defter diğer hesap ve kâğıtları kendisi veya halefleri 10 yıl saklamak zorundadırlar.

Yeni ticaret kanunumuza göre de ticari defterlerin belli bir müddet saklanması öngörülmüş ve yeni ticaret kanunumuzun 82. maddesinde saklanması gereken belgeler ve ne kadar süre saklanacağı ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre her tacirin saklayacağı belgeler açık açık gösterilmiştir. Bunlar; Ticari defterler, envanterler, açılış bilançoları ve ara bilançolar, finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, topluluk finansal tabloları ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgeleri, alınan ticari mektuplar, gönderilen ticari mektupların suretleri ve defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerdir. Tacirler bu belgeleri 10 yıl süre ile saklamak zorundadırlar eski ticaret kanununda saklama süresi son kayıt tarihinden itibaren başlarken, yeni ticaret kanununda saklama süresi ticari defterlere son kaydın yapılması, envanterin çıkarılması, ara bilançonun düzenlenmesi, yıl sonu finansal tablolar ile konsolide finansal tabloların hazırlanması, ticari yazışmaların yapılmasına ilişkin takvim yılının bitişi ile başlar denilmiştir. Eski ticaret kanunumuzda saklanması gereken belgeler açık açık belirtilmemiş sadece defterler, diğer hesap ve kâğıtlar olarak ifade edilmişti; ama yeni türk ticaret kanunumuzda saklanması gereken belgelerin açık açık ve ayrıntılı bir şekilde ele alınmasının daha açık ve faydalı olduğu düşünülmektedir.

#### **2.1.5.2. Defterlerin İbrazı**

Tacir/Ticari işletme’lerin yükümlülükleri sadece işletmeleri ile ilgili olan ticari defterleri usulüne uygun olarak tutmak değildir. Tutulan bu defterleri kanunda belirtilen süreler dahilinde muhafaza edip gerekli şartlarda ilgili kurum ve kuruluşlara da ibraz etmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanununda da mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri, istenmesi halinde yetkililere ibraz etmek zorunda oldukları ifade edilmektedir.

Mevcut yasal düzenleme çerçevesinde tutulması zorunlu defterlerle belgelerin, irade dışında kaybolma ve mücbir sebep halleri dışında, yetkililerin talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmesi zorunludur (Çomaklı, 2010:78).

### **2.1.5.3. Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Defterlerin Saklanması ve İbrazı**

ETTK'ya göre Tacir/Ticari İşletme'ler tutmakla yükümlü oldukları defterleri son kayıt tarihinden itibaren on yıl süreyle saklamak ve bu süre zarfında belgelerin yetkili makamlar tarafından istenmesi halinde de ibraz etmek zorundadırlar.

Mükellefler bazen defterlerinin yetkili kurum ve kuruluşlara talep edildiği halde arz edememektedirler; Bunlar bazen bilinçli olarak yapıldığı gibi bazen de mücbir sebeplerden ötürü arz edilememektedir. Bilinçli olarak defterlerini ibraz etmeyen mükellefler genelde vergi kaçırmak veya daha az bir tutar ile vergilendirmek amacıyla bu işi yapmaktadırlar. Mücbir sebeplerden ötürü defterlerini ibraz edemeyenler ise eski ticaret kanununun 68. maddesinde düzenlenmiştir.

“Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kagıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.”Bu madde de hem mücbir sebeplerin neler olduğu hem de bu durumda tacirin neler yapması gerektiği düzenlenmiştir.

### **2.1.5.4. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Defterlerin Saklanması ve İbraz**

YTTK m.83'e göre Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır. Görülüyor ki defterleri ibraz etmek hukuki uyuşmazlıkların çözümü için önemlidir.

Uyuşmazlıklarda defterlerden suret alınmasına, defterlerin tümünün veya bir kısmının incelenmesine, veri taşıyıcılarında muhafaza edilen bilgilerin nasıl ibraz edileceğine de yeni kanunumuzda yer verilmiştir. Bunlara da değinmek yerinde olacaktır.

YTTK'a göre ticari uyuşmazlıklarda gerekirse defterlerden suret alınabileceği ilgili kanunun 84/1'de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre Uyuşmazlığın çözümü tarafların bir araya gelerek defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımlarının incelenmesi şeklinde yapılacaktır ve gerekli görülmesi halinde uyuşmazlıkla ilgili kısımların birer örneğinin de alınabilmesine olanak tanınmıştır.

YTTK'nın 85.maddesinde de malvarlığı hukukuna ilişkin olan uyuşmazlıklarda mahkeme ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilme yetkisine sahiptir. Malvarlığı hukukuna ilişkin olan uyuşmazlıkların özellikle miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesine ilişkin olarak ortaya çıktığı aynı maddede ifade edilmiştir.

Hukuki uyuşmazlıklarda defterlerin mahkemeye ibrazının ardından uyuşmazlıkla ilgili kısımlar incelenirken, miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesine ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda mahkeme kendisine ibraz edilen ticari defterlerin bütün içerikleri incelemesini yapacaktır düzenlemesine yer vermiştir.

Eski ticaret kanunumuzda olmayıp da yeni ticaret kanunumuzda yer alan bir yenilik de veri taşıyıcılarında saklanan defter, belge ve bilgilerdir. Bunların ibrazının nasıl yapılacağına da kanun koyucu ilgili kanunun 86.maddesinde yer vermiştir. Bu maddeye göre saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırılmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir (YTTK,m.86).

Bu maddeye göre saklanması zorunlu olan defterler sadece veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edilebilmesi halinde ibrazı yapan kişi bu belgelerin okunabilmesi için masrafı kendisine ait olmak üzere bir yardımcı aracı hazır bulundurması gerekecektir. Yardımcı aracın ne olduğu maddede açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte bu maddeden hareketle bir diz üstü (notebook) bilgisayarın yardımcı araç olabileceği sonucunu çıkarabilir. İbrazi yapan kişi yardımcı aracı kullanmak yerine veri taşıyıcısındaki bilgileri bastırmak başka bir ifade ile yazıcıdan yazdırmak yoluyla da bilgilerin bir kopyasını ibraz edebilir. Bu kopyalardaki bilgilerinde okunabilir olması gerekmektedir.

### **2.1.6. Ticari Defterlerin İspat Kuvveti**

Ticari defterlerle ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer önemli konu da defterlerin ispat kuvvetidir. Ticari defterlerin ispat kuvveti ETTK'nın 82. ile 86. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Tacir sıfatına sahip olan kişiler arasında ticari işlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda ticari defterler delil olarak kullanılır (ETTK, m.82). Ticari işlerde defterlerin delil olabilmesinin ön koşulu uyuşmayan tarafların her ikisinin de tacir olması gerekliliğidir. Taraflardan biri tacir ise defterler delil olarak kullanılamaz (Özdemir, 2008:27).

Ticari defterlerin delil olarak kullanılabilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekir (ETTK, m.82):

- Tasdiki zorunlu olmayan defterler ancak ETTK 69. madde gereğince tasdike tabi olup da tasdik edilmiş olan ilgili defterlerle birlikte delil olarak kabul edilir.
- Bir tacirin tuttuğı bütün defterlerin birbirini teyit etmesi gereklidir.

ETTK'nın 69. maddesinde tasdike tabi olan defterler yani yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri kanunda belirtilen şekilde tasdik ettirilmek zorundadır. Bunların dışındaki defterlerin tasdikinin yapılması ihtiyaridir. Eğer tasdiki zorunlu olmayan defterler delil olarak kullanılmak isteniyorsa bunlar tek başına delil olarak kullanılamazlar. Delil olarak kullanılabilmeleri için tasdiki zorunlu olan defterlerin tasdik işlemleri usulüne uygun olarak yapılmış olması gerekir. Bu koşulun sağlanması halinde tasdiki zorunlu olmayan defterler, tasdiki zorunlu olan defterlerle birlikte delil olarak kullanılabilirler. Defterlerin delil olarak kullanılabilmelerinin bir diğerk koşulu da yukarıda belirtildiğı gibi bütün defterlerin birbiri ile örtüşmesiyle olur. Eğer bütün defterler birbiri ile örtüşmüyorsa delil olarak kullanılamazlar. Kanunda ticari defterlerin delil niteliğı, defter sahibinin aleyhinde, lehinde ve diğerk tarafların aleyhinde olması açısından düzenlenmiştir.

Bir ticari defterin sahibi aleyhinde delil teşkil etmesi ETTK'nın 84. maddesinde "Kanuna uygun olarak veya kanuna uygun olmayarak tutulan defterlerin kapsamı, sahibi ve halefleri aleyhine delil sayılır. Ayrıca kanuna uygun olarak tutulan defterlerdeki kayıtlar sahibinin lehinde olsa dahi aleyhindeki kayıtlar gibi geçerli olurlar" şeklinde bir ifadesiyle düzenlenmiştir.

Bu madde ile kanuna uygun olarak tutulan ticari defterlerin sahibinin lehine delil olacağı, kanuna uygun olmayarak tutulan defterlerin ise sahibinin aleyhine delil olacağı belirtilmiştir. Bir ticari defterin sahibi lehinde delil teşkil etmesi ETTK'nın 85. maddesinde düzenlenmiştir. Kanuna uygun olarak tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin kapsamı sahibinin lehine ittihaz olunur. Ayrıca defter sahibinin hasımları tarafından kanuna uygun olarak tutulan ve birbirini teyit eden defterler buna aykırı olur veya bu hususta hiçbir kaydı havi bulunmazsa yahut iddianın dayanağını oluşturan kaydın aksi, vesika veya diğerk geçerli delillerle ispatlanırsa sözü geçen kaydın ispat gücü kalmaz.

Bir ticari defterin diğer tarafların aleyhinde delil teşkil etmesi ETTK'nın 86. maddesinde düzenlenmiştir. Taraflardan birinin tuttuğu defterler kanuna uygun iken, diğer taraf hiç kayıt tutmamış veya kayıtlarını kanuna uygun olarak tutmamış ise veya defterlerini ibraz etmekten kaçınırsa, defterleri muntazam bir şekilde olan tacirin birbirini teyit eden defterlerindeki kayıtlar, diğer tacir aleyhinde delil oluşturur. Hasım taraf, aleyhinde delil ittihaz olunan kaydın aksini geçerli deliller aracılığıyla ispatlayabilir. ETTK'da ticari defterlerin delil olarak kullanılması yukarı da anlatıldığı gibi ayrıntılı bir biçimde düzenlenmişti. Defterlerin ispat kuvveti eski türk ticaret kanunda bu kadar ayrıntılı düzenlenirken, YTTK'da ticari defterlerin sahibi lehine, aleyhine ya da diğer tarafların aleyhinde delil olarak kullanılmasına ilişkin bir düzenleme yer verilmemiştir.

YTTK'da defterlerin ispat kuvveti ortadan kaldırılmış ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsa, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verilebileceğini düzenlemiştir. (YTTK, m.83/1). Bu madde hükmüne göre, ibraz hukuki uyuşmazlıkların çözümü için gereklidir. İlgili kanunda defterlerin ispat kuvveti ortadan kalkmış ancak kanunu 83/1. maddesine göre uyuşmazlıklarda defterlerin incelenmesi düzenlenmiştir.

**Tablo 3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunlarına Göre Tutulması Gereken Defterler**

<b>6762 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler</b>	<b>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler</b>
Yevmiye Defteri	Yevmiye Defteri
Defter-i Kebir	Defter-i Kebir
Envanter Defteri	Envanter Defteri
Karar Defteri	Yönetim Kurulu Karar Defteri
İşletme Hesabı Defteri	Pay Defteri
	Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

**Tablo 4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanundaki Ticari Defterler Getirdiği Yenilikler**

	<b>6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</b>	<b>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</b>
<b>Defter Tutmanın Amacı</b>	Her tacirin ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç alacak ilişkilerini ve her iş yılı içerisinde elde edilen sonuçları tespit etmektir.	Eski düzenlemedeki amaç aynen korunup buna ek olarak defterlerin 3.kişi uzmanlara makul süre içerisinde işletmenin faaliyetleri hakkında faydalı olacak şekilde tutulmalıdır ibaresi eklenmiştir.
<b>Defter Tutması Gereken Kişiler</b>	Tacirler (Tüzel kişi tacirler ve Gerçek kişi tacirler),özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere kamu kurumlarınca işletilen ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletme gibi işletilen ticari teşekküller defter tutmak zorundadır.	Gerçek ve Tüzel Kişiler
<b>Defterlerin Tutulacağı Yer</b>	Ticari defterlerin sadece fiziki ortamda tutulmasına müsaade edilmiştir.	Ticari defterlerin fiziki ortamda tutulmasının yanında elektronik ortamda tutulmasına da imkan tanınmıştır.
<b>Defterlerin Tutulacağı Dil</b>	Ticari defterlerin Türkçe tutulmasının mecburi olduğu açıkça belirtilmiştir.	Ticari defterlerin Türkçe tutulması gerektiği yer almasına rağmen “mecburi” ifadesinin kaldırıldığı görülmektedir.
<b>Yapılan Hataların Düzeltilmesi</b>	Bu konu ile ilgili kanunda herhangi bir düzenleme yer almamıştı. Yapılan hatalar VUK’a göre düzeltilmekteydi.	Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.
<b>Açılış Tasdikine Tabi Olan Ticari Defterler</b>	Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri, Karar Defteri, İşletme Hesabı Defteri	Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri, Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri, Elektronik Defter(*)
<b>Kapanış Tasdikine Tabi Olan Ticari Defterler</b>	Yevmiye Defteri, Envanter Defteri	Yevmiye Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Elektronik Defter(**)
<b>Defterlerin Saklanması</b>	Tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterleri son kayıt tarihinden itibaren 10 yıl süreyle saklı tutmak zorundadırlar.	Tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterleri son kaydın yapıldığı takvim yılının bitişinden itibaren 10 yıl süre ile saklanmak zorundadır.
<b>Defterlerin İspat Kuvveti</b>	<b>Koşulları:</b> -İki tarafta tacir olmalıdır. -Tasdiki zorunlu olmayan defterler ancak tasdike zorunlu olup da tasdiki yapılmış ise o defterlerle birlikte delil olabilir. -Tacirin tuttuğu tüm defterlerin birbirini teyit etmesi gereklidir.	Defterlerin ispat kuvveti ortadan kaldırılmış ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsa, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verilebileceğini düzenlenmiştir.
<b>Defterlerin Tacirin Lehte Aleyhte Delil Olabilmesi</b>	-Defterler kanuna uygun olarak tutulursa lehte delil olarak kullanılır. -Defterlerin kanuna uygun olarak tutulmaması halinde ise aleyhte delil olarak kullanılır.	Defterlerin, sahiplerinin hakkında lehte veya aleyhte delil olarak kullanılması ile ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

(\*) Elektronik defterlerin açılış onayı hesap döneminin ilk ayında alınan elektronik defter beratının alındığı zamanıdır.

(\*\*)Elektronik defterlerin kapanış onayı hesap döneminin son ayında alınan elektronik defter beratının alındığı zamandır.

## **2.2. FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE GETİRİLEN YENİLİKLER**

YTTK ile ETTK karşılaştırıldığında eski kanunumuzda ayrıntılı olarak düzenlenen bazı konuların yeni kanunumuzda detaylı olarak hazırlanmadığı; bazı konuların ise eski kanunumuza kıyasla daha ayrıntılı olarak ele alındığı görülmektedir. Yeni ticaret kanunumuzda açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tablolarına ilişkin yapılan düzenlemeler ve getirilen yenilikler anlatılmaya çalışılacaktır.

### **2.2.1. Açılış Bilançosu ve Yıl Sonu Finansal Tablolarına İlişkin Düzenlemeler**

Eski ticaret kanunumuzda yer almayıp da yeni ticaret kanunumuzda yer alan diğer bir ifade ile yeni bir düzenleme olan yeniliklerden birisi açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tablolarına ilişkin olarak getirilen düzenlemedir. Söz konusu düzenleme yeni ticaret kanunumuzun 68. ile 81.maddeleri arasında yer almaktadır. Genel hükümler, Kalemlere ilişkin ilkeler, Değerleme ilkeleri olmak üzere üç başlık altında yeni ticaret kanunumuzda yer almış, burada da üç başlık şeklinde anlatılmaya çalışılacaktır.

#### **Genel Hükümler**

Genel hükümler kanunumuzun 68. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde de kanun koyucu açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tablolarının hazırlanmasında kimlerin yükümlü olduğunu, tablolar hazırlanırken nelere dikkat edileceği, ne zaman ve nasıl düzenlenmesi gerektiğine yer vermiştir.

YTTK m. 68'e göre " Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilançoynu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Tacir, gelir tablosunu hazırlar.

Bilanço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514 üncü madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır." Görüldüğü gibi tabloları düzenleme yükümlüğü tacir'e aittir. Ayrıca tacir her faaliyet döneminin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borç tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu çıkarmak zorunda olduğu da belirtilmiştir. Tacirin görevlerinden birisinin de yine ilgili maddeden anlaşıldığı üzere gelir tablosunu hazırlamak olduğu belirtilmiş ve gelir tablosunun tanımına yer verilmemiştir.



YTTK m. 69’da yıl sonu finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun, açık ve anlaşılır, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içerisinde çıkarılması gerektiği belirtilmiştir.

Eski ticaret kanunumuzda bilançoların hangi para birimi veya hangi dil ile tutulacağı, daha da önemlisi bilançodaki kayıtların Türkçe ve Türk Lirası ile tutulması gerektiği ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktaydı; ancak yeni ticaret kanununu m. 70’e göre yıl sonu finansal tabloların Türkçe ve Türk lirası ile düzenlenmesi gerektiği, bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnaların saklı tutulduğu belirtilmiştir. Getirilen bu yeni düzenleme ile yıl sonu mali tabloların aksine bir istisna yok ise Türkçe ve Türk para birimi ile tutulması gerekmektedir.

Eski ticaret kanununda tacirlerin finansal tabloları imzalamasıyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktaydı. Yeni ticaret kanunumuzla getirilen bir yenilik de finansal tabloların tacir tarafından tarih atılmak suretiyle imzalanmasıdır.

#### Kalemlere İlişkin İlkeler

Yeni ticaret kanunumuzda kalemlere ilişkin ilkeler söz konusu kanunun 72-77. maddeler arasında düzenlenmişti. Bu ilkeler Tamlik ve mahsup yasağı, Bilançonun içeriği, Aktifleştirme yasağı, Karşılıklar, Dönem ayırıcı hesaplar, Sorumluluk ilişkileri olmak üzere altı tanedir. Bunlara değinmek de faydalı olacaktır.

#### Tamlık ve Mahsup Yasağı

Tamlık ve mahsup yasağına göre, tamlık ile finansal tabloların ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilmiş olan gelirlerini ve ticari işletmenin tüm gelir ve giderlerini doğru bir şekilde değerlendirilmiş olarak göstermek zorunda olduğu belirtilmiştir (YTTK, m.72/1). Bu maddeye göre finansal tablolar, işletmenin bütün varlıkları, borçları, gelirleri ve giderleri eksiksiz olarak göstermelidir. Peşin ödenen giderler ile peşin ödenen gelirler kavramları dönem ayırıcı hesapları ifade etmektedir. Bunlarında finansal tablolarda eksiksiz olarak gösterilmesi zorunludur. Aynı maddeye göre mülkiyeti muhafaza kaydıyla elde edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehin edilen veya başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir şeklinde bir düzenlemeye de yer verilmiştir. Adı geçen maddenin son cümlesinde ise nakdi tevdiler yani nakit ödemeler söz konusu olursa bunlar teminat alanın bilançosunda gösterilir şeklinde bir düzenleme yer verilmiş olup, finansal kiralamaya ilişkin hükümlerin saklı olduğu da belirtilmiştir. Mahsup yasağı ise tasarinın 72/2. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre aktif kalemler ile pasif kalemler,

gelirler ile giderler ve taşınmazlara ilişkin haklar ve bunlara ilişkin yükümlülükler birbirleriyle mahsup edilemezler. Bu madde 1 No.lu Finansal

Tabloların Sunuluşu Standardındaki netleştirme ile ilgili olan 32. paragrafının tasarıya yansımadır. Çünkü bu maddede netleştirme ile ilgili olarak varlıklar ile borçlar, gelirler ile giderler başka bir Standart veya Yorum öngörmediği veya izin vermeyi sürece, mahsup edilmemelidir denilmiştir. Örneğin satıcılar hesabı ile alıcılar hesabı ya da faiz geliri ile finansman giderleri arasında bir netleştirme yapılması hem Tasarıya hem de Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre yasaktır (Özbingöl, 2008:42).

### Bilançonun İçeriği

Yeni ticaret kanunumuzda bilançonun içeriği ile ilgili madde de “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmedikçe bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.” düzenlemesine yer vererek bilançonun içeriğinde neler olması gerektiğini belirtmiştir. Eski ticaret kanununda bilançonun içeriği daha açıklayıcı ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmişti.

### Aktifleştirme Yasağı

YTTK’da yeni düzenlenen bir diğer konu aktifleştirme yasağıdır. Aktifleştirme yasağıyla ilgili olarak YTTK 74/1. maddede TMS’de aksine hüküm yoksa işletmenin kurulusu ve öz kaynak sağlamak amacıyla yapılan harcamalar aktifleştirilemez denilmiştir.

Bu madde hükmüne göre hem işletmenin kurulusu esnasında hem de öz kaynak sağlamak amacıyla yapılacak olan harcamalar aktifleştirilmeyecek doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilecektir. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının 69. paragrafında gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken harcamalara ilişkin örnekler verilmiştir. Standardın bu maddesine göre başlangıç maliyetlerinin, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ya da sekreteryä türü maliyetlerin, yeni bir tesis veya iş yeri açmak için yapılan harcamaların başka bir deyişle açılış öncesi maliyetlerin gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirileceği ifade edilmiştir. ETTK’nın 459. maddesinde ise kurulus, örgütlenme ve yönetim masraflarının kâr ve zarar hesabında masraf olarak gösterileceği düzenlenmiş olmakla birlikte, ilk kurulus ya da işletmenin sonradan genişletilmesi için ana sözleşmede ya da genel kurulda alınan bir karar varsa kurulus masraflarının en çok bes yıllık bir zamana bölünebileceği ve her yıla ait olan miktarının o yılın kâr ve zarar hesabında gösterileceği düzenlenmiştir

Örneğin, Belpa Temizlik Ürünleri Ltd. Sti. kuruluş aşamasında 40.000 TL'lik bir harcama yapıldığını belirledi ise defter tutanlar bu harcamaları 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı aracılığıyla bilançolarda aktifleştirilebildiği gibi doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nın altında kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak da muhasebeleştirilebilirdi. Ancak 1 Ocak 2009 tarihi itibariyle Türkiye Muhasebe Standartları ülkemizde bütün işletmelerce uygulanmaya başladığında defter tutanların böyle bir tercih hakkı olmayacaktır. Çünkü TMS-38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardına göre işletmelerin kuruluşu esnasında yaptıkları harcamaların aktifleştirilemeyeceği, doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla Belpa Temizlik Ürünleri Ltd. Sti.'nin kurulması için yapılan 40.000 TL tutarındaki harcaması 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nda muhasebeleştirilecektir. Bu açıdan TMS'ye ilişkin düzenleme tasarıda da yerini almıştır. Ayrıca Tasarıya göre bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıkların bilançonun aktifine kalem olarak konulamayacağı ile sigorta sözleşmesinin yapılması için gerekli olan giderlerin de TMS de aksi öngörülmedikçe aktifleştirilemeyeceği belirtilmiştir (Özbingöl, 2008: 47-48).

#### Karşılıklar

Eski ticaret kanunumuzda yer almayıp da yeni ticaret kanunumuzda düzenlenen ve getirilen yeniliklerdendir. Karşılıklar, "Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır." Şeklindeki düzenlemeyle karşılık ayrılacağı ifade edilmiştir. Karşılıklar ayrılırken TMS'de öngörülen kurallara göre ayrılacağı belirtilmiştir. Durum böyle olunca TMS'de karşılıkların düzenlendiği TMS-37'den bahsetmek uygun olacaktır. TMS-37'e göre Karşılık, gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüktür şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu standarda karşılıkların hangi şartlarda finansal tablolara alınacağı da açıkça belirtilmiştir.

Buna göre bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
  - Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
  - Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması
- Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz (www.kpmgvergi.com) (Erişim Tarihi: 08.05.2014).

#### Dönem Ayırıcı Hesaplar

Dönem ayırıcı hesaplar, yeni ticaret kanunumuzun 76.maddesinde düzenlenmiştir. Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içerisinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında TMS'nin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hesaplar muhasebenin dönemsellik kavramı gereğince kullanılan hesaplardır. Dönemsellik kavramı, işletme faaliyetlerinin zamanında kontrolü ve değerlendirilmesi ihtiyacı sonucu ortaya çıkmıştır. Çünkü işletme faaliyetlerinin karlı olup olmadığını tespit etmek ve işletme sahiplerinin kazanç paylarını, işletme personelinin ücretlerini ödemek için, işletmenin sonsuz olan faaliyet dönemi sonuna kadar beklemek mümkün değildir. Faaliyet dönemi veya muhasebe dönemi için genellikle bir yıllık süre esas alınır. Başka bir ifadeyle 1 Ocakta başlar, 31 Aralıkta sona erer (Küçüksavaş, 2005:19).

#### Sorumluluk İlişkileri

Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir (YTTK, m.77).

## 2.2.2. Değerleme İlkeleri ve Özellik Arz Eden Bazı Düzenlemeler

Bu başlık altında değerlendirme ilkeleri ile muhasebe hesaplarında yapılan düzenlemeler ele alınacaktır.

### Değerleme İlkeleri

Değerleme ilkeleri eski ticaret kanunumuzda ele alınmış olmakla beraber yeni ticaret kanunumuzda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Yeni ticaret kanunumuzda ayrıntılı olarak ele alınan değerlendirme ilkeleri dört başlıkta düzenlenmiştir. Bunlar;

- Genel değerlendirme ilkeleri,
- Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri,
- İktisap ve üretim değerleri,
- Değerlemeyi basitleştirici yöntemler'dir.

### Genel Değerleme İlkeleri

Genel değerlendirme ilkeleri yeni ticaret kanunumuzun 78. maddesinde düzenlenmiştir. “Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden ayrılabilir (YTTK, m.78).

#### Varlıklar ile Borçların Değerleme Ölçüleri

Yeni ticaret kanunumuzda varlık ve borçların bilançonun kapanış gününde teker teker değerlendirileceği ifade edilmiş ve değerlendirilme ilkelerine ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında gösterilen ölçülere göre değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (YTTK, m.79).

Bu maddede varlık ve borçların değerlendirileceği, bunların değerlendirilmesinde de Türkiye Muhasebe Standartlarındaki değerlendirilme ölçütlerinin esas alınacağı belirtilmiştir. Halbuki eski ticaret kanunumuzda hangi bilanço kalemleri için hangi değerlendirilme ölçütlerinin kullanılacağı ayrıntılı bir şekilde düzenlenmişti.

#### İktisap ve Üretim Değerleri

Yeni kanunumuz iktisap ve üretim değerlerini söz konusu kanunun 80.maddesinde düzenlemiştir. Bu maddeye göre Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir (YTTK, m.80).

Bu durumda iktisap ve üretim değerleri ile ilgili bir tespit yapılacağı zaman bunun Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin bir makine ve teçhizat alımı yapılacağı zaman bunun maliyetine nelerin eklenebileceğini belirlemek için standartlardan ilgili standarda göre tespit yapmak gerekir.

#### Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler

Eski ticaret kanunumuzda değerlendirilme basitleştirici yöntemler ile ilgili hiçbir düzenleme bulunmamaktaydı. Oysa yeni ticaret kanunumuzla gelen bu maddeye göre şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye Muhasebe Standartları'nda öngörülen bu değerlendirilme basitleştirici yöntemlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

### **2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi**

Çalışmamızın birçok yerinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) ve Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)'ndan bahsettik, burada bunlara da değinmek yerinde olacaktır. Yeni ticaret kanunumuzda muhasebe ve muhasebe mesleği açısından devrim niteliğinde sayılabilecek yenilikler getirilmiştir. Bu kurula yeni ticaret kanunumuzun 88.maddesi ile birlikte yetkiler tanınmış ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alınarak ticari defterler tutulacak ve finansal tablolar hazırlanacaktır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile ilgili olarak ilgili maddenin birinci fıkrasında kanunda ticari defterlere ilişkin hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler defterlerini tutarken ve mali tablolarını hazırlarken kurulca yayımlanan standartlara, muhasebe ilkelerine, yorumlara aynen uyulmasını ve bunların uygulanmasını zorunlu kılmıştır (YTTK, m.88/1).

Kurula, finansal tablolara uluslar arası piyasalarda geçerlilik kazandırmak ve uygulamalarda birlik sağlamak için uluslar arası finansal raporlama standartlarına(UFRS) tam uyumlu olacak şekilde tek başına düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır (YTTK, m.88/2).

Yine söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında kurula değişik ölçütlerdeki işletmeler ve sektörleri için uluslar arası finansal raporlama standartlarınca farklı düzenlemelere izin verildiği durumlarda özel ve istisnai standartlar koyabileceği, bunları uygulayanların durumu finansal tablo dipnotlarında açıklamak durumunda oldukları belirtilmiştir (YTTK, m.88/3).

Kanunlarda belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, kendi alanları için geçerli olacak standartlarla ilgili olarak ayrıntılı ve sınırlı düzenlemeleri yapabilmek için TMSK'nın onayını almak zorundadırlar. Ayrıca bu kurum ve kurulların kendi alanlarında düzenleme yapabilmesi için çıkaracakları standartlar TMS'lere uygun olmalıdır (YTTK, m.88/4).

Standartlarda hüküm bulunmayan hallerde ilk önce ilgili ilgili buldukları alan dikkate alınacaktır. Dördüncü fıkrasında belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili ilkeleri uygulanacağı bildirilmiştir (YTTK, m.88/5).

### **2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Şirketlerin Birleşme, Bölünme ve Tür Değişirmesine Getirilen Yenilikler**

Teknolojinin gelişmesi, iletişimin güçlenmesi, ülkeler arasındaki sınırların kalkması, tüm dünyayı adeta tek bir pazar konumuna getirmiştir. Durum böyle olunca küçük işletmelerin bu pazarda ayakta kalabilmesi, uluslararası piyasada mücadele edebilme şansları azaltmıştır. Buna göre küçük şirketler ayakta kalabilmek ve varlığını devam ettirebilmek için şirketleri ile ilgili yapısal değişikliklere gitmek zorunda kalmışlardır. Bu yapısal değişiklikler şirketlerde kendini genelde birleşme, bölünme ve tür değiştirme olarak gösterir. Birleşme şirketlere birçok açıdan avantaj sağlamaktadır. Bunlar; vergisel avantaj, birleşmeden doğabilecek güç birliği, ölçek ekonomisinden yararlanma, farklı piyasalar tanıma vb. gibi.

İnsanlar tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri işleri yapmak üzere sermaye ve emeklerini birleştirerek şirket adı verilen iktisadi birimleri ortaya çıkarmışlardır (Kishalı, 2006:1). Bu şirketler de ulusal ya da uluslararası piyasada ayakta kalabilmek için birleşme yoluna gitmelerinin onlara getirdiği avantajlar kadar dezavantajları da vardır. Bunlar; daha fazla büyüme ihtimallerinin kalmaması, şirketlerin yöneticileri arasındaki ihtilaflar vb. nedenler şirketlerin işleyişine zararda verebilmektedir. Bu sayılan nedenlerden dolayı da bazen şirketler kendi alanlarında daha iyiyi yapabilmek ve uzmanlaşmak amacıyla yeniden yapılanarak bölünme durumuna gidebilmektedir.

Yukarıda sayılan avantajlarla birleşen, dezavantajlarla da bölünen şirketlerin yaptığı her iki durumda aslında bir yapılanma modelidir. Çalışmamızın bu bölümünde şirketlerin birleşme, bölünme ve tür değiştirme modelleri eski ve yeni ticaret kanununa göre karşılaştırmalı olarak anlatılmaya çalışılacaktır.

#### **2.3.1. Birleşme**

Şirket, iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişinin sermaye, emek ve bilgilerini birleştirerek oluşturdukları ekonomik ve teknik kuruluşlar, olarak tanımlanmaktadır (Otlu, 2012:18).

Bu tanımdan hareketle şirketlerin özelliklerini söyleyebiliriz;

- Şirketi kuran kişilerin sayısı en az iki kişi olmalıdır. Bu kişiler gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişilerde olabilirler
- Ulaşılmak istenen ortak bir amacın bulunması,



- Ortak amaca ulaşabilmek için ortaklar arasında yazılı veya sözlü bir anlaşmanın bulunması,
- Belirlenen amaca ulaşabilmek için para, mal, işgücü vb. gibi değerlerin sermaye olarak ortaya konulması (Oflu, 2012:18).

### **2.3.1.1. Birleşmenin Tanımı ve Nedenleri**

Birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir (ETTK, m.146).

Birleşme, birden fazla şirketin akdolunan birleşme sözleşmesine istinaden, birleşmeye katılan bir şirket bünyesinde veya yeni kurulan bir şirket bünyesinde bir araya gelmelerini, yeni kurulan veya bünyesinde birleşilen şirket dışında kalan şirket yada şirketlerin tasfiyesiz olarak sona ermesini sonuçlayan bir hukuki müessesedir (Göktürk, 2013:635).

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere şirketler iki şekilde birleşebilirler; birincisi şirketlerin birbiriyle birleşerek yeni bir şirket oluşturması, ikincisi de bir veya birden fazla şirketin mevcut bir şirket bünyesinde birleşmesidir.

Şirketler birleşirken birçok farklı düşünce ve neden için birleşebilirler bunlar;

- Daha da büyüebilmek için birleşebilirler
- Ölçek ekonomilerinden faydalanabilmek için birleşebilirler
- Sinerji etkisinden yararlanmak için birleşebilirler
- Finansal sıkıntılarından kurtulabilmek, daha büyük yatırımlara girebilmek için birleşebilirler
- Birleşmenin getireceği vergisel avantajlardan yararlanmak için başka şirketlerle birleşebilirler
- Etkin bir yönetime sahip olmak için başka şirketler ile birleşebilirler
- Birbirleriyle olan rekabeti azalmak için birleşebilirler

### **2.3.1.2. Eski Ticaret Kanununa Göre Birleşmenin Tanımı, Koşulları ve Sonuçları**

Eski ticaret kanunumuzda birleşme ile ilgili düzenlemeler söz konusu kanunun 146. ve 151. maddeleri arasında yer almaktaydı. Ayrıca eski ticaret kanununun 451. ve 454. maddeleri arasında anonim şirketlerde birleşmelere ilişkin düzenlemelere yer verilmişti. Eski ticaret kanunumuzda şirketlerin birleşmesinin tanımı yapılmış, birleşmenin şartları belirtilmiş ve sonuçları ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Eski ticaret kanunumuzda birleşme; iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir (ETTK, m.146).

Bu tanıma göre ticaret şirketlerinde birleşme iki şekilde olabilir ya şirketler birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurulacak ya da şirketlerin var olan bir şirket devredilmesiyle birleşebilirler. Bunlar;

Yeni bir şirket kurularak birleşme: İki veya daha fazla şirketin birleşerek yeni bir şirket oluşturmalarıyla yapılan birleşme türüdür. Bu şekilde yapılan birleşmelerde birleşmeye katılan şirketler var olan tüzel kişiliklerini yitirir ve yeni oluşturulan şirketin tüzel kişiliği altında bir araya gelirler.

Devir yoluyla şirketlerin birleşmesi: Devir yoluyla birleşmede bir veya daha fazla işletme var olan bir işletmenin bünyesine girmesiyle oluşur. Bu yolla yapılan birleşmede devir olan işletme tüm aktif ve pasifleriyle birlikte devrolunan işletmeye katılır. Yeni bir ticaret şirketi oluşturulmaz. Devir olan işletme tüzel kişiliğini yitirirken devir alan işletme tüzel kişiliğinden bir şey kaybetmez ve tüzel kişiliği devam eder.

Eski ticaret kanunumuz ticaret şirketlerinin birleşmesinin tanımı yapmakla kalmamış birleşmenin koşullarını ve sonuçlarını da açıkça belirtmiştir. Bu kanuna göre eski ticaret şirketlerin birleşmesinin koşulları şunlardır;

Birleşecek olan şirketlerin nevelerinin aynı olması gerekir: Birleşme yapacak olan şirketlerin aynı türden şirketler olması gerektiğini ifade eden koşuldur. Bu koşula göre her tür işletme kendi türündeki işletmeyle birleşebilir. Sermaye şirketi sermaye şirketiyle, limitet şirketi limitet şirketi ile birleşmelidir.

Birleşme Kararı Koşulu: Şirketler kendi kuruluş sözleşmelerindeki usul ve esaslara uyararak verdikleri birleşme kararlarını tescil ve ilan ettirmeleri gerekir.

Birleşen şirketlerde bilanço koşulu: Birleşen şirketler kendi aralarında belirledikleri bir bilanço örneğini, birleşme sebebiyle varlıkları sona eren ortaklıklar ise kendilerine ait borçları nasıl ödeyeceklerine ilişkin düzenleyecekleri beyannameyi, bilanço ile birlikte ilan etmek zorundalar.

Eski ticaret kanunu açısından birleşmenin alacaklıların itiraz hakkı ve külli halefiyet olmak üzere iki türlü sonucu bulunmaktadır.

Alacaklıların İtiraz Hakkı: Normal durumda şirketler birleşip bu durumu da tescil ve ilan ettirdikten 3 ay sonra şirketlerin birleşmeleri hüküm ifade eder, yok eğer şirketler birleşmenin ilan edildiği gün hüküm ifade etmesini istiyorlarsa aşağıdaki koşullardan herhangi birisini sağlaması gerekir.

Bu koşullar;

- Bu şirketlerin birleştiklerini ilan etmeden önce tüm borçlarını ödemiş olmaları,
- Birleşen şirketlerden alacaklı olanların söz konusu şirketlerin birleşmelerine razı olmaları,
- Birleşen şirketler borçları tutarındaki parayı TCMB veya başka bir güvenilir bankaya yatırmış olmaları, oluşması gerekir.

Yukarıda da görüldüğü gibi şirketlerin birleşmesinin yayınladığı gün hüküm ifade edebilmesi için sayılan bu üç şarttan herhangi birisinin yerine getirilmesi şarttır. Şirket alacaklıları şirketlerin birleşmesine bir itirazları var ise bunu da ilan tarihinden itibaren 3 ay içerisinde mahkemeye itirazda bulunabilirler. İtiraz varsa birleşme hüküm ifade etmez birleşmenin hüküm ifade edebilmesi için, ya alacaklılar itirazından vazgeçecek, ya mahkemenin kesin kararı beklenecek ya da mahkemenin vereceği teminatın şirket tarafından kabul edilmesi gerekecektir. Bu şartlar da yerine getirilmeden itiraz varsa yine birleşme hüküm ifade etmeyecektir.

Külli Halefiyet: Şirketler birleşip 3 aylık süre zarfında da herhangi bir itiraz bulunmamış ise şirketlerin birleşmesi kesinleşmiş olur. Bu durumda devrolan işletme ortadan kalkar eğer devir yoluyla birleşme söz konusu olmuş ise devrolunan işletme, yeni bir işletme oluşturularak birleşme olmuş ise de yeni oluşan işletme ticari hayatına devam eder. Birleşen şirketlerin tüm alacak ve borçları da yeni oluşan şirkete devrolunur. Külli Halefiyet bir malvarlığından dolayı oluşan bütün alacakların ve borçların tamamıyla karşı tarafa devredilmesidir.

### **2.3.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Birleşmenin Tanımı, Koşulları ve Sonuçları**

YTTK şirketlerin nasıl birleşeceklerini 136. maddede düzenlemiştir. Bu maddeye göre şirketlerin birleşmesi iki şekilde mümkündür. Bunlar; şirketlerin devralarak birleşmesi ya da yeni kuruluş şeklinde birleşmedir.

Devralarak birleşme, devralan şirket devrolunan şirketi bütün malvarlığı ile devralır ve birleşme ile devrolunan şirket infisah olup ticaret sicilinden silinirken devralan şirketin ise tüzel kişiliği devam eder.

Yeni kuruluş şeklinde birleşme, birleşen işletmelerin ikisinin de tüzel kişiliklerini yitirerek infisah olup bu şirketlerin birleşmesiyle yeni bir şirketin ortaya çıkması şeklinde yapılan birleşme türüdür.

Hem eski ticaret kanunumuz hem de yeni ticaret kanunumuz şirketlerin birleşmesiyle ilgili olarak devralarak birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşmeyi konu edinmiş aralarında herhangi bir ayırım bulunmamaktadır.

Yeni ticaret kanunumuza göre birleşmenin koşulları şunlardır;

Birleşecek olan şirketlerin nevelerinin aynı olması gerekir: Eski ticaret kanunumuzda şirketlerin kimlerle birleşebilecekleri açıklanmıştı, buna göre her şirket kendi grubundaki ticaret şirketi ile birleşebilirken diğer grupta yer alan şirketler ile birleşmesi mümkün değildi. Ancak yeni ticaret kanunumuz bu konuda kapsamlı bir düzenleme yapmış ve aynı türden olmayan şirketlerinde birleşebilmelerini öngörmüştür. Yeni ticaret kanunumuzun 137.maddesinde hangi şirketin hangi şirketlerle birleşebileceğini, şahıs şirketlerinin hangileri, sermaye şirketlerinin hangileri olduğunu detaylı olarak düzenlemiştir.

Bu düzenlemeye göre,

Sermaye şirketleri;

- Sermaye şirketleriyle,
- Kooperatiflerle,
- Devralan şirket olmaları şartıyla, kolektif ve komandit şirketlerle, birleşebilirler.

Şahıs şirketleri;

- Şahıs şirketleriyle,
- Devrolunan şirket olmaları şartıyla, sermaye şirketleriyle,
- Devrolunan şirket olmaları şartıyla, kooperatiflerle, birleşebilirler.

Kooperatifler;

- Kooperatiflerle,
- Sermaye şirketleriyle ve
- Devralan şirket olmaları şartıyla, şahıs şirketleriyle, birleşebilirler.

ETTK md. 137’de hangi şirketin diğeriyle birleşebileceği düzenlenmiştir. Her tür şirket birbiriyle birleşebilir. Ancak şahıs şirketleriyle bir sermaye şirketi ile birleşebiliyorlarsa, yeni şirketin sermaye şirketi olması zorunludur. Bir sermaye şirketi birleşerek dahi olsa, şahıs şirketine döndürülemez (Bilgili, Demirkapı, 2012:186).

Eski ticaret kanunumuzda aynı gruptan olmayan şirketler birleşemiyordu, ancak yeni ticaret kanunumuza göre aynı gruptan olmayan şirketlerde birbirleriyle birleşebilmektedir. Bu durumda ülke ekonomisine olumlu katkıları olacağını, şahıs şirketlerinin ekonomide rakipleriyle rekabet edebilmelerini kolaylaştıracağı düşünülmektedir. Yukarıda da görüldüğü gibi yeni ticaret kanunumuz şirketlerin birleşmesiyle ilgili sıkıntıları ve sınırlamaları ortadan kaldırmıştır. Sadece devir yoluyla yapılan birleşmelerde şirketlerin devralan şirket mi yoksa devrolan şirket mi olduğu açısından sınırlama getirmiştir.

Tasfiye Halindeki Şirketlerin Birleşmeye Katılması: Tasfiye hâlindeki bir şirket, malvarlığının dağıtılmasına başlanmamışsa ve devrolunan şirket olması şartıyla, birleşmeye katılabilir (YTTK, m.138/1). Birinci fıkradaki şartların varlığı, devralan şirketin merkezinin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulan belgelerle ispatlanır (YTTK, m.138/2).

Bu iki şartın var olduğunu işlem denetçisi inceler ve bir rapor hazırlar. Bu raporu şirketi devralan işletmenin olduğu yerin ticaret sicil müdürlüğüne sunar. Böylece denetçinin raporu ile tasfiye halindeki şirketin birleşmeye ilişkin yasal şartları taşıdığı tespit edilmiş olur. Bu durum yani tasfiye halinde olan bir şirketin birleşmeye katılıp katılmayacağı eski ticaret kanunumuzda düzenlenmemişken yeni ticaret kanunumuzda düzenlenmiştir.

### 2.3.1.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Normal Birleşme Süreci

Yeni ticaret kanunumuzda birleşmek isteyen şirketlerin neler yapmaları gerektiği ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Sözleşmenin hazırlanmasından bitimine kadar her şey düzenlenmiştir. Birleşmek isteyen şirketlerin yapmaları gerekenler sırasıyla şunlardır;

**Birleşme Sözleşmesinin Hazırlanması:** Birleşme sözleşmesi yazılı şekilde yapılır. Sözleşme, birleşmeye katılan şirketlerin, yönetim organlarınca imzalanır ve genel kurulları tarafından onaylanır (YTTK, m.145). Söz konusu birleşme sözleşmeleri içerisinde nelerin yer alacağı da yine ticaret kanunumuzun sonraki maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre birleşme sözleşmesi;

- Birleşmeye katılan şirketlerin ticaret unvanlarını, hukuki türlerini, merkezlerini; yeni kuruluş yolu ile birleşme hâlinde, yeni şirketin türünü, ticaret unvanını ve merkezini,
- Şirket paylarının değişim oranını, öngörülümüşse denkleştirme tutarını; devrolunan şirketin ortaklarının, devralan şirketteki paylarına ve haklarına ilişkin açıklamaları,
- Devralan şirketin, imtiyazlı ve oydan yoksun payların sahipleriyle intifa senedi sahiplerine tanıdığı hakları,
- Şirket paylarının değiştirilmesinin şeklini,
- Birleşmeyle iktisap edilen payların, devralan veya yeni kurulan şirketin bilanço kârına hak kazandığı tarihi ve bu isteme ilişkin bütün özellikleri,
- Gereğinde 141 inci madde uyarınca ayrılma akçesini,
- Devrolunan şirketin işlem ve eylemlerinin devralan şirketin hesabına yapılmış sayılacağı tarihi,
- Yönetim organlarına ve yönetici ortaklara tanınan özel yararları,
- Gereğinde sınırsız sorumlu ortakların isimlerini, içermesi zorunludur.

## Birleşme Raporunun Hazırlanması

Birleşme raporunda birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organları birleşmeyle ilgili olarak ayrı ayrı veya birlikte olmak üzere bir rapor hazırlarlar. Bu rapor içerisinde de nelerin yer alacağı kanunumuzda düzenlenmiştir. Buna göre raporda;

- Birleşmenin amacı ve sonuçları,
- Birleşme sözleşmesi,
- Şirket paylarının değişim oranı ve öngörülümüşse denkleştirme akçesi; devrolunan şirketlerin ortaklarına devralan şirket nezdinde tanınan ortaklık hakları,
- Gereğinde ayrılma akçesinin tutarı ve şirket pay ve ortaklık hakları yerine ayrılma akçesi verilmesinin sebepleri,
- Değişim oranının belirlenmesi yönünden payların değerlemesine ilişkin özellikler,
- Gereğinde devralan şirket tarafından yapılacak artırımın miktarı,
- Öngörülümüşse, devrolunan şirketin ortaklarına, birleşme dolayısıyla yüklenecek olan, ek ödeme ve diğer kişisel edim yükümlülükleri ile kişisel sorumluluklar hakkında bilgi,
- Değişik türdeki şirketlerin birleşmelerinde, yeni tür dolayısıyla ortaklara düşen yükümlülükler,
- Birleşmenin, birleşmeye katılan şirketlerin işçileri üzerindeki etkileri ile mümkünse bir sosyal planın içeriği,
- Birleşmenin, birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları üzerindeki etkileri,
- Gerekiyorsa, ilgili makamlardan alınan onaylar, hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri belirtilir.

Yeni kuruluş yoluyla birleşmede birleşme raporuna yeni şirketin sözleşmesinin de eklenmesi şarttır. Tüm ortakların onaylaması hâlinde, küçük ve orta ölçekli şirketler birleşme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler.

## Birleşme sözleşmesinin ve birleşme raporunun denetlenmesi

Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun hazırlanmasından sonraki asama birleşme sözleşmesinin ve raporunun işlem denetçisi tarafından denetlenmesidir. Birleşmeye katılan şirketler tarafından hazırlanan birleşme sözleşmesi ile birleşme raporunun ve ayrıca

birleşmeye esas oluşturan bilançonun bu konuda uzman olan işlem denetçisince denetlemesi zorunludur. Birleşmeye katılan şirketlerin, birleşme ile ilgili işlemlerini denetleyecek işlem denetçisine, her türlü bilgi ve belgeyi verme zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca denetleme yapılmasının tek istisnası küçük ve orta ölçekli şirketlerin tüm ortaklarının denetlemeden vazgeçebilmesini oylamasıdır. Böyle bir durum söz konusu ise denetlemeden vazgeçilebilir (YTTK, m.148).

#### Ara Bilançonun Hazırlanması

Birleşme sözleşmesinin imzalandığı tarih ile bilanço günü arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarılmasından sonra, birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana gelmişse, birleşmeye katılan şirketler bir ara bilanço çıkarmak zorundadır (YTTK, m.144).

Aşağıdaki hükümler saklı olmak kaydı ile, ara bilançooya yıllık bilançooya ilişkin hüküm ve ilkeler uygulanır. Ara bilanço için;

- Fizikî envanter çıkarılması gerekli değildir;
- Son bilançoda kabul edilen değerlemeler, sadece ticari defterdeki hareketler ölçüsünde değiştirilir; amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri de dikkate alınır.

#### İnceleme Hakkı ve Malvarlığındaki Değişiklikler

Birleşmeye katılan şirketlerden her biri, merkezleriyle şubelerinde ve halka açık anonim şirketler ise Sermaye Piyasası Kurulunun öngöreceği yerlerde, genel kurul kararından önceki otuz gün içinde;

- Birleşme sözleşmesini,
- Birleşme raporunu,
- Son üç yılın yılsonu finansal tablolarıyla yıllık faaliyet raporlarını, gereğinde ara bilançolarını, ortakların, intifa senedi sahipleriyle şirket tarafından ihraç edilmiş bulunan menkul kıymet hamillerinin, menfaati bulunan kişilerin ve diğer ilgililerin incelemesine sunmakla yükümlüdür. Bunlar ilgili sermaye şirketlerinin internet sitelerinde de yayımlanır



Ortaklar ile birinci fıkrada sayılan kişiler, aynı fıkrada anılan belgelerin suretlerinin ve varsa basılı şekillerinin kendilerine verilmesini isteyebilirler. Bunlar için, herhangi bir bedel veya gider karşılığı istenilemez. Birleşmeye katılan şirketlerden her biri, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ve internet sitelerine de konulan ilanda, inceleme yapma hakkına işaret eder.

Birleşmeye katılan her şirket, birinci fıkrada anılan belgelerin nereye tevdi edildiklerini ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarını, teviden en az üç iş günü önce, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirket sözleşmesinde öngörülen gazetelerde ve sermaye şirketleri de internet sitelerinde ilan eder. Tüm ortakların onaylaması hâlinde, küçük ve orta ölçekli şirketler inceleme hakkının kullanılmasından vazgeçebilirler (YTTK, m.149).

Birleşmeye katılan şirketlerden birinin aktif veya pasif varlıklarında, birleşme sözleşmesinin imzası tarihiyle, bu sözleşmenin genel kurulda onaya sunulacağı tarih arasında, önemli değişiklik meydana gelmişse, yönetim organı, bu durumu kendi genel kuruluna ve birleşmeye katılan diğer şirketlerin yönetim organlarına yazılı olarak bildirir (YTTK, m.150/1). Birleşmeye katılan tüm şirketlerin yönetim organları, bu durumda birleşme sözleşmesinin değiştirilmesine veya birleşmeden vazgeçmeye gerek olup olmadığını incelerler; böyle bir sonuca vardıkları takdirde, onaya sunma önerisi geri çekilir. Diğer hâlde, yönetim organı genel kurulda, birleşme sözleşmesinde uyarlamaya gerek bulunmadığının gerekçesini açıklar (YTTK, m.150/2).

#### Birleşme Kararı

Birleşme sözleşmesi, birleşme raporu, denetleme raporunun incelenmesinden ve birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişikliklerin olmadığını belirlenmesinden sonra birleşme sözleşmesi yönetim organı tarafından genel kurula sunulur. Birleşme sözleşmesinin genel kurul tarafından kabul edilebilmesi için hangi oranlarda hangi oranla oylanması gerektiği kanunumuzun 151. maddesinde sıralanmıştır.

Buna göre;

- Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçüyle,
- Bir kooperatif tarafından devralınacak sermaye şirketlerinde, sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçüyle,
- Limited şirketlerde, sermayenin en az dörtte üçünü temsil eden paylara sahip bulunmaları şartıyla, tüm ortakların dörtte üçünün oylarıyla,
- Kooperatiflerde, verilen oyların üçte ikisinin çoğunluğuyla; ana sözleşmede ek ödeme ve başka edim yükümlülükleri ya da sınırsız sorumluluk kabul edilmiş veya bunlar mevcut olup da genişletilmişse kooperatife kayıtlı tüm ortakların dörtte üçünün kararıyla, onaylanmalıdır.

Kollektif ve komandit şirketlerde birleşme sözleşmesinin oybirliğiyle onaylanması gerekir. Ancak, şirket sözleşmesinde birleşme sözleşmesinin bütün ortakların dörtte üçünün kararıyla onaylanması öngörülebilir. Bir limitet şirket tarafından devralınan anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, devralma ile ek yükümlülük ve kişisel edim yükümlülükleri de öngörülüyorsa veya bunlar mevcut olup da genişletiliyorsa, bütün ortakların oybirliğine gerek vardır.

Birleşme sözleşmesi bir ayrılma akçesini öngörüyorsa bunun, devreden şirket şahıs şirketiye oy hakkını haiz ortaklarının, sermaye şirketiye şirkette mevcut oy haklarının yüzde doksanın olumlu oylarıyla onaylanması şarttır. Birleşme sözleşmesinde devrolunan şirketin işletme konusunda değişiklik öngörülmüşse, birleşme sözleşmesinin ayrıca, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi için gerekli nisapla onaylanmış olması zorunludur.

#### **Birleşmenin Kesinleşmesi**

Birleşme kararının kabul edilmesinden sonra atılacak olan adım birleşmenin ticaret siciline tescil edilmesi ile kesinlik kazanması adıdır. Birleşmeye katılan şirketler tarafından birleşme kararı alınır alınmaz, yönetim organları birleşmenin tescili için ticaret siciline başvuracaklardır. Devralan şirket devrolan şirketin ortakların ortaklık haklarını korumak için sermayesini artırmışsa ek olarak ana sözleşmesindeki değişiklikleri de ticaret siciline

sunacaktır. Böylece ticaret siciline tescil işleminin yapılması ile devrolan şirket sona ererken, birleşme işlemi de kesinlik kazanmış olacaktır (YTTK, m.152).

#### Birleşmenin Hukuki Sonuçları

Birleşmenin ticaret siciline tescili ile birleşme geçerli olur. Tescil anında, devrolan yani birleşen şirketin bütün aktif ve pasifi kendiliğinden devralan şirkete geçecektir. Devrolan şirketin ortakları devralan şirketin ortağı olacaktır. Ancak bu sonuç, devralan başka bir ifadeyle birleşilen şirketin kendi adına fakat bu şirket hesabına hareket eden kişinin elinde bulunan paylar ile devrolan şirketin kendi adına fakat bu şirket hesabına hareket eden kişinin elinde bulunan paylar için doğmaz (YTKT, m.153).

Kanun koyucu ayrıca bu 153.madde de birleşmenin hukuki sonuçlarını düzenledikten sonra 3.fıkıradaki rekabetin korunması hakkındaki kanun hükümlerinin saklı tutulduğunu da belirtmiştir.

#### Birleşme Kararının İlanı

Birleşme kararı, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur (YTTK, m.154). Bu ilan ile birleşme süreci tamamlanmış demektir.

#### **2.3.1.4. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Sermaye Şirketlerinin Kolaylaştırılmış Birleşme Süreci**

Kolaylaştırılmış birleşme süreci, eski ticaret kanunumuzda olmayıp da yeni ticaret kanunumuzda yer alan düzenlemelerden birisidir. Kanunumuz 155. madde de kolaylaştırılmış birleşme sürecinin uygulama alanını düzenlemiştir. Sermaye şirketlerinin kolaylaştırılmış şekilde birleşebilmeleri için aşağıdaki iki koşuldan birinin varlığı gerekir (YTKT, m.155/1).

- Devralan sermaye şirketinin, devrolunan veya birleşen sermaye şirketinin oy hakkı veren tüm paylarına sahip olması,
- Bir şirket veya bir gerçek kişi ya da kanun yahut sözleşme dolayısıyla bağlı bulunan kişi gruplarının, birleşmeye katılan sermaye şirketlerinin oy hakkı veren tüm paylarına sahip olması. Bu şartlardan birisinin oluşması halinde sermaye şirketleri kolaylaştırılmış şekilde birleşmiş olurlar.

Bu koşullara uyan sermaye şirketleri, birleşme sözleşmesinde sadece birleşmeye katılan şirketlerin ticaret unvanları, hukuki türleri, merkezleri eğer yeni kuruluş yoluyla birleşiyorlarsa yeni şirketin türü, ticaret unvanı ve merkezi, gereğinde ayrılma akçesi ve

sınırsız sorumlu ortakların isimleri bilgilerine yer verirler. Bu sermaye şirketleri birleşme raporu düzenlemekle, birleşme sözleşmesini denetlemekle ve inceleme hakkı sağlamakla yükümlü değildirler. Ayrıca birleşme sözleşmesini genel kurulun onayına da sunmayabilirler (YTTT, m.156/1).

Şirketlerin birleşmesiyle ilgili düzenlemeler hem eski hem de yeni ticaret kanunumuzda düzenlenmiştir. Ama yeni ticaret kanunumuzda daha detaylı olarak ele alınmıştır. Hatta eski ticaret kanunumuzda olmayıp da yeni ticaret kanunumuzda yer alan düzenlemeler dahi bulunmaktadır. Mesela sermaye şirketlerinde kolaylaştırılmış şekilde birleşme gibi düzenlemeler eski kanunumuzda olmayıp da yeni kanunumuzda yer alan düzenlemelerden birisidir. Tabi ki bu tür düzenlemelerin, eski kanunumuzda olmayıp da yeni kanunumuzda yer alan, daha çok olması beklenmekteydi. Çünkü yaklaşık yarım asır önce hazırlanmış olan bir kanun artık günümüz ticari hayatın yükünü kaldıramaz hale gelmişti. Ama yeni ticaret kanunumuz ile tümü değil de birçok problemin çözüleceği ve zaman zaman yeni düzenlemelerinde ekleneceği bu tür düzenlemelere de ticari hayatımızın yön vereceği düşünülmektedir.

### **2.3.2. Bölünme**

Kelime anlamı olarak bölünme bir şeyin bir veya daha fazla eşit parçalara ayrılması demektir.

#### **2.3.2.1. Bölünmenin Tanımı ve Nedenleri**

Şirketlerde bölünme kaynak ve olanakların daha verimli kullanılması için kurumların, bünyelerinde yer alan birden fazla faaliyet konusunu ayırması ve ayırdığı her bir faaliyet konusunun bu alanın özelliklerini içeren donanımlarıyla birlikte ayrı işletmeler haline dönüşmesidir (Kavak, 2005:7).

Her bir şirket muhakkak kendisine özgü sebeplerden dolayı bölünmeye gider ama genel olarak kurumların bölünmeye gitmesinin nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Kökbudak, 2007:9).

- Zamanında doğru ve yerinde verilmiş kararlar aracılığıyla kurulan şirketlerin enflasyon döneminde verimliliklerini kaybetmeleri,
- Optimum ölçeklerden uzaklaşan şirketlerin verimsiz yapılar halini alması,

- Ortaklık kuran şirketlerin ve grupların bir arada yürüttükleri faaliyetlerin gereklilikleri ve yeterlilikleri konusunda farklı görüşlere sahip olmalarından dolayı görüş ayrılıkları yasamaları,
- Şirketlerin yatırım yapmaları için gerekli olan finansal kaynakların sağlanamamasından dolayı şirketin sahip olduğu malvarlığını başka ortaklıklara dağıtıp bunlar ile bütünleşerek yararlı hale gelmesini sağlamak,
- Optimal işletme büyüklüğüne ulaşan şirketlerin mevcut yapıları içerisinde büyüme olanağının ortadan kalkmasından dolayı kâr ve verimin iyileştirilmesi amacıyla bölünmeye gidilir.

### **2.3.2.2. Bölünmeye İlişkin Yasal Düzenlemeler**

Eski Türk Ticaret kanununda bölünmeye ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktaydı. O dönemlerde şirketlerin bölünme işlemleri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerine göre yapılmaktaydı. Yeni Türk Ticaret Kanunumuzda bölünme açık açık düzenlenmiş ve böylece şirketlerin bölünme durumu ticaret kanunumuzda da yerini almıştır.

Bölünme gerek YTTK'da gerekse KVK'da açıklanmış olup Tam ve Kısmi bölünme olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Tam bölünme için yeni TTK "tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur" derken KVK daha detaylı açıklamalarda bulunmuştur ([www.vergisorumlari.com.tr](http://www.vergisorumlari.com.tr)) (Erişim Tarihi:17.02.2014).

KVK'nın 19. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) ve (b) bendlerine göre tam ve kısmi bölünmeler şu şekilde düzenlenmiştir.

**KVK'a Göre Tam Bölünme:** Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsileden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir ((KVK, m.19-a).

Buna göre tam bölünmenin şartları şunlardır;

- Hem bölünen şirketin hem de devralan şirketin tam mükellef olması gerekir.
- Hem bölünen hem devralan şirketin sermaye şirketlerinden olması gerekmektedir.
- Tam bölünen şirketin bütün mal varlığı kayıtlı değeri üzerinden bölünmeye tabi tutulacaktır.
- Tam bölünme yoluyla bölünen şirket bölünme işleminden sonra son bulacaktır.
- Tam bölünme şeklinde bölünen şirketin ortakları devralan şirkette de ortaklık hakkı kazanacaktır.

KVK'a Göre Kısmi Bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur (KVK, m.19-b).

Buna göre kısmi bölünmenin şartları şunlardır;

- Tam mükellefiyete tabi sermaye şirketleri veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı kurumlar kısmi olarak bölünebilirler,
- Bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek olan vergi borçlarından bölünen şirketin varlıklarını devralan şirketlerin, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olması koşuluyla müteselsilen sorumlu olacaklardır.

- Kısmi bölünmeye tabi varlıklar taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim ve hizmet işletmeleri olarak değerlendirilmiştir.

Eski Türk Ticaret kanunumuzda şirketlerin bölünme işlemlerinin düzenlenmemiş olması büyük bir eksikliği birçok eksikliği gideren ve yeni düzenlemelere yer veren yeni ticaret kanunumuz şirketlerin bölünme işlemlerine yer vermiştir..Yeni ticaret kanunumuz bölünme işlemlerini 159 ve 179. maddeleri arasında çok kapsamlı bir şekilde düzenlemiş ve tablo-3 söz konusu düzenlemeler gösterilmeye çalışılmıştır.

**Tablo 5.** Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bölünme Süreci

Bölünme
1. Genel Hükümler
a) İlke
b) Geçerli Bölünmeler
c) Şirket Paylarının ve Haklarının Korunması
2. Bölünmenin Uygulanmasına İlişkin Hükümler
a) Sermayenin Azaltılması
b) Sermayenin Artırımı
c) Yeni Kuruluş
d) Ara Bilanço
3. Bölünme Belgelerini Denetleme ve İnceleme Hakkı
a) Bölünme Sözleşmesi ve Bölünme Planı
b) Bölünmenin Dışında Kalan Mal varlığı
c) Bölünme Raporu
d) İnceleme Hakkı
e) Malvarlığındaki Değişikliklerle İlgili Bilgiler
4. Bölünme Kararı
5. Korunmaya İlişkin Hükümler
a) Alacaklıların Korunması
b) Sorumluluk
6. İş İlişkilerinin Geçmesi
7. Ticaret Siciline Tescil Ve Geçerlilik

**Kaynak:** (Özbingöl, 2008:90)

Bu tabloya göre yeni ticaret kanunumuzda bölünmenin türlerine, bölünmenin yapılabilmesi için yapılması gereken işlemlerin neler olduğuna, bölünme işlemine ilişkin olan belgelerin denetimine, bölünme kararına ve bölünme işleminin geçerliliğine ilişkin konular düzenlenmiştir.

Tıpkı burada da KVK da olduğu gibi tam ve kısmi bölünme türlerine yer verilmiştir.

YTTK'a göre Tam Bölünme: Şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir (YTKT, m.159/1).

Bu maddeye göre tam bölünmeye gidecek olan şirket aşağıdaki şartları taşıması gerekir;

- Bölünecek şirket sahip olduğu bütün mal varlığı ile bölünmeye katılacaktır,
- Bölünen şirketin ortakları devralan şirkette de ortaklık payı ve hakkı kazanacaktır,
- Bölünen şirket tamamen sona erecek ve ticaret sicilinden silinmesi gerekecektir.
- Tam bölünmeye gidecek şirket ticaret şirketi olmalıdır.

Yeni kanunumuzda ki bu düzenlemeyle bir şirket, tam bölünme yolu ile bölünüyorsa bütün malvarlığını bölüp, başka ticaret şirketlerine devredecektir. Tam bölünme yolu ile bölünen şirketin ortakları, bu bölümleri devralan şirketlerde pay ve hak kazanacak, tam bölünen şirket de infisah edip ve ticaret sicilinden silinecektir.

YTTK'a göre Kısmi Bölünme: Bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur (YTTK, m.159/2).

Burada bir ticaret şirketi malvarlıklarını bölümlere ayırarak başka şirketlere devredebilecektir. Tam bölünmeden en önemli farkı ise bölünen şirketin bölünme sonucunda infisah etmemesidir. Tam bölünmede ve kısmi bölünmede şirketlerin payları ve hakları

İlgili maddeler doğrultusunda korunacaktır. Ortaklık payları ve haklarının korunmasına ilişkin olarak yapılan düzenlemelerden bazıları şunlardır;

- Bölünen şirketin ortakları, ortaklık payları ve haklarını karşılayacak değerde devralan şirketin payları ve hakları üzerinde talep de bulunma hakları vardır,
- Ortaklık paylarının değişim oranı belirlenirken bir denkleştirme akçesinin ödenmesi öngörülebilir. Denkleştirme akçesinin devrolan şirketin ortaklarına tahsis edilen ortaklık paylarınının 1/10 aşmaması gerekir,



- Devrolan şirkette mevcut bulunan paylara bağlı imtiyaz hakları karşılığında devralan şirkette buna denk bir imtiyazlı hak verilebileceği gibi buna denk gelen bir karşılık da verilebilir,
- Devreden şirketin ortaklarına, bölünmeye katılan bütün şirketlerde var olan payları oranına göre değişik oranlarda şirket payları da tahsis edilebilir ki burada oranların korunmadığı görülmektedir,

Bölünen şirketlerde(tam/kısmi farketmez) iş ilişkilerinin geçmesi konusunda da yeni kanununun 178. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Bu madde de yer alan düzenlemede işgören ve işveren tarafın, bölünmeden dolayı hak ve yükümlüklerinin nasıl yerine getirileceği, işgörenin bu bölünmeden mağdur olmaması gibi birçok düzenlemeye de yer verilmiştir. Bunlardan bazıları;

Tam veya kısmi bölünmede, işçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralana geçer. (YTTK, m.178/1).

Eski işveren ile devralan, işçinin bölünmeden evvel muaccel olmuş alacakları ile hizmet sözleşmesinin normal olarak sona ereceği veya işçinin itirazı sebebiyle sona erdiği tarihe kadar geçen sürede muaccel olacak alacaklarından müteselsilen sorumludur (YTTK, m.178/3).

İşçiler muaccel olan ve birinci fıkrada öngörüldüğü şekilde muaccel olacak alacaklarının teminat altına alınmasını isteyebilirler (YTTK, m.178/5).

Devreden şirketin bölünmeden önce şirket borçlarından dolayı sorumlu olan ortakları, hizmet sözleşmesinden doğan ve intikal gününe kadar muaccel olan borçlarla, hizmet sözleşmesi normal olarak sona ermiş olsaydı muaccel hâle gelecek olan veya işçinin itirazı sebebiyle hizmet sözleşmesinin sona erdiği ana kadar doğacak olan borçlardan müteselsilen sorumlu olmakta devam ederler (YTTK, m.178/6).

Görüldüğü gibi bu tür düzenlemeler ile bölünmeden dolayı ağırlıklı olarak işgörenler olmak üzere işveren veya ortaklar da korunmaya çalışılmıştır.

### 2.3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bölünme Süreci

Yeni ticaret kanunumuzdan önce şirketlerin bölünmesi sadece 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuzda düzenlenmiş olup şirketler bu kanunda yer alan düzenlemelere göre bölünmekteydi. Yeni Türk Ticaret Kanunumuz ile birlikte şirketlerin bölünmesi KVK'daki ne göre daha detaylı bir şekilde düzenlendiğini yukarılarda da belirtmiştik. Bu nedenle ana çalışma konumuz da YTTK olduğundan şirketlerin bölünme sürecinde geçirdiği evrelerden bahsedilirken sadece yeni ticaret kanunumuzda yer alan bölünme sürecinden bahsedilmeye çalışılacaktır.

Yeni ticaret kanunumuza göre bölünme süreci bölünme sözleşmesinin yapılması ile başlar ve bölünme işleminin ticaret siciline tescil edilmesi ile sona erer. Bu süreç içerisinde yapılması gerekenlerin adım adım açıklanması yararlı olacaktır.

Bir şirket, bölünme yoluyla, malvarlığının bölümlerini var olan şirketlere devredecekse, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları tarafından bir bölünme sözleşmesi yapılır (YTTK, m.166/1).

Bir şirket, bölünme yoluyla, malvarlığının bölümlerini yeni kurulacak şirketlere devredecekse, yönetim organı bir bölünme planı düzenler (YTTK, m.166/2).

Bu maddelere göre bölünen şirket var olan bir şirkete devredilecekse bölünme sözleşmesi, yeni kurulacak olan bir şirkete devredilecekse bir bölünme planı oluşturmalıdır.

Hem bölünme sözleşmesinin hem de bölünme planının yazılı şekilde yapılması ve bunların genel kurul tarafından 173 üncü madde hükümlerine göre onaylanması şarttır (YTTK, m.166/3).

Hem bölünme sözleşmesinin hem de bölünme planının içeriğinde neler bulunması gerektiğini de kanun koyucu 167. madde de düzenlemiştir. Bu maddeye göre bölünme sözleşmesinin ve planının içeriğinde aşağıdaki bilgiler yer almalıdır:

- Bölünmeye katılan şirketlerin ticaret unvanlarını, merkezlerini ve türlerini,
- Aktif ve pasif malvarlığı konularının devir amacıyla bölümlere ayrılmasını ve tahsisini; açık tanımlamayla, bu bölümlere ilişkin envanteri; taşınmazları, kıymetli evrakı ve maddi olmayan malvarlığını teker teker gösteren listeyi,
- Payların değişim oranını ve gereğinde ödenecek denkleştirme tutarını ve devreden şirketin ortaklarının, devralan şirketteki ortaklık haklarına ilişkin açıklamaları,

- Devralan şirketin; intifa senedi, oydan yoksun pay ve özel hak sahiplerine tahsis ettiği hakları,
- Şirket paylarının değişim tarzlarını,
- Şirket paylarının bilanço kârına hangi tarihten itibaren hak kazanacaklarını ve bu istem hakkının özelliklerini,
- Devreden şirketin işlemlerinin hangi tarihten itibaren devralan şirketin hesabına yapılmış kabul edildiğini,
- Yönetim organlarının üyelerine, müdürlere, yönetim hakkına sahip kişilere ve denetçilere tanınan özel menfaatleri,
- Bölünme sonucu devralan şirketlere geçen iş ilişkilerinin listesini, içerir.

Bu bilgilerin yer aldığı bölünme sözleşmesinin veya planının bölünmeye katılan şirketlerin genel kurulları tarafından onaylanması gerekmektedir.

Eğer bölünmeye giden şirketler bölünme dışında bir malvarlığı bıraktıysa kanun koyucu bu durumla ilgili de bir düzenleme yapmıştır. Böyle bir durumda bölünmenin tam bölünme ise farklı kısmi bölünme ise farklı sonuçları vardır.

Bölünme sözleşmesinde veya bölünme planında tahsisi yapılmayan malvarlığı konuları üzerinde;

- Tam bölünmede, devralan tüm şirketlerin, bölünme sözleşmesi veya planına göre kendilerine geçen net aktif malvarlığının oranına göre, devralan tüm şirketlere paylı mülkiyet hakkı düşer.
- Kısmi bölünmede söz konusu malvarlığı, devreden şirkette kalır.

Birinci fıkra hükmü kıyas yoluyla alacaklara ve maddi olmayan malvarlığı haklarına da uygulanır (YTTK, m.168/2).

Tam bölünmeye katılan şirketler, bölünme sözleşmesi veya bölünme planına göre herhangi bir şirkete tahsis edilmeyen borçlardan müteselsilen sorumludurlar(YTKT, m.168/3).

Bölünme aşamasında bir başka adım ise ara bilançonun hazırlanmasıdır. Kanun koyucu bu bilançonun düzenlenmesi için iki koşuldun birinin gerçekleşmesi şartını koşmuştur.

Bu iki koşul:

- Bilanço günü ile bölünme sözleşmesi veya bilanço günü ile bölünme planının hazırlanması tarihi arasında altı aydan daha fazla bir zamanın geçmiş olması,
- Son bilançonun çıkarılmasından itibaren, bölünmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana gelmiş olduğu takdirde, bir ara bilanço çıkarılır.

Bölünme sürecinde bölünme raporunun hazırlanması ile ilgili düzenleme kanunumuzun 169. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde de tıpkı ara bilanço gibi bölünme raporunun da kim tarafından hazırlanacağı, içerisinde nelerin yer alacağı belirtilmiştir. Şirketler tarafından şirketlerin yönetim organlarıncaya ayrı ayrı hazırlanır bölünme raporları, isterlerse ortak raporda hazırlayabilirler. Söz konusu raporda şu bilgiler yer almalıdır:

- Bölünmenin amacını ve sonuçlarını,
- Bölünme sözleşmesini veya bölünme planını,
- Payların değişim oranlarını ve gereğinde ödenecek denkleştirme tutarını, özellikle devreden şirketin ortaklarının devralan şirketteki haklarına ilişkin açıklamaları,
- Değişim oranının saptanmasında, payların değerlemesine ilişkin özellikleri,
- Gereğinde, bölünme dolayısıyla ortaklar için doğacak olan ek ödeme yükümlülüklerini, diğer kişisel edim yükümlülüklerini ve sınırsız sorumluluğu,
- Bölünmeye katılan şirketlerin türlerinin farklı olması hâlinde, ortakların yeni tür sebebiyle söz konusu olan yükümlülüklerini,
- Bölünmenin işçiler üzerindeki etkileri ile içeriğini; varsa sosyal planın içeriğini,
- Bölünmenin, bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları üzerindeki etkilerini, hukuki ve ekonomik yönleri ile açıklar ve gerekçelerini gösterir.

Yeni kuruluşun varlığı hâlinde, bölünme planına yeni şirketin sözleşmesi de eklenir (YTTK, m.169/3).

Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketler bölünme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler (YTTK, m.169/4).

Bölünmeye katılan şirketlerin bölünme sözleşmesi, bölünme planı ve bölünme

raporu işlem denetçisi tarafından denetlenecektir. Bölünmeye katılan şirketler bölünmeyi denetleyecek olan işlem denetçisine her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundadır.

Bölünme raporunun denetlenmemesinin tek istisnası vardır. O da, küçük ölçekli işletmelerin tüm ortaklarının onaylaması suretiyle bölünme sözleşmesinin, bölünme planının ve bölünme raporunun denetlenmesinden vazgeçilmesidir. Küçük ölçekli işletmelerin bütün ortakları denetlemenin yapılmaması konusunda hemfikir değilse bölünme işlemleri işlem denetçisi tarafından denetlenecektir.

Bölünmeye katılan şirketlerden her biri, genel kurulun kararından iki ay önce, merkezlerinde, halka açık anonim şirketler ayrıca Sermaye Piyasası Kurulunun uygun gördüğü yerlerde;

- Bölünme sözleşmesini veya bölünme planını,
- Bölünme raporunu,
- Son üç yılın finansal tabloları ile faaliyet raporlarını ve varsa ara bilançoları, bölünmeye katılan şirketlerin ortaklarının incelemesine sunar.

Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketler birinci fıkrada öngörülen inceleme hakkından vazgeçebilirler (YTTK, m.171/2).

Ortaklar, bölünmeye katılan şirketlerden, birinci fıkrada sayılan belgelerin kopyalarının kendilerine verilmesini isteyebilirler. Suretler için bedel veya herhangi bir gider karşılığı istenemez (YTTK, m.171/3).

Bölünmeye katılan şirketlerden her biri, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde, sermaye şirketleri ayrıca internet sitesinde, inceleme yapma haklarına işaret eden bir ilan yayımlarlar (YTTK, m.171/4).

Bölünmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında değişikliklerin meydana gelmesi iki durumda değerlendirilmiştir. Şirketlerin malvarlıklarındaki değişiklikler, önemli değişiklikler ve önemli olmayan değişiklikler diye ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Şirketlerin malvarlıklarında önemli olmayan değişiklikler meydana geldiyse bu durumda malvarlıklarındaki değişikliklere ilişkin olarak şirket birleşmelerinde yapılan düzenlemeler kıyas yapılarak uygulanır.

Yok eğer bölünmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana geldiyse şirket yönetim organı bu durumu kendi genel kuruluna ve bölünmeye katılan diğer

şirketlerin yönetim organlarına da yazılı olarak bildirmelidir. Böylece şirketlerin yönetim organları bölünme sözleşmesi veya planının değişmesinin gerekli olup olmadığını inceleyecektir. Bölünme sözleşmesinin veya planının değişmesi söz konusu ise bölünme sözleşmesi veya planının genel kurul onayına sunulması önerisini geri çekecektir.

Bölünme sözleşmesinin veya planının değişmesi söz konusu değilse yönetim organı bu durumu genel kurulda açıklamalıdır.

Bölünmeye katılan şirketlerin alacaklılarının haklarının korunması da yeni ticaret kanunumuzda düzenlenmiştir. Bölünmeden dolayı bölünecek olan şirketlerden alacaklı olanlar bu işlemde dolayı mağdur olmamaları için şirket alacaklılarına çağrıda bulunacaktır. Söz konusu çağrıyı bölünmeye katılan şirketler Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yedişer gün aralıklarla üç defa yapılacak ilanla ve sermaye şirketleri ise ayrıca internet sitelerine konulacak ilanla, alacaklılarına alacaklarını bildirmeye ve teminat verilmesi için talepte bulunmaya çağırılmalıdır.

Bölünmeye katılan şirketler, ilanların yayımı tarihinden itibaren üç ay içinde, istemde bulunan alacaklıların alacaklarını teminat altına almak zorundadırlar (YTTK, m.175/1).

Bölünme sözleşmesi veya bölünme planıyla kendisine borç tahsis edilen şirket, bu suretle birinci derecede sorumlu bulunan şirket, alacaklıların alacaklarını ifa etmezse, bölünmeye katılan diğer şirketler, ikinci derecede sorumlu şirketler, müteselsilen sorumlu olurlar (YTTK, m.176/1).

İkinci derecede sorumlu olan şirketlerin takip edilebilmeleri için, alacağın teminat altına alınmamış ve birinci derecede sorumlu şirketin;

- İflas etmiş,
- Konkordato süresi almış,
- Aleyhinde yapılan bir icra takibinde kesin aciz vesikası alınmasının şartları doğmuş,
- Merkezi yurt dışına taşınmış ve artık Türkiye’de takip edilemez duruma gelmiş veya
- Yurt dışındaki merkezinin yeri değiştirilmiş ve bu sebeple hukuken takibi önemli derecede güçleşmiş, olması gerekir (YTTK, m.176/2)

Kanunumuzda yer alan hem birinci derece sorumluluklar hem de ikinci derece sorumluluklar gösteriyor ki kanun koyucu bölünme işlemlerinden alacaklıların zarar görmemesi ve alacaklarının teminat altına alınması için gerekli dikkat ve özeni göstermiş bulunmaktadır.

Alacaklıların alacağıın teminatının sağlanmasından sonra, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, bölünme sözleşmesini veya bölünme planını genel kurula sunarlar. Bölünme genel kurullarında onaylanır. Çoğunluk birleşme kararının alınması ile aynıdır (Bilgili, Demirkapı, 2012:189).

175. maddede öngörülen teminatın sağlanmasından sonra, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, bölünme sözleşmesini veya bölünme planını genel kurula sunar, onama kararı 151. maddenin birinci, üçüncü, dördüncü ve altıncı fıkralarında öngörülen nisaplara uyularak alınır, oranın korunmadığı bölünmede onama kararı, devreden şirkette oy hakkını haiz ortakların en az yüzde doksanıyla alınır (YTTK, m.173).

Kanunumuz 151. madde de bölünme kararının genel kurulca hangi nisaplar ile kabul edilmesi gerektiğini düzenlemiştir. Bu düzenlemeye gerekli oy nisapları aşağıdaki gibidir:

- Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçüyle,
- Bir kooperatif tarafından devralınacak sermaye şirketlerinde, sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçüyle,
- Limited şirketlerde, sermayenin en az dörtte üçünü temsil eden paylara sahip bulunmaları şartıyla, tüm ortakların dörtte üçünün oylarıyla,
- Kooperatiflerde, verilen oyların üçte ikisinin çoğunluğuyla; ana sözleşmede ek ödeme ve başka edim yükümlülükleri ya da sınırsız sorumluluk kabul edilmiş veya bunlar mevcut olup da genişletilmişse kooperatife kayıtlı tüm ortakların dörtte üçünün kararıyla, onaylanmalıdır.
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin başka bir şirketi devralması durumunda genel kurulda mevcut bulunanların dörtte üçünün onaylamasının yanı sıra komanditelerin yani sınırsız sorumlu ortakların tamamının bölünmeyi yazılı olarak onaylamaları gerekir,

- Bir limited şirket tarafından devralınan anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, devralma ile ek yükümlülük ve kişisel edim yükümlülükleri de öngörülüyorsa veya bunlar mevcut olup da genişletiliyorsa, bütün ortakların oybirliğine gerek vardır.
- Birleşme sözleşmesi bir ayrılma akçesini öngörüyorsa bunun, devreden şirket şahıs şirketiye oy hakkını haiz ortaklarının, sermaye şirketiye şirkette mevcut oy haklarının yüzde doksanının olumlu oylarıyla onaylanması şarttır.
- Birleşme sözleşmesinde devrolunan şirketin işletme konusunda değişiklik öngörülmüşse, birleşme sözleşmesinin ayrıca, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi için gerekli nisapla onaylanmış olması zorunludur.

Bölünme onaylanınca, yönetim organı bölünmenin tescilini ister (YTTK, m.179/1)

Kısmi bölünme sebebiyle devreden şirketin sermayesinin azaltılması gerekiyorsa buna ilişkin esas sözleşme değişikliği de tescil ettirilir (YTTK, m.179/2)

Bölünme onaylanınca, yönetim organı bölünmenin tescilini ister ve bölünme ticaret siciline tescil ile geçerlilik kazanır (Bilgili, Demirkapı, 2012:190).

Tam bölünme halinde devreden şirket ticaret siciline tescil ile birlikte infisah eder (YTTK, m.179/3).

Bölünme ticaret siciline tescille geçerlilik kazanır. Tescil ile tescil anında envantere yer alan bütün aktifler ve pasifler devralan şirketlere geçer (YTTK, m.179/4).

### **2.3.3. Tür Değişirme**

Bir ticaret şirketinin tasfiye edilmeksizin ekonomik varlığını ve devamlılığını koruyarak diğer bir türe dönüşmesine ticaret şirketlerinde tür değişirme denir.Yeni türe dönüşen şirket eski(önceki) tür şirket tüzel kişiliğinin bir devamıdır (Bilgili, Demirkapı, 2012:190).

Nevi değişirme dar anlamda, kanunda gösterilen kalıplardan birine göre kurulmuş olan bir şirketin başka bir kalıba çevrilmesi; geniş anlamda ise bir işletmenin hukuki biçimden başka bir hukuki biçime çevrilmesi olarak tanımlanabilir (Şirin, 1992:77).



İşletmeler birçok nedenden dolayı tür değiştirebilirler. Tür değiştirme nedenlerinden bazıları şunlar olabilir:

- Şahıs şirketi olan bir şirketin sermaye şirketine dönüşmek istemesi,
  - Kapalı durumdan açık duruma ve açık durumdan kapalı duruma geçme isteği,
  - Halka arz,
  - Holdingleşme,
  - Şirketlerin birbirleriyle birleşmek istemesi,
  - Çeşitli yasal kolaylıklar ve zorunlulukların bulunması,
- gibi birçok sebep şirketlerin tür değiştirmesine neden olabilir.

#### **2.3.3.1. Eski Türk Ticaret Kanununa Göre Tür Değiştirme**

Eski ticaret kanunumuzda şirketlerin tür değiştirmesi 152. madde de düzenlenmiş ve de başka bir yerde söz edilmemiştir.

Bir ticaret şirketinin nevinin diğer bir ticaret şirketi nevine çevrilmesi kanunda aksine hüküm olmadıkça, yeni nev'e ait kuruluş merasimine tabidir; Böylece yeni nev'e çevrilen şirket eskisinin devamıdır (ETTK, m.152).

Daha önce de söylediğimiz gibi şirketlerin birleşebilmeleri için aynı türden yani neviden olmaları gerekmektedir. Öyleyse birleşmek isteyen şirketlerde önce tür değişikliği yapacak ikisi de aynı türe geldikten sonra birleşebileceklerdi ve de bu yol uygulanmaktaydı.

Mesela bir kolektif şirket ile limitet şirket birleşmek istese birleşemez çünkü aynı türden değillerdi. Ama kolektif şirket önce tür değişikliği yapıp limitet şirket olsa ve sonradan birleşmek istese hukuken bu durumda hiçbir engel bulunmamaktaydı.

İlgili madde de tür değiştiren şirketin diğer bir ticaret şirketi türüne dönüşürken kanunda da aksine bir engel durum yok ise yeni türe ait şirketin kuruluş şartlarına tabi olacaklarına, böylece yeni türdeki şirketin ise eski şirketin bir devamı olacağı da belirtilmiştir.

#### **2.3.3.2. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Tür Değiştirme ve Geçerli Tür Değişiklikleri**

Yeni ticaret kanunumuzda tür değiştirmenin tanımı eski ticaret kanunumuza göre daha kısa tutulmuştur ama genelde aynı anlama gelecek olan bir cümle kullanılmıştır. Yeni

düzenleme de dikkat çeken ise söz konusu maddenin hemen akabinde geçerli tür değişikliklerinden eski ticaret kanunumuzda olmayan bir şekilde çok ayrıntılı olarak düzenlenmesidir.

Yeni kanunumuza göre; şirket hukuki şeklini değiştirebilir. Yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır (YTTK, m.180).

Görüldüğü gibi sadece şirketlerin türünü değiştirebileceğini ve yeni türe dönüşen şirketin eski kanunumuzda da yer aldığı gibi eskisinin devamı olabileceğine ye vermiştir.

#### Geçerli tür değiştirmeler

- Bir sermaye şirketi;
- ✓ Başka türde bir sermaye şirketine;
- ✓ Bir kooperatife;
- Bir kollektif şirket;
- ✓ Bir sermaye şirketine;
- ✓ Bir kooperatife;
- ✓ Bir komandit şirkete;
- Bir komandit şirket;
- ✓ Bir sermaye şirketine;
- ✓ Bir kooperatife;
- ✓ Bir kollektif şirkete;

Bir kooperatif bir sermaye şirketine, dönüşebilir (YTTK, m.181).

Bu madde ile yeni kanunumuzda tür değiştirme çok ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Eski ticaret kanunumuzda tür değiştirme ve geçerli tür değişiklikleri bu kadar detaylı bir şekilde düzenlenmemiştir. Yeni düzenlemeye göre bir sermaye şirketi tür değiştirerek başka bir sermaye şirketi haline veya kooperatif haline dönüşebilmesine imkan tanınmıştır. Yine bu düzenlemeyle bir anonim şirket tür değiştirerek bir limitet şirkete veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete dönüşebileceği gibi bir kooperatife de dönüşebilir. Ama bir anonim şirket bir kolektif şirkete dönüşemeyecektir, anonim şirket sermaye şirketi iken, kolektif şirket şahıs şirketi olduğundan dolayı.

Şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesine izin verilmekle birlikte sermaye şirketlerinin şahıs şirketine dönüşmesine izin verilmemektedir. Sermaye ve şahıs şirketleri kendi içlerinde tür değiştirebilir (Bilgili, Demirkapı, 2012:191).

Yeni ticaret kanunumuz kolektif ve komandit şirketlerin nevi değiştirmelerine ilişkin olarak özel düzenlemelere yer vermiştir. Buna göre:

Bir kolektif şirket bir komandit şirkete ;

- Kolektif şirkete bir komanditerin girmesi,
- Bir ortağın komanditer olması, halinde ancak dönüşebilir.

Bir komandit şirket ise kolektif şirkete ;

- Tüm komanditerlerin şirketten çıkması,
- Tüm komanditerlerin komandite olması, halinde ancak dönüşmelerine imkan tanınmıştır.

Tür değiştirmede ortakların paylarının ve haklarının korunabilmesi için yeni kanunumuz bazı düzenlemeler getirmiştir. Ortakların şirket payları ve haklarının korunması için şu düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlar:

- Oydan yoksun paylar için sahiplerine eşit değerde paylar veya oy hakkını haiz paylar verilir,
- İmtiyazlı payların karşılığında aynı değerde paylar verilir veya uygun bir tazminat ödenir,
- İntifa senetleri karşılığında aynı değerde haklar verilir veya tür değiştirme planının düzenlendiği tarihte gerçek değer ödenir, şeklinde yeni kanunumuzda düzenlenmiştir.

### **2.3.3.3. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Tür Değiştirme Süreci**

Tür değiştirme süreci, tür değiştirme kararının alınmasından başlar ve tür değiştirme işleminin tescil edilmesi ile sona erer. Bir planın hazırlanması, bir raporun düzenlenmesi, bunların denetlenmesi, gerektiğinde ara bilançoların hazırlanması, genel kurul tarafından onaylanması ve tescil işlemlerinin yapılması şeklindeki süreç yürümektedir. Birleşme ve bölünme de olduğu gibi tür değiştirmede de aynı yollar takip edilecektir. Bunları ayrıntılı olarak anlatmak yerinde olacaktır.

Yönetim organı bir tür değiştirme planı düzenler. Plan yazılı şekle ve 189 uncu madde uyarınca genel kurulun onayına tabidir. Tür değiştirme planı (YTTK, m.185):

- şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanını, merkezini ve yeni türe ilişkin ibareyi,
- Yeni türün şirket sözleşmesini,
- Ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısını, cinsini ve tutarını veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamaları, içerir.

Yönetim organı tür değiştirme hakkında yazılı bir rapor hazırlar. Bu raporda tür değiştirmenin amacı ve sonuçları, yeni türe ilişkin kuruluş hükümlerinin yerine getirilmiş bulunduğu, yeni şirket sözleşmesi, tür değiştirmeden sonra ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranı, varsa ortaklar ile ilgili olarak tür değiştirmeden kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümlülükleri ve kişisel sorumluluklar, ortaklar için yeni tür dolayısıyla doğan yükümlülükler hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri gösterilir (YTTK, m.186).

Tür değiştirmede, yeni türün kuruluşuna ilişkin hükümler uygulanır; ancak, sermaye şirketlerinde ortakların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmaz. Bilanço günüyle tür değiştirme raporunun düzenlendiği tarih arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarıldığı tarihten itibaren şirketin malvarlığında önemli değişiklikler meydana gelmişse ara bilanço çıkarılır.

Aşağıdaki hükümler saklı olmak kaydı ile ara bilançooya yıllık bilançooya ilişkin hüküm ve ilkeler uygulanır. Ara bilanço için;

- Fizikî envanter çıkarılması gerekli değildir;
- Son bilançoda kabul edilen değerlemeler, sadece ticari defterdeki hareketler ölçüsünde değiştirilir; amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri de dikkate alınır.

Tür değiştirme planının ve raporunun denetlenmesi kanunumuzun 187. Maddesinde düzenlenmişti. Bu madde uyarınca, bir işlem denetçisi tarafından tür değiştirme planının, tür değiştirme raporunun ve tür değiştirmeye esas olan bilançonun denetlenmesi gerekmektedir. İşlem denetçisi tür değiştirmeye esas olan bilançonun gerçeğe uygun olup olmadığını, tür değiştirmeye ilişkin şartların gerçekleşiş gerçekleşmediğini ve tür değiştirmeden sonra ortakların hukuki durumlarının korunup korunmadığını inceleyecek ve değerlendirecekti.

Küçük ölçekli işletmelerin ortaklarının tümünün onayı ile denetlemeden vazgeçilebilir düzenlemesiyle de küçük işletmelerin vazgeçebileceğine yer verilmişti.

Ancak yeni ticaret kanununun ilk halinde yer alan bu 187. madde, 26/06/2012 tarihinde kabul edilen 6335 sayılı ve kanunun 42. maddesinde yer alan düzenleme ile uygulamaya geçmeden tekrar kaldırılmıştır.

Şirket, tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu, son üç yılın finansal tablolarını, varsa ara bilançoyu, genel kurulda karar alınmasından otuz gün önce merkezinde ve halka açık anonim şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulunun istediği yerlerde ortakların incelemesine sunar. İsteyen ortaklara anılan belgelerin kopyaları bedelsiz verilir. Şirket, ortakları, uygun bir şekilde inceleme haklarının bulunduğu hususunda bilgilendirir.

Yönetim organı tür değiştirme planını genel kurula sunar. Tür değiştirme kararı aşağıdaki nisaplarla alınır:

- Kanunun 421 inci maddesinin beşinci fıkrasının (b) bendi hükmü saklı olmak şartıyla anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin üçte ikisini karşılaması şartıyla, genel kurulda mevcut oyların üçte ikisiyle; limitet şirkete dönüştürme hâlinde, ek ödeme veya kişisel edim yükümlülüğü doğacaksa tüm ortakların onayıyla;
- Bir sermaye şirketinin bir kooperatife dönüşmesi hâlinde tüm ortakların onayıyla;
- Limited şirketlerde, sermayenin en az dörtte üçüne sahip bulunmaları şartıyla, ortakların dörtte üçünün kararıyla;
- Kooperatiflerde; . Ortakların en az üçte ikisinin temsil edilmeleri şartı ile, genel kurulda mevcut oyların çoğunluğuyla veya Ek ödeme, diğer kişisel edim yükümlülükleri veya kişisel sorumluluk getiriliyorsa veya bu yükümlülükler veya sorumluluklar genişletiliyorsa, kooperatifte kayıtlı ortaklarının üçte ikisinin olumlu oyuyla,
- Kollektif ve komandit şirketlerde tür değiştirme planı bütün ortakların oybirliğiyle onanır. Ancak, şirket sözleşmesinde ortakların tümünün üçte ikisinin olumlu oyuyla bu kararın alınabileceği öngörülebilir.

Yönetim organı tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini tescil ettirir. Tür değiştirme tescil ile hukuki geçerlilik kazanır. Tür değiştirme kararı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir.

#### **2.3.4. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmede Pay Sahibini Koruyucu Ortak Hükümler ve Denetimin Rolü**

Birleşmede, bölünmede ve tür değiştirmede ortaklık paylarının ve ortaklık haklarının gereğince korunmamış veya ayrılma karşılığının uygun belirlenmemiş olması hâlinde, her ortak, birleşme, bölünme veya tür değiştirme kararının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren iki ay içinde, söz konusu işlemlere katılan şirketlerden birinin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, uygun bir denkleştirme akçesinin saptanmasını isteyebilir. Denkleştirme akçesinin belirlenmesinde 140'ıncı maddenin ikinci fıkrası uygulanmaz (YTTK, m.191/1). Davacı ile aynı hukuki durumda bulunmaları hâlinde, mahkeme kararı, birleşmeye, bölünmeye veya tür değiştirmeye katılan şirketlerin tüm ortakları hakkında da hüküm doğurur. Davanın giderleri devralan şirkete aittir. Özel durumların haklı göstermesi hâlinde, mahkeme giderleri kısmen veya tamamen davacıya yükletilebilir. Ortaklık paylarının veya ortaklık haklarının korunmasını inceleme davası birleşme, bölünme veya tür değiştirme kararının geçerliliğini etkilemez.

134 ile 190'ıncı maddelerin ihlali hâlinde, birleşme, bölünme ve tür değiştirme kararına olumlu oy vermemiş ve bunu tutanağa geçirmiş bulunan birleşmeye, bölünmeye veya tür değiştirmeye katılan şirketlerin ortakları; bu kararın Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren iki ay içinde iptal davası açabilirler. İlanın gerekmediği hâllerde süre tescil tarihinden başlar (YTTK, m.192/1).

Kararın bir yönetim organı tarafından verilmesi hâlinde de bu dava açılabilir.

Birleşme, bölünme ve tür değiştirmeye ilişkin işlemlerde herhangi bir eksikliğin varlığı hâlinde, mahkeme taraflara bunun giderilmesi için süre verir. Hukuki sakatlık, verilen süre içinde giderilemiyorsa veya giderilememişse mahkeme kararı iptal eder ve gerekli önlemleri alır.

Birleşme, bölünme veya tür değiştirme işlemlerine herhangi bir şekilde katılmış bulunan bütün kişiler şirketlere, ortaklara ve alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zararlardan sorumludurlar. Kurucuların sorumlulukları saklıdır (YTTK, m.193/1).

202 ilâ 208, 555, 557, 560'ıncı madde hükümleri saklıdır. Bir sermaye şirketinin veya kooperatifin iflası hâlinde 556 ve 570'inci maddeler ile Kooperatifler Kanununun 98'inci maddesi kıyas yoluyla uygulanır (YTTK, m.193/3).

**Tablo 6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanundaki Ticari Defterler Getirdiği Yenilikler**

	<b>6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</b>	<b>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu</b>
<b>Şirketlerin Birleşme Koşulları</b>	-Birleşecek olan şirketlerin nevi'lerinin aynı olması koşulu, -Birleşme kararının tescil ve ilan koşulu, -Birleşecek şirketlerde bilanço koşulu, -Alacaklıların itiraz hakkı koşulu, -Külli halefiyet koşulu,	Şirketlerin birbirleriyle birleşebilmesi için nevi'lerinin aynı olma koşulu kaldırılmıştır.Yani sermaye şirketleri kooperatiflerle birleşebilecektir.
<b>Şirketlerin Bölünme Süreci</b>	Bölünmeye ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Şirketlerin bölünme işlemleri 5520 Sayılı KVK'a göre yapılmaktaydı.	Bölünme süreci detaylı olarak düzenlenmiştir. Tam ve Kısmi bölünme diye iki düzenleme bulunmaktadır. <b>-Tam Bölünme:</b> Şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılıp diğer şirketlere devridir. <b>-Kısmi Bölünme:</b> Bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümünün diğer şirketlere devrolunmasıdır.
<b>Şirketlerin Tür Değiştirmesi</b>	Bir ticaret şirketinin nevinin diğer bir ticaret şirketi nevine çevrilmesi kanunda aksine hüküm olmadıkça, yeni nev'e ait kuruluş merasimine tabidir; Böylece yeni nev'e çevrilen şirket eskisinin devamıdır	Şirket hukuki şeklini değiştirebilir. Yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır

### **III. BÖLÜM**

#### **YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBE DENETİMİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

Dünyada ve ülkemizde işletmelerin hızla büyümesi, iktisadi hayatın giderek gelişmesi ve bunlarla beraber ticari hayatın an geçtikçe karmaşık bir hal alması piyasalar hakkında güvenilir bilgi elde edilmesini de zorlaştırmıştır. İşletmelerin yöneticileri ile mikro makro çevreleri amaçlarına uygun ve doğru kararlar verebilmek için dayanakları olan bilgilerin geçerli ve güvenilir olmasını istemektedirler. Bu bilgilerinde doğru ve güvenilir olup olmadıklarından emin olmak için ilk başvurulacak yol denetimdir.

Denetim ülkemizde de Avrupada da gelişen sermaye piyasalarındaki değişimleri de takip edebilecek şekilde bir yasal altyapıya kavuşturulmalıdır. Bu konudaki yasal düzenlemelerin belirli periyotlarla gelişen ekonomik hayata göre yeni düzenlemeler yapılmalıdır. Ülkemizde denetim ile ilgili düzenleyici kurum Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumudur. Bu kurumun amacı uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu“ nun kuruluş teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Çalışmanın bu bölümünde denetimin tanımı, denetim türleri, denetçi türleri hakkında bilgi verilecek ve eski ticaret kanunu ile yeni ticaret kanununun denetim ile ilgili bölümleri karşılaştırmalı olarak anlatılmaya çalışılacaktır.

#### **3.1. DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

Denetim olgusu son on yıldır dünyanın ve Türkiye'nin gündemini yoğun bir şekilde meşgul etmektedir. Küreselleşme ile birlikte denetim kavramının ve işinin kapsamı genişletilerek yapılacak denetimlerin daha etkin ve verimli bir hale getirilmesi kaçınılmaz bir gerçek haline gelmiştir. Gelişen piyasaları, bilgi kullanıcılarının değişen bilgi ihtiyaçları, yabancı yatırımcıların artması ve uluslararası boyutta ortaya çıkan ve ülke ekonomisini



olumsuz etkileyen yolsuzluk olayları denetim olgusunun boyutlarını değiştiren etkiler yaratmıştır.

Kurumsal ve bireysel şişletmelerin hukuk dzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespit edilmesi, bunun yanında şişletme yneticilerinin şişletme ile çıkar ilişkisi iinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme ykumluluklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge dzeni getirilmiştir (Kepekçi, 2004:1).

### **3.1.1. Denetimin Tanımı**

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara başka bir deyişle finansal tablo kullanıcılarına bildirmek iin tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2008:3).

Yukarıdaki tanımdan yola çıkarak denetimin bazı unsurlarını şöyle sıralayabiliriz;

- Denetim bir süreçtir,
- Ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar,
- Önceden saptanmış ölçütler,
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları kanıtları değerlendirme,
- İlgi duyanlara bildirme,

Denetim bir süreçtir, gerekli delillerin toplanması, bunların işlenerek değerlendirilmesi, denetim ile ilgili bir sonuca varılması ve bunların ihtiyaç sahiplerine bildirilmesini kapsayan bir süreçtir

Ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar, şişletmenin, ekonomik olay ve faaliyetlerle ilgili olarak hazırlanmış olduğu çeşitli raporlar ve beyanlar şişletme aısından bir iddia niteliğindedir.

Önceden saptanmış ölçütler, denetçi şişletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak bu ölçüde göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir.

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları kanıtları değerlendirme, tarafsız ve ön yargısız bir şekilde kanıtları toplamalı ve kanıtların elde edilmesi aşamasında sadece bilimsel koşullara göre hareket edilmelidir.

İlgi duyanlara bildirme, denetçi denetim sonunda elde ettiği bulguları bir rapor haline getirir ve işletmenin bu bilgilerine ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlara bildirir.

### **3.1.2. Denetimin Türleri**

Denetim faaliyetleri pek çok türde gruplandırılabilir, birçok yazar veya kaynak farklı denetim gruplandırmaları yapmıştır. Ancak bunların içerisinde en uygun olanları amacına göre denetim (muhasabe denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ) ile denetimi yapan denetçinin statüsüne göre yapılan denetimdir (Bağımsız denetim, iç denetim, yasal denetim, isteğe bağlı denetim). Çalışmamızda amacına göre denetim türleri anlatılmaya çalışılacak olup yapılış nedenine ve denetimi yapan denetçinin statüsüne göre yapılan denetim konuları sadece başlıklarıyla ifade edilecektir.

#### **3.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri**

Denetim ile elde edilmek istenen amaca göre denetim türleri muhasabe denetimi,uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir (www.ismmmo.org.tr) (Erişim Tarihi: 18.05.2014)

##### **3.1.2.1.1. Muhasebe Denetimi**

Muhasebe denetimi, bir işletmenin mali tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (Kaval, 2008:10).

Muhasebe denetimini yapılır iken bu denetim genelde mali tablolar üzerinden yapılır, bu yüzden bu denetime mali tablolar denetimi de denilmektedir. Bazı sektörlerde zorunlu bazı sektörlerde isteğe bağlı olarak yaptırılan muhasabe denetimi her halükarda işletme dışından tarafsız kişilerce yapılmak zorundadır.

Muhasebe denetiminin başka bir deyişle finansal tabloların denetiminin amacı bir kuruluş veya şirkete ait olan finansal tabloların, ait oldukları kuruluşun veya şirketin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve yasal mevzuata uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı hakkında denetim görüşünün bildirilmesidir (Özbingöl, 2008:117).

TMS-1 de finansal tabloların amacı açıkça belirtilmiştir. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Genel amaçlı finansal tabloların (bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar) hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir (www.kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 18.05.2014).

#### **3.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi**

Bir işletmenin mali işlemlerinin o ülkenin mevzuatına, vergi kanunlarına, yönetmeliklerine ne kadar uygun yapıldığına ilişkin iç ve dış denetimciler veya kamu denetçileri tarafından denetlenmesine denir.

Nihai hedefi ölçüt alınan herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını ortaya koymaktır (Kaval, 2008:11).

İşletme içerisinden birisi de işletme dışından biriside yapabilir uygunluk denetimini. İşletme yöneticileri tarafından konulan emir, talimatname vb. işletme içerisindeki düzenlemelere uygunluğun araştırılmasını bir iç denetçi yapabileceği gibi, işletme dışından kanun veya tüzüklerle yapılan düzenlemelerin uygunluğunu ise ilgili kurum denetçileri mesela Çalışma Bakanlığı veya SGK denetmenlerinin işyerinde yaptıkları denetimi de işletme dışından olan kamu denetçileri yapacaktır.

Aslında uygunluk denetimindeki temel amaç bir üst makam olan işletme yönetimi veya yöneticilerinin koyduğu emir ve talimatlar ile yasal düzenlemeler olan vergi kanunları, sosyal sigortalar kanunu, iş güvenliği kanunu gibi mevzuatlara ne kadar uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.

### **3.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetiminin bir diğerk adı da performans denetimidir. Bu denetim işletmenin önceden belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerine ne ölçüde varılıp varılmadığını araştırır.

Faaliyet denetimi iç denetimin daha gelişmiş bir biçimi olmakla birlikte iç denetimden daha zor ve daha kapsamlıdır (Aksoy, 2006:66). Sebebi ise faaliyet denetiminin sadece muhasebe işlemleri veya tablolarıyla değil işletmenin hemen hemen tüm departmanlarda iş ve işlemlerini kapsamaktadır.

Bu denetim esas itibariyle işletme danışmanlığı şirketleri tarafından yerine getirilir. Bunların analizleri sadece muhasebe ve finans yönetimini ilgilendirmez. Pazarlama stratejileri, üretim yöntemleri işletmenin organizasyonu gibi tüm fonksiyonlar inceleme konusu yapılır (Kaval, 2008:9)

Faaliyet denetimi dış denetçiler tarafından isteğe bağlı olarak yapılan bir denetimdir.

## **3.2. DENETÇİ ve DENETÇİ TÜRLERİ**

### **3.2.1. Denetçinin Tanımı**

Denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki değerler taşıyan uzman bir kişidir (www.muhasibedersleri.com) (Erişim Tarihi:21.05.2014)

Yukarıdaki tanımda denetçinin bir gerçek kişi olduğu anlamı çıkmaktadır ancak denetçiler bazen tüzel kişi(bir denetim şirketi)'de olabilmektedir. Öyleyse denetçi finansal tablolarda sunulmuş olan bilgileri genel kabul görmüş standartlara uygun olup olmadığına ilişkin görüşünü denetim raporunda açıklayan kişi veya kuruluşlardır. Bu tanımlardan hareketle denetçilerin taşınması gereken bazı özellikler vardır. Bunlar;

- Gerçek kişi denetçiler yüksek ahlaki değerlere sahip olmalıdır
- Çalışmalarında gerekli dikkat ve özeni göstermelidirler
- Hiçbir etki ve baskı altında kalmayıp bağımsız davranabilme özelliğine sahip olmalıdırlar.

- Yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalılardır.

### **3.2.2. Denetçinin Türleri**

Bağımsız, iç ve kamu denetçileri olmak üzere üç çeşit denetçi vardır.

#### **3.2.2.1. Bağımsız Denetçiler**

Denetim yaptığı işletmelerle işveren ve müşteri ilişkisi dışında başkaca bir ilişkisi bulunmayan, müşterilerine hizmet sunan kişi veya kuruluşlara bağımsız denetçiler denir. Bağımsız denetçiler denetimlerini bir ücret karşılığında yapar ve finansal tablolar denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi yaparlar.

Bağımsız denetçiler ayrıca firmaların talepleri doğrultusunda aşağıdaki işlemleri de yapmaktadırlar. Bunlar;

- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını belirlemek,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardım etmek,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini üstlenmek
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlık hizmeti vermek,
- İşletmelere vergi konularında danışmanlık hizmeti vermektir.

#### **3.2.2.2. İç Denetçiler**

Firma ile arasında işgören ve işveren ilişkisi bulunan, firmadan maaş alarak çalışan gerçek kişilerdir. Bu kişiler işletmenin içerisinde yürütülen faaliyetlerin önceden belirlenmiş kurallara göre yürütülüp yürütülmediğini denetlerler. İşletmelerin kendi bünyelerinde kurdukları denetim departmanlarında görevlerini yürütürler.

İç denetçilerin yaptıkları denetim bir uygunluk denetimidir. İç denetçiler ile dış denetçiler birbirinden çok farklılardır. İç denetimciler kendi denetlediği firma ile bir ast üst ilişkisi olduğundan çok bağımsız karar veremeyebilir ama dış denetçiler tamamen bağımsız ve

özgür şekilde kararını vermektedir. Firmaların iç denetim sisteminin güzel olması geçirilecek olan dış denetimlerinde rahat ve sağlıklı olmasını sağlayacaktır.

### **3.2.2.3. Kamu Denetçileri**

Kamu kurumlarında çalışan, kamu personeli olan, maaşını devletten alan, denetim yaptığı kuruluşlardan hiç bir ücret almayan, kamu yararına denetim yapan kişilerdir. Kamu denetçileri yaptıkları denetimleri kendi kuruluşlarında yaparlarsa iç denetim, başka kurumlarda yaparlarsa dış denetim yapmış olurlar.

Ülkemizde denetim birimi bulunan bazı kurum ve kuruluşlar aşağıda verilmiştir.

- Devlet Denetleme Kurulu
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Sayıştay
- Maliye Bakanlığı
- Sosyal Güvenlik Kurumu

### **3.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI ve ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI**

Denetim faaliyetinin;

- kimler tarafından,
- nasıl ve ne şekilde yapılacağını,
- sonuçlarının nasıl raporlanacağını,

belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir (Kaval, 2008:50).

Kısaca Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına, denetim faaliyetleri yerine getirilirken denetçilerin nasıl davranacağını ve denetimi ne şekilde yapıp sonuçlandırması gerektiğini belirten kurallar bütünü diyebiliriz. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç gruba ayrılmaktadır.

Bunlar;

- Genel Standartlar,
- Çalışma Alanı Standartları,
- Raporlama Standartlarıdır.

Genel Standartlar, bu tür standartlar denetimi yapacak olan denetçinin bizzat taşıması gereken özelliklerdir. Söz konusu bu standartlarla denetimi yapacak olan kişilere bir seviye ve saygınlık kazandırılmaya çalışılmıştır. Zira denetimin geçerliliği onu yapacak olan kişilerin belirli özellikte ve güven düzeyinde olmasını zorunlu kılar (Bakır, 2010:19). Genel standartlar mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki özen ve titizlik standardı olmak üzere üç tanedir. Bazı kaynaklar ise mesleki eğitim ve yeterlilik ile bağımsızlık standardı olmak üzere iki genel standardı ele almaktadır.

Mesleki eğitim ve yetkinlik standardı, denetim mesleğinin yeterli mesleki bilgi birikimi ve deneyime sahip kişiler tarafından yapılması gerektiğini, bağımsızlık standardı ise denetçinin denetim faaliyetini yerine getirirken nasıl hareket etmesi gerektiğini belirtir. Mesleki özen ve titizlik standardı da, denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder (Kaval, 2008:55-56).

Çalışma alanı standartları, bir denetim görevi alındıktan sonra bu görevin başarıyla sonuçlandırılması için denetlenen müşteri ile ilgili olarak (çalışma alanı) en alt düzeyde ne gibi faaliyetlerin yerine getirilmesi gerektiğini yanıtlamaktadır (Kaval, 2008:50).

Raporlama standartları, denetçinin denetim çalışmaları sonucunda hazırlayacağı ve görüşünü yansıtacağı rapordur (Bakır, 2010:22).

Denetim sonunda hazırlanacak olan rapor aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir;

- Hazırlanmış olan rapor genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmalıdır.
- Rapor hazırlanırken kullanılan muhasebe ilkelerinde devamlılık olmalıdır.

- Hazırlanacak olan raporda açık, sade ve taraflarca anlaşılabilir bir dil kullanılmalıdır.

Dünya çapında muhasebe denetimi standartlarını belirleyen Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants-IFAC) bir alt kuruluşu niteliğinde olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Standards Board-IAASB)'dur (Kaval, 2008:58).

Bu kurul uluslararası denetim standartlarını, uluslararası inceleme standartlarını, uluslararası güvence standartlarını, uluslararası benzer hizmetler standartlarını ve bunlara ilişkin uygulama rehberlerini belirlemektedir. Belirlenen bu standartlar ekonomileri gelişmiş, sermayeleri güçlü olan ülkelere benimsenmekte ve bu ülkelere genel standartlar özele indirgenerek ülke ekonomilerine yön vermektedir.

### **3.4. ESKİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

Eski Türk Ticaret Kanununda denetim ile ilgili yapılan düzenlemeler şirketler bazında sırasıyla kolektif, komandit, anonim ve limitet şirket olmak üzere anlatılmaya çalışılacaktır.

#### **3.4.1. Kolektif Şirketlerde Denetim**

Kolektif şirketleri şahıs şirketleri olduğundan bu şirketlerde denetleme hakkı adi şirketlerde olduğu gibi tüm ortaklara aittir ve bu hak ortaklarca bizzat yerine getirilmelidir.

Bir ortak idare yetkisini haiz olmasa dahi şirket işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinmek ve şirketin evrak ve defterlerini incelemek ve bunlara göre kendisi için şirketin mali durumunu gösterecek bir hesap varakası tanzim etmek hakkını haizdir. Buna aykırı mukavele hükümsüzdür (ETTK, m.167).

Kolektif şirketlerde şirket yöneticisi olsun veya olmasın bütün ortaklar denetim hakkına sahiptir ve bu denetim hakkı bizzat yerine getirilmelidir (Tekinalp ve Diğerleri, 2005:169). Bu şirketlerde yapılan denetimler kendi personelleri tarafından yapıldığı için bir iç denetim niteliği taşımaktadır.



### **3.4.2. Komandit Şirketlerde Denetim**

Her komanditer, iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde şirketin envanteriyle bilanço muhteviyatını ve bunların sıhhatini incelemeye mezdur. Bu incelemeyi bizzat yapabileceği gibi ekspere de yaptırabilir. Ekspere şahsı hakkında bir itiraz dermeyan edilirse komanditerin talebi üzerine mahkeme tarafından ehli-vukuf tayinine karar verilir. Bu karar katidir. Önemli sebeplerin bulunması halinde, mahkeme, komanditerin talebi üzerine şirketin işlerinin ve mevcudunun bizzat veya eksper marifetiyle incelenmesine her vakit izin verebilir. Yukarıdaki fıkra hükümlerine aykırı mukavele şartları muteber değildir (ETTK, m.249).

### **3.4.3. Anonim Şirketlerde Denetim**

Anonim şirketlerde denetim, denetim organınca gerçekleştirilir ve bu organların yapısı ETTK'nin 347 ve 359. maddeler arasında düzenlenmiştir. Anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir ya da daha fazla denetçi bulunur (ETTK, m.347). Denetçilerin sayısı birden fazla ise bu denetçiler bir heyet teşkil ederler yani birlikte hareket ederler (Tekinalp ve Diğerleri, 2005:368).

Anonim şirketlerde, beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıp bulunur. Birden çok olan murakıplar bir heyet teşkil ederler. Murakıplar, pay sahibi olan ve olmayanlar arasından ilk defa bir yıl için kuruluş umumi heyeti ve sonradan en çok üç yıl için umumi heyet tarafından seçilirler. Murakıp bir ise, onun, birden çok ise, yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması lazımdır. Müddetleri biten murakıpların tekrar seçilmeleri caizdir. Murakıplar aynı zamanda idare meclisi azalıklarına seçilemeyecekleri gibi şirketin memuru dahi olamazlar. Vazifeleri biten idare meclisi azaları, umumi heyetçe ibra edilmedikçe murakıplığa seçilemezler (ETTK, m.347).

İdare meclisi azalarının usul ve furuundan biriyle eşi ve üçüncü dereceye kadar

(Bu derece dahil) kan ve sıhri hısımları murakıplığa seçilemezler; seçilmişlerse derhal çekilmeye mecburdurlar (ETTK, m.349).

Murakıplar, umumi heyet tarafından her vakit azil ve yerlerine diğer kimseler tayin edilebilir. Pay sahipleri arasından seçilen murakıplar azillerinden dolayı tazminat isteyemezler (ETTK, m.350).

Anonim şirketlerde görev yapacak olan denetçilerin görevleri de ETTK'nın 353.maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir. Buna göre;

- Şirketin idare meclisi azalarıyla iş birliği ederek bilançonun tanzim şeklini tayin etmek;
- Şirket muamelelerinden bilgi edinmek ve lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak maksadıyla hiç olmazsa altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek;
- Üç aydan ziyade ara verilmesi caiz olmamak üzere sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek;
- En az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin veya teminat, yahut şirketin veznesinde hıfz olunmak üzere vedia olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını tahkik ve kayıtlara tatbik eylemek;
- Esas mukavelede pay sahiplerinin umumi heyet toplantılarına iştirakleri için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek;
- Bütçe ve bilanço muhakeme etmek;
- Tasfiye muamelelerine nezaret etmek;
- İdare meclisinin ihmali halinde adi ve fevkalade olarak umumi heyeti toplantıya davet etmek;
- Umumi heyet toplantılarında hazır bulunmak;
- İdare meclisi azalarının kanun ve esas mukavele hükümlerine tamamıyla riayet eylemelerine nezaret etmektir.

Denetçiler, her yılın sonunda şirketin durumuna, yönetim kurulunun düzenlediği bilanço ve diğer hesaplara ve yönetim kurulunun dağıtılmasını teklif ettiği kazançlara ilişkin olarak bir rapor düzenlemek ve genel kurula vermekle mükelleftirler (ETTK, m.354).

Genel kurul denetçinin bu raporu olmadan bilanço hakkında herhangi bir karar veremez.

Denetçiler görevlerini yerine getirirken öğrendikleri eksiklik, yolsuzluk ve kanuna ya da

esas sözleşmeye aykırı hareketleri bunlardan sorumlu olan üst makama ve önemli hallerde genel kurula bildirmekle de yükümlüdürler (ETTK, m.354).

Her pay sahibi, şirketin yönetim kurulu üyesi veya müdürleri hakkında denetçiye başvurabilme hakkına sahiptir (ETTK, m.356). Denetçilere bu şekilde bir başvuru yapılması halin de denetçiler durumu incelemek zorundadırlar (ETTK, m.356). İnceleme sonucunda yönetim kurulu üyesi veya müdürleri hakkında yapılan şikayetlerin doğru olduğu ortaya çıkarsa bu durum denetçilerin yıllık raporlarında yazılacaktır (ETTK, m.356). Denetçiye başvuran pay sahiplerinin esas sermayenin onda birine sahip olması durumunda ise denetçi bu durumu hem yıllık raporunda açıklayacak hem de genel kurulu olağan üstü toplantıya davet edecektir (ETTK, m.356).

Denetçiler ayrıca yönetim kurulu toplantılarında görüşme ve oylamaya katılmamak koşuluyla hazır bulunabilirler (ETTK, m.357). Denetçiler bu görevlerini yerine getirirken öğrendikleri her türlü bilgiyi münferit pay sahiplerine ve üçüncü kişilere karşı saklamak zorundadırlar (ETTK, m.358). Eğer denetçiler, kanun veya esas sözleşme ile verilen görevlerini hiç yerine getirmiyor ya da gereği gibi yerine getirmiyorsa verecekleri zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen sorumlu olacaklardır (ETTK, m.359).

Denetçilik görevi; görev süresinin dolması, denetçinin ölümü, bir nedenden dolayı denetçinin görevlerini yerine getiremeyecek durumda olması, ağır hapis cezasıyla veya sahtekarlık, güveni kötüye kullanma, hırsızlık, dolandırıcılık gibi suçlardan dolayı mahkum olması durumunda sona erecektir (ETTK, m.351).

Denetçilerin görevlendirilmesi veya görevden alınması durumu yönetim kurulu tarafından ticaret siciline tescil ettirilir ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilir(ETTK, m.352).

Anonim şirketlerde bir organ niteliğini taşıyan iç denetim birimi, görevlerini gereği gibi yerine getirmediğinden dolayı bir takım sorunların yaşanmasına neden olmuştur. İşletmelerin

iç denetimi genellikle ortaklar adına işlerin gidişatı hakkında hesap vermek üzere yapılır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:22).

Bankalar, sigorta şirketleri anonim şirket şeklinde kurulurlar. Bu anonim şirketlerin denetimi, türleri ve konuları özel hükümlerle düzenlenmiştir ve ayrıca imtiyazlı ve özel kanunlarla kurulmuş çeşitli sermaye şirketleri ve kamu tüzel kişilerinin katıldığı şirketler ve de sermaye piyasasında faaliyette bulunan anonim şirketler özel durumları dolayısıyla özel bir denetime tabidirler (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:25).

#### **3.4.4. Limitet Şirketlerinde Denetim**

Eski Türk Ticaret Kanununun 504/1. maddesine göre limitet şirketlerde, ortak sayısının en az iki, en fazla elli olacağı hükme bağlanmıştır. Ortak sayısı yirmiden az olan limitet şirketlerde yönetim hakkı ve görevi bütün ortaklara ait değilse yönetici olmayan ortaklar başka bir deyişle müdür sıfatına sahip olmayan ortaklar Borçlar Kanunu'nun 531. maddesinde yazılı olan haklardan yararlanabilirler. Borçlar Kanunu'nun bu maddesinde her ortağın, şirket işlerinin nasıl gittiği hakkında bizzat bilgi alma, şirketin evrak ve defterlerini inceleme ve kendisine özgü olmak üzere limitet şirketin finansal durumuna ilişkin özet çıkarmaya yetkisi vardır. Bu madde hükmüne göre ortak sayısı yirmiden az olan limitet şirketlerde her ortak denetçi sıfatı ile şirketin işlerini izlemeye, şirketin defter ve belgelerini incelemeye ve de şirketin finansal durumu hakkında bizzat bilgi almaya yetkilidir (Özbingöl, 2008:129).

Ortak sayısı yirmiye aşan limitet şirketlerde ise, bir veya birden fazla denetçi bulunur. Bu durumda başka bir hüküm bulunmadığı takdirde anonim şirketlerdeki denetçiye ilişkin düzenlemeler limitet şirketler açısından da geçerlilik arz edecektir (ETTK, m.548).

Eski Türk Ticaret Kanunu açısından şirketlerin denetimini bir denetim organı tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla ETTK açısından bütün şirketler iç denetime tabidir. Oysa bu durum şirketlerin denetiminin verimsiz bir şekilde yapılmasına neden olmuştur. Bu durumun ortadan kaldırılması ve denetim faaliyetleri ile istenilen hedefe ulaşılması için Yeni ticaret kanununun da denetime ilişkin olarak köklü değişiklikler yapılmış, şirketlerin denetim organı kaldırılmış ve Bakanlar Kurulunun belirleyeceği şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur (Özbingöl, 2008:129).

### 3.5. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Küreselleşmenin etkisi ve son yıllarda denetim eksikliği nedeniyle dünyada ve Türkiye’de yaşanan yolsuzluk vakaları bağımsız denetim olgusunu gündeme getirmiştir. Bunun sonucunda da Dünya’da ve Türkiye de bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin gözden geçirilerek yeniden yapılandırılması gereği doğmuştur. Ticaret kanununun tamamına yayılan kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkeleri çerçevesinde, şirketlerin hesap verilebilirliğini artırmak amacıyla bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür. Bağımsız denetim yapılması işletmelerin dış pazarlarda rekabet edebilir bir hale gelmesi için güçlü bir yapıya kavuşmalarını, vergi avantajlarından yararlanmalarını, bilançolarının daha şeffaf olmalarını sağlayacaktır. Bu durum şirketlerin karlılığını dolaylı olarak artıracak ve daha güçlü bir yapıya kavuşturacaktır. Bu bağlamda, kabul edilen Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte “Uluslar arası Denetim Standartları” (UDS)’nın uygulanması hükme bağlanmıştır. Bu şekilde öncelikle Avrupa Birliği ve giderek tüm çağdaş dünya ile Türkiye’nin entegrasyona girmesi amaçlanmaktadır. Küreselleşen bir dünyada ortak dil, tüm aktörlerin ortak ihtiyacını ve beklentisini oluşturmaktadır. Mevcut Türk Ticaret Kanunu ile birlikte gerek Avrupa Birliği müktesebatına uygun ve gerekse başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere uluslararası düzenlemelere ve uygulamalara uyum bu konuda büyük ölçüde sağlanmıştır (Büyükepeççi, 2012:287).

Yeni ticaret kanunu ulusal ve uluslararası piyasalarda ülkemize olan güveni artırmış, Türkiye’ye yeni ve güçlü bir görünüm kazandırmıştır. Yeni kanunun düzenlediği denetim sistemi, alanında uzman mesleki yeterliliğe sahip, donanımlı ve hukuki sorumluluğunun bilincinde olan, uluslararası denetim standartlarına uygun, meslek etiğine ve yeterliliğine bağlı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gerektirdiği şüpheciliğe sahip bulunan şeffaf bir denetimdir.

Eski ticaret kanunu sadece sermaye şirketlerinin denetlenmesine göre düzenlenmişti. Fakat yeni düzenlemeye göre bağımsız denetim hem şahıs hem de sermaye şirketlerinin bağımsızca denetlenmesini uygun görmüştür. Standartlara göre yapılan denetimlerde doğruluk, dürüstlük, nesnellik, bağımsızlık, mesleki bilgi, denetimde gizlilik, teknik standartlara uyum gereklidir.

Çünkü, profesyonel etik kuralları bir taraftan denetimin ahlaki meşruiyetinin ana kolunu, diğer taraftan da hukuki sorumlulukların kaynağıdır. Anılan temel ilkelere, ilgisiz bir şekilde, toptancı söylemlerle, aldırmaçlıkla ve soyut, sözde kalan bir ciddiyet anlayışıyla yaklaşılsa, denetimin etik temeli çöker ve denetçi sorumlu olur. Denetim standartları bir bütün olduğu için denetçi, denetimin tüm aşamalarında bu standartlara uyar (Büyükipekçi, 2012:288).

### **3.5.1. Bağımsız Denetim İle İlgili Düzenlemeler**

Ülkemizde muhasebe denetimi denildiğinde işletmeler tarafından hazırlanan mali tabloların denetlenmesi akla gelmektedir. Bu denetim de ister zorunlu ister isteğe bağlı olsun dışarıdan gelen denetmenler tarafından yapıldığı için buna bağımsız dış denetim de diyebiliriz.

Bağımsız denetimin amacı finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (www.denetimnet.net) ( Erişim Tarihi :27.06.2014).

Bu gün için mevzuatımızda yer alan zorunlu Bağımsız Dış Denetime tabi şirket türleri şunlardır (Kaval, 2008:45):

- SPK Mevzuatına Tabi Şirketler,
- Bankalar Kanunu'na Tabi Şirketler (Bankalar, Özel Finans Kurumları),
- Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Bireysel Emeklilik Şirketleri,
- EPDK Kapsamına Giren Şirketler,
- Faktoring ve Finansman Şirketleri.

Sadece yukarıda yer alan şirketlerin bağımsız dış denetime tabi olması, mali tablolarının bağımsız dış denetçiler tarafından denetlenmesi söz konusuydu eski düzenlemelere göre. Oysa Avrupa'da şahıs veya sermaye şirketi olması fark etmeyip tüm işletmeler bağımsız dış denetime tabiydi, sadece bu açıdan bile kıyaslandığında söz konusu durum ülkemiz açısından büyük bir eksiklik oluşturmaktaydı. Yeni düzenleme ile bağımsız denetim büyük, orta ölçekli, küçük, halka açık olan, halka açık olmayan, BİST'de işlem gören, BİST'de işlem

görmeyen özel veya kamu sektörüne ait tüm işletmeler için zorunlu hale getirilmiş ve ülkemiz açısından eksiklik oluşturan birçok olumsuz durum bu şekilde giderilmiştir.

6335 Sayılı kanunun verdiği yetkiyle bakanlar kurulu ülkemizde bağımsız dış denetime tabi olacak olan şirketleri aşağıdaki şekilde belirlemiştir; (www.verginet.net) ( Erişim Tarihi: 03.04.2014)

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı 250 ve üstü' olan şirketlerden yukarıda belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan şirketler bağımsız denetime tabi tutulacaklardır.

Yeni ticaret kanunumuzda devrim niteliğinde sayılabilecek bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler 397. madde ile başlamaktadır bu maddeleri ayrı ayrı incelemek yerinde olacaktır.

### **3.5.1.1. Denetimin Konusu ve Kapsamı**

Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir (YTTK, m.397/1). Bu düzenlemeye göre bağımsız denetim sadece finansal tablolar üzerinden değil de ayrıca yıllık raporlar ve envanterler üzerinden yapılacağı düzenlenmiştir ve bu şekilde bağımsız denetim finansal tablolarla sınırlı kalmamış olup daha geniş bir alanı kapsayacaktır.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (YTTK, m.397/2). Bu düzenleme ile de bütün mali tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetçi tarafından denetlenmesi gerektiği aksi halde bunların hiçbir hüküm ifade etmeyeceğini belirterek denetlenmelerini zorunlu hale getirmiştir.

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 birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir (YTTK, m.397/3). Finansal tablolarda ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarında denetim raporundan söz konusu raporların sonuçlarını etkileyebilecek şekilde değişikliklerin olması durumunda denetçinin yeniden bir denetim yapıp bu durumda ayrıca açıklanması gerektiği ifade edilmektedir.

Bu fıkrada yine denetçinin yetkilerini içeren bir düzenlemeye yer verilmiştir. Denetçi olumlu raporlarını sundu ve genel kurul yapılmaya karar verildiğini varsayalım. Bu sırada finansal tablolarda ve yönetim kurulu faaliyet raporunda bir takım değişiklikler yapılmışsa ve bu değişiklikler de denetleme raporunu etkileyebilecek nitelikteyse, yine genel kurul yapılamayacaktır. Böyle bir durumda yapılması gereken, genel kurul ertelenecektir. Yeniden denetleme yapılacak ve yeni tanzim edilecek denetleme raporundan sonra genel kurul yapılabilir. Denetçi yine tabloları uygun bulmazsa, o zaman denetim raporunun olumlu olmasına kadar genel kurul yapılamaz ve ertelenip gerek tablolar ve gerekse yönetim kurulu faaliyet raporları denetimden geçirilecek ve genel kurul yapılabilir. Yeniden denetlemelerin sonucu denetim raporunda özel olarak belirtilecektir (Büyükepekçi, 2012:292).

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TMS'nin öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır (YTTK, m.397/3). Bu madde de denetimin ne olduğu, neleri kapsadığı ve mali tablolar ile faaliyet raporları hazırlanırken Kanun, TMS ve diğer ilgili mevzuatlara uyulup uyulmadığını kapsayacağını belirtmiştir. Dikkat çeken bir kavram kullanılmıştır bu maddede oda “dürüst resim ilkesi” kavramıdır.



Dürüst resim ilkesi yeni ticaret kanununun 515. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre dürüst resim ilkesinin, “Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını 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 tanımı yapılmıştır.

Kısaca dürüst resim ilkesi ile şirketlerin finansal tablolarının niteliksel özellikleri taşınması, TMS'lere uygun olarak hazırlanması ve şirketlerin finansal performansı, durumu ve nakit akışları hakkında gerçeği olduğu gibi yansıtması, şeffaf olması gerektiği anlatılmaktadır. Bu şekilde bir gösterimde herhangi bir finansal bilgi manipülasyonu söz konusu olamaz. 2000'li yıllarda yaşanan skandallar şirketlerin tarafı, gerçeği yansıtmayan başka bir ifadeyle dürüst resim ilkesine aykırı davranışlarından dolayı ortaya çıkmıştır (Özbingöl, 2008:133).

Denetim;

- Şirketin finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,
- Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır (YTTK, m.398/2). Bu düzenlemede de yukarıdaki gibi denetimin konusu ve kapsadığı alanlara açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceler; meğerki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu Bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir (YTTK, m. 398/3). Denetimin kapsamı konusunda, topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçinin, topluluğun konsolide finansal tablolarına alınan finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, Kanun'da belirtilen ve birinci fıkarda değinilen usul ve esaslar çerçevesinde inceler. Konsolidasyona alınan şirketlerin,

Kanun gereği veya Kanun'da hüküm bulunmama ile birlikte Kanun'da öngörülen usul ve esaslara göre denetlendiği hallerde bu hükmün uygulanmasına gerek yoktur. Ayrıca, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin Kanun'un öngördüğü bir denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olduğu hallerde de yine kapsamın birinci fıkrada yazılı olduğu şekilde denetimin kapsamının genişletilmesine gerek yoktur (Büyükipekçi, 2012:293).

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen 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. Bu raporun esasları geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurum tarafından belirlenir (YTTK, m.398/4).

Burada bahsi geçen "riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi ve raporu" ilgili kanunun 378. maddesinde düzenlenmiştir.

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir (YTTK, m.378/1).

Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır (YTTK, m.378/2). Bu iki fıkra ile denetçiye ayrıca pay senetleri BİST'de işlem görmeyen şirketler için riskin erken saptanması ve yönetimi komitesine gerek olup olmadığının değerlendirilmesi görevini de yüklemiştir.

### **3.5.1.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler**

Eski kanunun 347. ve 359. maddeleri arasında bağımsız denetçiler değil de iç denetçiler (murakıplık) düzenlenmiştir. Bu ve devamındaki maddelerde denetçi olacak kişilerin hangi mesleki bilgiye sahip olmaları gerektiği, kendi alanında kaç yıl mesleki tecrübesinin olması gerektiği bilgilerine de yer verilmemişti.

Ülkemizde 1957 yılında ETTK'nın yürürlüğe girmesinden bu yana iç denetim, organ niteliğindeki murakıplar tarafından yerine getirilmektedir ancak bu düzenleme istenilen sonucu vermemiştir. Çünkü uygulamada bağımsız denetimden uzaktan yakından ilgisi olmayan, hemen hemen her meslekten kişi şirketlerde kanuni denetçi seçilmiş ve seçilen bu kişiler denetledikleri şirketin çalışanı tarafından hazırlanan raporları fiilen denetim yapmaksızın imzalamıştır. Tasarının mimarı olan Tekinalp, mevcut kanunumuzda denetçinin kimler olacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığını bundan dolayı da 1957 yılından itibaren ülkemizde denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmediğini katıldığı toplantılarda dile getirmiştir. Dolayısıyla bu etkinsiz ve verimsiz olan denetim faaliyetlerinin gereği gibi yerine getirilmesi için tasarının hazırlanması aşamasında önemli çabalar sarf etmiştir (Özbingöl, 2008:134-135).

Eski kanunda iç denetimi yapacak olan denetçilerde herhangi bir uzmanlık aranmadığı için ülkemizde iç denetimden istenilen sonuç alınamamış ve söz konusu denetim maalesef basit bir uygulama olarak yapılmıştır. Bunun gibi birçok nedenden dolayı yeni düzenleme de iç denetim kaldırılmış ve bağımsız dış denetim düzenlenmiştir.

Uzman bilgisine sahip olmayan murakıplar tarafından yapılan denetim tasarıda yerini, bir bağımsız denetim kurulu veya serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirin yaptığı finansal tablolar ile raporların, dolayısıyla da muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır (Özbirecikli, 2006:16). Bağımsız denetim mesleği hemen hemen her meslekten kişinin yapacağı bir iş olmaması ve ciddi bir iş olmasından dolayı yapılan düzenleme yerinde bir düzenlemedir (Özbingöl, 2008:135).

Yeni ticaret kanununda bağımsız denetçiye ilişkin düzenlemeler 399 ve devamındaki iki maddede düzenlenmiştir. Bu üç madde de kimlerin denetçi olabileceği, denetçinin seçimi, görevden alınması, sözleşme yapılması, sözleşmenin feshedilmesi gibi düzenlemeler yer almıştır.

YTTK'a göre denetçinin seçilebilmesi, görevden alınması ve Sözleşmenin feshedilmesi

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder (YTTK, m.399/1).

Denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkrada öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir (YTTK, m.399/2).

Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir (YTTK, m.399/3).

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;

- Yönetim kurulunun,
- Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir (YTTK, m.399/4).

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır (YTTK, m.399/5).

Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir (YTTK, m.399/6).

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme vizesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir (YTTK, m.399/7).

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddeye uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilir (YTTK, m.399/8).

Denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar (YTTK, m.399/9).

#### Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçi Olabilme Şartları

Yeni kanunun 400. maddesi kimlerin bağımsız denetçi olabileceğine hükmetmiştir. Buna göre Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşları bağımsız denetçi olabileceklerdir.

MTTK, bağımsız denetçinin kimler olacağına karar verememiştir. Hatta son yapılan 6335 sayılı kanundaki Geçici 6. maddenin dördüncü fıkrası<sup>11</sup> yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun kimlerin bağımsız denetçi olacağına Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun karar vereceğine dair hüküm bildirmiştir. 14 Şubat 2012 tarihli Resmi Gazete'ye göre bağımsız denetçiler YMM ve SMMM'lerden olabilecekti. 30 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de ise sadece YMM'lere bu hak tanınmıştı. Fakat Türkiye'de Mali Müşavirler Odaları'nın ortak itirazı neticesinde sadece Yeminli Mali Müşavirlere tanınan bu hakta yürürlükten kaldırılmıştır. Bu bağlamda kimlerin bağımsız denetçi olacağını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu belirleyecektir. Kurum bunun için bir taslak hazırlamıştır (Büyükepekçi, 2012:296). Söz konusu yönetmelik 31/12/2012 Tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak uzun süredir tartışılan ve kimlerin denetçi olabileceği sorusuna son noktayı koyan resmi düzenleme olmuştur.

Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (www.muhasabetr.com) (Erişim Tarihi: 06.06.2014).

Çok geniş ve kapsamlı bir şekilde hazırlanan bu yönetmeliğin içerisinde, sınav şartı aranmaksızın bağımsız denetçi olabilecek olanlar, SPK'ca daha önce bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen ancak meslek mensubu olmayanların durumu, 26/12/2012 tarihi itibarıyla YMM veya SMMM unvanını taşımaya hak kazanmış olanların durumu, 26/12/2012 tarihi itibarıyla YMM veya SMMM unvanlarından birini almaya hak kazananlardan 15 yıl mesleki tecrübesi olanlar ve son olarak da meslek mensubu olup da 26/12/2012 tarihinden önce SPK'ca açılan sınavlara girip bazı derslerden başarılı olup bazı derslerden başarılı olamayanların durumu ayrı ayrı düzenlenmiş olup hemen hemen doğabilecek tüm mağduriyetlerin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun, sağduyusu ve kanunları uygulamadaki hukuk ilkelerini gözardı etmeden hazırlayıp çıkarmış olduğu "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" ile doğabilecek bir haksızlığın önüne geçerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere Yeni Türk Ticaret Kanunu ile verilen hakkı kendilerine tanımış bulunmaktadır. Bu konuda kurumu kutluyoruz (www.muhasetr.com) (Erişim Tarihi: 07.06.2014)

Bu anlatılanlara göre bağımsız denetçi olabilecek kişiler YMM ve SMMM olması gerekir, bunların yeterlilikleri de 3568 sayılı SMMM ve YMM kanununun 4, 5 ve 9. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili kanunun

4. maddesine göre meslek mensubu olacak kişilerin şu şartları taşıması gerekir,

- T.C. vatandaşı olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymemiş bulunmak,

- Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmamış olmak,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

5. maddesinde de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olacak kişilerin taşıması gereken şartları düzenlemiştir,

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasa bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denklığı Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinden mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarında lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- Staj amacıyla SMMM veya YMM yanında iki yıl çalışmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak

9. maddesinde de Yeminli Mali Müşavir olabilecek kişilerin taşıması gereken şartlar düzenlenmiştir.

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat,maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasa bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci malî müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve meslekî yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz (www.resmigazete.gov.tr) ( Erişim Tarihi: 18.07.2014).

ETTK’da kanuni bir organ olan denetim biriminde alanında uzman olmayan kişilerinde görevlendirilmesi mümkün iken YTTK ile bu düzenleme kaldırılmış olup sadece bağımsız denetçi veya denetleme kuruluşlarınca yapılması uygun görülmüştür.

Mevcut TTK’da yer alan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplık sistemi kaldırılmıştır. Bunun yerine “bağımsız denetim” ve “bağımsız denetçi” sistemi getirilmiştir (www.elitdenetim.net) (Erişim Tarihi: 30.06.2014)

#### Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçi Olamayacak Olanlar

Yeni ticaret kanunu 400/1. madde de kimlerin bağımsız denetçi olabileceğinin yanında denetçilik mesleğini yapamayacak olanları da düzenlemiştir. Buna göre; aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hımsıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre



denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz; ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir (YTTK, m:400/2).

Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz (YTTK, m:400/3).

Bu madde hükümleri, 554 üncü maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır. Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, işlem denetçisi genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır (YTTK, m:400/4).

Eski kanun kimlerin denetçi olup olmayacağını düzenlememiştir, bu durumda denetim mesleğinin layıkıyla yerine getirilmemesi sonucunu kaçınılmaz kılmaktaydı. Yeni düzenlemenin 400. maddesinde kimlerin denetçi olabileceği ve kimlerin denetçi olamayacağını, denetçi olanlarında kanunda yazılı haller dışında bu görevini yerine getiremeyeceğini düzenlemesiyle denetçi mesleği etkin ve kimliği belirli olan bir meslek halini almıştır.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Denetçilerin dürüst ve tarafsız olmalarının yanında,

bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir (Kaval, 2008:53). Bu doğrultuda kanun koyucu 400/3. madde ile denetçinin görevini bağımsız bir şekilde yerine getirmesi gerektiğini vurgulamıştır aksi halde denetçilerin taşınması gereken bağımsızlık ilkesi zarar görecektir.

#### Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre İbrahim Yükümlülüğü ve Bilgi Alma Hakkı

Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli olanakları sağlar (YTTK, m.401/1).

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, şirketin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru işletmelerin denetim raporlarını vermek zorundadır (YTTK, m. 401/3).

Mali tabloların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının zamanında ve eksiksiz olarak tutulmasını, denetçiye gerekli imkanların sağlanmasını ve önceden denetim yapılmışsa bunlarında şirket tarafından denetçiye verilmesi düzenlenmiştir.

#### Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Denetçi statüsünde bulunan kişi veya kuruluşlar ile denetim sırasında görev alan personeller bu kanunun kendilerine vermiş olduğu denetim görevini ifa ederken işletmelerin en mahrem bilgilerine vakıf olmaktadır. Kanun koyucu ise kendilerine verilen görevi yerine getirirken öğrendikleri bilgileri denetçilerin hiçbir yerde kesinlikle kullanmamaları ve dile getirmemeleri gerektiğini kanunda düzenlemiştir. Bu kurallara uymayanlar için ise yaptırımlar uygulanacağı, yaptırımların neler olacağı da yine ilgili maddenin devam eden fıkralarında düzenlenmiştir.

Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile

yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir (YTTK, m.404/1).

Birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir (YTTK, m.404/2).

Denetçinin bir bağımsız denetleme kuruluşu olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar (YTTK, m.404/3).

Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir (YTTK, m.404/4).

Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır (YTTK, m.404/5).

Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır (YTTK, m.404/6).

### **3.5.1.3. Denetçinin Raporu**

Denetim, özü itibariyle finansal tabloların okuyucularına başka bir deyişle finansal tabloların kullanıcılarına, bu tabloların düzenlenmesinde esas alınması gereken mevzuata uygun düzenlenip düzenlenmediği biçiminde bir güvence vermek için yapılmaktadır (Büyükepekçi, 2012:300-301).

Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvene seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcılarının istifadesine sunulması amacıyla kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir (www.asmmmo.org.tr)(Erişim Tarihi: 04.07.2014).

Denetçinin yaptığı denetim çalışmaları sonucunda, denetlediği işletme hakkında ulaştığı görüşü belirttiği yazılı bir belgedir (Bakır, 2010:54).

Denetçi yaptığı denetim sonucunda hazırlayacağı raporun neleri kapsayacağı da kanunumuzda düzenlenmiştir.

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler (YTTK, m.402/1)

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 (YTTK, m.402/2)

Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. 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 raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (YTTK, m.402/3).

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.

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 yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir.

Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir (YTTK, m.402/6)

Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (YTTK, m.402/7)

#### **3.5.1.4. Denetçinin Görüşü**

Denetimin tanımını yapılırken denetimin bir süreç olduğu ve bu süreç içerisinde işletmeler tarafından ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin olarak ortaya konulan iddiaların önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğunun denetçilerce yapılacak çalışmalar ile belirleneceğini, sonrasında denetim çalışmaları sırasında toplanan delillerin değerlendirilmesi suretiyle bir denetim görüşüne ulaşılabileceği ve bu görüşlerin rapor haline getirilip, ilgililere aktarılması işleminin yapılacağı ifade edilmiştir (Özbingöl, 2008:146).

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, geçici 3 üncü maddede öngörülen kurumun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir (YTTK, m.403/1). Denetçi mutlaka bir görüş yazısı bildirmek zorundadır. Bundan kaçınmaz. Denetim görüşü de normal yılsonu denetimlerinde olumlu ve olumlu görüşten sapmalar şeklinde sınıflandırılabilir (Kaval, 2008:181)

Denetçinin, denetim çalışmalarını bitirdikten sonra hazırlayacağı raporda dört tür görüş bildirmesi söz konusudur. Bunlar;

- Olumlu görüş,
- Şartlı görüş,
- Olumsuz görüş,
- Görüş bildirmekten kaçınma, şeklindedir.

Olumlu görüş, denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine 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 (YTTK, m.403/1). Olumlu görüş, yeterli kanıt toplanmış olduğu ve bu kanıtların

toplucu değerlemesi sonucunda mali tabloların önemli hatalardan uzak olduğunun görüldüğü durumlarda verilir (Kaval, 2008:181)

Şartlı görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdüği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (YTTK, m.403/3). Kanunumuzun bu maddesinde belirtilen “sınırlandırılmış görüş” ifadesi denetim kaynaklarında geçen “şartlı görüş”ü ifade etmektedir.

Denetçinin denetim ile ilgili görüşünün bazı istisnalar saklı tutularak olumlu olduğu bir görüş türüdür. Buna göre, işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını yansıtan mali tabloların bir ya da birkaç kaleminde var olan hata veya eksiklikler denetçinin olumlu görüşe sahip olmasını etkilemeyecek düzeyde ise denetçinin belirtebileceği görüştür. Yani, şartlı görüş bildirilmesine neden olacak bilanço kaleminin ya da olayın büyüklüğü denetçinin olumsuz görüş belirtmesine ya da görüş belirtmesinden kaçınmasına neden olacak düzeyde değildir (Bakır, 2010:57).

Olumsuz görüş, yeterli kanıt toplandıktan sonra, muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine veya denetimde esas alınan mevzuata (IAS/IFRS) uyumsuzluğun oldukça önemli boyutlarda olduğu görüldüğünde verilen görüş şeklidir. Hata veya hileli durumlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılıklar öyle yoğun seviyelerdedir ki, mali tabloların top yekün güvenilirliği kaybolmaktadır (Kaval, 2008:182).

Görüş bildirmekten kaçınma, bazı nedenlerle denetçinin bir görüşünün oluşamaması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınır.

Bu görüş için geçerli gerekçeler şunlar olabilir: (Kaval, 2008:182)

- İç kontrol ve özellikle muhasebe sisteminin yeterli olmaması nedeniyle yeterli kanıt toplanamaması, toplanılan bilgilerin birbirlerini teyit etmemesi veya güvensiz olması nedeniyle bir denetim görüşüne ulaşılamaması,
- Yeterli kanıt toplayabilmeyi önleyecek derecede imkansızlıkların veya sınırlamaların olması,

- İşletmenin sürekliliği ilkesini tehlikeye sokacak önemli belirsizliklerin olması ve bu belirsizliklerin ve risklerin yakın zamanda doğması olasılığı,
- Bilanço tarihinden sonra özelleştirme, el değiştirme, birleşme, tasfiyeye karar verme gibi durumlar nedeniyle mali tabloların düzenlenme ilkelerinin geçerliliğini yitirmesi,
- Müşteri firma ile denetim firması arasında uygulanacak muhasebe ve mali tablo düzenleme ilkeleri veya politikaları konusunda görüş ayrılığının olması, farklı muhasebe sistemlerinin kullanılıyor olması,

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Görüş geçici 3 üncü maddede öngörülen kurumun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır (YTTK, m.403/2).

Şirket defterlerinde, denetlemenin bu bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Geçici 3 üncü maddede öngörülen kurum, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler (YTTK, m.403/4).

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (YTTK, m.403/5). Bu düzenleme ile YTTK denetçinin vereceği görüş türlerinin yanında bu görüşlerin sonuçları ile ilgili de düzenleme yapmıştır. Mesela yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya yanlış getiren yönetim kuruluna denetçi şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bir kararla yönetim kurulunun istifa etmesine sebep olabilecektir. Bu düzenleme ile etkin çalışmayan yönetim kurullarının görevine son

verilmesine imkan tanınmıştır. Ancak 6335 Sayılı yasa ile görevine son verilen yönetim kurulunun genel kurul tarafından tekrar seçilmesine imkan tanınmıştır.

Bazen denetim yapan kişi veya kuruluş ile denetimi yapılan firma arasında görüş ayrılıkları yaşanabilmektedir. Yeni ticaret kanunu bu durumlarda neler yapılması gerektiğini, nasıl karar verileceğini, kimlerin karar vereceğini düzenlemiştir.

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. Karar kesindir (YTTK, m.405/1). Dava giderlerinin borçlusu şirkettir (YTTK, m.405/2).

Denetçi ile firma arasındaki görüş ayrılığı olunca, yönetim kurulu veya denetçinin başvurusu üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi söz konusu görüş ayrılığını kesin olarak çözüleceğine, dava giderlerinin de davacı olsun veya olmasın ilgili firmaya ait olduğuna, kanun koyucu hükmetmiştir.

### **3.5.2.Özel Denetim İle İlgili Düzenlemeler**

Özel denetim, şirketin iş ve işlemlerinden Kanun'da sayılan bazı özel nitelikteki işlemlerle sınırlı olarak yapılan denetim ve raporlama faaliyetidir. Başka bir tanımda özel denetim, tasfiye, birleşme, bölünme gibi durumlarda ya da halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür (Büyükipekci, 2012:304).

Özel denetim daha öncede belirtildiği üzere, belirli konularda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetim türüdür (Özbingöl, 2008:151).

Özel denetçi talebinde bulunma yetkisi olanların başvurusu üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin görevlendireceği kişilere, özel denetçi denir. Bu özel denetçiler eliyle özel denetim yaptırılır. Mahkemece görevlendirilecek olan özel denetçilerde denetçiler de olması gereken özellikleri taşımalıdır.



### **3.5.2.1. Şirketler Topluluğu İşlemlerinde Özel Denetçilik**

YTTK'da özel denetçiden ilk olarak Şirketler topluluğuna ilişkin hüküm ve düzenlemelerin yer verildiği bölümde 207. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi; bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir.

### **3.5.2.2. Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi**

Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını 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 atanabilir (YTTK, m.406).

### **3.5.2.3. Pay Sahibinin Kişisel Hakları İçin Özel Denetçi Denetimi**

Her pay sahibi, 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 isteyebilir. Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir (YTTK, m.438/1-2).

Yok eğer genel kurul paydaşların talebini reddederse bu durumla ilgili düzenleme de devamındaki maddelerde düzenlenmiştir.

Genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi hâlinde, sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibarî değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahipleri üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atamasını isteyebilir (YTTK, m.439/1).

Dilekçe sahiplerinin, kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları hâlinde özel denetçi atanır (YTTK, m.439/2).

Mahkeme, şirketi ve istem sahiplerini dinledikten sonra kararını verir. Mahkeme istemi yerinde görürse, istem çerçevesinde inceleme konusunu belirleyerek bir veya birden fazla bağımsız uzmanı görevlendirir. Mahkemenin kararı kesindir (YTTK, m.440/1-2)

#### **3.5.2.4.Özel Denetim Görevinin Yapılması**

Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılmalıdır. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verir. Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık hâlinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir. Özel denetçi, şirketin özel denetimin sonuçlarına ilişkin görüşünü alır. Özel denetçi sır saklamakla yükümlüdür( YTTK, m.441).

Normal bağımsız denetimde yapılan denetçiye görevini yapabilmek için yardımcı olunması, şirket varlıklarının incelenmesinde denetçiye imkan tanınması ve istenen bilgilerin verilmesi gibi yükümlülükler burada da yer almaktadır. Aynı zamanda özel denetçilerinde sır saklamak gibi yükümlülükleri vardır.

#### **3.5.2.5. Özel Denetim Raporu**

Yapılacak olan özel denetim sonucunda mahkemece atanan özel denetçi yaptığı inceleme sonunda hazırladığı raporu kendisini görevlendiren mahkemeye sunmasıdır.

Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verir. Mahkeme, raporu şirkete tebliğ eder ve şirketin, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğrattığı ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmamasına ilişkin istemi hakkında karar verir. Mahkeme, şirket ve istem sahiplerine, açıklanan rapor hakkında, değerlendirmeleri bildirmek ve ek soru sormak imkânını tanır (YTTK, m.442).

Yeni kanunun getirdiği önemli değişikliklerden birisi olan özel denetçilik statüsünde yasa da belirtilen hallerde pay sahiplerine mahkemedен özel denetçi talebinde bulunma yetkisi

tanınmıştır. Özel denetçi ise söz konusu denetimini TMS'ye uygun olarak denetleyip raporlayacaktır. Pay sahiplerine yasada belirtilen hallerde özel denetçi talep etme hakkı onların kişisel haklarını ve şirket iştiraklerinde yaşanan tereddütleri en aza indirecek belki de yok edecektir.

### **3.5.3. İşlem Temelinde Denetime İlişkin Düzenlemeler**

İşlem denetçileri, kuruluş, sermaye artırımı, sermayenin azaltılması, şirketin sermayesinin kaybı ve borca batıklık durumunun tespiti, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı, ek ödeme yükümlülüğü gibi konulardaki işlemleri denetleyen uzman kişilerdir (Özbingöl, 2008:154). Bir denetçide bulunması gereken özellikler işlem denetçisinde de olmalıdır.

İşlem denetimi, denetimin hukuki amaçlar için kullanılmasıdır. İşlem denetimi ile geçmiş finansal verinin tespiti, kaydedilmesi, kategorilere ayrılması, raporlanması ve bu finansal bilgilerin gelecek projelerde oluşacak sorunların önlenmesi amacıyla kullanılması hedeflenmektedir (Erdoğan, 2009:33).

İşlem denetimi, denetimin hukuki alanda kullanılacak bölümü ile ilgilenmektedir. Hukuki işlemler esnasında kullanılacak olan denetim raporları işlem denetçisi tarafından verilecektir. 6102 Sayılı TTK'a göre işlem denetçisinin vereceği raporlar daha çok hukuki işlerde ve yolsuzlukların önüne geçilmek için kullanılacaktır. 6102 Sayılı Kanun önemli yapısal işlemleri kontrol etmeyi hedefliyordu. Ancak bürokratik işlemleri ve bu işlemlerin meydana getireceği maliyetleri azaltmak amacıyla kanun yürürlüğe girmeden dört gün önce işlem denetimi ile ilgili bütün hükümler 6335 Sayılı Kanun ile kaldırılmıştır (Büyükepekçi, 2012:308-309).

Kaldırılan maddeye göre işlem denetçilerinin denetleyecekleri alanlar düzenlenmişti. Buna göre şirketlerin kuruluşu, birleşme, bölünme, tür değiştirme, şirketler topluluğu, komandit şirketler, anonim ve limitet şirketlerin, kuruluşu, sermaye kaybı ve borca batık olması, sermayenin artırımı, sermayenin azaltılması, menkul kıymet ihracı, ek ödeme yükümlülüğü gibi alanlar işlem denetçileri tarafından denetlenecek olan alanlar arasında yer almıştı. Kaldırılan maddelerde şirketlerin birleşmesi, bölünmesi, menkul kıymet çıkarımı gibi her bir başlık ayrı ayrı düzenlenmişti ancak yürürlüğe girme imkanı olmadan kaldırılmıştır.

Yeni ticaret kanununun ilk haliyle kalmış olsaydı ve işlem denetimi, denetçisi ile ilgili düzenlemeler yürürlüğe girebilseydi bu yasal düzenleme ile gelen en önemli yeniliklerden birisi olacaktı. Bu düzenleme ile birçok işlem alanında uzman kişilerce yapılacaktı. Kanun denetçilerin görev alanını çizip bunun dışına çıkmamaları gerektiğini, çıkanlara ise maddi ve cezai yaptırımlar öngörmüştü. Ancak ülkemizdeki birçok şirketin bu yükü kaldıramayacağını, onlara şuan için ağır külfetler getireceği düşüncesiyle tekrar kaldırılmıştır. Kanun koyucu bu maddeleri kaldırmak yerine bu konu ile ilgili maddelerin yürürlüğe giriş tarihini ileriye atması daha uygun olabilirdi.

## SONUÇ

Bu çalışmanın amacı; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki muhasebe ve muhasebe denetimine getirdiği yenilikleri karşılaştırmalı olarak inceleyerek, tüm yenilikleri tek bir kaynaktan toplayabilmektir. Yeni kanun ile ticari defterlere ek olarak getirilen defterlerin neler olduğu, elektronik ortamda defter tutulması, muhasebe denetimindeki yenilikler, bağımsız denetçilik mesleğine nitelik kazandırılması gibi birçok yenilik çalışmamızda detaylı olarak anlatılmıştır.

6762 Sayılı Ticaret Kanunu'nun yürürlükte kaldığı yarım asırdan fazla süre içerisinde hem ülkemizde hem de dünyada çok önemli gelişmeler yaşanmış, belirli bölgelerde yeni ekonomik birlikler oluşmuş ve bu değişimler kalıcı bir dizi ekonomik sonuçlar doğurmaya başlamıştır. Eski ticaret kanunu çağın gereklerine, sürekli değişen ve gelişen ekonomik hayata, yeni teknolojilere ayak uyduramaz hale gelmiş ve ticaret kanununun değiştirilmesi kaçınılmaz olmuştur. 6102 sayılı ticaret kanununun hazırlanıp yürürlüğe girmesiyle; çağın gereklerine, sürekli değişen ve gelişen ekonomik hayata, yeni teknolojilere ayak uydurabilen, ülke ekonomisi hızla gelişen, ulusal şirketlerimizle uluslararası piyasalarda rahat hareket edebilen bir döneme gireceğimiz ümit edilmektedir.

6102 Sayılı Ticaret Kanunu'nun muhasebeye, ticari defterlere, ticari şirketlere getirdiği yenilikler, 6762 Sayılı Ticaret Kanunu ile karşılaştırmalı olarak anlatılmaya çalışılmış olup Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görevlerine değinilmiştir.

Yeni Ticaret Kanunu ile, eski kanununda yer alan karar defteri ve işletme hesabı defteri kaldırmış olup pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri getirilmiştir. Bu defterlerden yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterlerinin açılış ve kapanış onayının olması, diğer defterlerin ise sadece açılış onayının yapılması gerektiği yer almıştır.

Yeni Ticaret Kanunu'nda işletme defterine yer verilmeme nedeni yeni düzenleme ile işletme hesabı esasına göre defter tutmanın kaldırılmış olup sadece bilanço esasına göre defter tutulmasına izin verilmesidir. Yeni düzenleme sadece bilanço esasına göre defter tutulmasına izin verilmesini, işletme hesabı esasına göre defter tutulmasına izin verilmemesini, tacirler arasında yer alan birinci sınıf tacir ve ikinci sınıf tacir ayrımını ortadan kaldırıp tüm tacirlerin eşit kabul edilerek tutmaları gereken defterler arasında da bir ayrımın olmamasını sağlamıştır.

Yeni ticaret kanununun hazırlanmasındaki en büyük etmenlerden birisi de eski kanunumuzun günümüz teknolojik alt yapısına uyarlanmasında zorluk çekilmesiydi. Teknoloji çağında ticari defterlere el yordamıyla kayıtlar yapmak ve bu defterleri arşivlemek yoğun zaman aldığından, arşivlemek için mekanlar işgal edildiğinden, isteyenlerin elektronik ortamda ticari defterlerini tutmalarına imkan tanınmıştır. Böylece denetim kolaylaşarak bilgi ve belgelerin uzun soluklu saklama imkanına da kavuşulmuştur.

Günümüzde şirket sahiplerinin muzdarip oldukları en önemli şikayetlerden birisi de zaman kıstıtlılığı, hızlı karar alıp uygulayamamaktı. Büyük şehirlerde genellikle toplantı alanlarına gidiş dönüş için harcanan zaman, toplantı süresinden daha çok vakit almaktaydı. Teknolojik imkanlar ile ancak getirilebilen bir yeni düzenleme de şirketlerin genel kurul toplantıları ile yönetim kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılmasıdır. Böylece şirketlerin genel kurul ile yönetim kurulu üyeleri; toplantılara buldukları yerlerden katılarak zaman sıkıntısını daha az yaşacak, alınan kararlar hızlı bir şekilde uygulanabilecektir.

Eski ticaret kanunu iki tarafında tacir olması durumunda taraflar arasında herhangi bir uyuşmazlık çıkarsa onların tuttukları ticari defterler haklarında delil olarak kullanılacağına hükmetmişti. Yeni ticaret kanununun bu konuda yaptığı düzenleme ile tacirlerin tuttukları ticari defterlerin ispat kuvvetini kaldırarak tacirlerin lehine veya aleyhine delil olarak kullanılamayacağını düzenlemiştir.

Yeni ticaret kanununun muhasebe uygulamalarına getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de şüphesiz ki Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasında ve gerekli görülen konularda düzenleme yapabilmek için yetkilendirilmesidir. Her ülkede kendi içerisinde uygulanan bir muhasebe standardın bulunmamasının doğal sonucu olarak da dünyada bir muhasebe standardı bulunmamaktaydı. Dünyada muhasebe alanında bir standardizasyonun olabilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanmıştır. Böylece birbirleriyle ticaret yapan ülkeler arasında ticari işlemleriyle bir yeknesaklık oluşacak, ticaret daha da kolaylaşacaktır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu da UFRS ile uyumlu olacak şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır. Yeni ticaret kanunu ile de TMSK'ca yayınlanan TMS ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine uyulması zorunluluğunu getirmiştir. Ülkemizde ve dünyada muhasebe alanındaki uygulamalarda birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla değişik ölçütlerdeki işletme

sektörleri için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu UFRS ile uyumlu olacak şekilde özel istisnai standartlar koyabilmesi için yetkilendirmiştir.

Eski ticaret kanunu şirketlerin birbirleriyle birleşebilmeleri için birleşecek olan şirketlerin aynı türden olmaları gerektiğine hükmetmişti. Bu durum da daha az şirketin birbirleriyle birleşebilmelerini sağlamış ve bunun sonucunda da ekonomik hayat olumsuz etkilenmişti. Yeni ticaret kanunu şirketlerin birleşebilmelerinin önündeki en büyük engellerden birisi olan aynı türden olma koşulu kaldırarak isteyen her şirketin türlerine bakılmaksızın birbirleriyle birleşebilmelerine imkan tanımıştır.

Şirketlerin birleşmesine kolaylık getiren yeni kanun, devralma yoluyla şirketlerin birleşmesinde ise aynı türden olma koşulunu korumuştur. Yeni kanun ile gelen bir yeni düzenleme de tasfiye halinde olan, borca batık durumda olan şirketlerin birleşebilmelerine imkan tanımış olmasıdır. Birleşme durumunda ortakların, yöneticilerin, şirketlerin, şirket alacaklarının hakları bu düzenleme ile koruma altına alınmıştır.

Ayrılma akçesi eski kanunda açıkça düzenlenmemiştir ama dolaylı olarak uygulanabiliyordu. Bu durum ve belirsizlikler de yeni kanun ile kesinlik kazanmıştır. Birleşmeye katılan şirketlerin ortaklarının bazıları şirketlerin birleşmesi içinde yer almak istemiyorlarsa, ortakların devrolan şirketten ortaklık paylarına denk gelen tutarı alarak şirketten ayrılmalarına imkan tanınmıştır.

Eski kanun şirketlerin bölünmesine ilişkin bir düzenleme getirmemiştir. Şirketler de bölünme işlemlerini kurumlar vergisi kanundaki düzenlemelere göre yapıyordu. Bu durumda bazı sıkıntılara yol açıyordu. Yeni kanunun şirketlerin bölünme sürecini de ayrıntılı olarak düzenlemesi bölünme sürecinde yaşanan sıkıntıların ortadan kalkmasını sağlamıştır.

Şirketlerin tür değişikliğine ilişkin de yeni kanun ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir. Bu düzenlemelere göre şirketlerin şahıs, sermaye ve kooperatiflerin tür değiştirdiğinde hangi tür şirkete dönüşeceğini, tür değiştirme işlemleri yapılırken hangi adımların takip edilebileceği ve tür değişikliğinin nasıl netleşeceği detaylı olarak düzenlenmiştir.

Eski kanunda şirketler denetim işini kendi personellerinden veya ortaklarından birisine yaptırıyorlardı. Genelde de bir iç denetim icra edilmekteydi. Yani şirket yöneticisinin emriyle kendi personellerince bir denetim yapılmaktaydı. Fakat yapılan yeni düzenleme ile denetimin işlevinin işletmelerde bir organ olmaktan, zorunlu yapılan bir iş olmaktan çıkarılıp

şirketle hiçbir ilişkisi olmayan, şirketten bağımsız ve iç etkilerden uzak, alanında uzman kişi veya kuruluşlar tarafından yaptırılması gerektiği düzenlenmiştir.

Eski ticaret kanununa göre şirketler iç denetime tabiydi. Yeni düzenlemeyle beraber yapısına durumuna bakılmaksızın tüm şirketlerin bağımsız dış denetme tabi olacağı ve söz konusu denetiminde bağımsız dış denetçiler tarafından yapılacağı düzenlenmiştir. Yeni kanun bağımsız dış denetimi yapacak olan bağımsız dış denetçilerin de kimler olabileceğini düzenlemiştir. Bağımsız dış denetçiler SMMM ve YMM'ler arasından seçilebilecektir. Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 Tarih ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilecektir.

Yeni düzenleme de kimlerin bağımsız denetçi olacağı açıkça belirtilmiş ve söz konusu kişiler sektörde faaliyet gösteren SMMM ve YMM'ler arasından ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerinin bağımsız denetçi olabilecekleri düzenlenmiştir. Ancak bağımsız denetçi olabilecek olan gerçek/tüzel kişiler bağımsız denetçi oldukları zaman esas meslekleri olan SMMM veya YMM'lik mesleklerini devam ettirip ettiremeyecekleri konusunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Söz konusu bu durumun bir netliğe kavuşturulmasının uygun olacağı düşünülmektedir, aksi halde şirketin defterlerini tutan muhasebeci ile şirketi denetleyen kişilerin aynı kişiler olması mümkündür.

Yeni ticaret kanununun ilk halinde üç tür denetim söz konusuydu. Bunlar; bağımsız denetim, özel denetim ve işlem denetimidir. 6335 sayılı kanun ile işlem denetimi ve denetçisi uygulanmadan kaldırılmış olup sadece bağımsız denetim ile özel denetim düzenlemeleri kalmıştır. Bağımsız denetim; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca UFRS'e uyumlu şekilde yayınlanan, Türkiye Denetim Standartları esas alınarak bağımsız denetçiler eliyle yaptırılacaktır.



Özel denetim uygulaması ise belli konularda ilgili taraflara ayrıntılı bilgi sağlamak için mahkeme tarafından atanacak olan özel denetçiler eliyle yapılan bir denetimdir. Atanan özel denetçi, denetim esnasında elde ettiği bilgi ve bulguları bir rapor haline getirip ilgili taraflara sunarak özel denetim yapılmış olur. Özel denetim ve özel denetçi kavramları da ilk defa bu kanun ile getirilen yeniliklerdendir.

Kanun ilk haliyle eski düzenlemede yer vermediği bağımsız denetim, özel denetim ve işlem denetimi gibi üç farklı denetim birimini öngörmüştü, daha sonra kanun yürürlüğe girmeden işlem denetimi ile ilgili düzenlemeleri kaldırarak yeni düzenlemede bağımsız ve özel denetim uygulamaları kalmıştır. Bu iki yeni denetim uygulamaları ile de çok ince ayrıntılarına kadar düzenleme yapması kanun koyucunun denetim mesleğine çok büyük bir önem verdiğini gösteriyor. Denetçinin, denetim faaliyetlerini yürütürken etkin bir denetim yapabilmesi için de birçok düzenlemeye yer verilmiştir.

Şirketleri denetleyen denetim kuruluşlarının faaliyetlerini kontrol edebilen, deyim yerinde ise denetçileri de denetleyebilen bir kurulun var olup olmadığı sorusu da akıllara gelebilir. Bu konu ile alakalı yeni düzenlemede Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Eski kanununda denetim belge ile yapılırken yeni uygulamada denetim risk odaklı olmuştur. Yine eski kanunda denetleyen denetçiler denetim sonunda çok bir yükümlülük altına girmiyorlardı, ama yeni ticaret kanunu ile beraber denetçilik mesleğinin prestiji arttığı gibi yükümlükleri de arttırılmıştır. Buna göre yıl sonu ve finansal tabloları, raporları, hesaplarını denetleyen denetçiler kusurlu bir hareketleri bulunduğu zaman şirketlere şirket ortaklarına ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlardan dolayı sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Bu sorumluluğun yer almaması mümkün değildir.

Yapılan denetimler sonucunda oluşan raporlara istinaden mahkemeler karar veriyor, bazı tacirlerin ticari itibarları son bulabiliyor veya bazı firmalara yüklü miktarlarda cezalar verilebiliyor. Tüm bunlar söz konusu iken bu raporlara imza atan denetçilerin herhangi bir yaptırıma maruz kalmaması düşünülemez.

Denetimin neleri kapsadığını denetçilerin kimler olabileceği ve hangi tür denetimler yapılabileceğini düzenleyen yeni ticaret kanunumuz ilk yasalaştığı halinde bağımsız denetimin tüm sermaye şirketlerini kapsayacağı şeklinde düzenlenmişti. Fakat 6335 sayılı düzenleme ile bu ifade kaldırılarak bağımsız dış denetime tabi olacak olan şirketlerin

hangileri olduğu bakanlar kurulu kararıyla daha sonra yapılan bir düzenleme ile belirtileceği şeklinde yeni bir ibare yer almıştı. 12.03.2013 Tarih ve 28585 numaralı resmi gazetede Bakanlar Kurulu hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğunu belirtmiştir. Bakanlar Kurulu'nun bu kararına göre aktif toplamı 75 milyon ve st Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve st Türk Lirası, alışan sayısı 250 ve üstü olan şirketler bağımsız dış denetime tabidir.

şirketler bağımsız denetimlerini yaptıracağı denetçiler kendileri seçebilmektedir. Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir.

Yeni düzenleme de kimlerin bağımsız denetçi olacağı açıkça belirtilmiş ve söz konusu kişiler sektörde faaliyet gösteren SMMM ve YMM'ler arasından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerinin bağımsız denetçi olabilecekleri düzenlenmiştir. Ancak bağımsız denetçi olabilecek olan gerçek/tüzel kişiler bağımsız denetçi oldukları zaman esas meslekleri olan SMMM veya YMM'lik mesleklerini devam ettirip ettiremeyecekleri konusunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Söz konusu bu durumun bir netliğe kavuşturulmasının uygun olacağı düşünülmektedir, aksi halde şirketin defterlerini tutan muhasebeci ile şirketi denetleyen kişilerin aynı kişiler olması kaçınılmaz olacaktır.

Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçilen denetçiyi yönetim kurulu gecikmeden ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Denetçiden denetleme görevi, bazı özel haller dışında başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir. Yeni düzenleme; denetçi rotasyonu ile ilgili düzenleme de yaparak bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya bir şirket için denetimde bulunmuşsa en az iki yıl o şirkete başka bir denetçinin gitmesi gerektiğini düzenlemiştir. Bu yedi yıllık süre zarfında aynı denetçinin bir şirketi denetliyor olması sübjektif değer yargılarına dönüşebilir. Bu srenin yedi yıldan daha az bir zaman dilimiyle kısıtlanmasının, hatta bir şirketi denetleyen denetçinin en az bir yıl ara vererek o şirketi denetlememesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Yeni ticaret kanununun ilk halinde üç tür denetim söz konusuydu. Bunlar bağımsız denetim, özel denetim ve işlem denetçisiydi. İşlem denetçiliği şirketler için ağır maliyetler yükleyen bir denetim türüydü, ilgili meslek odaları şu an için piyasalara çok büyük yan etkisi olabileceğini kanun koyuculara ileterek ilgili düzenlenmenin yürürlüğe girmeden kaldırılmasına neden olmuşlardır. İşlem denetçiliği ile ilgili düzenlemelerin kaldırılmasından ziyade bu düzenlemelerin yürürlüğe giriş tarihinin ileri bir zamana ertelenmesinin daha uygun bir karar olacağı düşünülmektedir.

Yeni ticaret kanunun ilk haliyle bağımsız denetimin tüm şirketleri kapsayacağı şeklinde bir düzenleme yer almıştı. 6335 sayılı yeni düzenleme ile bu madde değiştirilmiş ve hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağına bakanlar kurulunun karar vereceği şeklinde bir yeni düzenleme yer almıştır. Bakanlar kurulu da net satış hasılatı, çalışan işgören sayıları gibi bazı kriterler koyarak bu kriterlerden en az ikisini taşıyan şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğunu belirtmiştir. Ülkemizde yer alan şirketlerin çoğunun KOBİ olduğu da düşünürse zaten güç bela ayakta kalan bu firmalara bir de denetçi ve denetim maliyetleri eklenecektir. Bakanlar kurulu bu oranları bir kez daha gözden geçirip kriterleri yükselterek(işçi sayıları vb.) bağımsız denetimden küçük firmaları kurtarmasının daha yerinde bir karar olacağı düşünülmektedir.

Yeni ticaret kanunu ilk haliyle şirketlerin yönetim kurullarında üniversite mezunu yönetim kurulu üyesi bulundurma zorunluluğu getirmiştir Bu düzenleme ile şirketlerin yönetim kadrolarının biraz daha profesyonelleşmesi sağlanabilecekti. Ancak 6335 sayılı kanun ile bu düzenleme de uygulamaya geçmeden kaldırıldı. En kısa sürede bu düzenlemenin kanunun ilk halindeki halini almasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışma, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve muhasebe denetimine getirdiği yenilikleri 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile mevzuat üzerinden karşılaştırılarak bu karşılaştırma sonucu elde edilen bulguları içermektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu her ne kadar yürürlükte olsa da, yürürlüğe yeni girmiş olması, bir geçiş sürecinin olması gibi sebepler tam olarak uygulamaya cevap veremeyeceği öngörülmektedir. Uygulamadaki ihtiyaçlara cevap verememesinden doğabilecek sorunların tespit edilebilmesi için söz konusu kanunun uygulanma sürecinde takip edilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Kanunun uygulanma sürecinin atlatılması, varsa eksikliklerinin görülmesinin ileriki aşamalarda yapılacak olan çalışmaların konusunu oluşturması düşünülmektedir

## KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2012), Maliyet Muhasebesi, 1.Baskı, Dora Basım Yayın, Balıkesir

Aksoy, T. (2006), Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, Genişletilmiş 2. Baskı, Cilt 1, Yetkin Yayınları, Ankara

Atamanalp, M.C., Karcıoğlu, R. ve Orhan, M.S. (2001), Tek Düzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi, 2.Baskı, Aktif Yayınevi, Erzurum

Bakır, M. (2010), Denetim ve Meslek Hukuku, Güncellenmiş ve Düzenlenmiş 6. Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon

Bilgili, F. ve Demirkapı, E. (2012), Ticaret Hukuku Bilgisi, 3. Baskı Dora Basım Yayın, Bursa

Bozkurt, E. (2005), Genel Hukuk Bilgisi, 2. Baskı, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti. Ankara

Büyükepekçi, S. (2012), Yeni Türk Ticaret Kanununun İş Hayatına Yansımaları-Muhasebe Uygulamalarına Etkileri ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Algı Değerlemesi, Selçuk Üniversitesi, Doktora Tezi

Çiyiltepe, H. (2012), Ticaret Hukuku, 5. Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon

Çomaklı, Ş. E. (2010), Vergi Hukuku, 1. Baskı, Savaş Kitap ve Yayınevi, Erzurum

Döner, B. (2013), Kooperatif Muhasebesi, 1. Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon

Erdoğan, T. (2009), Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması, Trakya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi

Gökçen, G., Akgül, B. A. ve Çakıcı, C. (2006), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, 1. Baskı, Beta Kitabevi, İstanbul

Göktürk, K.(2013) Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşme Süreci ve Bazı Sorunlar, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt XVII, 2013, S.1-2

Kavak, A. (2005), Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Kaval, H. (2008), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara

Kayar, İ. (2006), Ticari İşletme Hukuku, 5. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara

Kışalı, Y. (2006), Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanmış Şirketler Muhasebesi, Gözden Geçirilmiş 9. Bası, Beta Basım A.Ş. , Ankara

Küçüksavaş, N. (2005), Finansal Muhasebe, Genişletilmiş 10. Baskı, Kare Yayınları, İstanbul

Otlu, F. (2012), Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Hazırlanmış Şirketler Muhasebesi, 10. Baskı, Malatya SMMMO Yayınları, Malatya

Öktem, R. (2004), Ticari Bilgi ve Belgeler, 1. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul

Özbingöl, A. (2008), Türk Ticaret Kanun Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı olarak incelenmesi, Başkent Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi

Özbirecikli, M. (2006), Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir inceleme, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 18,

Özdemir, E. (2008), Ticari Defterlerin Delil Olma Durumu ve TTK Tasarında Bu Konuda Getirilen Yenilikler, Yaklaşım Dergisi, Sayı:182

Özulucan, A. (2009) Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları 4.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul

Pehlivan, O. (2013) Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, 1.Baskı,Celepler Matbaacılık,Trabzon

Sevilengül, O. (2007), Genel Muhasebe, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara

Tiftik, M. (2005), Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Yeni TCK ve CMK ile Diğer Önemli temel kanunlardaki düzenleme ve değişiklikler çerçevesinde gözden geçirilmiş 4.Baskı, F.Z, Fındıkoğlu Araştırma Merkezi, Erzurum

Yalçın, E. (2012) Muhasebe Çalışma Kitabı 1. Baskı, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara

Yılmaz, M. A. (2012), Muhasebe Sınav Seti, Geliştirilmiş 6. Baskı, Kayhan Matbaacılık, İstanbul

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

<http://eogrenme.anadolu.edu.tr/eKitap/MVU201U.pdf>

[http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe\\_Denetimi\\_Gecmisten\\_Gelecege.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf)).

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler>

[www.edeften.gov.tr](http://www.edeften.gov.tr)

([http://www.kpmgvergi.com/trtr/MuhasebeDuzenlemeleri/Yerel\\_Duzenlemeler/TMSK\\_Duzenlemeleri/TMS%20D%C3%BCzenlemeri/Pages/TMS37.aspx](http://www.kpmgvergi.com/trtr/MuhasebeDuzenlemeleri/Yerel_Duzenlemeler/TMSK_Duzenlemeleri/TMS%20D%C3%BCzenlemeri/Pages/TMS37.aspx)).

([http://www.vergisorumlari.com.tr/konu\\_bilgi.aspx?konudeger=sirket](http://www.vergisorumlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=sirket)

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2013/TFRS/TFRS\\_1.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TFRS/TFRS_1.pdf)

<http://muhasebedersleri.com/muhasebe-denetimi/denetci-turleri.html>).

<http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2014-39.aspx>).

<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/hayrullah/021/>).

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%C3%BCrk-Ticaret-Kanunu-ve-Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim.pdf>-

<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/278.pdf>

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100\\_soruda\\_TTK/\\$FILE/100SorudaTTK-.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100SorudaTTK-.pdf)

<http://www.muhasetr.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetimi.html>

<http://www.asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/Mvzt/Ynt/BDY/BDY.pdf>

[http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17\\_1-2\\_19.pdf](http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_1-2_19.pdf)

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Hukuk>

<http://www.turmob.org.tr/DBContent.aspx?param=TnJaKpIU8PvK6agkUgW4UCAN/ECdo0Uck7OKnf1805EEMOWTkdnUvssJoD67u+342+0L0rqXaTNPm5Lk8hpmiekN69x0m7mL>



**KANUNLAR**

3568 SAYILI SM, SMMM ve YMM KANUNU

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU

6762 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU