

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI
KOOPERATİFÇİLİK BİLİM DALI**

KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME

Yüksek Lisans Tezi

KAYIHAN BALABAN

İstanbul, 2010

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI
KOOPERATİFÇİLİK BİLİM DALI**

KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME

Yüksek Lisans Tezi

KAYIHAN BALABAN

DANIŞMAN : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı KOOPERATİFÇİLİK Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi KAYIHAN BALABAN'ın KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2010 tarih ve 2010-14/19 sayılı kararıyla ile oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

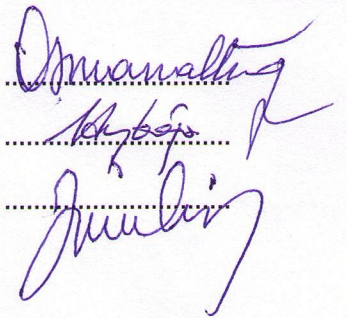
İmzası

Tez Savunma Tarihi : 23.11.2010.

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN


Osman Altuğ
Hanifi Ayboğa
Gurbuz Gökçen

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Kayıhan Balaban
Anabilimdalı	: İşletme
Program	: Kooperatifçilik
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Osman Altuğ
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Kasım 2010
Anahtar Kelimeler	: Birleşme, Kooperatiflerde Birleşme

ÖZET

KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME

Kooperatiflerin birleşmeleri ile ilgili 1163 sayılı kanununun 98. maddesinde de “Bu kanunun aksine açıklama olmayan durumlarda Türk Ticaret Kanunundaki Anonim Şirketlere ait hükümler uygulanır” hükmü geçmektedir. Ülkemizde kooperatif birleşmeleri, Anonim şirketlerin birleşme hükümlerine bağlanmış ve bu şekilde birleşmeleri sağlanmıştır. Türkiye’de gerçekleşen kooperatif birleşmeleri 3 çeşit birleşme olarak görülmektedir. 1- birim kooperatif birleşmeleri (yatay birleşme), 2- kooperatif birlikleri (dikey birleşme), 3- kooperatif merkez birlikleridir.

Gelişmiş ülkeler kooperatiflerin birleşmeleri ile ilgili ayrı kanunlar düzenlemiş, uluslararası finansal standartlar ile bunu desteklemişlerdir. Bu ülkelerdeki kooperatifler, buldukları sektörlerdeki diğer sermaye şirketleriyle baş edebilir duruma gelmiş hatta bazı kooperatif birleşmeleri bu sermaye şirketlerinin önüne geçmiştir.

Kooperatifçilikte uluslararası örgütlenme çok eski yıllara dayanmaktadır. Dünyadaki en eski uluslararası örgütlerden biri Uluslararası Kooperatifler Alyansı’dır. Günümüzde bile kurulan bölgesel seviyedeki bazı uluslararası örgütler ICA çatısı altında yer almayı tercih etmektedirler. Kooperatifler 115 yıl önce sadece ulusal çizgide kalmayıp, uluslararası düzeyde işbirliğinin temelini atmışlardır. 19-22 Ağustos 1895 tarihleri arasında 14 ülkeden 200 temsilcinin katılımı ile Londra Kooperatif Kongresinde bir araya gelen Avrupa kooperatif liderleri aldıkları karar sonucunda ICA çatısı altında bir araya gelmişlerdir. ICA’nın Merkezi İsviçre’nin Cenevre kentidir. İsviçre Medeni Kanununa göre tüzel kişilik olarak faaliyet gösteren uluslararası bir birliktir. Bugün örgüte 91 ülkeden 243 örgütün üyesidir. Örgüte üye örgütlerin 800 milyondan fazla ortağı bulunmaktadır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Kayıhan Balaban
Main Disipline : Business
Programme : Cooperative
Supervisor : Professor Osman Altuğ
Degree Awarded And Date : Master – November 2010
Keywords : Merger, Merger Of Cooperatives

ABSTRACT

MERGER OF COOPERATIVES

The item of 98 in Law No. 1163 on cooperative merger cites ;"This is contrary to the law when there is no explanation, the provisions of law belonging to anonymous companies of the Turkish Commercial Law are applied. In our country, cooperative mergers has been linked to merger provisions of anonymous companies, and so supplied the mergers. 3 kinds of cooperative mergers are seen as the merger took place in Turkey. 1 - unit cooperative mergers (horizontal mergers), 2 - cooperative associations (vertical mergers), 3. central assosiation of cooperatives.

Developed countries have organized different laws related to mergers of cooperatives, and supported it with international financial standards. Cooperatives in these countries has been able to cope with other capital stock companies in their sectors,moreever some cooperative mergers have taken precedence of these capital companies.

International organization in cooperative trading system are based on previous years. One of the oldest international organizations in the world is ‘International Cooperatives Alliance’. Even today, some international organizations established at the regional level seem to prefer to take place under the frame of ICA. Cooperatives have prepared the basis of cooperation, not only at the national line, but also at the international level 115 years ago. European cooperative leaders coming together by the participation of 200 representatives from 14 countries, between 19-22 August 1895 in the London Cooperative Congress has come together as a result of the decision under the frame of ICA. Centre of ICA is Swiss city of Geneva. According to the Swiss Civil Code, it is an international union of operating as a legal entity. Today, 243 organizations from 91 countries are members of this organization. There are more than 800 million partners of the organization.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLolar LİSTESİ	v
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ	1
1. TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1. Kooperatif Kavramı Ve Tanımı.....	3
1.2. Kooperatifçiliğin Niteliği.....	8
1.3. Kooperatifçilik İlkeleri.....	9
1.3.1. Yürürlükte Olan Kooperatif İlkeleri.....	13
1.3.1.1. Gönüllü Serbest Giriş İlkesi.....	13
1.3.1.2. Ortağın Demokratik Yönetimi İlkesi	15
1.3.1.3. Ortağın Ekonomik Katılımı İlkesi	17
1.3.1.4. Özerklik Ve Bağımsızlık İlkesi	19
1.3.1.5. Eğitim, Öğretim Ve Bilgilendirme İlkesi	20
1.3.1.6. Kooperatifler Arası İşbirliği İlkesi.....	22
1.3.1.7. Toplumsal Sorumluluk İlkesi.....	23
1.4. Kooperatif Çeşitleri.....	24
1.4.1. Çalışma Alanlarına Göre Kooperatifler.....	24
1.4.1.1. Tüketim Kooperatifleri.....	25
1.4.1.2. Taşımacılık Kooperatifleri	26
1.4.1.3. Üretim Kooperatifleri.....	27
1.4.1.4. Yapı Kooperatifleri	27
1.4.1.5. Kredi Kooperatifleri.....	28
1.4.2. Ortakların Sorumluluklarına Göre Kooperatifler.....	29
1.4.2.1. Sınırlı Sorumlu Kooperatifler.....	29
1.4.2.2. Sınırsız Sorumlu Kooperatifler.....	29
1.5. Birleşme.....	30

1.5.1. Birleşmenin Tanımı.....	30
1.5.2. Birleşme Amaçları.....	33
1.5.2.1. Ölçek Ekonomilerinden Yararlanma.....	35
1.5.2.2. Yetenekli Yönetime Sahip Olma.....	35
1.5.2.3. Birleşmenin İç Büyümeye Göre Avantajının Olması.....	35
1.5.2.4. Finansal Nedenler.....	36
1.5.2.5. Vergi Avantajı.....	36
1.5.2.6. Değerli Sınai Haklara Sahip Olmak.....	37
1.5.2.7. Pazar Payını Arttırmak.....	37
1.5.2.8. Rekabetin Azaltılması.....	38
1.5.2.9. Psikolojik Nedenler.....	39
1.5.2.10. Büyüme ve Süreklilik Sağlama.....	39
1.5.2.11. Finansman Kolaylığı Sağlama ve Düşük Maliyetle Borçlanma.....	39
1.5.2.12. Çeşitlendirme Yaparak Risk Azaltma Avantajı.....	40
1.5.2.13. Sermaye Piyasalarındaki Olumlu Gelişmelerden Yararlanma.....	40
1.5.3. Birleşmenin Sınıflandırılması.....	41
1.5.3.1. Ekonomik Faaliyet Alanlarına Göre Birleşme.....	41
1.5.3.1.1. Yatay Birleşme.....	41
1.5.3.1.2. Dikey Birleşme.....	42
1.5.3.1.3. Dairesel Karma Birleşme.....	44
1.5.3.1.4. Çok Yönlü Dağılma İle Birleşme.....	44
1.5.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Birleşme.....	45
1.5.3.2.1. Holding.....	45
1.5.3.2.2. Tröst.....	46
1.5.3.2.3. Konsorsiyum.....	46
1.5.3.2.4. Birleşme.....	47
1.5.3.2.5. Devralma.....	47
1.5.3.2.6. Satınalma.....	48
1.5.3.2.7. Konsolidasyon.....	48
1.5.3.2.8. Ele Geçirme.....	49
1.5.3.2.9. İş Ortaklıkları.....	50
2. TÜRK MEVZUATI AÇISINDAN BİRLEŞME.....	51

2.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşme.....	51
2.1.1. Birleşme Kavramı.....	52
2.1.2. Birleşme Türleri.....	52
2.1.2.1. Yeni Kuruluş Yoluyla Birleşme.....	53
2.1.2.2. Katılma Yoluyla Birleşme.....	54
2.1.3. Birleşmenin Unsurları.....	55
2.1.3.1. Mal Varlıklarının Birleşmesi.....	56
2.1.3.2. Tasfiyesiz İnfisah.....	57
2.1.3.3. Değişirme Birimi.....	57
2.1.3.4. Birleşmenin Koşulları.....	58
2.1.3.5. Sermaye Şirketlerinde Birleşme İşlemleri.....	60
2.1.3.6. Anonim Şirketlerde Birleşme İşlemleri.....	62
2.1.3.6.1. Anonim Şirketlerin Kendi Aralarındaki Birleşme İşlemleri.....	63
2.1.3.6.1.1. Hazırlık Safhası.....	63
2.1.6.1.1.2. Gerçekleştirme Safhası.....	64
2.1.6.1.1.3. Yürütme Safhası.....	67
2.1.3.6.2. Bir Anonim Şirketin Sermayesi Paylara Bölünmüş Bir Komandit Şirket Tarafından Devralınması.....	67
2.1.3.6.3. Bir Anonim Şirketin Kamu Tüzel Kişiliği Tarafından Devralınması.....	68
2.1.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Açısından Birleşme.....	69
2.1.4.1. Birleşme, Bölünme, Tür Değişirme.....	69
2.2. Vergi Kanunları Açısından Birleşme.....	70
2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Birleşme.....	70
2.2.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Birleşme.....	72
2.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Birleşme.....	73
2.3. Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Birleşme.....	74
3. MUHASEBE STANDARTLARINDA BİRLEŞME.....	75
3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Birleşme.....	76
3.1.1. UFRS 3'ün Yayınlanmasının Nedenleri.....	77

3.1.2. UFRS 3'ün Temel Özellikleri.....	77
3.1.3. Standardın Amacı.....	78
3.1.4. Birleşmenin Tanımlanması.....	79
3.1.5. Standarttaki Diğer Tanımlamalar.....	79
3.1.5.1. Ana Ortaklık.....	79
3.1.5.2. Bağlı Ortaklık.....	80
3.1.5.3. İştirakler.....	80
3.1.5.4. İktisap.....	81
3.1.5.5. Konsolidasyon.....	81
3.1.5.6. Konsolide Mali Tablolar.....	82
3.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yayınladığı Standartlara Göre Birleşme.....	82
3.2.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Birleşme.....	83
3.2.1.1. Birleşmenin Tanımlanması.....	84
3.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Yayınlamış Olduğu Standartlara Göre Birleşme.....	85
3.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun Yayınlamış Olduğu Standartlara Göre Birleşme.....	86
4. KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME.....	87
4.1. Gelişmiş Ülkelerdeki Kooperatiflerde Birleşme.....	87
4.2. Türkiye'deki Kooperatiflerde Birleşme.....	89
4.2.1. Birim Kooperatiflerde Birleşme.....	90
4.2.2. Kooperatif Birlikleri.....	90
4.2.3. Kooperatif Merkez Birlikleri.....	95
4.2.4. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği.....	97
4.3. Kooperatiflerin Uluslararası Örgütlenmesi.....	98
SONUÇ	104
KAYNAKÇA.....	106

TABLO LİSTESİ

Sayfa No:

Tablo 1 : Birleşmelerin Altında Yatan Nedenler.....	38
Tablo 2 : Kooperatif Birlikleri.....	94
Tablo 3 : Kooperatif Merkez Birlikleri.....	96
Tablo 4 : Dikey Teşkilatlanma.....	98

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No:

Şekil 1 : Devralma ve Satınalma Yoluyla Birleşmeler.....	48
Grafik 1 : Birleşmelerin Amaçları	34
Grafik 2 : Birleşme Türleri.....	44

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	Anonim Şirketi
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Çev.	Çevirmen
Dr.	Doktor
IASB	Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu
ICA	Uluslararası Kooperatifler Birliği
IFRS	Uluslar arası Finansal Muhasebe Standartları
İLO	Uluslararası Çalışma Örgütü
İTO	İstanbul Ticaret Odası
K.D.V.	Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	Katma Değer Vergisi Kanunu
K.K.	Kooperatifler Kanunu
Koopep	Kooperatifçiler Eğitim Projesi
K.V.	Kurumlar Vergisi
K.VK.	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	Madde
MUY	Muhasebe Uygulamaları Yönetmeliği
Ord.	Ordinaryüs
Prof.	Profesör

S.	Sayı
s.	Sayfa
s.s.	Sınırlı Sorumlu
S.P.K.	Sermaye Piyasası Kanunu
Şti.	Şirketi
T.	Türkiye
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
T.T.K.	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı
UMS	Uluslar arası Muhasebe Standardı
UNCTAD	Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
vb.	Ve Bunun Gibi
vd.	Ve Diğerleri
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Kooperatifler, kişilerin tek başlarına yapamayacakları ya da birlikte yapmalarında yarar bulunan işleri, en iyi bir biçimde ve maliyet fiyatına yapmak üzere dayanışma suretiyle ekonomik güçlerini bir araya getiren ekonomik örgütlerdir.

Kooperatifler, ortaklarına sağladığı sosyal ve ekonomik imkanlarla, onların yaşam düzeyini yükseltmeye yardımcı olurken, toplumsal kalkınmaya da önemli katkılar sağlamaktadır. Bir çok ülkenin bugünkü gelişmişlik düzeyine ulaşmasında, kooperatifçilik fikirlerinin ve hareketlerinin büyük payı olmuştur. Büyük halk kitlelerinin ekonomik ve sosyal kalkınmayı sağlamak amacıyla kurdukları kooperatiflerin, dünyanın hemen bütün ülkelerinde yaygın şekilde var oldukları görülmektedir. Uluslar arası ekonomik işbirliğinin geliştirilmesinde, sosyal ve kültürel zenginliklerin aktarılmasında ve paylaşımında, dünya barışının sağlanmasında kooperatifçiliğin önemli etkileri olmaktadır.

Kooperatifçilik yoluyla, tüketiciler daha ekonomik fiyatlarla ihtiyaçlarını karşılama imkanını elde edebilmekte, üreticiler ürünlerini daha iyi fiyatlarla pazarlama imkanına kavuşabilmekte, çok sayıdaki insan ucuz ve sağlıklı konutlara kavuşabilmektedir.

Kooperatiflerin amacı sermaye şirketlerinde olduğu gibi olabildiğince fazla kar sağlamak değildir. Ortaklarına gerekli malları mümkün olan en az fiyata temin etmek, üretici ve işçi olan ortaklarının ürettikleri mallar ve emekleri için en yüksek fiyatı elde etmektir. Sermaye şirketlerinde büyük hisse sahipleri şirket yönetiminde söz sahibi olurken, kooperatiflerde her ortağın genel kurul toplantısında bir oy hakkı olduğundan bir şahıs veya bir ailenin sermayeye dayanan bir hâkimiyet kurması söz konusu değildir.

Kooperatifler ekonomik, sosyal ve kültürel açıdan ülkelerin kalkınmasına katkıda bulunmaktadır. Son yıllarda bir kısım sosyolog ve ekonomistler, kooperatifleri

kamu ve özel sektörden sonra üçüncü bir sektör olarak kabul etmeye başlamışlardır. Çünkü gelişmiş ülkelerde kooperatifler kamu ve özel sektör kadar güçlüdür.

Ülkemizde kooperatiflerin üst örgütlenmeye gitmeleri 1969 yılında 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununun çıkması ile gerçekleşmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda kooperatifler toplumsal gelişmenin ve de özellikle de kırsal kalkınmanın başlıca aracı olarak kabul edilmektedirler.

Kooperatiflerin başarılarının değerlendirilmesinde kullanılan başlıca ölçütler; verimlilik, ortak ihtiyaçlarını karşılama derecesi, net gelir-gider fazlası, kapasite kullanım oranı, ortak sayısındaki değişimler, sermaye dönüş hızı, ortak başına yatırım, ortakların üzerlerine düşen yükümlülükleri yerine getirme durumu gibi. Kooperatif başarısının temelinde ortaklar ile kooperatif arasındaki ekonomik ve örgütsel ilişkiler yer almaktadır.

Günümüzün rekabetçi ekonomik koşullarında, kooperatiflerin diğer sermaye şirketleri ile baş edebilmeleri, ağır piyasa koşullarında en başta ortaklarının ve kendilerinin menfaatlerini koruyabilmeleri, serbest piyasa koşullarında tekelci oluşumlardan kurtulabilmeleri için birleşmeleri gerekmektedir.

Bu kapsamda tezin birinci bölümünde temel kavramlara yer verilmiştir. Bu bölümde kooperatif kavramı, niteliği, ilkeleri, organları, çeşitleri ve birleşmenin tanımı yapılmış, amaçları incelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde Türk Mevzuatı açısından birleşme kavramı açıklanmaya çalışılmış, kanunlar çerçevesinde birleşme konusuna yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde Uluslar arası ve Türkiye’de yayınlanan muhasebe standartlarına göre birleşme kavramı incelenmiştir.

Dördüncü bölümde gelişmiş ülkelerdeki kooperatiflerde birleşme, Türkiye’deki kooperatiflerde birleşme ve kooperatif birliklerine, uluslar arası kooperatif örgütlenmelerine yer verilmiştir.

1. TEMEL KAVRAMLAR

1.1. KOOPERATİF KAVRAMI VE TANIMI

İnsana doğuştan yüklenen sorumluluk, bireysel ve toplumsal yaşamın başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Buradan hareketle, evrendeki olaylar ile insan ve onun meydana getirdiği toplumun yaşam boyu savaşı, daha anlamlı hale gelmektedir. İlk başta bireysel olan bu etkinlikler, zamanla kitlesel ve toplumsal bir içerik kazanmıştır. Giderek büyüyen sorunların çözümüne yönelik çabalar ise bireysel olduğu kadar, toplumsal bilinç, özveri ve ortak bir kültür gerektirmektedir.¹

Toplumsal yaşamda bireylerin çeşitli nedenlerle tek başlarına yapamayacakları işleri ortaklaşa yapmak üzere bir araya gelmeleriyle oluşan kuruluşlardan biride kooperatiflerdir.²

Kooperatif kavramı Latince "coopera'tion kaynağını teşkil eden Fransızca'daki "coéperer" kelimesinden doğmuş ve tüm dünyaca genel kabul görmüş olup, birlikte iş görmek ya da iş birliği anlamında kullanılmaktadır.³

Toplumların sosyo-ekonomik kalkınmasında önemli rol oynayan kooperatifçilik, dünyanın değişik ülkelerinde farklı anlamlarda algılanmış, farklı şekillerde tanımlanmıştır. Kooperatif kelimesi değişik dillerdeki karşılıkları aşağıda ele alınarak incelenmiştir:⁴

Latin ve Anglosakson Dil Gruplarında

Kooperatif sözcüğü Latince bir kelimedenden çıkarılmıştır. Anlamı "Birlikte Çalışma" veya "İşbirliği" demektir. İlk defa Latin Anglosakson ülkeleri dillerinde kullanılmıştır. Latince "co" ve "operative" kelimelerinin birleşmesiyle türetilmiştir. Co

¹ Hakan Koç, 2005 Yılı Sonu İtibariyle Türkiye'de Kooperatifçilik Ve Yaşanan Sorunlar, **Karınca Dergisi**, Sayı: 832 (Nisan 2006) s.2. (21 Aralık Dünya Kooperatifçilik Günü Nedeniyle, 22.12.2005 Tarihinde Kanal B Televizyonundaki Kooperatifçilik Açık Oturum Programında Yapılan Konuşma)

² Reha Poroy, Ünal Tekinalp ve Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 9. Basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2003 s.263.

³ Hilal Müftüoğlu ve Volkan Aydos, **Türkiye'de Kooperatifçilik Türk Konut Kooperatifçiliğine Alternatif Bir Model: Almanya**, 1. Basım, İstanbul: İTO Yayınları, 2001, s.11.

⁴ Mustafa Kara, **Kooperatifçilik**, Bolu: Poyraz Ofset, 2003, s.12-13.

birlikte ile anlamına gelmektedir. Operative ise iş, çalışmak veya bir eylemi gerçekleştirmek anlamına gelmektedir. İngilizce Co-operation birlikte hareket etme bir işi birlikte yapma veya işbirliği anlamına gelmektedir.

Latin ve Anglosakson dil gruplarında "Cooperation" isim olarak "Cooperative" sıfat olarak kullanılmaktadır. Co-operative ilk kullananlar Robert Owen ve Dr. William King olmuştur.

Rusçada

Kooperatif kelimesi Slav dillerine Latince'den geçmiştir. Rusçada aynı anlama gelen "Kooperativnız" kelimesi kullanılmaktadır. Kooperatifçilik kelimesinin karşılığı ise "Kooperatsiya"dır.

Almancada

Latince'den gelen kooperatif kelimesinin yerine Almancada, arkadaş, yoldaş, meslektaş anlamına gelen "Genossenschaft" kelimesi kullanılmaktadır. Bu kelime, arkadaşlık, işbirliği, ortak iş yapma, amaç birliği veya eylem birliği anlamına da gelmektedir.

Türkçede

Türkiye'de kooperatifçilik ve benzer faaliyetlerin geçmişi eskilere dayandığından, kooperatifçilik anlamına gelen değişik kelimeler veya anlamlar kullanılmıştır. İlk zamanlarda "Yardımlaşma" anlamına gelen "Teavün", "Dayanışma" anlamına gelen "Tesanüt" kelimeleri kullanılmıştır. Her ikisi de Arapça olan bu kelimelerin yerini daha sonraki yıllarda ortaklık, birlik, dayanışma, dernek ve imece gibi kelimeler almıştır. Cumhuriyetle birlikte Kooperatif kelimesi bizim dilimize de yerleşmiştir.

Örgütlü işbirliği olarak tanımlanan kooperatifçilik faaliyeti üretim, pazarlama, satın alma, konut, hizmet alanlarında daha sık görülür. Bununla birlikte her ekonomik işbirliği kooperatifçilik anlamına gelmez.⁵

İşbirliği geniş anlamlı bir terimdir. İşbirliği farklı şekillerde tanımlanabilir. Genel olarak anlamı; bir amaç için beraber çalışmadır. Kooperatifte işbirliği ise şöylece açıklanabilir; devlet yardımı olmaksızın tarafsız ve ilkeli üretim, pazarlama, zararlardan korunma veya diğer hizmetlerin sağlanması gibi amaçlar için kişilerin meydana getirdikleri gönüllü bir birleşmedir.⁶

Kooperatifçiliğin var olabilmesi için, bu hareketi oluşturan ortaklar arasında çıkar birliği ve dayanışma olmalıdır. Ortakların belirli bir amaca ulaşmak için oluşturdukları bu dayanışma ve güç birliği, kooperatifin var oluş nedenini ve faaliyetleri için gerekli olan temeli oluşturur. Kooperatifin bakış açısına göre değişen tanımları vardır.⁷

1163 Sayılı Kooperatifler Kanuna göre, tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllerdir.⁸

Başlığında da anlaşılacağı üzere, kanun koyucu, kanunun bu ilk hükmüyle "kooperatif'i tanımlamaya çalışmıştır. Kanunda ki bu maddenin dili başarısızdır. Kanunda geçen, "gerçek ve kamu tüzel kişileri" ifadesinin Türkçe açısından doğru olmadığı görülmektedir. Bu ifadeyi, "gerçek kişiler ve kamu tüzel kişileri" şeklinde anlamak gerekir. Kanunda kullanılan, "kamu tüzel kişileri" teriminin yanında ayrıca "özel idareler, belediyeler ve köylerden bahsetmenin gereği yoktur. Zira bu kuruluşlar, zaten kamu tüzel kişisidirler, sadece "kamu tüzel kişileri" demek yeterli olacaktır.

⁵ İ. Hakkı İnan, **Türkiye'de Tarımsal Kooperatifçilik ve AB Modeli**, İstanbul: İTO Yayınları, 2008, s.5.

⁶ Ayhan Çıkin, Ali Rıza Karacan, **Genel Kooperatifçilik**, İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, 1994, s.1.

⁷ İnan, s.5.

⁸ T.C Resmi Gazete (10.05.1969), "**Kooperatifler Kanunu**", Sayı: 13195

Keza,"cemiyetler ve dernekler" ifadesi başarılı olmaktan uzaktır. Çünkü cemiyet derneğin eski isimlerinden biridir.⁹

1969 yılında yürürlüğe giren 1163 sayılı kooperatifler kanununda 2004 yılında değişiklik yapılmış ve kooperatifin tanımı içeren kanunun 1. maddesi:

"Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir." şeklinde değiştirilmiştir.¹⁰

Bu tanım eskiye nazaran daha yerinde bir tanımlama olmuştur.

Uluslararası Çalışma Bürosu (İLO)'na Göre Kooperatif: Aynı ekonomik güçlüklerle karşı karşıya bulunan kişilerin ortaklaşa maddi ve manevi gereksinimlerini gidermek suretiyle, bu güçlükleri ortadan kaldırmak için kendi aralarında eşit hak ve görevlerle bireysel sorumluluk esasına göre, serbestçe birleşerek ekonomik görevlerden bir veya bir kaçını devretmek üzere kurdukları ortaklıktır.

6762 Sayılı Türk Ticaret Yasasına Göre Kooperatif: Ortaklarının ekonomik çıkarlarını ve özellikle meslek geçime ait gereksinimlerini karşılıklı yardım ve kefalet sayesinde sağlayıp korumak amacıyla bir ticaret unvanı altında kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli bir şirkettir.

Prof. G. Kessler'e Göre Kooperatif: Ortaklarına üretim veya tüketime yönelik konularda yardım etmek amacıyla kendilerine ait ortak işletmelerinde çalışmak için, insanların serbestçe iktisaden birleşme ve bir araya gelmesidir.

Ord. Prof. Dr. Z. Fahri Fındıkoğlu'na Göre Kooperatif: Üretim, kredi, tüketim ve konut temini gibi başlıca ekonomik gereksinimlerin tatmini amacıyla kendi arzu ve

⁹ Abdülkadir Arpacı, **Açıklamalı-İçtihatlı Kooperatifler Kanunu ve Uygulaması**, İstanbul: Temel, 1990, s.19.

¹⁰ İnan, s.41

iradeleriyle bir araya gelen, bu gereksinimleri karşılamak için kendi ekonomik amaçlarıyla bir işyeri ve işletme meydana getiren insanların birleştikleri teşebbüstür.¹¹

Ancak bütün tanımlarda, "belirli bir amaca ulaşabilmek için birlikte ve ortaklaşa yapılacak çalışma ve dayanışma" ilkesinin olduğu görülmektedir.

Kooperatifçiliğin temelinde birlikte ve ortaklaşa iş yapma düşüncesi, bir amaca ulaşmak için birlikte çaba gösteren kimselerin çeşitli imkânlarını birleştirmeleri düşüncesi bulunmaktadır. İnsanların birlikte yaptıkları işlerin birçok örneğini geçmişte ve günümüzde görmek mümkündür. Geçmiş zamanlarda, kişilerin birlikte ekin biçmeleri, su kanalını el birliği ile yapmaları, korunmak amacıyla setler, surlar ve kaleler yapmaları, kolektif çalışmanın örnekleri arasında yer almaktadır. Bunların birçoğu günümüzde de yapılmaktadır. Yine doğal afetler karşısında kişilerin birlikte önlem almaları ve yardımlaşmaları gibi hususlar da, dayanışma, işbirliği ve kolektif çalışmanın güzel örneklerini oluşturmaktadır.¹²

Ekonomik ve sosyal açıdan yapılan kooperatif tanımlarındaki ortak noktalardan hareketle kooperatif girişimi; "ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gönüllü olarak bir araya gelen bireylerin sahip olduğu ve demokratik olarak kontrol ettiği bağımsız ve özerkliğe sahip ekonomik bir örgüt" olarak tanımlanabilir.

Kooperatiflere insana değer veren ve hizmet eden işletmeler olarak bakılır. Kooperatifçilerin çoğu kooperatiflerin sermayeden çok insana değer veren yönlerini dikkate alarak, onları kardan çok hizmeti ön plana çıkaran örgütler olarak değerlendirirler. Ama kooperatifler de sermaye şirketleri gibi serbest piyasa ekonomisi koşullarında çalışırlar ve yaşayabilmeleri için etkin çalışmaları, piyasada rekabete açık olmaları gerekir. Bunu yapamayan kooperatifler piyasada rakipleriyle rekabet edemezler.

Bu açıklamalardan, ekonomik işbirliği ve dayanışmanın olduğu her yerde, kooperatifçilik bilinci ve felsefesinin geliştiği anlaşılmaktadır. Kooperatifleri daha iyi

¹¹ Hakan Koç, **Kooperatif Projesi Eğiticiler Eğitimi Ders Notları**, Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı, 2000, s.1-2.

¹² Sebhattin Karanlık, **Kooperatifler ve Muhasebesi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2009, s.3-4.

anlayabilmek için onların şirketler, dernek, vakıf ve meslek örgütü gibi kuruluşlardan farklarını iyi bilmek gerekir.¹³

Kooperatif işletmeleri, kamu ve özel sektör işletmelerinden ayıran karakteristik özellikleri; tüzel kişilik, amaç, kuruluş-işleyiş, yönetim, denetim ve vergilendirme başlıkları altında açıklanabilir. Genel kabul görmüş kooperatif tanımlarına göre; kooperatif bir sermaye birleşmesi değil bir şahıs birleşmesidir. Şahısların ortak amaçlarla maddi ve manevi güçlerini birleştirmeleri yani işbirliği ve güç birliği yapmalarıdır. Dolayısıyla bu birliktelikte, ekonomik değerlerin birleştirilmesinin yanında bilgi ve tecrübelerin de bir araya gelmesi kooperatif işletmeyi daha dinamik bir yapıya kavuşturur. Yani kooperatifler, şahsiyetlerini kullanan ve amaçları belli dinamik ve çoğulcu bir insan topluluğudur.¹⁴

1.2. KOOPERATİFÇİLİĞİN NİTELİĞİ

Kooperatifçilik, bir ekonomik yardımlaşma ve dayanışma hareketidir. Kooperatifçilik, aynı zamanda kendi kendine yardım hareketidir. İnsanlar, ortak ihtiyaçlarını karşılamak için kıt kaynaklarını birleştirerek ekonomik anlamda bir yardımlaşma ve dayanışma hareketini kooperatif çatısı altında gerçekleştirmektedirler. Kooperatif üyeleri ortak ihtiyaçlarını daha ekonomik ve daha kaliteli bir şekilde karşılayabilme imkânına kooperatif çatısı altında meydana getirdikleri dayanışma ile kavuşurlar; kooperatifçilik sayesinde insanlar, kıt kaynaklarından daha fazla fayda elde ederler. Kooperatifçilik pazarlama zinciri içerisindeki çok sayıda aracı devre dışına çıkarabilmektedir.¹⁵

Kooperatifler gelir dağılımını düzenleyici rol oynayan araçlardır. Bunu bizzat ortaklarına ekonomik yararlar sağlayarak gerçekleştirirler. Kooperatifler aynı ekonomik yapı içinde, kar amacı güden işletmelerle aynı koşullar içerisinde çalışırlar. Bu yapı içinde ekonomik olarak güçsüz kişilerce kurulmuş olmaları kooperatiflerin olumsuz

¹³ İnan, s.42-43.

¹⁴ Nevzat Aypek, Kooperatif İşletmelerin Sermaye Şirketleri İle Karşılaştırılması Ve Yönetmelik Tespitler, **Karınca Dergisi**, Sayı 804,(Aralık 2003), s.4.

¹⁵ Kadir Arıcı, Kooperatifçilik Ve Yoksulluğun Önlenmesi, **Karınca Dergisi**, Sayı 798,(Haziran 2003), s.3.

avantajdır. Kooperatifler rekabetin iyi işlemediği veya sermaye dağılımının eşitlikçi olmadığı bir düzende rekabet aracı olarak ekonomiye ivme kazandırır.¹⁶

Bazı kooperatiflerin nitelikleri, özellikleri kanunlarca belirlenmektedir. Bazen ise üyelerin beklentileri, istekleri, umutları kooperatifleri şekillendirmektedir. Ancak her hal ve şartta yönetim kurulu üyeleri kooperatifin niteliğinin oluşmasında, şekillenmesinde tam yetkili olmaktadır.¹⁷

1.3. KOOPERATİFÇİLİK İLKELERİ

1844 yılında İngiltere'nin Manchester şehrine yakın Rochdale kasabasında 28 dokuma işçisinin kendi aralarında birer sterlin toplayarak bir tüketim kooperatifi kurmalarıyla, ilk kez ortaya çıkan kooperatifçilik ilkeleri, dünya kooperatifçiliğinin gelişimine büyük katkıda bulunmuştur. Bugün uluslararası kooperatifçilik ilkelerinin kaynağı olarak bilinen Rochdale ilkeleri, bu işçilerin ilk kez kaleme aldıkları ilkeler değildir. Ama bu ilkeler Rochdale tüketim kooperatiflerinde uygulanan esaslardan çıkarılmıştır.¹⁸

Kooperatif ilkelerinin neler olduğu, ilk kez bilimsel olarak ancak 1937 yılında saptana bilmiştir. Uluslararası Kooperatifler Birliği çeşitli ülkelerin kooperatiflerinde uygulanan kooperatif ilkelerini saptamak üzere 1930'dan 1937 kadar süren bir anket düzenlemiştir. Bu ankette alınan sonuçlara göre Uluslararası Birlik kooperatif ilkelerini şu şekilde saptamıştır;¹⁹

Mutlak İlkeler

1-Serbest giriş (açık kapı),

2-Demokratik yönetim,

3-İşletme fazlalarının oranlı olarak dağıtılması (Risturn verilmesi),

¹⁶ Şaban Işık, **Kooperatiflerin Vergilendirilmesi**, Ankara: Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Yayınları, 1992, s.3.

¹⁷ James Baarda, Kooperatif Yöneticileri ve Değişim, M. Akif Özer (çev.) **Karınca Dergisi**, Sayı 800, (Ağustos 2003), s.75.

¹⁸ İnan, s.52.

¹⁹ Ziya Gökalp Mülayim, **Kooperatifçilik**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.70-71

4-Sermayeye sınırlı faiz verilmesi.

İkinci Derecedeki İlkeler

5-Siyasal ve dinsel tarafsızlık,

6-Peşin satış,

7-Kooperatif eğitiminin geliştirilmesi.

Uluslararası birlik bu tasnifi uluslararası iki kongrenin onayından geçirdikten sonra kendi statüsünde de değişiklik yapmış ve bir kooperatifin Uluslararası Kooperatifler Birliğine üye olabilmesi için en az mutlak ilkeleri, yani ilk dört ilkeyi uygulamasını şart koşmuştur.

Bu ilkeler 1950 yıllarından sonra tartışılmaya başlanmış, değişmez ilkeler olmadığı, günün şartlarına uygun hale getirilmesi gerektiği, değişen şartlarla birlikte bu ilkelerinde değişmesi gerektiği vurgulanmıştır.²⁰

Nitekim çeşitli ülkelerde kooperatifçilik hareketini yöneten liderler Uluslararası Kooperatifler Birliğinin 1937 de kabul ettiği ilkelerin mutlak olarak değişmez şeyler olmadığını değişik yer ve zamanlarda belirtmişlerdir. Özellikle ikinci dünya savaşından sonra, az gelişmiş ülkelerde gelişmeye başlayan kooperatifçilik, bu ülkelerin değişik ekonomik ve sosyal koşulları içinde yepyeni sorunlarla karşılaşmış ve bu nedenlerle bu ülkelerde modern kooperatifçiliğin hem pratik, hem de teorik bölümlerine ait ilkelerini yeniden değerlendirilmesi ve bazı yeniliklerin yapılması gerektiği ileri sürülmüştür. Uluslararası Kooperatifler Birliğinin 1963 yılında İngiltere'de Bournemouth'da toplanmış olan genel kongresinde kooperatif ilkelerinin gözden geçirilmesi resmen istenmiştir. Sovyetler Birliği delegesi tarafından yapılmış olan istek üzerine kongre, bu sorunu incelemek üzere özel bir komite kurmuştur. Pratik ve teorik uzmanlardan kurulmuş olan kooperatif ilkeleri komitesi gerekli çalışmaları yapmış ve görüşlerini bir rapor halinde Uluslararası Kooperatifler Birliğinin 5-7 Eylül 1966 tarihleri arasında Viyana'da yapılan 23'üncü kongresine sunmuştur. İlkeler

²⁰ Kara, s.45.

komitesinin sunduğu rapor önemli tartişmalardan sonra kongrede kabul edilmiştir. Raporun sonuçlar ve öneriler kısmında yer alan 6 ilke kongrede aynen onaylanmıştır. 1966'da kabul edilen 6 kooperatifçilik ilkesi şunlardır:²¹

- (1) Serbest giriş
- (2) Demokratik yönetim
- (3) Sermayeye sınırlı faiz verilmesi
- (4) Risturn verilmesi
- (5) Kooperatif eğitiminin geliştirilmesi
- (6) Kooperatiflerle işbirliği

1966 yılında belirlenen bu altı ilke, ayırım yapılmaksızın bir bütün olarak kabul edilmiş ve Uluslararası Kooperatifler Birliği'ne ortak bütün kooperatifler ile birlikte bütün dünyaya duyurulmuştur. Zamanla birlikte birçok şey değişmiş, ticari faaliyetler, örgütlenme şekilleri, dünyanın yeniden yapılanması, sosyal ve ekonomik değişiklerle birlikte insan davranışları da değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliklerin kaçınılmaz sonucu olarak, insanlar tekrar birçok yapılanmayı tartıştığı gibi kooperatiflerinde ilkelerini tartışmaya başlamışlardır. Uluslararası Kooperatifler Birliği' de, değişen dünyada kooperatifçilik değerlerini ve ilkelerini de tekrar tartışmaya başlamıştır. Kooperatifçilik ilkelerinin yeniden belirlenmesi ile ilgili yapılan çalışmalar bir proje haline getirilmiş ve bu projenin sonuçları bir rapor halinde 23 Eylül 1995 tarihinde İngiltere'nin Manchester şehrinde yapılan 31. Uluslararası Kooperatifler Birliği toplantısına sunulmuştur. Bu raporda belirtilen yedi ilke, tartışıldıktan sonra aynen kabul edilmiştir.²²

ICA tarafından kabul edilen yedi ilke şunlardır;²³

1. Gönüllü ve serbest giriş ilkesi

²¹ Mülâyim, s.71-73

²² Kara, s.46.

²³ Mülâyim, s.76.

2. Ortağın demokratik yönetimi ilkesi
3. Ortağın ekonomik katılımı ilkesi
4. Özerklik ve bağımsızlık ilkesi
5. Eğitim, öğretim ve bilgilendirme ilkesi
6. Kooperatifler arası işbirliği ilkesi
7. Toplumsal sorumluluk ilkesi

Bu yedi ilke, bir kooperatifin esasını oluşturmaktadırlar ve birbirlerine sıkı sıkıya bağlıdırlar. Yani bu ilkeler birbirlerinden bağımsız değildirler. Öyle ki, biri ihmal edildiğinde, tümünün etki değeri azalır. Bu nedenle bir kooperatif, herhangi bir ilkeye göre değil, tüm ilkeleri ile bütün olarak değerlendirilmelidir. Diğer taraftan kooperatif ilkelerini, harfiyen (kelimesi kelimesine) uygulanması gereken emirler olarak algılamak doğru değildir. Çünkü ilkeler, bir emirden öte, bazı kararları almak için rehberdirler.

1995 yılında kabul edilmiş olan ve yukarıda sıralamış bulunduğumuz yedi ilke incelendiğinde Uluslararası Birlik tarafından 1966 yılında kabul edilmiş bulunan ilkelere şu esas değişikliklerin yapıldığı görülmektedir;²⁴

- ✓ Kooperatif ilkelerinin sayısı 6'dan 7'ye çıkarılmıştır.
- ✓ Esas itibarıyla 1966 ilkeleri ile 1995 ilkeleri arasında bir farklılık görülmemektedir. Bazı ilkelerin isimleri değişmekle beraber esasları aynen korunmuştur. Örneğin "gönüllü ve serbest giriş ilkesi", "ortağın demokratik yönetimi ilkesi", "eğitim, öğretim ve bilgilendirme ilkesi".
- ✓ Bazı ilkeler birleştirilmiştir. Örneğin 1966 ilkelerinden " sermayeye sınırlı faiz verilmesi" ile "risturn verilmesi" ilkeleri 1995'te "ortağın ekonomik katılımı" ilkesi adı altında tek bir ilkeye dönüştürülmüştür.

²⁴Mülayim, s.76.

✓ "Özerklik ve bağımsızlık " ilkesi nispeten yeni bir ilke olmakla beraber tümüyle yeni olduğu da söylenemez. 1966'daki "demokratik yönetim" ilkesi ile oldukça ilgilidir.

✓ Esas olarak tam yeni olan sadece "toplumsal sorumluluk" adı altındaki yedinci ilkedir.

Kooperatifleri diğer örgütlenme ilkelerinden ayıran bu ilkeleri benimseyen yapıyı daha ziyade 1163 sayılı kooperatifler kanuna göre kurulan kooperatiflerde görmek mümkündür.²⁵

Günümüzdeki uluslararası kooperatifçilik ilkeleri, Rochdale tüketim kooperatifinde uygulanan esasların geliştirilmiş şeklidir.²⁶

1.3.1. Yürürlükte Olan Kooperatif İlkeleri

Yukarıda ayrıntılı olarak belirttiğimiz üzere bugün yürürlükte olan kooperatif ilkeleri 1995 yılında İngiltere'nin Manchester kentinde toplanan ICA genel kurulunda kabul edilmiş olan yedi ilkedir. Bugün tüm dünyada geçerli olan bu yedi ilkenin her birini ayrı ayrı inceleyelim.

1.3.1.1. Gönüllü Serbest Giriş İlkesi

Bu ilke, girişimde serbest ve gönüllü ortaklık ve ortaklıktan çıkma imkânı sağlar.²⁷ Bu ilkeye göre kooperatife girmek isteyen kişiler arasında sosyal, politik, dinsel ve ırk yönünden bir ayırım yapılamaz. Hiç kimse baskı ile bir kooperatife girmeye zorlanamaz. Kooperatife girme kararı, kişinin kooperatiften sağlayacağı yararları değerlendirmesi sonunda alınmış olmalıdır. Kooperatif hizmetlerinden yararlanmak isteyen ve ortaklığın getirdiği sorumlulukları kabul eden herkes kooperatife gönüllü olarak girebilir ve istediği anda çıkabilir.²⁸ Gönüllü ortaklık kooperatiflerin en önemli

²⁵ A. Abdurrahman Ögüt, Üretici Teşkilatlanması ve Tarımsal Amaçlı Kooperatifler, **Karınca Dergisi**, Sayı 797, (Mayıs 2003), s.7.

²⁶ Hakan Koç, **Kooperatifçilik Bilgileri**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2001, s.3.

²⁷ Esen Figen, Kooperatifler Ve Ülkemizdeki Durumu, **Karınca Dergisi**, Sayı 798, (Haziran 2003), s.12.

²⁸ İnan, s.53.

özelliklerinden biri olarak kabul edilmektedir. Kişiler kooperatiflere kendi gönülleri ile ortak olmalıdırlar.²⁹

Bu ilke, herkes istediği kooperatife hiçbir özellik aranmadan girebilir anlamına da gelmez. Kooperatife ortak olmak isteyen bütün ortakları kooperatiflerin ana sözleşmelerinde belirtilen ortaklık şartlarını taşımaları gerekmektedir. Ortaklar kooperatife ortak olurken ana sözleşmede belirtilen ortaklık şartlarını taşımaları zorunludur. Diğer bir anlatımla ortaklar ana sözleşmede belirtilen sorumlulukları yerine getirmeleri gerekmektedir.³⁰

Üye seçiminin amacı, ekonomik çıkarları kooperatifin eylemleriyle uyumluluk gösteren kimselerin kooperatife alınması ya da kooperatifin gelişmesini engelleyebilecek olanların dışarıda tutulmasına yöneliktir. Örneğin kooperatif üyeleri üzerinde ekonomik baskı kuran bir dizi aracı kesimlerin, kooperatiflere sızması böylelikle engellenebilir. Kooperatiflere ortak alınması otomatik olmaktan ziyade sürekli izlenmesi gereken bir süreçtir.³¹

Kooperatife gönüllü ve serbest giriş ilkesi, kooperatiften serbestçe çıkabilmeyi de ifade eder. Fakat bu çıkış serbestliği de mutlak değildir.³² Ortakların kooperatiflerden çıkma istekleri de sınırlandırılabilir. Ancak bu sınırlandırma ana sözleşmeyle getirilebilir. Kooperatiflerden ayrılma ilgili yasalar ve ana sözleşmede belirtilen hükümler doğrultusunda, genel kurul kararları ile olabilir. Bu bağlayıcı hükümler ilkeye aykırı olarak düşünülmemelidir. Ortağın ayrılması bazen kooperatifleri riske sokabilir. Kooperatiflerin devamını etkileyebilir. Bu ilke kooperatife zarar gelmediği sürece geçerli olabilir. Ortakların kooperatife girmesi çıkması aşamalarında getirilen sınırlayıcı hükümler, kooperatiflerin devamının riske sokulmaması içindir.³³

Bu ilke bir kooperatife ortak olmada cinsel, sosyal, ırksal, siyasal ayrımcılık yapılmayacağını, bu konularda tarafsızlığı öngörmektedir. Bu ilkeye göre, kooperatife

²⁹ Karanlık, s.6.

³⁰ Kara, s.47.

³¹ Sami Güven, **Ekonomik Demokrasi Ve Servetin Geniş Kitlelere Yayılmasında Kooperatifçilik Politikası**, Bursa: Ezgi Kitapevi Yayınları, 1997, s.22.

³² Mülâyim, s.78.

³³ Kara, s.48.

ortak olmada (kadın, erkek) ayrımcılık yapılamaz. Kooperatif, bu ayrımcılığın yapılmadığını, bu yönde bir sınırlama olmadığını açıkça göstermeli ve garanti etmelidir. Ayrıca kooperatif, kadınların eğitim ve liderlik geliştirme programlarına erkeklerle eşit sayıda katılmalarını sağlamalıdır. Kooperatife ortak olmada sosyal sınıflara göre bir ayırım yapılamaz. Bu anlam, özellikle sınıf ayrımı yapılan ülkeler için önemlidir. Kooperatife ortak olmada, ırksal bir ayırımı yapılamaz. Daha doğrusu ortakların ırksal yapısı konusunda kooperatif tarafsız olmalıdır. Kooperatife ortak olmada siyasal ayırımın da söz konusu olmaması gerekir. Bu demektir ki, kooperatif, ortakların siyasal görüşleri konusunda yansız olacaktır. Böylece, kooperatif değişik siyasal görüşteki insanları ortak bir ekonomik amaç uğruna bir araya getirmektedir. Bu durum, 21.yüzyılda dünyada demokrasinin gelişmesi açısından büyük bir umut yaratmaktadır. Kooperatife ortak olmada dinsel bir ayırımı yapılmayacaktır. Kooperatif, gerek ortaklığa kabulde, gerekse faaliyetlerinde ortakların dinsel inançları konusunda yansız olacaktır. Böylece, değişik din ve mezheplere bağlı olan kimseler, aynı ekonomik amaçları uğruna bir kooperatifte rahatlıkla bir araya gelebileceklerdir. Siyasal ve dinsel tarafsızlık bu ilkenin temel kurallarından biridir. Şöyle ki, bir kooperatife ortak olabilmek için ortak aday şayet siyasal ve dinsel inancının değiştirmek zorunda kalıyor veya bir aday, siyasal veya dinsel inancı nedeniyle bir kooperatife alınmıyorsa, bu durumda gönüllü serbest giriş ilkesinden söz edilemez.³⁴Bu ilkenin genel olarak amacı gönüllü ortaklığa açıklık niteliğini sürekli kılmaktır.³⁵

1.3.1.2. Ortağın Demokratik Yönetimi İlkesi

"Demokratik yönetim" kooperatifçiliğın temellendiğı bir başka ana ilkedir. Kooperatifçiliğın demokratik idealini yansıtan bu ilke, kooperatif işletmelerinin yönetim ve denetimine insan ögesini en üst düzeyde katarak, ekonomik etkinliğine sürdürmesini amaçlamaktadır.³⁶

³⁴ Mülayim, s.78-79.

³⁵ Enver Kılıç, **Kooperatifçilik İlkeleri ve Tüketim Kooperatifleri**, İstanbul: Türk Tüketim Kooperatifleri Merkez Birliğı Yayınları, 1999, s.37.

³⁶ Güven, s.23.

Demokratik yönetim ilkesi tüm üyelerin eşitliğine dayalı, kendi kendini yönetme anlamına gelir. Karar almada, diğer işletmelerin aksine, yaratılan sermaye değil kişisel katılım etkili olur.³⁷

Bu ilkeye göre" kooperatifler, politika oluşturmada ve karar verme konularına aktif olarak katılan ortaklar tarafından yönetilen (kontrol edilen) demokratik kuruluşlardır. Kooperatiflerde yönetime seçilen kadın ve erkek yöneticiler ortaklara karşı sorumludurlar. Birim kooperatiflerde ortaklar eşit oy (bir ortağa bir oy) hakkına sahiptirler. Kooperatif üst örgütleri de demokratik bir biçimde örgütlenmişlerdir. "Ortağın demokratik kontrolü" adı da verilen bu ilkeye göre, kooperatifler demokratik kuruluşlardır. Bu nedenle, kooperatiflerin yönetim ve denetimi ortaklar tarafından demokratik bir biçimde yapılmaktadır.

Kooperatif genel kurullarında yönetime seçilen kadın ve erkek tüm yöneticiler, kooperatifin asıl sahibi olan ortaklara karşı sorumludurlar ve bu sorumluluğun doğal bir sonucu olarak onlara hesap vermek durumundadırlar. Ortaklar, seçilmiş ve atanmış yöneticilerini eleştirebilir ve gerektiğinde onları değiştirebilirler.³⁸

Kooperatifi yöneten kişiler, ortakların oylarıyla işbaşına geldiklerinden, onlara karşı sorumludurlar. Demokratik yönetim ilkesine, "bir ortağa bir oy ilkesi" de denilir ve bu ilke, kooperatif birliklerinde ortak sayısı, iş hacmi gibi göstergelere göre, bunlara bağlı kooperatiflerin oy hakkı değişebilmektedir. Bu nedenle, daha çok ortağa ve daha büyük iş hacmine sahip bir kooperatifin üst örgütte daha çok kişi (oy) ile temsil edilmesi normal olup, demokratik yönetim ilkesinin dışına çıkılması anlamına gelmez. Bir bakıma bu temsil şekli, nüfusu fazla olan illerin parlamentoya daha çok parlamenter göndermesi işlemine benzemektedir.³⁹

³⁷ Rıdvan Karalar ve M. Zafer Üskül, **Sosyalist Ülkelerde Kooperatifçilik Üzerine**, İstanbul: Bilim Yayınları, 1977, s.26.

³⁸ Mülâyim, s.79-80.

³⁹ Koç, **Kooperatifçilik Bilgileri** s.4.

Bu ilke, kooperatifçiliğin temelini oluşturan, yönetimde insan faktörünün önemini ortaya koyan ilke olduğundan, kooperatifleri şirketlerden ayıran önemli bir özelliktir.⁴⁰

Fakat kooperatifler kanunu 48. maddesine göre " Genel Kurulda her ortak yalnız bir oya sahiptir." denilmesine rağmen, madde 49 da " Ana sözleşmede açıklama bulunduğu takdirde, bir ortak yazı ile izin vermek suretiyle Genel Kurul toplantısında oyunu ancak başka bir ortağa kullanabilir. Bir ortak Genel Kurulda birden fazla ortağı temsil edemez.

Üye sayısı 1000 in üstünde olan kooperatiflerde ana sözleşme ile her ortağın en çok 9 olmak üzere birden fazla başka ortağı temsil edebileceği öngörülebilir. Eş ve birinci derecede akrabalar için temsilde ortaklık şartı aranmaz" ifadesi kendi arasında çelişmelidir.

1.3.1.3. Ortağın Ekonomik Katılımı İlkesi

Kooperatiflerin ekonomik faaliyetleri, ana sözleşmede belirtildiği şekilde ve genel kurullarda alınan kararlar doğrultusunda yürütülür. Bu ilke, daha önce yürürlükte olan sermayeye sınırlı faiz verilmesi ilkesi ile risturn verilmesi ilkesini kapsayan yeni bir ilkedir.⁴¹

Ortaklar kooperatifin sermayesine her zaman eşit olmasa da adil biçimde katkıda bulunur ve sermayeyi demokratik biçimde kontrol ederler. Bu sermayenin en azından bir kısmı kooperatifin ortak varlığıdır. Ortaklar genelde sermayenin karşılığı olarak sınırlı bir gelir (faiz) elde ederler. Kooperatif ortakları işletme fazlalarını kooperatifin gelişmesi, ihtiyatlar, risturn dağıtımı ve ortaklarca onaylanan diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere tahsis ederler. İhtiyatların en azından bir kısmı (yedek akçe vb) dağıtılmamalıdır.

Kooperatifin yıllık işletme faaliyetleri sonucu doğan fiyat farklarından bir bölümü (risturn) kooperatife teslim edilen ürün, kooperatiftan satın alınan araç ve gereç

⁴⁰ İnan, s.54.

⁴¹ Kara, s.50.

ya da kooperatif hizmetlerinden yararlanma oranında ortaklara dağıtılır. Hiç bir ortak diğerlerinin zararına bu dağıtımdan kazanç sağlayamaz. Uygulamada risturn dağıtımına en somut biçimde tüketim kooperatiflerinde rastlanılmaktadır.⁴²

Risturn; kooperatiflerin yılsonunda elde ettikleri gelir gider olumlu farkının bir kısmının, ortakların yapmış olduğu alış veriş oranına göre dağıtılması işlevidir. Kooperatifler kar amacı gütmediklerinden, yılsonunda belirli bir miktarda olumlu fark elde edilmişse bu fark ortaklara geri verilir. Çünkü bu fark, yapılan alışverişlerde ortaklardan alınan fazla paradır. Bu olumlu fark yılsonunda, ortakların yapmış oldukları alış veriş oranında verilmesi gerekir. Bu geri verme işlevine risturn dağıtılması işlevi denmektedir. Risturn dağıtılması işlevi de belirli esaslara bağlanmıştır. Bu esaslar ilgili kanunlarda ve anasözleşme de belirlenir. Örneğin, olumsuz fark ortadan kalkmadığı sürece ve belirlenen fonlar ayrılmadıkça risturn dağıtılmaz.⁴³

Kooperatifler kar peşinde koşmayan, hizmeti amaç edinen örgütler olmasına rağmen, iyi yönetilen bir kooperatifte yılsonunda işletme fazlası elde edilebilir. Bu fazlalığın miktarı kooperatif işletmenin etkin çalışmasına göre değişir. Kooperatif maliyetine hizmet sunarsa, işletme fazlası meydana gelmez. Kooperatifler, kuruluşu muhtemel zararlardan korumak ve sermaye birikimi sağlamak için işletme fazlaları elde edip, yılsonunda ortaklarına dağıtmayı tercih ederler.

İşletme fazlaları bir açıdan kooperatifin sigortasıdır. Ayrıca risturn sayesinde ortaklarda bir yerde para biriktirmiş olmaktadır. İşletme fazlalarının nasıl kullanılacağı ortakların alacağı kararlara göre olur. Kooperatif işletme fazlasının hepsini ortaklara dağıtmaz. Bunun bir kısmı kooperatifin geliştirilmesi için, bir kısmı yedek akçe için ve bir kısmı ortaklık sermayesine faiz olarak ayrılır. 10.5.1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda 6.10.1988 tarihinde yapılan değişikliğe göre, gelir gider farkının en az yüzde 50 si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz oranını geçmemek üzere faiz ödenmesi anasözleşme ile hükme bağlandığı takdirde mümkündür.

⁴² İnan, s.54.

⁴³ Kara, s. 50-51

Kooperatifler Kanununda 1988 de yapılan değişiklikler sonucu kooperatiflerde yasal kesintiler şu şekilde saptanmıştır. Gelir gider farkının yüzde 10'u yedek akçe için, üst kuruluşlarda buna ilaveten en az yüzde 5'i fevkalade yedek akçe için ayrılır. Gelir gider farkının en az yüzde 50'si ortaklara dağıtılır.

Risturn dağıtılması kooperatifleri özel firmalardan ayıran en önemli özelliktir. Yedek akçe ihtiyat fonu olarak ayrıldığından, ortaklar kooperatiften ayrılırsalar dahi, bu fondan bir pay isteyemezler. Hatta kooperatifin feshinde bile yedek akçe ortaklara dağıtılmaz, kooperatifin bağlı olduğu üst örgütlere devredilir veya sosyal amaçlar için kullanılır. Risturn bir nevi zorunlu tasarruftur ve sermaye birikimine yardım eder.

Kooperatife ortak olmayanlarla yapılan işlemlerden doğan hâsılanın ortaklara sermaye oranında dağıtılabileceği, ana sözleşmede hükme bağlanabilir.

Sermaye şirketlerinde karlar sermaye sahiplerine hisseleri oranında dağıtıldığından, ayrıca faiz ödenmez. Kooperatifte ise kar yerine sermayeye sınırlı bir faiz verilir. Böylelikle, kooperatifin sağladığı müspet fiyat farkının dağıtılmasından sermaye sahipleri bir avantaj sağlayamazlar. Kooperatifle en çok alışverişte bulunan ortaklar risturndan en fazla yararlananlardır. Bu ilke kooperatife yatırılan sermayeye mutlaka bir faiz verilecek anlamına gelmez. Eğer, sermaye birikimini hızlandırmak için bir faiz verilmesi düşünülüyorsa, bu faiz düşük tutulmalıdır. Aksi halde, kooperatifle sermaye şirketleri arasındaki fark ortadan kalkar.⁴⁴

1.3.1.4. Özerklik Ve Bağımsızlık İlkesi

Bu ilkeye göre, kooperatifler, ortakları tarafından yönetilen özerk (otonom) ve karşılıklı yardıma dayanan bağımsız kuruluşlardır. Kooperatifler, devlet ve diğer kuruluşlarla anlaşma ve işbirliği yapmaları veya dış kaynaklardan sermaye sağlamaları durumunda, bütün bu ilişkilerini, kooperatiflerinin özerkliğine ve ortakların kooperatiflerini demokratik olarak yönetmelerine bir zarar getirmeyecek biçimde yürütürler.

⁴⁴ İnan, s.54-55.

Nispeten yeni olan bu ilke ile 1966 demokratik yönetim ilkesine açıklık getirilmektedir. Kooperatiflerin özerk ve bağımsız kuruluşlar oldukları bu ilke ile kesin ve açık bir biçimde ortaya konulmaktadır.

Dünyanın her tarafında kooperatifler devlet ile ilişkilerinden oldukça fazla etkilenmektedirler. Hükümetler, kooperatiflerin çalışmalarını düzenleyen yasal çerçevelerini belirlerler. Hükümetler, kooperatiflerle ilgili ekonomik, sosyal ve vergi politikaları ile kooperatiflere yararlı veya zararlı olabilirler. Bu nedenle, bütün kooperatifler hükümetlerle / devletle ilişkilerinde açık ve dikkatli olmalıdırlar.

Bu ilke aynı zamanda, kooperatiflerin, sermaye şirketlerini hükümetlerle olan ilişkilerine benzer bir biçimde özerk olmalarını da ifade etmektedir.

Kooperatiflerin diğer ekonomik kuruluşlarla işbirliği yapmalarına gelince: bu ilke, kooperatiflerin dünyanın her tarafında özel sektör firmaları (kuruluşları) ile müşterek projeler oluşturduklarını ve bu durumun devam edeceğini kabul etmektedir. Ancak, kooperatifler kiminle işbirliği yaparlarsa yapsınlar, bu ilke sonuçta kooperatiflerin özerklik ve bağımsızlıklarını koruyarak kendi geleceklerine hakim olmaları gereğini önemle belirtmektedir.⁴⁵

Bu ilke kooperatiflerde özerklik ve bağımsızlığın önemini ön plana çıkarmıştır. Kooperatiflerin üst birlikler şeklinde örgütlenip, ayakta kalabilmeleri ve ortaklarına maksimum fayda sağlayabilmeleri için başka kuruluşlara alet olmamaları ve onların güdümüne girmemeleri gerektiği vurgulanmaktadır.⁴⁶

1.3.1.5. Eğitim, Öğretim Ve Bilgilendirme İlkesi

Kooperatifler bu ilkeye göre; ortaklar, seçilmiş yöneticiler, seçilmiş temsilciler, atanmış yöneticiler, çalışan personel ve bunlarla birlikte ilgililerin aile ve çocukları için eğitim ve öğretim faaliyetlerinde bulunurlar. Zaten kooperatifçiliğin temelinde eğitim ve öğretim vardır. Kooperatiflerin ve üst birliklerinin özerk ve bağımsız olabilmeleri için iyi eğitilmiş kişiler tarafından yönetilmeleri ve uzman kişiler tarafından işlerinin

⁴⁵ Mülâyim, s.85-86.

⁴⁶ Kara, s.52.

organize edilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda kooperatiflerin, demokratik bir şekilde yönetilebilmeleri için ortaklarının da belirli bir bilgi düzeyine sahip olması gerekmektedir. Kooperatif ortaklarının belirli bir eğitim düzeyine sahip olması, yönetim faaliyetlerinde ortakların etkinliğinin de artmasına neden olmaktadır. Bu açıdan eğitim ve öğretim ilkesi çok önemlidir. Eğitimli ortaklar, kooperatiflerin amaçlarından sapmasına engel olmaktadır. Aksi hallerde, az gelişmiş ülkelerde olduğu gibi kooperatifler çeşitli istenmedik güçlerin etkisi altında kalacak ve faaliyetlerine alet olacaklardır. Eğitim ve öğretim, kooperatif yöneticileri ve ortaklarına kendini yenileme fırsatı yaratması açısından da önemlidir. Günümüzde birçok kooperatif üst birliğin kooperatif okulları, basın yayın organları ve bilgisayar bağlantılı bilgi bankaları bulunmaktadır. Bu faaliyetler, kooperatif ve üst birliklerinin kamuoyunu, kooperatifler hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Bu bilgilendirme kamuoyunda kooperatifler hakkında yapılan spekülasyonları önleyecek ve kooperatifleşmeye olan ilgiyi arttıracaktır. Az gelişmiş ülkelerde kooperatifçiliğin, gelişmiş ülkelere göre daha az yaygın olduğu görülmektedir.⁴⁷

Kooperatifçilik eğitiminin geliştirilmesi ilkesi özellikle az gelişmiş ülkeler için büyük önem taşımaktadır. Genel eğitim düzeyi düşük olan bu ülkelerde diğer ilkelerin uygulanması ancak kooperatifçilik eğitimini geliştirmek suretiyle mümkündür. İlk kooperatifçilik faaliyetleri sonucunda eğitimin temel bir yapılanma sonucu oluştuğunu görmekteyiz.⁴⁸

Bizim ülkemizde de kooperatiflere sayısal olarak baktığımızda batı bölgelerinde daha yaygın olduğu görülmektedir. Bunun nedeni incelendiğinde Trakya'da ve Ege Bölgesinde yaşayan insanların daha fazla eğitimli olduğu gözlenmektedir. Bu bölgelerde demokratik yapılanmanın, kooperatiflere yansması da hissedilir derecededir. Eğitimsiz ortakların yönetime katılmasını, yönetimde demokratik katılımcı olmasını beklemek yanlış olur.

Kooperatifler, ticari faaliyetlerde bulunan diğer tüzel kişilikler gibi piyasada faaliyetlerini sürdürmektedirler. Sermaye şirketleri ve diğer ortaklıklarla rekabet

⁴⁷ Kara, s.52-53

⁴⁸ Abdullah Ökçesiz, **Üçüncü Sektör Kooperatifçilik**, Trabzon: İnkılâp Yayıncılık, 1994, s.113.

edebilmeleri için seçilmiş ve atanmış yöneticilerinin eğitimli kişiler olması gerekmektedir. Kooperatifler bu gibi eğitim ve öğretim faaliyetlerini ancak, üst birlikler aracılığıyla sağlayabilirler. Yerel birim kooperatiflerin tek başlarına bu tip eğitim ve öğretim faaliyeti vermesi finans ve kadro açısından mümkün olmamaktadır. Merkez birliği veya ulusal birlik düzeyinde kooperatif okulları açılabilir. Kurslar seminerler ve konferanslar düzenlenebilir. Aynı zamanda sanal ortamda açıköğretim bile yapılabilir. Kooperatif ortaklarının başarısı aldıkları eğitimle doğru orantılı kabul edilebilir.⁴⁹

Türkiye'de kooperatifçilik ve kooperatifçilik alanında eğitim ve öğretim konusu henüz gereği gibi kavranmış değildir. Maalesef bu konularda yetişmiş insan sayısı çok değildir. Her ne kadar ülkemiz çağdaş anlamda kooperatifçilik uygulamaları bir buçuk asrın üzerinde süreye sahipse de, bu konudaki kamuoyu yeterince etkili değildir. Özellikle Cumhuriyetimizin kuruluşuyla birlikte kooperatifçiliğe de gereken önem verilmeye çalışılmıştır. Ancak bu konudaki gelişmeler ve tatbikatlar arzulanan genişlikte olamamıştır. Esasen kooperatifçilik konularını iyi bilen kitle psikolojisine hâkim insanlar arasında yardımlaşma, dayanışma birlikte ve beraber ekonomik faaliyetlerde bulunma vasıflarını eğiten ve geliştiren gayretler bir türlü profesyonel bir anlam kazanamamıştır.⁵⁰

1.3.1.6. Kooperatifler Arası İşbirliği İlkesi

Kooperatif demek, iş birliği demektir. Kooperatifler başarılı olabilmeleri ve gerek kendi ortaklarına gerekse içinde buldukları topluma yararlı olabilmeleri ve daha fazla hizmet sunabilmeleri için bölgesel, ulusal ve uluslararası düzeyde işbirliği yapmaları ve üst birlikler şeklinde örgütlenmeleri gerekmektedir.⁵¹

Gerçekten kooperatifler, ancak bir birleriyle sıkı bir işbirliği yaparak etkilerini azamiye çıkartabilirler. Kooperatifler yerel düzeyde daha başarılı olabilirler; fakat bu yeterli değildir. Bu nedenle kooperatifler, bir taraftan yerel düzeyde daha başarılı olmanın avantajlarından yararlanırken, diğer taraftan geniş ölçek ekonomisinin

⁴⁹ Kara, s. 53.

⁵⁰ Celal Er, Eğitim ve Kooperatifçilik, **Karınca Dergisi**, Sayı 796, (Nisan 2003), s.3.

⁵¹ Kılıç, s.39.

avantajlarından da yararlanabilmek için geniş ölçekte örgütlenmeye sürekli çaba harcamalıdır.⁵²

Ortaklarına yararlı ve verimli hizmet sunabilmek ve kooperatif hareketi güçlendirmek amacıyla, bütün kooperatiflerin diğer kooperatiflerle yerel, bölgesel, ulusal ve uluslar arası düzeylerde işbirliği yapması gerekir. Yatay bütünleşme yoluyla birim kooperatiflerin, bölge birlikleri ve ulusal birliklerle işbirliği yapmaları mümkündür. Ulusal düzeydeki işbirliği ile de yetinmemek, uluslararası ilişkilere ve bir birlik altında toplanmaya önem vermek şarttır. Uluslararası Kooperatifler Birliği (ICA), dünya ölçeğinde bu işbirliğinin en güzel örneğidir. Bu şekilde kooperatifler aracılığı ile bilgi alış veriş, dünya ticaretinin gelişmesi ve barışın gerçekleşmesi kolaylaşmaktadır.⁵³

Kooperatifler, ancak muhtelif kademeli işbirliği sayesinde ulusal düzeyde büyük aracı, tefeci, sanayici ve holdinglerle; uluslararası düzeyde ise çok uluslu şirketlerle yarış (rekabet) edebilir ve ekonomik, teknik ve eğitsel amaçlarına erişebilirler. Aksi halde kooperatiflerin ortaklarına ve topluma yararı çok sınırlı kalır. Kooperatifler arası işbirliği, hükümet/devlet karşısında kooperatifçilik hareketini güçlü bir biçimde temsil etme ve yahut halka kooperatifçiliği benimsetme yönünden de büyük önem taşımaktadır.⁵⁴

1.3.1.7. Toplumsal Sorumluluk İlkesi

Bu ilke Uluslararası Kooperatifler Birliği'nin (ICA) kararıyla kabul edilmiş olan yeni bir ilkedir. Ancak kooperatiflerin etkinliklerinde toplumsal çıkarlara özen gösterilmesi gerekliliği her zaman göz önünde bulundurulmuştur.

Toplumsal sorumluluk ilkesine göre, kooperatifler; ortaklarının gereksinimlerini karşılarken, tüketicinin korunmasını, halk sağlığını, sürdürülebilir tüketimi, çevre temizliğini, sürdürülebilir kalkınmayı, toplumsal ve evrensel barışı gözetmek zorundadırlar. Bu etkinliklerini ortaklarının uygun gördükleri politikalarla yürütmeye özen gösterirler. Bu anlamda topluma karşı sorumluluk giderek dünyaya

⁵² Mülayim, s.88.

⁵³ İnan, s.57.

⁵⁴ Mülayim, s.89.

karşı sorumluluk özelliği kazanmıştır. Son yıllarda sürdürülebilir kalkınma, sürdürülebilir tüketim, doğal çevreyi koruma, cinsler arasında eşitlik ve kadınların kooperatifçilik etkinliklerine yoğun bir şekilde katılmalarının sağlanması, sivil toplum örgütleriyle işbirliği, toplumsal huzurun korunması, demokrasinin güçlenmesi ve yaygınlaşması konularında kooperatifler ve kooperatifçiler arasında ulusal ve uluslararası boyutlarda yoğun iletişim kurulması gerekliliği bu ilkenin önceliği haline gelmiştir.⁵⁵

Bu yeni ilkeyle kooperatiflerin ortak çıkarlarının toplumsal çıkarlarla bir arada düşünülmesi ve kooperatif faaliyetlerinin buna göre planlanması amaçlanmaktadır. Buna göre, kooperatifler faaliyetlerini sadece kendi ortaklarının istek ve ihtiyaçlarının doğrultusunda değil, aynı zamanda içinde yaşadıkları yerel toplumların beklentileri ve kalkınması yönünde düzenlemeleri gerekmektedir.⁵⁶

1.4. KOOPERATİF ÇEŞİTLERİ

Çalışma alanlarının çok çeşitli olması nedeniyle kooperatifleri tek bir sınıflandırma içinde belirtmek güçtür. Kooperatifler çalışma alanlarına göre ve sorumluluklarına göre ikiye ayrılırlar.

1.4.1. Çalışma Alanlarına Göre Kooperatifler

Çalışma alanlarına göre kooperatifler iki grupta ve kırsal kooperatifler ile kentsel kooperatifler olarak incelenmektedir. Sanayileşen ülkelerde genellikle kentsel kooperatifler gelişmiştir. Ancak bu kırsal kooperatiflerin olmadığı ya da gelişmediği anlamına gelmez. Gelişmekte olan ülkelerde ise kırsal kooperatiflere daha çok önem verilmektedir.⁵⁷

Kentlerde yaşayan kişilerin ihtiyaçları daha çok gıda maddeleri, giyecek, konut ve meslekleriyle ilgili olduğu için, tarım kesiminde yaşayanlardan farklıdır. Bu nedenle,

⁵⁵ Kılıç, s.40.

⁵⁶ İnan, s.57.

⁵⁷ Koç, **Kooperatifçilik Bilgileri** s.22.

kentsel kooperatiflerin faaliyetleri tüketim, konut, taşıma ve sanat gibi alanlara çevrilmiştir.⁵⁸

Türkiye'deki farklı çalışma alanlarında 26 çeşit kooperatifin faaliyette bulunduğu görülmektedir. Kooperatiflerin çalışma konularına göre faaliyetleri ile Tarım ve Köy İşleri Bakanlığın ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından düzenlenmekte ve denetlenmektedir.⁵⁹

Yaşamın hemen hemen bütün alanlarında kooperatifçilik anlayışından söz etmek mümkündür. Genel itibariyle kooperatifleri çalışma alanlarına göre beş ana başlıkta inceleyebiliriz. Bunlar, tüketim, taşıma, üretim, kredi ve yapı kooperatifleridir.

1.4.1.1. Tüketim Kooperatifleri

Tüketicilerin bir araya gelerek kurdukları kooperatiflerdir. Bu tür kooperatifler özellikle dar gelirli kişilerce kurulmaktadır. Bu kooperatiflerin amacı; başta gıda ve giyim olmak üzere, yakacak, ev alet ve makineleri, mobilya gibi tüketim maddelerini ortaklarına uygun şartlarda temin edebilmektir. Bu amaçla ihtiyaç maddeleri topluca ve düşük bedelle satın alınmakta ve ortaklaşa satış için hazır tutulmaktadır. Kooperatif bu hizmeti ortaklarına sunarken kar amacı gütmemelidir. Ancak hizmetlerin yürütülebilmesi için bir işyeri kiralanması gibi giderler söz konusu ise buranın giderlerini karşılamak için küçük oranları eklenebilmektedir.⁶⁰

Tüketim kooperatifçiliğinin bütün dünyada geniş oranda yer almış olmasının nedeni, dar gelirli tüketicilerin korunmasında bu kooperatiflerin taşıdığı önemdir. Çünkü dar gelirli tüketici, yalnız ülkemizde değil, bütün ülkelerde nüfusun en büyük bölümünü oluşturmaktadır. Bu nedenle, dar gelirli tüketicinin ekonomik yönden korunması sorunu, ondokuz ve yirminci yüzyıllarda bütün ülkelerde büyük önem taşımış ve halen de taşımaktadır. Ülkemizde ve birçok yabancı ülkede tüketicinin korunmasında her şey devletten beklenir ve bunda da genellikle başarılı olunamazken, 21 Aralık 1844'de İngiltere'de 28 işçinin kurdukları ilk tüketim kooperatifi bu alanda

⁵⁸ İnan, s.121.

⁵⁹ Zafer Babagiray, Türkiye'de Kooperatifçilik, **Karınca Dergisi**, Sayı:840, (Aralık 2007) s.18.

⁶⁰ Karanlık, s.15-16.

büyük başarı göstermiştir. Bu denemenin en ilginç yönü, dar gelirli tüketicinin kendisini ancak kendisinin koruyabileceğini göstermiş olmasıdır. Böylece, ondokuzuncu yüzyılın ortalarında İngiltere'de başlayan tüketim kooperatifçiliği hareketi, hızla bütün ülkelere yayılmış, özellikle sanayileşmiş ve kentleşmiş ileri Batı toplumlarında çok büyük gelişme olanağı bulmuştur. Bütün dünyada tüketiciyi tüketim kooperatifleri içinde örgütlenmeye iten asıl neden, kendisi ile üretici arasında aracı denilen bir zümrenin varlığıdır.⁶¹

1.4.1.2. Taşımacılık Kooperatifleri

Taşıyıcılığı fiilen meslek edinen kimseler (minübüscüler, taksiciler, otobüsçüler, kamyoncular, deniz motorcuları vb) tarafından kurulan kooperatiflerdir. Ortak olabilmek için şahısların taşıyıcılıkla uğraştıkları esnaf ve küçük sanatkârlar derneği tarafından onaylanmalıdır. Amacı ortaklarının taşıma hizmetlerini pazarlamak ve bu hizmetlerle ilgili ihtiyaçları karşılamak olan kooperatifler ortaklarına yönelik olarak ortakların ihtiyacı olan her türlü araç gereç ve makineyi imal ve tedarik etmek, çalışma alanları ile ilgili konularda yardımlarda bulunmak, ortakların kredi ihtiyacını karşılamak, diğer kooperatiflerle işbirliği yapmak, sigorta ihtiyaçlarına aracılık yapmak, ortaklar ve personel için yardım fonları kurmak ve konuyla ilgili eğitim, yayın, araştırma faaliyetlerinde bulunmaktadırlar.⁶²

Bu kooperatifler üç değişik tipte bulunmaktadır;

- ✓ Kendilerini taşıma gereksinimi duyan kişiler tarafında kurulan kooperatifler.
- ✓ Şoförler tarafından halkı taşımak için kurulan hizmet üretim kooperatifleri.
- ✓ Bağımsız taşıyıcıların (kamyoncuların) işlerinin etkinliğini arttırmak amacıyla kurdukları kooperatifler.

⁶¹ Mülayim, s.513-520.

⁶² Nurettin Hazar, Ahmet Özçelik, Burhan Aykaç vd. ,**Türkiye'de Kooperatifçilik**, Ankara: Türk Kooperatifçilik Kurumu, 1997, S.39.

Son yıllarda ülkemizde de "motorlu taşıyıcılar kooperatifi" adı altında kurulan taşıma kooperatifleri büyük sayısal gelişme göstermiştir. Bu kooperatifler, gerçek anlamda tabanda gelen bir hareketle ortaya çıkmışlar ve demokratik olarak gelişmişlerdir. Bu alanda, ülkemizde özellikle kamyoncuların, sonra taksi, minibüs, otobüs ve hatta deniz motoru sahiplerinin kurdukları taşıma kooperatifleri yaygın bir biçimde görülmektedir.⁶³

1.4.1.3. Üretim Kooperatifleri

Üreticilerin bir araya gelerek kurdukları kooperatiflerdir. Kooperatife ortak (üye) olan üreticiler, ürünlerini kooperatif aracılığıyla satarak, tek başlarına elde edemedikleri fiyat avantajlarını elde etmeleri mümkün olabilmektedir.⁶⁴

Ticaret, sanayi, tarım vb. birçok alanda üretim faaliyetinde bulunan kişiler, kooperatifleştirmek suretiyle bir araya gelerek güçlerini birleştirmektedirler. Bazen ürünleri işleyecek çeşitli üretim tesisleri de kurmaktadır. Bu şekilde birçok mamulün ucuz bedelle imalatı gerçekleştirilmekte ve aracısız olarak satışları yapılarak yüksek gelirler elde edilmektedir.

Ülkemizde özellikle kırsal alanlarda kurulan bu tür kooperatifler ile çiftçilerin çeşitli tarım ürünlerini işleyerek mamul duruma getirdikleri ve ürünlerini değerlendirdikleri sıkça görülmektedir.

Bu tür kooperatiflerin temel amacı; tarım, sanayi vb. alanlarda ortaklarca üretilen ürünlerin yüksek fiyatla satılmasına aracılık etmektir.

1.4.1.4. Yapı Kooperatifleri

Yapı kooperatifleri dar ve orta gelirli kişilerin konut ihtiyaçlarını mümkün olduğunca ucuza karşılamak amacıyla kurdukları kooperatiflerdir. Bu amaçla yapı kooperatifleri;⁶⁵

⁶³ Mülâyim, s.559-561.

⁶⁴ Karanlık, s.15.

⁶⁵ Hazar, Özçelik, Aykaç vd. , s.36-37.

- ✓ Arsa ve arazi satın alır, birleştirir, imar planını uygun biçimde bildirerek, alt yapı, plan proje ve maliyet hesapları hazırlar ve ortaklarına konut yaptırır,
- ✓ Yaptırılan konutların mülkiyetlerini ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ortaklarına aktarır.
- ✓ Ortakların sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurar bu tesisleri işletir veya kiraya verir.
- ✓ Yukarda açıklanan hususları gerçekleştirmek üzere ortak çalışmalarda bulunabilir, gayrimenkul ve menkuller edinir, kiralar, kiraya verir, satar vb. tasarruflarda bulunur, aynı haklar tesis eder.
- ✓ Kooperatifin kredi ihtiyacının karşılanması amacıyla ilgili finansman kuruluşlarına başvuruda bulunur, borçlanır, açılan kredinin zamanında ve amacına uygun kullanılmasını sağlayıcı tedbirleri alır.
- ✓ Konut yapımını mali yetersizlik nedeniyle imkânsızlaşması halinde kooperatife ait arsayı parselleyerek genel kurulca karara bağlanması şartıyla kurayla ortaklarına dağıtır.
- ✓ Gerektiğinde ortaklar ve personel için yardım fonları oluşturur, konusuyla ilgili eğitim, yayın ve araştırma ve benzeri faaliyetlerde bulunur.

Türkiye'de faaliyette bulunan yapı kooperatiflerini kooperatif adı altında faaliyet gösteren kar amaçlı konut üreten kuruluşlar amatör kimselerce kurulan konut kooperatifleri ve üst örgütlere sahip konut kooperatifleri olmak üzere üç gruba ayırmak mümkündür.

1.4.1.5. Kredi Kooperatifleri

Düşük maliyetle kredi sağlamak amacıyla kişilerin bir araya gelerek kurdukları kooperatiflerdir. Ticaret, sanayi ve tarım sektörlerinde sık görülen bu tür kooperatifler, kendi imkânlarıyla ortaklarına kredi sağlarken, devlet desteklerinden de önemli ölçüde yararlanmaktadır. Orta büyüklükteki esnaf tarafından kurulan Esnaf Kefalet

Kooperatifleri, yine kırsal alanlarda Tarım Kredi Kooperatifleri bunlara en güzel örnektir. Üreticiye düşük maliyetli kredi sağlayan bu kooperatifler, üreticinin soluk almasına ve üretimi devam ya da artırmaya büyük olanak sağlamaktadır.⁶⁶

Bu tür kooperatiflerin kurulması ve yaygınlaşması büyük ölçekte üretimin gelişimine katkı sunarken ülke ekonomisinin canlanmasını da sağlayacaktır. Sıkıntıda olan üretici finans sorununu çözmekle birlikte geri ödemesini de daha düşük maliyetle yapacaktır.

1.4.2. Ortakların Sorumluluklarına Göre Kooperatifler

Ortakların sorumluluklarına göre kooperatifleri sorumlulukları açısından da sınıflandırmak mümkündür. Kooperatiflerin kuruluşları esnasında hazırlanan ana sözleşmede ortakların kooperatif borçları karşısındaki sorumlulukları açıkça belirtilmek durumundadır. Ortakların sorumlulukları bakımından kooperatifleri iki bölümde incelemek mümkündür. Bunlar ;⁶⁷

1.4.2.1. Sınırlı Sorumlu Kooperatifler

Kooperatif ortaklarının kooperatif borçları karşısında sınırlı düzeyde sorumluluk taşımaları söz konusu ise bu tür kooperatiflere "Sınırlı Sorumlu Kooperatifler" adı verilmektedir. Bu tür kooperatiflerde ortaya çıkan borçları, kooperatif varlıklarıyla ödenemeyecek boyutlarda olması durumunda ortakların borçlar karşısında belli sınırlara kadar kişisel sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nitelikteki kooperatiflerde ortaklar kooperatifteki sermayeleri kadar sorumlu olacakları gibi ana sözleşmeye, kooperatif borçları için her ortağın kendi payından fazla olarak kişisel ve belirli bir miktara kadar daha sorumlu olabilecekleri yolunda hüküm konulabilmektedir. Bu durumda ilgili hükmün gösterdiği sınırlar içinde ortakların sorumlulukları devam eder.

1.4.2.2. Sınırsız Sorumlu Kooperatifler

Ortakların, kooperatif borçları karşısında sermaye payları dışında kişisel (özel) mal varlıklarıyla da sorumluluk taşımaları söz konusu ise bu tür kooperatiflere "sınırsız

⁶⁶ Karanlık, s.16.

⁶⁷ Karanlık, s.17.

sorumlu kooperatifler" adı verilmektedir. Bu tür kooperatiflerde ortaya çıkan borçların ödenmesinde kooperatife ait varlıklar yetmediği durumda geriye kalan borçların ödenmesinde ortaklar kişisel servetlere başvurabilmektedir.

Bu nitelikteki kooperatiflerde müteselsil (zincirleme) sorumluluk vardır. Buna göre, hangi ortağın kişisel mal varlığı yani ekonomik gücü daha fazla ise alacaklılar bu ortaktan alacaklarını alabileceğini ifade eder. Borçların büyük bölümünü ödeyen ortak ise diğer ortaklardan fazla ödediği payları isteme hakkı vardır.

1.5. BİRLEŞME

1.5.1. Birleşmenin Tanımı

Ticaret ortaklıklarının, özellikle sermaye ortaklıklarının birleşmesiyle ilgili olarak çeşitli ülkelerin yasal düzenlemelerinde farklı kavramlar kullanılmaktadır. Avrupa dillerinin pek çoğunda birleşmeler ufak söyleniş ve yazılış farklılıklarıyla Latince kökenli ortak bir sözcük olan Almanca Fusion, Fransızcada Fusion ve İtalyancada Fusiona kelimeleriyle ifade edilmektedir. Anglo-Sakson hukuk çevrelerinde işletme birleşmelerini ifade etmede Merger sözcüğü ortak terim niteliğindedir. İngiliz hukukunda Amalgamation, Amerikan hukukunda Consolidation sözcükleri birleşme anlamında kullanılmaktadır.⁶⁸

Amerikan Hukukunda geçerli olan emsal içtihatlarla göre şirket birleşmeleri, genellikle daha üstün pozisyonda devralan şirketin devraldığı şirketi kendi içerisinde eritmesi (absorbe etmesi) olarak tanımlanır. Bu itibarla devralan şirket kendi tüzel kişiliğini muhafaza ederken devreden şirket tüm aktif ve pasifi ile devralan şirkete iltihak etmekle infisah eder.⁶⁹

Avrupa Birliği Hukuku şirket birleşmeleri konusunda dar anlamda bir tanım getirmemiştir. Birlik Hukuku'nun sistematik yorumundan bir veya daha fazla bağımsız işletmenin ekonomik anlamda tek bir çatı altında toplanmaları birleşme olarak

⁶⁸ Hikmet Sami Türk, **Ticaret Ortaklarının Birleşmesinde Nevilerin Aynı Olması Koşulu**, Ankara:Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 185, 1986, s. 3-4.

⁶⁹ Ali Şanver, **Accounting for Business Combinations: A Turkish Perspective**, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Boğaziçi Üniversitesi İşletme Bölümü, 1995), s.28.

anlaşılmalıdır. Birlik Hukuku daha ziyade birleşmeleri haksız rekabet ve kartelleşmeyi önleme yönünden düzenlemekte, bunun dışındaki konulan üye ülkelerin milli kanunlarına bırakmaktadır.⁷⁰

Türk Hukukunda birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbirleri ile birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya daha fazla ticaret şirketinin diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir" şeklinde tarif edilmektedir.⁷¹

Birleşme, TTK' da iki kere düzenlenmiştir. Birincisi, Ticaret Şirketleri kitabının 1. faslı olan Umumi Hükümler kısmındadır (TTK, m. 146-151). İkincisi, anonim şirketlerin birleşmesini ve birleşme benzeri devralmaları düzenleyen TTK m. 451 vd. maddeleridir. TTK Tasarısı ile birleşme ile ilgili her konuyu geniş bir şekilde Ticaret Şirketleri kitabının 1. kısmı olan Genel Hükümler başlığı altında 136-158. maddeler arasında düzenlenmiştir.

Birleşme, iki veya daha fazla şirketin tüm kaynaklarını bir araya getirerek, hukuki varlıklarını kaybetmeleri ve ortaya yeni bir işletme olarak çıkmaları stratejisidir.⁷²

Birleşme (füzyon) iki veya daha fazla ortaklığın tek bir ortaklık kurmak üzere arılaşmalarıdır.⁷³

Birleşme; firmaların hisse senetlerinin birleştirilmesi, alım için nakit ödeme yapılması ya da her iki unsurun bileşimi ile iki veya daha fazla organizasyonun bir araya getirilmesi olarak da tanımlanabilmektedir.⁷⁴

Birleşmeler, iki veya daha fazla işletmenin bir araya gelerek diğerinin aktif varlıklarını ve borçlarını hisse senedi veya nakit karşılığı satın alarak birleşmesidir veya

⁷⁰ Şanver, 1995, s.28-29.

⁷¹ Hızır Tarakçı, "Birleşme Halinde Birleşen Kuramım Özsermayesi Katma Değer Vergisi Matrahı Olabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Makale No: 105, Ağustos 1993.

⁷² Ömer Dinçer, **Stratejik yönetim ve İşletme Politikası**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayım Dağıtım,1998,s.287.

⁷³ Mehmet Ali Canoğlu, **Ortaklıklar Muhasebesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul: M.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayım, 1985, s.220.

⁷⁴ Melike Serçe, **Şirket Birleşmelerinin Finansal Değerlemesi ve Türkiye'de Şirket Birleşmeleri**, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2009), s. 18.

her iki işletme de tasfiye edilerek aktif varlıklarını ve borçları birleştirir ve yeni hisse senetleri çıkartılarak yeni bir işletme kurulur.⁷⁵

Bir başka ifadeyle birleşme, iki teşebbüsün kaynaştırılması, tek bir işletmenin bünyesinde eritilmesi işlemi olarak tanımlanır.⁷⁶

Birleşme, iktisap eden işletmenin varlıklarını ve borçlarını üzerine alarak iki işletmenin bir işletme içinde birleşmesidir.⁷⁷

İki veya daha fazla ticaret şirketinin bir araya gelerek yeni bir ticari unvan altında ticaret şirketi kurmaları veya mevcut bir şirkete katılmalarına birleşme denir.⁷⁸

Bir işletme birleşmesi, bir veya daha fazla işletmenin kontrolünün diğer bir işletme tarafından elde edilmesinin veya iki ya da daha fazla işletmenin çıkarlarının birleştirilmesinin sonucudur.⁷⁹

Şirketler iki şekilde birleşebilirler. Birincisi iki veya daha fazla şirketin birleşerek yepyeni bir ticaret şirketi oluşturmalarıdır.⁸⁰ Buna göre birleşen şirketlerin hukuki varlıkları sona erer ve yeni şirket ortaya çıkar.⁸¹ İkincisi ise, bir ya da birden fazla ticaret şirketinin mevcut şirkete katılma yoluyla birleşmedir. Bu durum birleşen şirketler açısından "devralma" veya "katılma" diye adlandırılmaktadır.⁸²

En genel anlamda birleşme, kurumların iş birliği yapmak üzere, tüzel kişiliğe sahip başka bir şirket kurmalarına ya da bir veya birkaçının diğer kuruma katılmalarına denir.⁸³

⁷⁵ Esin Engin, **İşletme Politikası**, İstanbul: Der Yayınları, Ekim 1992, s. 137.

⁷⁶ Osman Altuğ, **Finansal Yönetim**, İstanbul: MÜ Yayınları, 1988, s.297.

⁷⁷ A. Richard Brealey, **İşletme Finansının Temelleri**, Çeviren: Ünal Bozkurt, İstanbul: Literatür Yayıncılık, 1997, s. 606.

⁷⁸ Necmettin Erdoğan, **Şirketler Muhasebesi**, THP Uyarlanmış, İzmir: Atilla Yayınları, 1997, s.267.

⁷⁹ Ahmet Hayri Durmuş, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, Yayın No: 7, 1992, s. 172.

⁸⁰ Bilgütay Akşit, **Şirketler Muhasebesi**, THP Uygun, İstanbul: Der Yayınları, 996, s.76.

⁸¹ Ali Abdullah Doğan, **Sermaye Şirketleri Kuruluş ve Genel Kurul Rehberi**, Ankara: Özcan Ofset, 1999, s. 193.

⁸² Yunus Kishalı, **Şirketler Muhasebesi**, 6. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s.202.

⁸³ Ümit Ataman, **Şirketler Muhasebesi**, 3.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1997, s. 317.

İşletmelerin birleşmeleri değişik şekillerde ortaya çıkabilir. Örneğin; İki ayrı İşletme birleşerek, yeni bir işletme oluşturabilir. Bu birleşme türünde İki işletme de tüzel kişiliklerini kaybederler ve yeni bir tüzel kişilik ortaya çıkar. Bir işletme diğer işletmenin hisselerini satın alır. Bu birleşme şeklinde her iki işletmenin de tüzel kişilikleri devam eder. Bir işletme, diğer işletmenin tamamını satın alır. Bu durumda satın alınan işletmenin tüzel kişiliği sona erer. İşletmeler hisse senedi değişimine başvururlar. Bu durumda da İşletmeler birbirine ortak olurlar.⁸⁴

Tüm bu tanımlamalardan yola çıkarak birleşme, iki veya daha fazla etmenin tek bir bütün haline gelmesi olarak ifade edilebilir. Geniş anlamıyla şirket birleşmeleri; iki veya daha fazla işletmenin, büyüme amacıyla faaliyetlerinin ekonomik ve hukuksal açıdan tek bir birlik haline getirilmesi veya işbirliğine gitmeleridir.⁸⁵

İşletme birleşmeleri, işletmenin dışsal büyüme yöntemlerindedir, o halde işletme birleşmeleri kavramı ile büyüme kavramı, birbirleriyle ilişkili olan bir kavramdır. Daha doğrusu işletme birleşmeleri, büyümenin nasıl gerçekleştirildiğini gösteren bir kavramdır. İşletmelerde büyüklüğün ölçüsü olarak birçok gösterge (biri veya birkaçı bir arada) kullanılabilir.

1.5.2. Birleşmenin Amaçları

İşletmeler, birlikte üretim araçlarını elde etmek, birlikte satış işlerini yürütmek, birlikte vergi kolaylıklarından yararlanmak gibi amaçlarla birleşirler. Birleşmenin temel amacı iktisadidir, başka bir deyişle, kan arttırmaktır. Bu amaca ulaşmak için de rekabet koşulları (pazar şartları) etkilenmeye çalışır.⁸⁶ Birleşmede temel neden büyüme olmakla birlikte büyüme gerçekleştirilirken başka amaçlara da ulaşılmaktadır. Birleşme sonucunda ulaşılan ekonomik güç, birleşen işletmelerin ekonomik varlıklarının tek tek toplamından daha yüksektir. Diğer bir ifade ile tek tek işletmelerin üretim, yatırım ve pazarlama güçlerinden daha büyük bir değer ortaya çıkmaktadır. "Synergy" etkisi ile (2+2=5) açıklanan bu durum, bütünün kendisini oluşturan parçaların toplamından daha

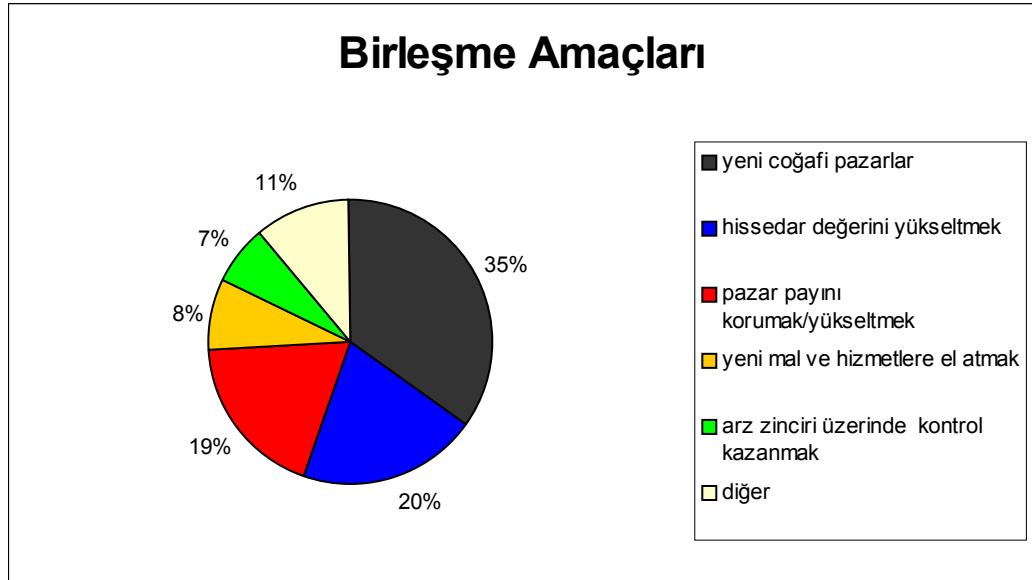
⁸⁴ Aydın Karapınar, "Şirket Birleşmeleri ve Uluslar Arası Muhasebe Standartlarına Göre Değerlendirilmesi", **Muhasebe Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 8, 2003, s. 84.

⁸⁵ Hüseyin Akay, **İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi**, 1. Baskı İstanbul: Yaylım Matbaası, 1997, s. 12.

⁸⁶ İlhan Cemalcılar, Doğan Bayar, İnal C. Aşkun ve Özalp Şan, **İşletmecilik Bilgisi**, 1. Baskı, Ankara: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1974, s. 71.

yüksek bir değere sahip olacağını ifade etmektedir.⁸⁷ Global boyutta tüketici ihtiyaçlarının ulusal ve uluslararası rakiplerden daha iyi bir şekilde belirlenmesi ve karşılanması global pazarlama koordinasyonunu sağlar.⁸⁸

Finansal açıdan birleşmeler, bazı aktiviteleri motive etmek amacıyla sinerji sağlamak açısından yapılır.⁸⁹ Finansal açıdan bakıldığında işletmelerin birleşmeler vb. yöntemlerle yeniden yapılanmalarında iki amaç söz konusudur. Birincisi, pay sahiplerinin elindeki pay senetlerinin piyasa değerini yükseltmektir. İkinci ise mevcut yönetim kademesinin refah düzeyini yükseltmektir.⁹⁰



Grafik 1: Birleşmelerin Amaçları

Kaynak: <http://www.businessstomorrow.net/birlesme>

Yukarıda derlenen açıklamalar ışığında, işletme birleşmelerinin ayrıntılı amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

⁸⁷ İsmail Hakkı Güneş ve Ali Arslan Akbıyık, **İşletmelerde Birleşme ve Tasfiye Uygulamaları**, İstanbul: İSMMM Yayınları, 2002, s.27.

⁸⁸ İsmet Mucuk, **Pazarlama İlkeleri**, 14. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, s.316.

⁸⁹ Kadriye Özçelik, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Holding Şirketlerde Birleşme ve Devir**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2009), s. 24.

⁹⁰ Akay, s.14-15.

1.5.2.1. Ölçek Ekonomilerinden Yararlanma

Ölçek ekonomileri, bütün girdilerin (üretim faktörlerinin) eşit orandaki değişimleri sonucunda, çıktı (ürün) düzeyinde meydana gelen değişikliklerin şeklini gösterir.

Ölçek ekonomilerinden yararlanma, diğer koşullar aynı kalmak üzere firma karının artmasına yol açar. Birleşme yoluyla artan üretim olanakları ve rasyonel kullanım sayesinde maliyetler düşer ve işletmenin pazardaki etkinliği artar.⁹¹

1.5.2.2. Yetenekli Yönetime Sahip Olma

Başarılı yatırımcılar, firmalarına dışarıdan profesyonel ve uzman yöneticiler ararken, büyük şirketler de olağanüstü performans göstermekte olan yöneticileri seçerler. Büyük yeteneklere sahip yöneticiler bularak onları istihdam edemeyen işletmeler ise bu yetenekli yöneticilere sahip olan işletmelerle birleşmek suretiyle büyük yarar sağlarlar. Birleşme yolu ile pazarlama, finans, uluslararası işlemler alanında gereksinime duyulan deneyimli ve bilgili yöneticiler işletmeye kazandırılabilir.⁹² Bu bağlamda en önemli kriter insandır. Çünkü işletmeyi kuran, yöneten, orada çalışan hatta üretilen mal ve hizmetleri satın alan insandır.⁹³

1.5.2.3. Birleşmenin İç Büyümeye Göre Avantajlarının Olması

Birleşme yoluyla dış büyümenin iç büyümeye göre bazı üstün yönleri bulunmaktadır. Büyümenin hızla gerçekleştirilmesi ve büyümede dengenin sağlanması, maliyetlerin daha düşük olması, finansman kolaylığı sağlanması, risk ve firmalar arası rekabetin azalması bu üstün yönler arasında sayılabilir.⁹⁴

⁹¹ Akay, s.15.

⁹² Akay, s. 16.

⁹³ Zeyyat Sabuncuoğlu ve Melek Tüz, **Örgütsel Psikoloji**, Bursa: İnkam İnsan Kaynakları Danışma Merkezi Yayınları, 2003, s.2.

⁹⁴ Akay, s. 16.

1.5.2.4. Finansal Nedenler

Hızla büyüyen işletmeler, büyüme için gerekli olan likit finansal kaynakları birleşmeler yoluyla likitidesi yüksek işletmelerden sağlayabilirler. Birleşme ve devralma stratejileri uygulayarak, büyük ölçüde finansman kolaylığı elde edebilirler.⁹⁵ Başarısızlığa düşmüş olan işletme gelecekteki borçlarını finanse edemeyecek durumda ise, işletme piyasada kalabilmek için iyi niyetli çaba harcamasına rağmen piyasada tutunamıyorsa işletme birleşme yoluna giderek bir takım avantajlar elde edebilmektedir. Bu durumda olan işletmeler, bir takım avantajlar elde etmek için birleşmeyi tercih etmektedir.⁹⁶

İki işletmenin birleşmesi sonucunda varlığını sürdüren veya birleşme sonucu ortaya çıkan firmanın borçlanma kapasitesi birleşmeye giren işletmelerin ayrı ayrı borçlanabilme kapasitesinden daha yüksek olmaktadır. Borç verenler açısından risklilik derecesi düşmüş olacağından, daha ucuza borçlanma mümkün olabilmektedir. Birleşme sayesinde, daha önce ayrı birimler olarak faaliyetlerini sürdüren ve borsa olanaklarından yararlanamayan işletmelerin bu olanaklardan yararlanabilmeleri mümkün olabilmektedir. Birleşme sonrası oluşan yeni şirketin hisse senetlerine ilginin artması durumunda firmanın sermaye yapısını güçlendirme olanağı ortaya çıkmaktadır.⁹⁷ Bir görüşe göre yatırım, kar etmek amacıyla uzun vadeli sermayeye bağlanmalıdır.⁹⁸

1.5.2.5. Vergi Avantajı

Karlı bir işletme, birikmiş zararları nedeniyle gelecek yıllar karlarından mahsup yapmak olanağına sahip bir işletmeyi satın aldığı takdirde, zarar mahsubu nedeniyle, vergi kanunlarının öngördüğü süre ve tutar sınırı içinde kalma koşuluyla, kar üzerinden vergi ödememek olanağını sahip olur. Vergi avantajı, zararlı bir işletmenin aktif ve pasifi ile satın alınmasına çekicilik katmaktadır. Eğer vergi yasaları, karlı bir işletmenin zararlı bir işletmeyi satın alması halinde, bu zararların vergi matrahından

⁹⁵ Güneş ve Akbıyık, s. 31.

⁹⁶ Yalın Kılıç, **Rekabet Politikası Açısından Birleşme ve Devralmalar**, Ankara: DPT Yayınları, 2000, s.34-35.

⁹⁷ Akay, s. 17.

⁹⁸ Niyazi Berk, **Finansal Yönetim**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s. 162.

indirilmesi olanağını taniyorsa, böyle bir vergi avantajı zararlı işletme satın alma veya füzyon yapmayı özendirir.⁹⁹

Bu sayede birleşmeler işletmelerde ekonomilerinin ve organizasyonlarının verimliliğini optimum bir hedefe ulaştırmaya yardım eder.¹⁰⁰

Günümüzde, aynı gruba bağlı şirketlerin sadece vergi avantajı yaratmak için birleştirildikleri sıklıkla görülmektedir.

1.5.2.6. Değerli Sınai Haklara Sahip Olma

İşletmeler değerli sınai haklara (patent, lisans, know-how gibi), onlara sahip olan diğer firmaları satın alarak ya da onlar ile birleşerek sahip olabilirler.¹⁰¹

1.5.2.7. Pazar Payını Arttırmak

Şirket sahiplerinin veya yönetim kurullarının pazar payını arttırmak suretiyle büyük bir işletme yaratma istekleri işletmeleri birleşmeye yöneltebilmektedir.¹⁰²

Özellikle bankacılık sektöründe, banka ve finans kurumları birleşme yolu ile rakiplerinin önüne geçmek istemektedir. Bu konu ile ilgili ülkemizde yaşanan en son örnek 2005 yılı sonunda yaşanan Family Finans ve Anadolu Finans'ın birleşmesi olarak gösterilebilir. Bu birleşme sonucu oluşan Türkiye Finans, rakipleri olan diğer finans kurumlarına karşı lider bir konuma gelmiştir. İşletmelerin uluslararası işletmeciliğe geçişlerinde globalleşme arttıkça ulusal sınırların önemi azalır.¹⁰³

⁹⁹ Güneş ve Akbıyık, s.31-32.

¹⁰⁰ Onur Yüksel, Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı III Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Muhasebeleştirilmesi, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2008), s. 17.

¹⁰¹ Akay, s. 18.

¹⁰² Akay, s. 18.

¹⁰³ Öznur Yüksel, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, 2004: s.252.

Tablo 1

Birleşmelerin altında yatan nedenler

Pazar Payını Artırmak %	
Asya-Pasifik	%47
Kanada	%69
Avrupa	%71
Latin Amerika	%61
ABD	%72

Kaynak: <http://www.businessstomorrow.net/birlesme>

1.5.2.8. Rekabetin Azaltılması

İşletmeler, gerek büyümek, genişlemek, yenilenmek ve gerekse mevcut durumlarını korumak amacıyla yoğun rekabeti göz önünde almak durumundadırlar. Aynı endüstri dalında faaliyette bulunan işletmelerin birleşmeleri halinde, aralarındaki rekabet ortadan kalkacağı, koordine edilmiş fiyat ve üretim politikası izleme olanağı elde edebileceği gibi, bu işletmelerin piyasa üzerindeki kontrolleri de iç büyümeye kıyasla daha hızlı, fakat daha riskli bir şekilde artabilir.

Özellikle büyümenin ilk aşamasında bulunan işletmeler, birleştikleri takdirde, elverişsiz koşullar altında rekabet yapmak zorunluluğundan kaçınabilirler. Bu nedenle aynı endüstri kolunda faaliyette bulunan işletmeler ile birleşme yoluna gidilerek rekabet avantajından yararlanılmış olunacaktır.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Güneş ve Akbıyık, s.28.

1.5.2.9. Psikolojik Nedenler

İşletme birleşmelerinin en önemli nedeni ekonomik olmasına rağmen, psikolojik nedenler de birleşmelerin gerçekleştirilmesinde önemlidir. Kişinin yönetsel veya finans alanındaki yeteneklerini gösterme arzusu, daha büyük bir organizasyonu yönetme tutkusunu, hırsı, firmanın devamını emniyet altına alma duygusu, korku, demode olma kaygısı da, birleşme kararlarında etkili olmaktadır.¹⁰⁵

1.5.2.10. Büyüme ve Süreklilik Sağlama

Günümüzde içsel büyümeye yönelecek şekilde kaynağa sahip olan çok az işletme vardır. Çünkü dışsal yollarla büyüme (örneğin birleşme) içsel büyümeye göre daha az masrafı gerektirmektedir.

İşletme için, birleşme yoluyla yeni üretim araçlarını yeni üretim teknolojisini, yeni ürünleri, üretim organizasyonunu çalışır bir şekilde kısa zamanda ve dengeli bir şekilde elde etme olanağı vardır. Varlıkları, çalışanları ve piyasası olan bir işletme ile birleşme ve devralma stratejilerinin gerçekleştirilmesi yeni bir ürünün geliştirilmesi olayında katlanılacak riskleri azaltarak hızlı bir büyümeye olanak sağlayacaktır.

İşletmeler için büyümeyle birlikte sürekliliğinde sağlanması önemlidir. Büyük bir işletmeyle birleşme ve devralma stratejilerinin uygulanması, hem büyümenin gerçekleştirilmesine hem de sürekliliğin sağlanmasına önemli ölçüde etki eder.¹⁰⁶

Ayrıca günümüzde işletmelerin en önemli sorunlarından birisi de devamsızlık olayıdır. Devamsızlık hem işletme verimliliği hem de işletme içi ilişkiler, işverenin moral gücü ve sağlığı açısından da büyük önem taşımaktadır.¹⁰⁷

1.5.2.11. Finansman Kolaylığı Sağlama ve Düşük Maliyetle Borçlanma

Hızla büyüyen işletmeler, büyüme için gerekli olan likit finansal kaynakları birleşme yoluyla likiditesi yüksek işletmelerden sağlayabilirler. Birleşme ve devralma stratejileri uygulayarak, büyük ölçüde finansman kolaylığı elde edebilirler.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Akay, s. 18.

¹⁰⁶ Güneş ve Akbıyık, s.28-29.

¹⁰⁷ Erol Eren, **Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2004, s.267.

Ayrıca, birleşme sonrası oluşan şirketin aktif büyüklüğü, kredi kuruluşları nezdinde düşük maliyetli yeni kaynaklar (line) yaratılmasına olanak sağlayabilir.

1.5.2.12. Çeşitlendirme Yaparak Risk Azaltma Avantajı

Günümüzde işletmeler için aynı ürün ve pazarlarda büyümenin risk ve zorlukları tartışmasız biçimde ortadadır. Bu yüzden işletmelerin pek çoğu, birleşme yoluyla çeşitlendirmeye giderek risk potansiyelini ortadan kaldırmaya çalışıyor. Hızlı büyümeyi gerçekleştirmek isteyen işletmelerin pek azı, içsel büyümeyle çeşitlendirmeye gidebilecek örgütsel, teknolojik ve mali imkânlarla sahip. Bu nedenle birleşmeyle çeşitlendirme yapmak, pek çok işletme için tek yol oluyor.

Çeşitlendirme yapmanın başlıca amacı riski dağıtmaktır. Küçük bir işletme için yeni bir ürün kuşağına girmek oldukça risklidir. Yeni bir ürün kuşağı çok umut verici olmasına rağmen, şirket yönetimi ürün geliştirmeye devam etme yönünde isteksiz olabilir. Hâlbuki işletme diğer bir işletmeyle birleşmek suretiyle projeyi yürütme imkânını elde edebilir.¹⁰⁹

Böylece çeşitlendirme işletmelerin faaliyet risklerini dağıtmak amacıyla birden fazla ürüne veya sektöre giriş yapabilmelerine imkân sağlamaktadır.¹¹⁰

1.5.2.13. Sermaye Piyasalarındaki Olumlu Gelişmelerden Yararlanma

Piyasalar içerisindeki fon kaynaklarına göre, birleşmeler olumlu yönde bir gelişme olarak kabul edilmektedir. Bu işletmelerin gelirleri daha düşük bir iskonto oranından indirildiğinden, piyasa değerleri de yüksek olmaktadır. Birleşme ve devralma stratejileri sonucunda, karlılığın artması söz konusu olacağından, hisse başına kazanç oranı artmakta, bu da hisse senetlerinin piyasa fiyatını arttırmakta ve dolayısıyla işletmenin piyasa değerini yükseltmektedir.

¹⁰⁸ Güneş ve Akbıyık, s.31.

¹⁰⁹ Kobifinans, "Şirketler Neden Birleşir?", http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020601/435. (10.05.2010)

¹¹⁰ Öztin Akgüç, **Finansal Yönetim**, 7.Baskı, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını, 1998, s.895.

1.5.3. Birleşmenin Sınıflandırılması

Bu çalışmada işletme birleşmeleri genel hatlarıyla ekonomik faaliyet alanlarına göre ve hukuki yapılarına göre sınıflandırılacaktır.

1.5.3.1. Ekonomik Faaliyet Alanlarına Göre Birleşme

Bu sınıflandırmada dört çeşit işletme birleşmesi türü vardır. Bunlar; yatay birleşmeler, dikey birleşmeler, dairesel-karma birleşmeler ve çok yönlü dağılıma ile birleşmeler olarak sıralanmaktadır.

1.5.3.1.1. Yatay Birleşme (Horizontal Mergers)

Aynı iş kolunda faaliyet gösteren firmaların birleşmeleri, yatay birleşme olarak adlandırılır. Bu tarz birleşmelerde hareket noktası, mevcut uzmanlıktan yararlanılarak güç birliği yapmaktır.¹¹¹

Yatay bir birleşme, aynı ya da yakın ikame malları üreten ve aynı coğrafi pazarda faaliyet gösteren firmaların birleşmesidir. Tüketiciler bu firmaların ürünleri arasında ayırım yapmamaktadır ya da var olan farklılara tamamen duyarsızdır.¹¹² Yatay birleşmeler doğrudan doğruya rekabet eden firmaların birleşmesi olduğu için etkin rekabeti en çok tehdit eden birleşme türüdür ve artan piyasa konsantrasyonunun markalar arası rekabette bir azalmaya neden olabileceği şüphesini yaratmaktadır.¹¹³

Yatay birleşmelerin teknelci etkisi, kamu otoritelerinin bu alanda sınırlayıcı tedbirler almasına yol açmıştır. Nitekim teknelci faaliyetler rakip şirketler ile rekabetin korunması ve tüketicilerin korunması yönünde sorunlara sebep olabilmektedir. Birçok ülke bu alandaki girişimleri düzenleyici özerk otoriteler kurmuştur. Türkiye'de Rekabet Kurumu, Avrupa Birliği Rekabet Politikası çerçevesi altında kurulmuş olup, birleşme ve

¹¹¹ Akay, s. 19.

¹¹² Şebnem Kulaksızoğlu, **Rekabet Hukukunda Yatay Birleşmeler: Antirekabetçi Etkiler İle Öne Sürülen Savunma ve Yararlar**, 1. Baskı, Ankara: Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri serisi No: 36, 2003, s. 3.

¹¹³ Kulaksızoğlu, s. 3.

satın almaları düzenlemek ile sorumludur.¹¹⁴ Son 15 yıldaki birleşmelerin yaklaşık %60'i yatay birleşmelerden oluşmaktadır.¹¹⁵

19 ve 20. yüzyıllarda genellikle bu tür birleşmeler gerçekleşmiştir. Örnek olarak; yurt dışından Boeing - McDonnell Douglas, Chase Manhattan - Chemical Bank birleşmeleri gösterilebilir. Türkiye'de ise Osmanlı Bankası - Garanti Bankası, Pınar Et - Maret, Family Finans - Anadolu Finans, Koç Bank - Yapı ve Kredi Bankası'nın birleşmeleri örnek olarak gösterilebilir.

1.5.3.1.2. Dikey Birleşme (Vertical Mergers)

Dikey birleşmeler, ilgili mal piyasasında, ekonomik sürecin birbirini izleyen aşamalarında faaliyet gösteren ve birbirleriyle rakip konumda bulunmayan teşebbüsler arasındaki kurumsal birliktelikler olarak tanımlanmaktadır.¹¹⁶

Dikey birleşmeler, bir mal veya hizmet üretiminin farklı aşamalarında yoğunlaşmış firmaların birleşmesidir.¹¹⁷

Üretimden satışa kadar birbirini izleyen aşamaların aynı işletmenin bünyesinde toplanmasıdır. Örneğin hammadde üretiminde, mamulün pazarlanması aşamasına kadar olan zincirin farklı halkalarında faaliyet gösteren işletmelerin birleşmesi, dikey büyüme veya dikey bütünleşme, tamlama (entegrasyon) olarak nitelendirilir.¹¹⁸

Dikey birleşme dikey büyümenin yollarından biridir. Bir üretim sürecinde her bir aşamanın ayrı bir sektör oluşturduğu durumlarda alt ve üst üretim aşamasında faaliyet gösteren işletmelerin birleşmesidir.

¹¹⁴ Halil Bader Arslan. **Bulmacanın Eksik Parçası: Birleşme ve Satın Almalarda İnsan Kaynakları**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004, s.27.

¹¹⁵ Business Tomorrow, "Birleşme", <http://www.business tomorrow.net/birlesme> (15.05.2010)

¹¹⁶ Hakan Sabuncu, **Birlikte Hakimiyet Kavramının Birleşme ve Devralmalar Açısından Değerlendirilmesi**, 1. Baskı, Ankara: Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No: 40, Yayın No: 0126, Temmuz 2003, s. 12.

¹¹⁷ Serpil Çınaroğlu, **Rekabet Hukukunda Dikey Birleşmeler: Etkinlik ve Rekabet**, 1. Baskı, Ankara: Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi, 2003, s. 3.

¹¹⁸ Güneş ve Akbıyık, s37.

Buna örnek olarak un sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin ekmek üretimi yapan bir işletme ile birleşmesini gösterebiliriz.¹¹⁹

Dikey işletme birleşmeleri, mal veya hizmetin hammaddesinden, tüketiciye kadar uzanan zincirin içerisinde ya geri hammaddeye doğru uzantı şeklinde ya da pazarlamaya doğru bir uzantı şeklinde ortaya çıkar. Burada amaç, hammaddeyi kontrol etme, ya da üretilen mal ya da hizmetin dağıtım ve pazarlamasını da üstlenmektir.¹²⁰

İşletmelerin, gereksinim duyduğu hammaddeyi veya ara mamulü satan işletmelerle birleşmesine geriye doğru dikey birleşme, ürettiği mal ve hizmetleri pazarlayan işletmelerle birleşmesine de ileriye doğru dikey birleşme denilmektedir.¹²¹

Birleşen şirketlerin geriye doğru dikey birleşmesi, işletmelerin rakiplerine göre düzenli hammadde elde etme, kaynakların her birini kontrol etme ve maliyet avantajı elde etmelerini sağlar. Özellikle kıt olan hammaddelerin zaman zaman yaşanan darboğazların, işletmenin elde edeceği avantajlar konusunda güçlü olmasına neden olacaktır. Hammadde kontrolünü elinde bulundurmamak, tam zamanında üretime geçebilmelerini, depolama maliyetlerinin aşağıya çekilmesini sağlayacaktır. Ürettiği ürünün kalite standardına sahip olması üretim maliyetinin de düşmesini sağlayabilir. İleriye doğru dikey birleşme ise, şirketin pazara daha hakim olmasını, pazarlama faaliyetlerini kendi kontrolü içinde yapmasını, ürün ve hizmet sunulmasında düzeni ve kaliteyi sağlayacaktır.¹²²

Yurt dışında, Time Warner - TBS, Disney - ABC Capitol Cities, Türkiye'de Kordsa Kord Bezi Sanayi ile Duşa Endüstriyel İplik Sanayi'nin Kordsa çatısı altında birleştirilmesi dikey birleşmelere örnek olarak gösterilebilir. Kordsa için Duşa ile yapılan bu birleşme, aşağı doğru dikey bir birleşmedir.

¹¹⁹ Ömer Altar Arpacı, "Kurumların Avantajlı Birleşme Şekli: Devir Müessesesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 178, Temmuz 2003, s.63-64.

¹²⁰ Akay, s. 20.

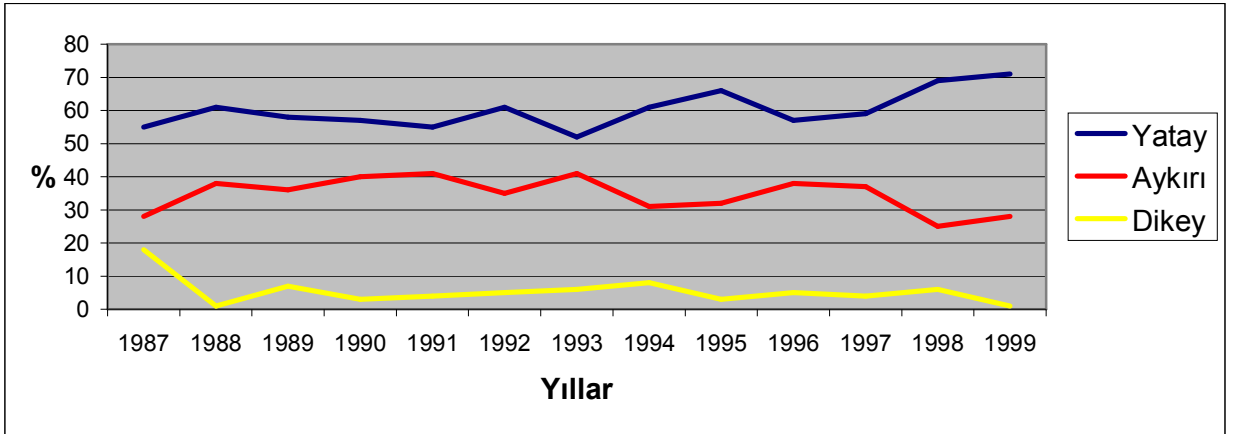
¹²¹ Semih Bükler, Rıza Aşıkoğlu ve Güven Sevil, **Finansal Yönetim**, 2, Baskı, Eskişehir: CIP-Anadolu Üni. Kütüphane ve Dökümantasyon Merkezi, Şubat 1997, s. 499.

¹²² Neslihan Karaca, Şirket Birleşmelerinde Çalışanların Kaygı ve İş Tatmini Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2007), s. 14.

1.5.3.1.3. Dairesel-Karma Birleşme (Congeneric Mergers)

Karma birleşme aynı sektörde şirketin üretmediği malları üreten bir hedef firmayla birleşerek mamul çeşidini artırma amacı ile yapıldığında bu birleşme ortak merkezli birleşme olarak nitelendirilir.¹²³

Aynı türe ilişkin birleşme olarak da adlandırılan bu birleşmede, genel üretim yada dağıtım konusunu oluşturan mal yada hizmet çerçevesinde yer alabilecek mal ya da hizmetlerin üretim ve dağıtımını denetim altına alabilme amacıyla birleşme çizgisi izlenmektedir. Ancak yatay ya da dikey birleşme ilişkileri söz konusu değildir.¹²⁴ Örnek olarak, Pepsico - Pizza Hut, Türkiye'de Koç Grubu'ndaki Arçelik, Türk Elektrik Endüstrisi, Atılım ve Gelişim şirketlerinin birleştirilmesi gösterilebilir.



GRAFİK 2 : Birleşme Türleri

KAYNAK : www.businessstomorrow.net/birleşme

1.5.3.1.4. Çok Yönlü Dağılma İle Birleşme (Conglomerate Mergers)

¹²³ Cevat Sarıkamış, **Şirket Birleşmeleri**, 1. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2003, s. 44.

¹²⁴ Akay, s. 20.

İşletmelerin esas mal veya hizmet üretimi ve pazarlamasının dışına kayarak gerçekleştirilen birleşmelerdir. Amaç farklı alanlara yatırım yaparak grubun riskinin düşürülmesidir. Çok yönlü dağılmada diğer bir amaç ise, ekonominin pek çok kesiminde Pazar hâkimiyetinin ele geçirmedir.¹²⁵

Çok yönlü dağılma da riskin dağıtılması ya da daha yerinde bir değişle yatırımların birbirleriyle ilgili olmayan konulara yönetilmesi ile riskin azaltılması olanağı vardır.¹²⁶

Günümüzde bu tür birleşmeler tercih edilmemekle birlikte, holding şirketleri çeşitli faaliyet kollarında bulunan şirketlerin hisselerini alarak risklerini yaymaya çalışmaktadır.

1.5.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Birleşme

Hukuki yapılarına göre işletme birleşmeleri, genel olarak biçimsel olan ve biçimsel olmayan birleşmeler şeklinde sınıflandırılırlar.

1.5.3.2.1. Holding

Holdingleşme günümüzde yaygın olarak kullanılan büyüme aracıdır. Holdingleşme, şirketlerin birleşme şekillerinden biridir. Genellikle, aynı üretim dalında veya birbiriyle ilişkin konularda çalışan teşebbüslerin hisse senetlerinin büyük bir kısmını ele geçirerek kurulurlar.¹²⁷

Kuruluş amacı ilke olarak başka işletmelere iştirakten ibaret olan işletme, holding işletmedir. Diğer bir deyişle ticari ve sinai faaliyette bulunmayan, başka işletmelerin pay senetlerini elde ederek, o işletmelerin yönetimini ele geçirmek amacıyla faaliyet gösteren işletmelerdir. Holdinglerde bir ana kurum ve onun katıldığı bağlı kurumlar vardır. Holdingleşme, şirketlerin birleşme şekillerinden biridir.

Sermaye şirketlerinin holding bünyesinde toplanmalarının amacı yönetim, sermaye ve denetim açısından birleşmek suretiyle, hem finans hem yönetim yapılarını

¹²⁵ Akay, s.20.

¹²⁶ Muharrem Özdemir, **Finansal Yönetim**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1997, s. 544.

¹²⁷ M.Şerif Şimşek, **İşletme Bilimlerine Giriş**, Konya: Damla Yayınları, 1995, s. 63.

güçlendirmek hem de bu suretle ticari hayat ve ticari organizasyonlara daha güçlü katılım sağlamaktır.¹²⁸

Holdinglein çeşitli fonksiyonları vardır. Genellikle küçük ve orta çaptaki işletmeler hisse senedi ve tahvil satmakta zorluk çeker. Fakat iyi tanınmış bir holding kolaylıkla hisse senedi veya tahvil satarak kendi işletmelerine lüzumlu finansmanı sağlar.¹²⁹

Günümüzde holdingler, vergi avantajları olduğu için sahip olduğu şirketler arasında oluşan karları kar payı şeklinde transfer edebilmektedir. Ayrıca holdingler, şirketlerine hukuki danışmanlık, iç denetim, bütçeleme, insan kaynakları gibi konularda çeşitli hizmetler vermektedir.

1.5.3.2.2. Tröst

İşletmelerin iktisadi bağımsızlıklarını kaybetmeleri suretiyle meydana getirdikleri birliğe tröst adı verilir. Günümüzde az kullanılan bir birleşme şeklidir. Tröstlerde işletmeler hukuki bağımsızlıklarını koruyup, ekonomik bağımsızlıklarını kaybederler. Tröstlerin amacı, iki veya daha fazla işletmenin yönetimini bir grup altında toplamaktır. Bu tür birleşmelerde kurucu işletmelerin hisse senetleri, tröst hisseleri ile değiştirilmektedir. Tröstler tekelleşmeye yol açtıkları nedeniyle bir çok ülkede yasalar ile yasaklanmıştır.¹³⁰

Tröstler, günümüzde az kullanılan işletmeler arası bir birleşme şeklidir. İlk defa A.B.D.'de ortaya çıkıp gelişmiştir. Tröstün amacı, iki ya da daha çok işletmenin yönetimini belli bir grup altında toplamaktır. Tröste dahil olan işletmelerin pay senetleri tröstün senetleriyle değiştirilmekte ve böylece tröst kendine katılan işletmenin yönetimini ele geçirmiş olmaktadır. Tröst türü birleşmeler tekelleşmeye yol açtığı için çeşitli ülkelerde yasalarla engellenmiştir.¹³¹

1.5.3.2.3. Konsorsiyum

¹²⁸ Akay, s.21.

¹²⁹ Zeyyat Hatiboğlu, **Ayrıntılı İşletme Finansı**, İstanbul: Sedok Yayınları, 1996, s. 361.

¹³⁰ Akay, s.21.

¹³¹ Zeyyat Sabuncuoğlu ve Tuncer Tokol, **İşletme**, Bursa: Ezgi Yayınları, 2001, s. 150.

Birden fazla işletmenin belli bir projenin gerçekleştirilmesi için bir araya gelmesidir. Özellikle baraj, köprü gibi tek bir işletmenin projenin tümünü tamamlanmasının zor olduğu işlerde kurulur.¹³²

1.5.3.2.4. Birleşme (Combination)

İşletmeler arası işbirliğinin birleşme olarak adlandırılması için hem ekonomik hem de hukuksal yönden işletmelerin bir birlik haline gelmeleri ve aynı zamanda işletmelerin mal varlıklarının da birleştirilmiş olması gerekmektedir.

Birleşme kavramı, devralma ve yeni kuruluş biçimindeki birleşmeyi kapsayan bir üst kavramdır. Genel olarak 3 çeşit birleşmeden bahsedilebilir.

Birleşme (Combination) iki işletmenin faaliyetlerinin birleştirilmesine verilen genel bir isimdir. İki yada daha fazla işletmenin bazı avantajlar elde edebilmek için varlıklarını devretmeleri ile birleşmesidir.¹³³

1.5.3.2.5. Devralma (Absorbsiyon - Merger)

Devirde temel unsur, mevcut olan ve faaliyetine devam eden bir veya birden fazla işletmenin faaliyetlerine son vererek yine mevcut olan başka bir işletmeye katılmasıdır.¹³⁴

Bu tür birleşmelerde bir şirket sona ererken diğer şirket varlığını sürdürmektedir. Bu süreçte devralınan şirketin varlıkları ve borçları devralan şirkete geçer ve devralan şirket, devraldığı şirketin hisselerini; kendi hisse senetlerini, tahvillerini vererek veya nakden ödeme yaparak satın alır.

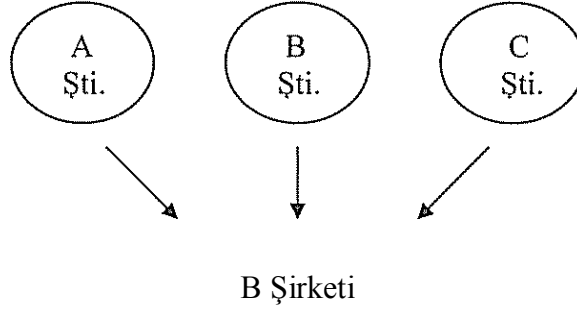
Devralma, bir işletmenin diğer bir işletmeyi tüm aktif ve pasifi ile devralması ve devralınan işletmenin tasfiye edilerek hukuki varlığını kaybetmesidir. Devralma suretiyle birleşmede, devrolan şirket devralan şirketin içinde kaybolur.¹³⁵

¹³² Güneş ve Akbıyık, s. 39.

¹³³ Onur Yüksel, s. 25.

¹³⁴ Kürşat Şahin, "Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.158, Kasım 2001, s.10.

Devralma yoluyla birleşme aşağıdaki şekilde gösterilmiştir;



Şekil 1: Devralma veya Satın Alma Yoluyla Birleşme

Kaynak: Hüseyin Demir, "Küreselleşme Sürecinde Şirketlerde Birleşme ve Tür Değişirme",
<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/kureselhtm.doc>
(03 Mayıs 2010)

Şekil 1' de A, B, C şirketlerinin B' de birleştikleri görülmektedir. A ve C şirketlerinin tasfiye edilmeksizin hukuki yapıları sona ererken B şirketi, A ve C şirketlerini kendi bünyesine katarak devralmıştır.

1.5.3.2.6. Satınalma (Acquisition)

Satın alma, bir işletmenin bir başka işletme tarafından varlıklarının tamamının veya bir kısmının satın alınmasıdır. Satın alma işlemi, varlıkların satın alınması (acquisition of asset) veya hisselerin satın alınması (acquisition stock) şeklinde gerçekleşebilir. Burada satın alınan işletmenin hukuki varlığı devam etmektedir.¹³⁶

1.5.3.2.7. Konsolidasyon (Consolidation)

¹³⁵ Akay, s. 22.

¹³⁶ Akay, s. 22-23.

Konsolidasyon, iki ya da daha fazla işletmenin anlaşma ile hukuki varlıklarını sona erdirerek yeni bir otorite, yeni bir işletme oluşturmaktır.¹³⁷ İşletmelerin her türlü varlıkları ve hakları yeni oluşan işletmenin olacaktır.¹³⁸

Konsolide mali tablolar, ana ortaklığın unvanı altında düzenlenen ve ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların varlık, borç, özkaynak, gelir ve giderlerini, finansal durumundaki değişikliklerini bir bütün olarak gösteren, müşterek yönetime tabi işletmelerdeki ana ortaklığın payını içeren, dipnotlarıyla birlikte konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu ile bu tabloların eki diğer mali tabloları ifade eder.¹³⁹

Konsolide mali tabloların hazırlanmasında; ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların tüm varlık, yabancı kaynak ve özkaynakları, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.¹⁴⁰

Yeni Şirket Kurulması (Konsolidasyon) Yoluyla Birleşme, iki ya da daha fazla bağımsız işletmenin yeni bir işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesini ifade etmektedir. Bu tip birleşmelerde, hem elde edilen işletme hem de elde eden işletme yeni bir işletmenin kurulmasıyla faaliyetlerini sonlandırmakta ve tüm varlıklarını ve yükümlülüklerini yeni kurulan işletmeye devretmektedir.¹⁴¹

1.5.3.2.8. Ele Geçirme (Take Over)

Ele geçirme, bir işletmenin, diğer bir işletmenin yönetiminin ve hatta bazı ortaklıklarının istememesine rağmen kontrol yada sahiplik elde etmek amacıyla hisse senetlerini satın almasıdır.¹⁴²

¹³⁷ Dilek Özdülger, Valuation in Mergers: A Two Dimensional Issue, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1998), s. 10.

¹³⁸ Akay, s. 23.

¹³⁹ Yakup Selvi ve Fatih Yılmaz, "SPK Konsolidasyon Tebliği'nin İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 59, Nisan Mayıs Haziran 2002, s. 1-2.

¹⁴⁰ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhsasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006, s. 233.

¹⁴¹ Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, **UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon**, 1. Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, Nisan 2008, s. 3.

¹⁴² İ.Melih Baş, "Şirketlerde Bir Dış Büyüme Biçimi : Takeover", *Verimlilik Dergisi*, S: 1990/2, s. 121.

Take over'ın literatürde geçen diğer bir ismi Hostile Acquisition'dur. Yani hileli ele geçirilmez. Burada, ele geçirme nedeniyle spekülörler haksız kazançlar elde ederler.¹⁴³

Take over sonucu elde edilen kazanç, haksız kazanç olarak nitelendirilmektedir. Yapılan işlem dostça yapılmış bir işlem değildir.¹⁴⁴

1.5.3.2.9. İş Ortaklıkları (Joint Venture)

İş ortaklığı (joint venture) için şöyle bir tanım yapılabilir: İki veya daha çok kişi veya şirket tarafından kurulan, genellikle geçici ve fakat bazen de süreklilik arzeden ve özel ticari bir faaliyeti yürütmek, zararı üstlenmek veya beklenen makul bir kazancı paylaşmak amacıyla kurulmuş bir ortaklık türüdür.¹⁴⁵

İş ortaklığı, birden fazla işletmenin genellikle belli bir iş için birbirini tamamlayıcı aktivite ve edimlerle yükümlü ve işin sonucundan müteselsil olarak sorumlu bulunmak üzere kar gayesi ile gerçekleştirdikleri ortak girişim için kullanılan bir deyimdir. İş ortaklığında iki yada daha fazla kanunen ayrı şirket, ortak bir amaca ulaşmak için fonlarını, yönetimlerini ve faaliyetlerini birleştirirler. İş ortaklığında bir araya gelen şirketler bir grup oluşturmak için değil sadece işlevsel olarak bir araya gelirler. Karşılığında olası olan riskler eşit olarak üstlenilir.

1945 yılından beri dünyada yoğun uygulama alanı bulmuş olan Joint Venture sadece ulusal şuurlar dahilinde kalmayıp, uluslararası alanda da gerçekleştirilmiştir. Türk hukuk sisteminde iş ortaklığı şeklinde bir şirket türü bulunmamaktadır. Ancak Türk uygulamasında iş ortaklıkları adı şirket sayılmış ve kuruluş, çalışma, sermaye, ortaklar arasındaki ilişkileri ve tasfiyeleri Borçlar Kanunu'ndaki hükümlere tabi tutulmuştur. Bu itibarla Borçlar Kanunu içinde düzenlenmiş bulunan adi şirketlere ait hükümler iş ortaklıkları içinde geçerli sayılacaktır.¹⁴⁶

¹⁴³ Akay, s. 23.

¹⁴⁴ Özçelik, s. 33.

¹⁴⁵ Selahattin Tuncer, "İş Ortaklıkları (Joint Venture)", **Mükellefin Dergisi**, S: 47, Kasım 1996, s. 102.

¹⁴⁶ Akay, s. 23.

2. TÜRK MEVZUATI AÇISINDAN BİRLEŞME

Bu çalışmada, işletme birleşmeleri, Türk mevzuatı içinde; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu üzerinden incelenmiştir.

2.1. TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN BİRLEŞME

Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.)’nda şirketlerin birleşmesine, önce “umumi hükümler” içerisinde 146-151. maddelerde yer verilmiş, daha sonra şirket türleri anlatılırken birleşmeye ait özel hükümler getirilmiştir. Bu genel kural gereğince; birleşme hakkında özel hüküm varsa, öncelikle bu özel hükmü, özel hüküm yoksa genel hükümleri uygulamak gerekir. Şahıs şirketlerinin birleşmesiyle ilgili olarak T.T.K.’nda özel hüküm bulunmamaktadır. Özel hükümlerin öncelikle saklı tutulduğu Ticaret Kanunu’muzda bu durum, “çeşitli ticaret şirketlerine ait özel hükümler saklı kalmak şartıyla birleşme hakkındaki sonraki maddelerdeki hükümler uygulanır” şeklinde ifade olunmuştur.¹⁴⁷

T.T.K. md. 146/2’de genel ve özel hükümlerin uygulanma sırası belirtilmiştir. Burada belirtilen özel hükümler anonim şirketler faslında yer alan 451-454. maddelerdeki hükümlerdir. 451 ve 452. maddelerde anonim şirketlerinin birleşmelerinin iki türü düzenlenmiştir. 453. madde de, bir anonim şirketin, sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket tarafından devralınması, 454. maddede ise bir anonim şirketin bir kamu tüzel kişiliği tarafından devralınması düzenlenmiştir. Ticaret Kanunu’nun genel hüküm olarak nitelenen 146-151. maddeleri sadece sermaye şirketlerine değil, tüm ticaret şirketlerine uygulanır. T.T.K.’nun 451-454. maddeleri ise yalnız anonim şirketlere uygulanan özel hükümleri içermektedir. T.T.K.’nun 451, 452, 453 ve 454. maddelerinde anonim şirketlere ait özel hükümler yer aldığından, anonim şirketlere öncelikle bu hükümlerin ve bu hükümlere aykırı olmadığı ölçüde 146, 147,

¹⁴⁷ M. Arif Savaş, **Ticaret Şirketleri Uygulaması ve Muhasebesi**, İstanbul: Temel Yayınları, 1992. s. 67.

148, 149, 150 ve 151. maddelerin uygulanması zorunludur. Aynı türden olmayan şirketlerin; örneğin bir anonim şirketle bir kolektif şirketin birleşmesi T.T.K. hükümlerine göre değil, Borçlar Kanunu hükümlerine göre gerçekleşir.¹⁴⁸

2.1.1. Birleşme Kavramı

Türk Ticaret Kanunu'na göre (Md.146) birleşme; iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbirleriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine katılmasından ibarettir.¹⁴⁹

T.T.K. birleşmeyi, türlerini belirtir şekilde tanımlamıştır. Kavram kapsayıcı olmakla birlikte yeterince açıklayıcı değildir. Birleşmeyi tanımlayan unsurları içermemektedir. Bu nedenle, birleşmenin mahiyetini kapsayıcı birkaç tanım vermek konuya aydınlık getirecektir.

Teknik ve hukuki anlamda birleşme, bir veya daha çok ticaret şirketinin mal varlığının, tasfiye olunmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve külli halefiyet yolu ile geçmesi, bu suretle mal varlıklarının birleşmesi ve intikal eden mal varlığının karşılığı olarak, infisah eden şirketin ortaklarının hesaplanan bir değiş tokuş ölçüsüne göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta, kendiliğinden ortaklık payı kazanmasıdır.¹⁵⁰

Birleşme, çeşitli sermaye şirketlerinin tasfiye edilmeksizin bir ortaklık haline gelmesi ve birleşen şirket veya şirketlerin pay sahiplerine, birleşilen şirketin paylarının bir edim olarak verilmesidir.¹⁵¹

2.1.2. Birleşme Türleri

T.T.K.'nda iki tür birleşmeden söz edilmektedir. Birincisi; en az bir şirketin, ortaklarının başka bir şirkete alınması karşısında, mal varlığı veya işletmesini aktif ve pasifleriyle bir bütün olarak o şirkete devredilerek tasfiyesiz dağılması (devralma

¹⁴⁸ Ümit Ataman, **Şirketler Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s. 309.

¹⁴⁹ Erdoğan Moroğlu, **Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat**, , 7.basım, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2001, s. 146.

¹⁵⁰ Akay, s. 36.

¹⁵¹ Ataman, 2000, s. 309.

yoluyla birleşme)dir. İkincisi ise, en az iki şirketin, ortaklarının yeni kurulan bir şirkete alınmaları karşılığında mal varlıkları veya işletmelerini aktif ve pasifiyle bir bütün olarak, bu şirkete devrederek tasfiyesiz dağılmaları (yeni ortaklık kurulması yoluyla birleşme) sonucunda iki veya daha çok şirketin tek bir şirket durumuna gelmesidir.¹⁵²

Türk Ticaret Kanunu'nun 146. maddesi şirketlerin birleşmesini iki şekil altında toplamıştır.

1-Yeni Kuruluş Yoluyla Birleşme (Tam Birleşme)

2-Katılma (İltihak-Devralma) Yoluyla Birleşme

2.1.2.1. Yeni Kuruluş Yoluyla Birleşme (Tam Birleşme)

Yeni kuruluş, iki veya daha çok ticaret şirketinin aktif ve pasiflerini birleştirerek tüzel kişiliklerini sona erdirmek üzere yeni ticaret şirketlerini meydana getirmeleridir. A ve B şirketlerinin birleşerek bir C şirketi oluşturmaları bu tip birleşmeye örnektir.¹⁵³

Bu tip birleşmelerde birleşen şirketlerin tümünün tüzel kişiliği sona ermekte, yeni bir tüzel kişilik altında ekonomik faaliyetlere devam edilmektedir. Buna füzyon, tam birleşme veya gerçek anlamda birleşme gibi adlar da verilmektedir.

Tam birleşme halinde, birleşen şirketler infisah etmekte; vergi mükellefiyeti vergi dairesinden, sicil kaydı ticaret sicilinden silinmek suretiyle tüzel kişilikleri sona ermektedir. İnfisahın hukuki sonucu şirketin tasfiye haline girmesidir. Ancak birleşme bu kuralın istisnasıdır. Yani birleşme halinde tasfiyesiz infisah söz konusu olur.

Tam birleşme, iki ya da daha çok ticaret şirketinin aktif ve pasiflerini birleştirerek tüzel kişiliklerini sona erdirmek koşulu ile yeni bir ticaret şirketi kurmalarıdır. Buna füzyon, tam birleşme veya gerçek anlamda birleşme gibi adlar verilmektedir. Tam birleşme durumunda birleşen işletmelerin hukuki varlıkları sona

¹⁵² Türk, s. 37-38.

¹⁵³ Ataman, 2000, s. 311.

erer ve yepyeni bir ticaret unvanı ve hukuki yapı altında bir ticaret şirketi ortaya çıkar.¹⁵⁴

Birden çok şirket birleşerek yeni bir şirket kurma kararı alabilirler. Bu şekildeki birleşmede yeni kurulacak şirket tarafından, diğer şirketlerin bütün bilanço değerleri (aktif ve pasifi) devir alınır. Burada birleşen şirketin sahip olduğu değerler ile borçları tasfiye olayı gerçekleşmeden yeni şirkete geçer. Yeni bir şirketin oluşturulması şeklindeki birleşmede, şirketlerin kurulmasına ve bir şirketin diğer bir şirket tarafından devir alınmasına ilişkin kurallar uygulanır. Türk Ticaret Kanununun 452. Maddesine göre ayrıca aşağıdaki hükümlerinde uygulanması gerekir.¹⁵⁵

a. Noterden onaylı birleşme sözleşmesi yapılır. Bu sözleşmede, şirketlerin birleştikleri, yeni şirketin esas sermayesinin düzenlediği, bütün payların taahhüt edildiği, birleşen şirketlerin sahip oldukları değerleri ve borçları sermaye olarak yeni şirkete koydukları ve şirketin gerekli organlarının tayin edildikleri belirlenir.¹⁵⁶

b. Birleşme sözleşmesi, birleşen şirketlerden her birinin genel kurulu tarafından onaylanır.¹⁵⁷

c. Birleşme sözleşmesi onaylandıktan sonra, yeni şirketin kuruluşu tamamlanarak ticaret siciline tescil ve ilan olunur.¹⁵⁸

d. Tescilden sonra eski şirketin ortaklarına hisse senetleri karşılığında birleşme sözleşmesi gereğince yeni şirketin hisse senetleri verilir.¹⁵⁹

2.1.2.2. Katılma Yoluyla Birleşme (Devalma)

Bu şekildeki birleşmelerde; bir veya daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine katılması söz konusudur. Bu durumda katılan (iltihak eden) şirket

¹⁵⁴ Akay, s. 37.

¹⁵⁵ Osman Altuğ ve Hanifi Ayboğa, **Şirket Kuruluşları**, 1. Basım, İstanbul: Yasa Yayınları, 1992, s. 136.

¹⁵⁶ Altuğ ve Ayboğa, s. 136

¹⁵⁷ Altuğ ve Ayboğa, s. 136

¹⁵⁸ Altuğ ve Ayboğa, s. 136

¹⁵⁹ Altuğ ve Ayboğa, s. 136

veya şirketlerin tüzel kişilikleri sona erer. Buna karşın birleşilen şirketin tüzel kişiliği devralınan şirketleri de bünyesine alarak devam eder.¹⁶⁰

Bir yahut daha fazla ticaret ortaklığının mevcut diğer ticaret ortaklığına iltihak etmesi, katılma adını alır.

Katılma, bir veya daha çok ticaret ortaklığının tüzel kişiliklerini sona erdirip, aktif ve pasifleri ile birleştirip, o ortaklığa girmeleri şeklinde olur. Bu tür birleşmede, bir ortaklık bir veya birden fazla ortaklığı devralır. Bu ortaklığa devralan ortaklık, katılan ortaklara da devrolan ortaklık denir.

Bir veya birkaç şirketin önceden mevcut bir şirkete bütün aktif ve pasifleriyle katılması halinde, devrolan şirket infisah etmekte, devralan şirketin ise hukuki varlığı devam etmektedir. Buradaki infisah da tasfiyesiz infisah halidir. Bu durum, birleşen şirketler açısından “katılma”, birleşilen şirket açısından “devralma” şeklinde adlandırılabilir.¹⁶¹

Devrolan ortaklıklar infisah ederler ve mal varlıklarını külli intikal yolu ile devralan ortaklığa geçer. Ancak buradaki infisah da tasfiyesiz infisah halidir. Birleşme, ister yeni kuruluş, ister katılma şeklinde olsun, münfesi şirketin mal varlığı tasfiye edilmeyerek, bütün hak ve borçları külli halefiyet ilkesine göre, devralan veya yeni kurulan şirkete geçer. Birleşmenin tescil ve ilan edilmesiyle de külli halefiyet ilkesi hukuki sonuç doğurur.

2.1.3. Birleşmenin Unsurları

Birleşmenin söz konusu olabilmesi için başlıca üç unsurun gerçekleşmesi gerekmektedir.

T.T.K.’nda birleşmeye ilişkin olarak öngörülen bu unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁶²

¹⁶⁰ Necmettin Erdoğan, **Şirketler Muhasebesi**, Ankara: Atila Yayıncılık, 1997, s. 268.

¹⁶¹ Yunus Kışal, **Şirketler Muhasebesi**, 5. Basım, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1998, s. 217.

¹⁶² Hızır Tarakçı, **Mükellefiyetin Sona Erdirilmesi ve Kurumsallaşma**, İstanbul: Değişim Yayınları, 1995, s. 423.

1-Mal Varlıklarının Birleşmesi

2-Tasfiyesiz İnfisah

3-Değiştirme Birimi

Bu unsurlardan birinin olmaması durumunda birleşmeden söz etmek mümkün değildir.

2.1.3.1. Mal Varlıklarının Birleşmesi

Birden çok ticaret şirketi arasında birleşmenin varlığından söz edebilmek için, bu ticaret şirketlerinin mal varlıklarının birleştirilmiş olması gerekir. Mal varlıklarının birleştirilmesinden kastedilen şey, tüm hak ve borçların birbirleriyle birleşmiş, kaynaşmış olmasıdır.¹⁶³

Birleşmeden söz edebilmek için birleşen ve birleşilen şirketlerin mal varlıklarının birbirine katılması ve birleşme sonucunda birleşen şirketlerin (devralmada katılan şirketin) pay sahiplerine yeni kurulmuş olan şirketin (devralmada devralan şirketin) paylarının, birleşmenin bir karşılığı olarak verilmesi gerekmektedir. Bu hususun öncelikle bilinmesi önemlidir. Çünkü, birleşme ve devralmanın karşılığı, yeni kurulan veya devralan şirketin pay senetleri değil de para veya başka bir şey olursa, Türk Ticaret Kanunu'nun bahsettiği anlamda birleşme oluşmaz.¹⁶⁴

Birleşme gerçekleştiğinde, şirketin aktif ve pasifi yeni kurulan veya devralan şirkete “külli halefiyet” ilkesine bağlı kalınarak devredilir. Tasfiyesiz infisah ile dağılan şirketin pay sahipleri, birleşmenin gerçekleşmesi ile doğrudan doğruya yeni şirkette pay sahibi olurlar. Buna “pay sahipliliğinin devamlılığı ilkesi” denilmektedir.¹⁶⁵

Birleşmeye katılıp infisah eden şirketlerin mal varlıkları tasfiye edilmez ve bir bütün halinde bünyesinde birleşilen veya yeni kurulan şirkete geçer. Yani her iki tür birleşmede de tasfiyesiz infisah söz konusudur.

¹⁶³ Akay, s. 38.

¹⁶⁴ Tarakçı, s. 423.

¹⁶⁵ Abdülkadir Göktaş, “Dünyada ve Türkiye’de Şirket Birleşmeleri ve Hukuksal Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Y:9, S:108, Aralık 2001, s. 115.

Birden çok ticaret şirketinin mal varlıklarını birleştirmeyip birlikte çalışmaları, işbirliği yapmaları, birinin hakimiyetini kabul edip bütün olanaklarını ona tahsis etmeleri gibi hallerde mal varlığı birleşmesi söz konusu olmadığı için T.T.K.'na uygun bir birleşme gerçekleşmemiş olacaktır. Bu bağlamda örneğin kartel ve tröstlerde T.T.K.'nun anladığı anlamda birleşme gerçekleşmemektedir.¹⁶⁶

2.1.3.2. Tasfiyesiz İnfisah

Şirketler Hukukuna göre, infisah eden (dağılan) bir şirket kural olarak tasfiye durumuna girer.

Ama ticaret şirketlerinin birleşmesinde, birleşme faaliyeti en az bir şirketin “dağılmasıyla” sonuçlandığı halde tasfiye söz konusu olmaz. Ana hatlarıyla tasfiye, şirketin aktiflerinin paraya çevrilmesi ve borçları ödendikten sonra kalanın ortaklar arasında paylaştırılması demektir. Tasfiye şirketin kesin olarak hukuki varlığını sona erdirmek için yapılan işlemleri içermesine rağmen birleşmede, şirketler kendi varlıklarını ortadan kaldırmak istemezler. Ancak bu faaliyetlerini diğer birleşen yada yeni kurulan şirketle beraber sürdürmek durumundadırlar. Bu bağlamda, birleşmede tasfiyenin bulunmaması tarafların arzu ettikleri ekonomik varlıklarını sürdürmelerinin tek koşuludur. Yani, tasfiye olan yerde hukuksal anlamda birleşme, birleşme olan yerde ise tasfiye olmaz.¹⁶⁷

Ticaret şirketlerinin birleşmelerinin sonucunda infisah eden şirketlerin tasfiyesi yapılmaz ve böylece tasfiye önlenmiş olur. Yani T.T.K.'na göre yapılan birleşmeler tasfiyesiz infisahı doğurmaktadır. T.T.K.'nın 439. maddesinde; anonim şirketin diğer bir şirketle birleşmesi, bir limited şirket şekline çevrilmesi veya bir kamu tüzel kişiliği tarafından devralınması hallerinde tasfiyesiz infisah söz konusu olacağı belirtilmektedir. Bu nedenle de T.T.K.'nın 451.-454. maddeleri kapsamındaki durumlar için “Tasfiyesiz İnfisah” söz konusudur.

2.1.3.3. Değişirme Birimi

¹⁶⁶ Akay, s. 39.

¹⁶⁷ Orhan Çelik, *Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerde Şirket Değerlemesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 1999, 133-134.

Birleşme sonucunda birleştiği veya katıldığı için infisah eden şirketlere ya devralan yada yeni kurulan şirketin pay senetleri saptanan bir ölçüye göre verilir. “Değiştirme Birimi” adı verilen bu ölçü, birleşme görüşmeleri sırasında beraberce ve birleşen şirketlerin mal varlıkları ile orantılı olarak belirlenmektedir. Değiştirme birimi, infisah eden şirket veya şirketlerin birleşilen şirkete hangi oranda katılacağını gösterir ve şirketlerin mal varlıklarının değerlerine göre saptanır. Burada mal varlığı kapsamına işletmenin maddi değeri değil, ayrıca onun iç değeri, verim kapasitesi ve gelecek için verdiği ümitleri de kapsayan ideal değeri de girer. Yani değiştirme birimi, işletme iktisadi ve bilimsel verilere göre bulunan şirketin mal varlığı değerleri sonucunda ortaya çıkmaz. Bulunan bu değerlerden sonra birleşmeye karar veren şirketlerin yönetim kurulları arasında değiştirme biriminin tespiti konusunda, diğer faktörlerden doğan örneğin şirketin popülaritesi, müşteri çevresi gibi sebepler dolayısıyla pazarlık yapılabilir.¹⁶⁸

Devralmada, katılan şirketin sahiplerine hisse verilmesi için devralan kurum istisnai haller dışında sermaye artırımına gitmek zorundadır. Böylece bu sermayeden meydana gelen hisseler devreden şirketin sahiplerine dağıtılır. Yeni kuruluşta ise kuruluşla ilişkin hükümler geçerlidir. T.T.K.’nin 149. maddesinde, değiştirme biriminin tespitinde kullanılmak üzere katılan ve devralan şirketlerin her birinin aralarında tespit edilecek bir örneğe göre düzenlenmiş bir bilanço yapmaları ve ilan etmeleri öngörülmektedir.

Değiştirme sırasında yeni kurulan veya devralan şirketin kendi pay senetleri verilmeli, başka bir şirketin pay senetleri verilmemelidir. Aynı şekilde pay senedi yerine para, tahvil ve benzeri ekonomik değerlerin verilmesi olayı birleşme olayından çıkararak, satım veya trampaya dönüştürür. Dolayısıyla, böyle bir işlemde mal varlığı devredilecek şirket açısından tasfiye işlemini gerektirir.¹⁶⁹

2.1.3.4. Birleşmenin Koşulları

¹⁶⁸ Akay, s. 40.

¹⁶⁹ Türk, s. 89.

Ticaret şirketlerinde birleşmenin yapılabilmesi için gerekli olan şartlar şunlardır;¹⁷⁰

a-Her şeyden önce ortada birden fazla ticaret şirketi bulunmalıdır.

b-Birleşen şirketlerin aynı türden olmaları gerekmektedir. Aynı türden olmanın anlamı şirketlerin yapısının ve amacının ayniyet taşımasıdır. Bu açıdan bir kolektif şirket diğer bir kolektif şirket ile, bir anonim şirket diğer bir anonim şirket ile aynı türden sayıldığı gibi, T.T.K.(Md. 147) birleşme bakımından:

-Kollektif şirket ile komandit şirketleri,

-Anonim şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri aynı türden saymıştır.

Aynı türden olmayan şirketlerin birleşmeleri ise öncelikle ya tasfiye yada dönüşüm (nevi değiştirme) yöntemine başvurmak suretiyle gerçekleştirilir.

c-Birleşen şirketlerden her biri fesih yada infisah durumunda bulunmamalı, sermayesinin 1/3'ünü bünyesinde korumalıdır. Bu eksiklikler giderilmedikçe birleşme yoluna gidilmez.

d-Birleşen şirketler iflas durumunda olmamalıdır.

e-Şirketler süreli kurulmuş ise süre geçmemiş olmalıdır. Aksi halde, öncelikle kuruluş süresi geçen şirketin süresiz kuruluş haline dönüştürülmesi gerekir.

T.T.K.'da şirketlerin birleşmesinde birleşecek şirketlerin aynı türden olmaları şart koşulmuştur. Kanun, birleşmede, şirket ortaklarının sorumluluklarının değişmemesini ve bu sorumluluğa bağlı şirket alacaklılarının menfaatlerinin korunmasını sağlamak istemektedir. Bir kolektif şirketin, diğer bir kolektif şirket veya komandit şirketle birleşmesinde ortakların sınırsız sorumlulukları devam edeceğinden, alacaklılar yönünden bir tehlike bulunmamaktadır. Ancak, bir kolektif şirketin sermaye

¹⁷⁰ Şerafettin Şirin, **Ticaret Hukukunda Şirketler ve Özel Statülü Kurumlar**, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1992, s. 120-121.

şirketi ile birleşmesinde, ortakların sınırsız sorumlulukları ortadan kalkacağından, şirket alacaklılarının hakları tehlikeye düşebilir.¹⁷¹

Aynı türden sayılan şirketler kendi aralarında birleşebilirler. Aynı türden olmayan şirketlerin birleşmesi ancak tasfiye edildikten sonra ortakların yeni bir şirket oluşturması ile mümkün olabilir. Ancak bunu bir birleşme şeklinde tanımlamak doğru olmaz.¹⁷²

T.T.K.'na göre bir sermaye şirketi (örneğin anonim şirket) ile bir şahıs şirketinin (örneğin kolektif şirketin) birleşmesi mümkün değildir. Borçlar Kanunu'nun 179. ve 180. maddelerinde bu şekildeki birleşmelere de imkan tanınmaktadır.

2.1.3.5. Sermaye Şirketlerinde Birleşme İşlemleri

Ticaret şirketlerinin birleşmesine ilişkin işlemler, T.T.K. 146-151. maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca, anonim şirketlerin birleşmesi hakkında 451-454. maddelerinde yer alan birleşme ile ilgili özel hükümler de öngörmüştür.¹⁷³

Ticaret Kanunu'nun genel hükümleri (146-151) birleşme konusunda özel hükümler mevcut olmadığı hallerde geçerlidir. Genel hükümler sadece anonim şirketler için değil, tüm ticaret şirketleri için de geçerli bulunmaktadır. Anonim şirketlerin birleşmesiyle ilgili hükümlerin bir kısmı genel hükümler arasında yer almaktadır. Bunun için anonim şirketlerin birleşmesinde öncelikle özel hükümler uygulanmalı, özel hükümlerde bulunmayan hallerde ise genel hükümlere bakılmalıdır. Limited şirketlerin birleşmelerinde T.T.K.'da özel hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle bu tür birleşmelerde, genel hükümler uygulanır.

Özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, birleşmeye ilişkin işlemler sırasıyla şunlardır.

a-Kararın Tescil ve İlânı: T.T.K.'nın 148. maddesine göre ilgili şirketler, birleşme konusunda ayrı ayrı karar vererek, bu kararları tescil ve ilân etmelidirler. Bu

¹⁷¹ Savaş, s. 67-68.

¹⁷² Kışalı, 1998, s. 217.

¹⁷³ Vedat Konor, "Anonim Şirketlerde Birleşme ve Devir", **Mükellefin Dergisi**, S:54, Haziran 1997, s. 45.

işlemler, şirketin ana sözleşmelerinin değiştirilmesi hakkındaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılmak durumundadır. Bu kararın ticaret siciline tescil ve ilan ettirilmesi gerekir.¹⁷⁴

Birleşecek her iki veya daha fazla şirketin kararlarında, birleşme iradesinden başka; birleşme sonuçları, yeni şirketin unvanı, mahiyeti, ortakları gibi yeni şirketin statüsü hakkında tam bir mutabakata varmaları gerekmektedir. Birleşmenin geçerli olması için, birleşecek şirketlerin bu konuda alacakları kararların mutabakat halinde olması da şarttır.

b-Bilançoların Tanzimi ve İlanı: Birleşen şirketlerde alacaklıların hakları aynı neviden olmayan şirketlerin birleşmesine izin verilmeyerek korunduğu gibi, aynı neviden olan şirketler arasındaki birleşmede de ayrıca bazı tedbirlerle korunmaktadır. Örneğin T.T.K. Md.149'da ifade edildiği gibi, şirketlerin her birinin tespit edilecek bir örneğe göre bilanço düzenleyerek ilan etmeleri ve varlığı sona erenlerin ise kendilerine ait borçları ne şekilde ödeyeceklerine dair tanzim edecekleri beyannameyi bilançoları ile birlikte ilan ettirmeleri zorunlu bulunmaktadır. Ancak T.T.K.'nun 149. madde hükmü, anonim şirketlerin birleşmelerine ilişkin özel mahiyetteki 451 ve 452. maddeleri nedeniyle, bilançoların ilanı bu şirketler için söz konusu değildir.

c-Alacaklıların İtiraz Hakkı: T.T.K.'nun 150. maddesi, birleşen şirketlerin alacaklılarını koruma amacıyla, birleşme kararının hüküm ifade etmesini alacaklıların itiraz etmemesine veya itiraz etmişlerse bu itirazın mahkemece reddedilmesine bağlamaktadır. Eğer birleşmeye itiraz edilmişse ki, itiraz süresinin geçmemesi halinde, itirazdan vazgeçilmedikçe veya itirazın reddine karar verilmedikçe birleşme bir hüküm ifade etmeyecektir. Birleşen şirketin alacaklılarının ilan tarihinden itibaren üç ay içinde itiraz etmemeleri halinde birleşme kararı kesinleşir.¹⁷⁵

İtiraz hakkı alacaklıların menfaati için tanındığından, geri alınması da daima mümkündür. İtirazlar bir neticeye bağlanmadıkça, yasaca tanınan süre geçmiş de olsa, birleşme tahakkuk etmez. Fiilen birleşme gerçekleşse bile, bu birleşme alacaklıları

¹⁷⁴ Savaş, s. 68.

¹⁷⁵ Erdoğan, s. 269.

bağlamaz. Her alacaklı kendisine borçlu olan şirketin varlığından, diğer şirketin alacaklılarına nazaran rüçhanlı olarak alacağını tahsil eder.

d-Külli Halefiyet: Külli halefiyet, bir malvarlığını meydana getiren bütün hak, alacak ve borçların bir kül halinde bir başkasına intikal etmesidir. Bu intikal kendiliğinden oluşur ve mülkiyetin geçirilmesi için tapuda tescil v.b. işlemlere gerek kalmaz. Birleşme kesinleştiğinde birleşilen şirket, birleşen şirketlerin yerine geçer. Bu nedenle birleşen şirketin veya şirketlerin hak ve borçları birleşilen şirkete geçmiş sayılır. Bir diğer ifade ile birleşilen şirket birleşen şirketin halefi olur. Buna “külli halefiyet” denir. Birleşme tescil ve ilan edildiği anda külli halefiyet sonuç doğurur.¹⁷⁶

T.T.K.’nin 151. maddesinde devreden veya yeni kuruluşa iştirak eden ortaklara ait bütün hak ve borçların devralan veya yeni kurulan ortaklığa intikal edeceği belirtilmiştir. Bu şekilde ekonomik faaliyet yeni hukuki yapı altında gerçekleştirilebilmektedir. Dolayısıyla Ticaret Kanunu birleşmede külli halefiyet ilkesini benimsemiştir.

2.1.3.6. Anonim Şirketlerin Birleşme İşlemleri

Özel düzenleme kapsamına giren anonim şirketlerin birleşme işlemlerini T.T.K.’nunda yer alan 451, 452, 453 ve 454. maddelere göre gerçekleştirilir.

T.T.K.’nin 451. maddesinde devralma şeklinde birleşme, bir anonim şirketin diğer bir şirket tarafından bütün aktif ve pasifiyle birlikte devir alınmak suretiyle sona ermesi olarak tanımlanmıştır. Bu tür birleşmelerde T.T.K. md. 451’deki hükümler uygulanmaktadır.

Birden çok anonim şirketin yeni bir anonim şirket kurmaları yoluyla birleşmeleri T.T.K.’nin 452. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, birden çok anonim şirketin malları yeni kurulacak bir anonim şirket tarafından devralınabilir, bu şekilde önceki şirketlerin malları tasfiye edilmeksizin yeni şirkete geçer. Bu şekildeki birleşmelerde, anonim şirketlerin kurulmasına ve T.T.K. md. 451’e dair olan hükümler uygulanır. Ayrıca, T.T.K. md. 452’deki hükümler de dikkate alınır.

¹⁷⁶ Tarakçı, s. 426.

Bir anonim şirket aktif ve pasifleriyle birlikte sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket tarafından devralınmak suretiyle infisah ederse, devralan komandit şirketin azaları, infisah eden anonim şirketlerin borçlarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar (T.T.K. md. 453). Diğer hususlarda bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devralınması hakkındaki hükümler uygulanır.

Bir anonim şirketin malları, devlet, vilayet, belediye gibi bir kamu tüzel kişisi tarafından devralınırsa, şirketin umumi heyeti tasfiye yapılmamasına karar verebilir (T.T.K. md. 454).

2.1.3.6.1. Anonim Şirketlerin Kendi Aralarındaki Birleşme İşlemleri

Anonim şirketlerin birleşmelerinde, ister katılma, isterse yeni kuruluş şeklinde olsun, bazı farklılıklar dışında yapılması şart olan işlemler aynıdır. Bunlar üç safhada incelenebilir.¹⁷⁷

a-Hazırlık Safhası,

b-Gerçekleştirme Safhası,

c-Yürütme Safhası.

2.1.3.6.1.1. Hazırlık Safhası

Hazırlık safhası, devralma yoluyla birleşme ve yeni şirket kuruluş yoluyla birleşmede aynı işlemleri kapsar. Birleşme işlemleri öncesinde birleşecek anonim şirketler arasında hazırlık safhasında pazarlık devresi vardır. Pratikte ortaya çıkan bu süreçte birleşmenin esas koşulları ortaya çıkmaktadır. Hazırlık safhasında yapılması gereken işlemler ve sırası aşağıdaki gibidir.¹⁷⁸

1-Birleşen şirketlerin yönetim kurullarında birleşme konusu çok yönlü olarak değerlendirilmeli, birleşmenin sağlayacağı yarar ve zararlar ortaya konulmalıdır.

¹⁷⁷ Akay, s. 45.

¹⁷⁸ Akay, s. 45-46.

2-Taraflar yaptıkları ön değerlendirme sonucunda birleşmenin yararlı olduğu sonucuna varırlarsa, şirketlerin bünyesindeki iktisadî birim ve değerlere göre piyasa değeri ve defter kayıtlarını esas alarak bilançolarını çıkarırlar. Düzenlenen bilançolar imzalanır.

3-Birleşmeye katılan şirketlerin yönetim kurulları aralarında Birleşme Ön Sözleşmesi (Birleşme İlke Tasarısı) hazırlarlar. Bu sözleşmede, taraflar; birleşme dolayısıyla ortaya çıkabilecek hukuki, ekonomik, malî ve vergi ile ilgili sorunlar ile, değiştirme birimi, devralma suretiyle birleşmelerde sermaye artırım tutarı, yeni kuruluş suretiyle birleşmelerde yeni kurulacak şirketin sermaye tutarı, yönetim kurulunun terkihi, diğer personel ve işçilerin durumu gibi konuları düzenlerler ve birleşme ön sözleşmesini imzalarlar. Yönetim kurullarının imzaladığı birleşme ön sözleşmesi sadece genel kurullara bilgi vermek amacıyla hazırlanmaktadır. Bağlayıcı bir nitelik taşımamaktadır.

4-Birleşmeye katılan şirketlerin yönetim kurulları birleşme ön sözleşmesini görüşmek ve birleşme sözleşmesinin hazırlanmasına yetki almak üzere birleşme ön sözleşmesini ve bilançoları içeren dosyayı genel kurullarına sunarak, genel kurullarını toplantıya çağırırlar. Bu toplantıda, birleşme ile ilgili şartlar belirlenir ve teklif onaylanarak, yönetim kurullarına birleşme konusunda yetki verilir.

2.1.3.6.1.2. Gerçekleştirme Safhası

T.T.K.'nun 451. maddesi devralmaya, 452. maddesi ise yeni ortaklık kurulması yoluyla birleşmeye ilişkin kuralları içermektedir. Kanunda birleşme prosedürü düzenlenmemiş, buna karşılık birleşme ilkeleri belirlenmiştir. Bu nedenle anonim şirketlerin birleşmesinde genel hüküm niteliğindeki T.T.K. 146-151. maddelerinin de uygulamaya konulması gerekmektedir.

Devralma yoluyla birleşme, devrolan anonim şirket açısından infisah, devralan anonim şirket açısından ise ana sözleşme değişikliğine yol açar. Yeni kuruluş yoluyla

birleşmede ise yeni kurulan ortaklık için yapılan işlemler, anonim şirketlerin ani kuruluşundaki gibidir.¹⁷⁹

Devralma ve yeni kuruluş yoluyla birleşmede gerçekleştirme safhasında izlenecek yol bazı açılardan farklı olduğundan aşağıda ayrı ayrı incelenecektir.

i) Bir Anonim Şirketin Diğer Bir A.Ş. Tarafından Devralınması Yoluyla Gerçekleştirilen Birleşmelerde Gerçekleştirme Safhası: T.T.K.'nun 451. maddesinde, bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devralınması yoluyla gerçekleştiren birleşme yer almaktadır. Söz konusu madde şekil ve prosedür açısından ayrıntılı hükümler içermediğinden, T.T.K.'nun 146-151. maddelerindeki genel hükümler bu tür birleşmelerde yol gösterici olmaktadır.

Devralma yoluyla gerçekleştirilen birleşmelerde gerçekleştirme safhasında yapılacak olan işlemler şunlardır:¹⁸⁰

1-Birleşme kararı alan şirketlerin yönetim kurulları birlikte birleşme sözleşmesi düzenler,

2-Birleşme sözleşmesi her iki şirketin genel kurulunca onaylanır,

3-Birleşme nedeniyle devralan anonim şirketin sermayesindeki artış için ana sözleşme tadili gereklidir. Bu nedenle T.T.K.'nun 386. maddesi gereğince Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin alınır.

4-Birleşme kararları, bilançolar ve ana sözleşme tadilleri T.T.K.'nun 148-149. maddeleri gereği ticaret siciline tecil ettirilerek, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan olunur.

Devralma yoluyla gerçekleştirilen birleşmelerde, devralınan gayrimenkullerin kalem kalem dökümlerinin yapılması varsa ipoteklerinin belirtilmesi ve devralınan araçlar varsa bunların da tescilinin yapılması gerekmektedir.

¹⁷⁹ Remzi Örtten, **Ortaklıklar ve Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999, s. 118.

¹⁸⁰ Altuğ ve Ayboğa, s. 144.

T.T.K.'nin birleşmeyle ilgili genel ve özel hükümleri gereğince şirketlerin birleşmesi için ilk koşul, birleşecek şirketlerin bir sözleşme yaparak birleşme koşullarını saptamalarıdır. Buna ilişkin olarak T.T.K.'nin 451. maddesinde birleşme sözleşmesi biçim olarak bir şekle bağlanmazken, 452. maddesinde sözleşme imzalarının noterce tasdik edilmesi koşulu öngörülmektedir. Ancak birleşme sözleşmesinde aşağıdaki hususların özellikle belirtilmesi gerekmektedir.¹⁸¹

- Ana sözleşme hazırlıkları,
- Sözleşme gereğince birleştikleri,
- Yeni şirketin bütün paylarının taahhüt olduğu,
- Mevcut şirketlerin mallarını sermaye olarak yeni şirkete koydukları,
- Yeni şirketin zorunlu organlarının tayin edildiği.

ii) Birden Çok A.Ş.'nin Yeni Bir A.Ş. Oluşturması Şeklindeki Birleşmelerde Gerçekleştirme Safhası: Birden çok anonim şirketin bir araya gelerek yeni bir anonim şirket kurma yoluyla birleşmelerinde, yeni kurulacak anonim şirket tarafından, diğer anonim şirketlerin bütün bilanço değerleri devralınır. Burada, birleşen şirketin sahip olduğu değerler ile borçları tasfiye olayı gerçekleşmeden yeni anonim şirkete geçer.

Yeni bir anonim şirketin oluşturulması şeklindeki birleşmelerde, anonim şirketlerin kurulmasına ve bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devir alınmasına ilişkin kurallar uygulanır.¹⁸²

Bu tür birleşmelerde gerçekleştirme safhasında yapılacak olan işlemler şunlardır.¹⁸³

- 1-Birleşme sözleşmesinin hazırlanması ve imzalanması,
- 2-Genel kurullarının toplantıya çağırılması ve sözleşmenin onaylanması,

¹⁸¹ Şükrü Kızılot, Saygın Eyüpgiller, **Şirketler Muhasebesi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1995, s. 1411.

¹⁸² Altuğ ve Ayboğa, s. 147.

¹⁸³ Akay, s. 54.

3-Yeni anonim şirkete ait esas sözleşmenin notere tasdiki ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin alınması,

4-Ticaret siciline tescil ve ilan.

Yeni kurulan şirketin tescil ve ilanından sonra, devralınacak şirketlerle ilgili işlemler, bir anonim şirketin diğer anonim şirketle birleşmesi ile ilgili kurallar çerçevesinde yerine getirilir.¹⁸⁴

2.1.3.6.1.3. Yürütme Safhası

Devralma ve yeni kuruluş suretiyle birleşme işlemleri, yürütme safhasında aynı kurallara tabidir. Birleşmenin yürütülmesi, devralmada devralan anonim şirket; yeni kuruluşta ise tescil edilen yeni anonim şirket tarafından gerçekleştirilir. Bu safhada alacaklılara çağrı yapılır, mal varlıkları borçlar ödenene ve temin edilene kadar ayrı yönetilir, borçlar ödendikten sonra devreden yada yeni kuruluşta katılan anonim şirketler sicilden terkin edilir ve birleşme sonucu infisah eden şirketlerin infisahlarının ticaret siciline tescilinin ardından pay sahiplerine, devralmada devralan anonim şirketin payları, yeni kuruluşta yeni anonim şirketin payları, değiştirme birimine göre verilir.¹⁸⁵

Devralan anonim şirketin yönetim kurulu infisah eden şirketin alacaklılarını tasfiye hakkındaki hükümlere göre davet eder. Yeni kuruluşta ise bu çağrıyı yeni kurulan şirketin yönetim kurulu yerine getirir. Devralma şeklindeki birleşmede, şirketlere ait mallar, ancak feshedilen bir anonim şirkete ait varlıkların pay sahiplerine dağıtılabılır hale gelebilmesi durumunda birleştirilebilir. Devredilen şirkete ait sicil kaydının silinme işlemi bu şirkete ait borçların ödenmesinden sonra yapılabilir.¹⁸⁶

2.1.3.6.2. Bir Anonim Şirketin Sermayesi Paylara Bölünmüş Bir Komandit Şirket Tarafından Devralınması

Bir anonim şirketin sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket tarafından devralınması T.T.K.'nun 453. maddesinde düzenlenmiştir. Bu konuya ilişkin olarak

¹⁸⁴ Şirin, s. 129.

¹⁸⁵ Akay, s. 57.

¹⁸⁶ Örtten, s. 119.

yapılacak işlemler T.T.K.'nun 451. maddesi gereğince bir anonim şirketin mevcut bir anonim şirket tarafından devralınması ile yapılacak işlemlerle aynıdır. Ancak, devralan komandit şirketin komandite ortakları, katılan ve infisah eden anonim şirketin borçlarından da sınırsız ve zincirleme olarak sorumludur.¹⁸⁷

Komanditer ortaklar ise payları oranlarında sorumlu tutulurlar. Birleşme sonunda, anonim şirket ortaklarına sözleşme gereği sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin payları verilir ve bu ortaklar devralan şirkette komanditer ortak olurlar.

2.1.3.6.3. Bir Anonim Şirketin Kamu Tüzel Kişiliği Tarafından Devralınması

Bir anonim şirketin devlet, vilayet veya belediye gibi kamu tüzel kişiliği tarafından devralınması durumunda, şirketin genel kurulu tasfiye yapılmamasına karar verebilir. Ancak bunun için, şirketin tüm aktif ve pasifinin kamu tüzel kişiliğince devralınması zorunludur. Devralma tüm aktif ve pasifi kapsamıyorsa, şirket tasfiye edilir.¹⁸⁸

Anonim şirketin devrine genel kurul karar verir. Bununla birlikte, yönetim kurulu ile kamu tüzel kişiliğinin yetkili organı devir sözleşmesini hazırlarlar. Devralma kararı, infisah hakkındaki hükümlere göre verilir ve tescil ve ilan ettirilir.

Bir anonim şirketi bir kamu kurumu tarafından devralınmasındaki amaç devletleştirmektir. Bir kamu kurumunun bir anonim şirket tarafından işletilmekte olan bir işletmeyi hak ve borçları ile devletleştirilebilmesi için;¹⁸⁹

- Yapılan işin kamu hizmetleri ile ilgili olması,
- Devletleştirmenin kamu yararına olması,
- Gerçek değerinin, yani piyasa bedelinin ödenmiş olması gerekmektedir.

¹⁸⁷ Tarakçı, s. 412.

¹⁸⁸ Cemil Alver, **Şirketler Hukuku Şirketlerde Vergilendirme, Şirketler Muhasebesi I.Cilt**, . Ankara: Feryal Basım, 1999, s. 427.

¹⁸⁹ Akay, s. 61.

Tescille birlikte şirketin mal ve borçları kamu tüzel kişiliğine geçer, ayrıca şirketin ticaret sicilinden unvanı silinir ve durum ilan olunur.¹⁹⁰

2.1.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Açısından Birleşme

2.1.4.1. Birleşme, Bölünme, Tür Değişirme

Tasarı'da şirketlerin birleşmeleri, bölünmeleri ve tür değiştirmeleri ayrıntılı bir şekilde ve AB yönergelerine uygun olarak düzenlenmektedir. Getirilen yeni hükümlerle söz konusu yapısal değişikliklerin güvenli, şeffaf ve basit bir işlemler zinciri içinde gerçekleşmesi ve alacaklılarla diğer hak ve menfaat sahiplerinin korunmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca işçilerin devralan şirkete geçişleri, hakları ve sorumlulukları da ayrıntılı olarak düzenlenmektedir (Örneğin; Tasarı md. 157, 158, 178).¹⁹¹

Tasarı'nın 137. maddesinde düzenlendiği üzere geçerli birleşmeler şunlardır:¹⁹²

(1) Sermaye şirketleri, a) Sermaye şirketleriyle, b) Kooperatiflerle ve c) Devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle, birleşebilirler.

(2) Şahıs şirketleri, a) Şahıs şirketleriyle, b) Devrolunan şirket olmaları şartıyla, sermaye şirketleriyle, c) Devrolunan şirket olmaları şartıyla, kooperatiflerle, birleşebilirler.

(3) Kooperatifler, a) Kooperatiflerle, b) Sermaye şirketleriyle ve c) Devralan şirket olmaları şartıyla, şahıs şirketleriyle, birleşebilirler.

Bölünme ilk defa sistematik bir biçimde tam ve kısmi bölünme olarak Tasarı'da düzenlemeye kavuşturulmaktadır. Bölünmede sermaye şirketleri ve kooperatifler ancak sermaye şirketlerine veya kooperatiflere bölünebilirler (Tasarı md.

¹⁹⁰ Gönen Eriş, **Anonim Şirketler Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s. 747.

¹⁹¹ Korkut Özkorkut, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-I, S: 194, (Şubat 2009), s. 242.

¹⁹² Özkorkut, s. 242.

160). Tasarıya göre bir sermaye şirketinin şahıs şirketlerine bölünmesi ya da tersi mümkün değildir. Bu yasak ancak tür değiştirme yoluyla aşılabilecektir.¹⁹³

Tasarı'da geçerli tür değiştirmeler de sınırlı sayıda gösterilmiştir (Tasarı md. 181):¹⁹⁴

a) Bir sermaye şirketi; 1-Başka türde bir sermaye şirketine; 2-Bir kooperatife;

b) Bir kolektif şirket; 1- Bir sermaye şirketine; 2- Bir kooperatife; 3- Bir komandit şirkete;

c) Bir komandit şirket; 1- Bir sermaye şirketine; 2- Bir kooperatife; 3- Bir kolektif şirkete;

d) Bir kooperatif bir sermaye şirketine dönüşebilir.

Tasarı'da bir yenilik olarak bir ticari işletmenin bir ticaret şirketiyle, onun tarafından devralınmak suretiyle birleşebileceği de hükme bağlanmaktadır (Tasarı md. 194).¹⁹⁵

2.2. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN BİRLEŞME

Bu kısımda, Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu birlikte incelenmiştir.

2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Birleşme

Birleşme, Kurumlar Vergisi Kanununda özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. K.V.K.'nun 18. Maddesinde birleşme, 19. ve 20. Maddelerinde ise devir düzenlenmiştir. Devir, bir işletmenin özel bir halidir.

Yasanın ilgili maddesinde, birleşme bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar hükmünden tasfiye hükmündedir. Ancak birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur.

¹⁹³ Özkorkut, s. 243.

¹⁹⁴ Özkorkut, s. 243.

¹⁹⁵ Özkorkut, s. 243.

Tasfiye kararın tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kararının tespitinde de caridir. Şu kadar ki, münfesi kurum tarafından doğrudan doğruya veya vasıta ile verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer.¹⁹⁶

Birleşilen kurumdan alınan değerler V U.K.'da yazılı esaslara göre değerlendirilir. 19. ve 20. Maddelere göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde, birleşilen kuruma terettüp eder.

K.V.K.'nın 19. Maddesinde de devir olayı şöyle açıklanmaktadır.

"Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi. Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir."

Birleşme ve devir bu şekilde açıklandıktan sonra yasanın 20. Maddesinde de devir halinde vergilendirmenin ne şekilde yapılacağı konusuna açıklık getirilmiştir. Bu madde hükmü de aynen şöyledir:

"Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesi kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

¹⁹⁶ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006 tarih, 26205 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir."

K.V.K.'nun 20. Maddesinde de devir bilançosu ve devir beyannamesinin nasıl düzenleneceği ve ne zaman verileceğine işaret edilmektedir. Buna göre, devir tarihine kadar olan kazancın vergilendirilmesi için devir bilançosu ve kar zarar cetvelinin münfesi kurum tarafından bir beyannameye bağlanarak, bağlanan beyannamenin de devir tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

2.2.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Birleşme

Günümüzde ekonomik gelişmelerin paralelinde faaliyetlerini sürdüren işletmeler için kurumsallaşmak ve kurumsal faaliyet göstermek zorunlu hale gelmiştir.

Ferdi işletmeler, kurumsallaşma amacına herhangi bir sermaye şirketine devralmak suretiyle ulaşabilirler.

Ancak, kurumsallaşmaya çalışan ferdi işletmelerin bünyesindeki iktisadi kıymetlerin devir olma sırasında değerlemeye tabi tutulacak olması ferdi işletmeler açısından büyük bir mali yük oluşturacaktır.¹⁹⁷

Gelir Vergisi Kanunu'nda bu tür birleşmeleri teşvik edici ve özendirici nitelik taşıyan hükümler vardır.

¹⁹⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarih, 10700 sayılı T.C. Resmi Gazete)

193 sayılı Gelir Vergisi Yasasının 81/2 Maddesi hükmü bu anlamdadır. Zira madde hükmünde, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde (değerlenmeden) devir olunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip ve sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır) halinde gerçekleştirilen devir işlemi nedeniyle değer artış kazancının hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği açıklanmıştır.

Aynı yasa maddesinin 1.fikrasında da, ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa, bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devralınması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hususu açıkça belirtilmiştir.

Görülüyor ki, devir söz konusu olduğunda değer artış kazancının hesaplanmaması ve vergilendirilmemesinin temel koşulu, devri 81/2 Maddesi hükmüne uygun gerçekleştirmektir. Bu hükme uygun gerçekleştirilmeyen devir işlemi dolayısıyla doğan artış kazancının vergilendirileceği tabiidir.

2.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Birleşme

Devir ve birleşme işlemlerinin K.D.V.'ne tabi olup olmaması, bu işlemlerin K.V. ya da Gelir Vergisine tabi olup olmamasına bağlıdır.¹⁹⁸

Şayet birleşme K.V.K.' nun 18. Madde hükümlerine göre gerçekleşirse K.D.V.'ne tabi, K.V.K.' nun 19. Maddesine göre yapılmışsa K.D.V.'ne tabi değildir. Aynı şekilde devir işlemi Gelir Vergisi Kanununun 81. Maddesinde açıklanan 3 bent halinde birine göre yapıldıysa K.D.V.'ne tabi değildir.

Tabi olmama olayı da 3065 sayılı K.D.V. Kanununun 17/4-C maddesinde, K.V.K.' nun 19 ve Gelir Vergisi Kanununun 81. Madde hükümlerine uygun olarak yapılan işlemlerin K.D.V.'ne tabi olmayacağı belirtilmesinden kaynaklanmaktadır.

¹⁹⁸ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 tarih, 18563 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

Bundan anlaşılıyor ki, bunlar haricindeki bütün devirler K.D.V.'ne tabidir. Zira, K.D.V.K.' nun 1. Maddesinin 1 nolu bendi "Ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin K.D.V.'nin konusuna dahil olduğunu hüküm altına almış" teslim başlıklı 2/1 maddesinde de "teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce devredilmesidir." şeklinde ifade edilmiştir.

Birleşme halinde de birleşen şirketin malları üzerindeki tasarruf hakkı birleşilen şirkete devir edildiğinden teslim olayı gerçekleşmiş ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur.

2.3. SERMAYE PİYASASI KANUNU AÇISINDAN BİRLEŞME

S.P.K.'nun "Kamunun Aydınlatılmasında Özel Durumlar" başlığını taşıyan 16/A maddesi uyarınca; Sermaye Piyasası Kurulu, küçük pay sahiplerinin korunması ve kamunun aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, halka açık anonim ortaklıkların sermaye ve yönetiminde kontrolü sağlamak üzere pay sahiplerine çağrıda bulunarak, hisse senedi toplama girişiminde bulunmasında veya genel kurullarda oy hakkını kullanmak için vekalet istenmesinde veya ortağın pay dağılımının önemli ölçüde değişmesi sonucunu veren, hisse senedi el değiştirmelerinde, sermaye artırımlarında, birleşme ve devirlerde, menkul kıymetlerin değerini etkileyebilecek önemde olay ve gelişmelerde düzenlemeler yapar.¹⁹⁹

Hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıkların yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve genel müdür yardımcıları ile sermayenin yüzde 10 ve daha fazlasına sahip ortakları, sahip oldukları anonim ortaklıklara ait hisse senetleriyle ilgili olarak Kurul'un kamuyu aydınlatma açısından gerekli gördüğü bilgileri, belirlenecek şekil ve esaslar dahilinde Kurul'a ve ilgili borsalara ve teşkilatlanmış diğer piyasalara bildirmekle yükümlüdürler.²⁰⁰

S.P.K.'nun birleşmelerden önce birleşecek şirketler ile ilgili bazı şartları bulunmaktadır. Bu şartlar tebliğler halinde yayımlanmıştır.

¹⁹⁹ 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (30.07.1981 tarih, 17416 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

²⁰⁰ Akay, s. 91.

3. MUHASEBE STANDARTLARINDA BİRLEŞME

Toplum çıkarlarını korumak amacıyla işletme birleşmelerinin yasal alt yapısı içinde, muhasebe altyapısının oluşturulması için bir çok ülke muhasebe standartları oluşturmuştur. IASC'de 1993 yılında konuya ilişkin 22 numaralı "İşletme Birleşmeleri" standardını yayımlamış ve yürürlüğe koymuştur. Bu standart 01 Temmuz 1999 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayan dönemler için geçerlidir. Bu standart 1998 yılında güncellenmiştir. Standart, işletme birleşme türlerini ve bu birleşmelerin muhasebeleştirilmesinde uygulanabilecek yöntemleri düzenlemektedir. Ancak IASC, Mayıs 2000 tarihinden sonra IASB'a dönüştürülmüş ve IASB, IASC'nin bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir. 2001 yılında da, IASB, söz konusu standartların bundan sonra IFRS'ye (Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları) dönüştürülmesine karar vermiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) Aralık 2002 toplantısında, IAS 22 İşletme Birleşmeleri Standardı'nda gözden geçirmeler ve revizyonu ele alınmıştır.

Yayınlanan bu taslaktan sonrada IASB, Mart 2004'te IFRS 3 İşletme Birleşmeleri adı altında yeni bir standart yayınlamıştır. Bu standart IAS 22'nin yerini almıştır.²⁰¹

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) 3 yıl süren bir çalışma sonrasında 22 numaralı İşletme Birleşmeleri başlıklı Uluslararası Muhasebe Standardım yürürlükten kaldıran 3 numaralı standardı yine aynı isimle 31.03.2004'ten itibaren yürürlüğe koymuştur. Söz konusu standarttaki değişikliklere uyum sağlanması amacıyla, aynı tarihte 36 numaralı Varlıklarda Değer

²⁰¹ Buyruk, s. 102-103.

Düşüklüğü başlıklı standart ile 38 numaralı Maddi Olmayan Varlıklar başlıklı standartta da değişikliğe gidilmiştir.²⁰²

Söz konusu değişiklikler, iki aşamalı bir projenin ilk kısmıdır. Bu aşamada,

- ✓ İşletme birleşmelerinde kullanılacak tek bir muhasebe yöntemi belirlenmiş,
- ✓ Birleşme sırasında oluşan şerefiye ve iktisap edilen diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi konuları ele alınmış,
- ✓ Birleşme sırasında ele geçirilen özkaynakların makul değerinin iktisap maliyetini aşan kısmının ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmış,
- ✓ İktisap edilen işletmenin yeniden yapılanma maliyetlerinin ne şekilde muhasebeleştirilmesi ele alınmış,
- ✓ Şarta bağlı yükümlülüklerin muhasebeleştirme yöntemi değiştirilmiş,
- ✓ iktisap maliyetinin tanımlanabilir varlık ve borçlara tek bir yöntemle dağıtılacağı hükme bağlanmıştır.

Projenin ikinci kısmında ise, satın alma yöntemiyle ilgili ortaya çıkan problemler, iş ortaklıklarını içeren birleşmeler ve ortak kontrole tabi işletmelerin birleşme işlemleri konulan ele alınmıştır.²⁰³

3.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (UFRS 3) KAPSAMINDA BİRLEŞME

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 3 farklı işletmelerin tek bir finansal raporlama birimi haline getirilmesi olarak tanımlanmıştır.²⁰⁴

Bu standart aşağıda belirtilen durumların dışındaki işletme birleşmelerine uygulanır:²⁰⁵

²⁰² Özlem Arıkan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan Son Değişikliklerle İşletme Birleşmelerinin Finansal Raporlanması - Rakamsal Örneklerle Eskiyle Karşılaştırılabilir Bir Analiz, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Eylül 2004, s.64.

²⁰³ Arıkan, s. 64.

²⁰⁴ IFRS (3) Business Combination", <http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm> (17.05.2010)

- ✓ İş ortaklığı oluşturmak üzere yapılan işletme birleşmeleri,
- ✓ Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi,
- ✓ İki ya da daha fazla ortak faydalı işletmelerin birleşmesi,
- ✓ Herhangi bir ortaklık hakkı sağlamayan sözleşmeye dayalı bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmiş işletmelerin birleşmeleri.

Ayrıca aşağıda sıralanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS 3 ile ilgili bulunmaktadır.

✓ UMS 27: Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

✓ UMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

✓ UMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

3.1.1. UFRS 3'ün Yayınlanmasının Nedenleri

UMS 22 işletme birleşmelerinin satın alma (purchase method) veya hakların birleştirilmesi (pooling of interests method) olarak adlandırılan iki ayrı yöntemden birisi ile muhasebeleştirilmesine izin veriyordu. Analistler ve diğer mali tablo kullanıcıları, aslında benzer olan işlemlerin, iki yöntemle de muhasebeleştirilebilmesine izin verilmesinin mali tabloların karşılaştırılabilirliğini bozduğunu gösterdi. Özellikle iki metodun oldukça farklı sonuçlar üretebileceği görüldü.²⁰⁶

3.1.2. UFRS3'ün Temel Özellikleri

✓ Gerçekleşen tüm işletme birleşmeleri uygulanacak tek bir muhasebeleştirme yöntemi belirlenmiştir. Bu yöntem satınalma (iktisap) yöntemidir.

²⁰⁵ Akgül Ataman ve Akay, s.27.

²⁰⁶ International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards (İFKS) Including International Accounting Standards 2004 (IAS) and Interpretations as at 31 March 2004, United Kingdom, s.257.

✓ Elde eden işletme, diğer tarafın kontrolünü ele geçiren işletme olarak tanımlanmıştır.

✓ Birleşme sırasında oluşan şerefiyenin amortismanına tabi tutulmayacağı, ancak yılda en az bir kere değer düşüklüğü testinden geçeceği belirtilmiştir.

✓ Birleşme sırasında, ele geçirilen özkaynakların makul değerlerinin iktisap maliyetinin aşan kısmının gelir olarak kayıtlara alınması gerektiği ifade edilmiştir.

✓ Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin makul değerleri ile mali tablolara alınacağı belirtilmiştir.

✓ İktisap edilen işletmenin yeniden yapılandırma maliyetlerinin, birleşme tarihi itibarıyla oluşan yükümlülükler ile sınırlı olarak mali tablolara alınacağı ifade edilmiştir.

✓ Topluluk dışı paylan içeren tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerleri ile mali tablolara yansıtılacağı hükme bağlanmıştır.²⁰⁷

3.1.3. Standardın Amacı

Bu standardın amacı; işletme birleşmesi gerçekleştiren bir teşebbüs veya işletmenin finansal raporlamasına ilişkin esasları belirlemektir. Standart özellikle tüm birleşme işlemlerinin satın alma yöntemi uygulanarak mali tablolara yansıtılmasını vurgulamaktadır. Bu kapsamda edinen (elde eden/devralan), edinme (birleşme) tarihinde edinilenin (elde edilen/devralan) tanımlanabilir varlıklarını, yükümlülüklerini ve koşullu yükümlülüklerini gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirir ve aynı zamanda somaki dönemlerde amortisman yöntemiyle itfa edilmek yerine değer düşüklüğüne tabi tutulan şerefiyeyi de finansal tablolarına yansıtır.²⁰⁸

²⁰⁷ Arıkan, s. 63.

²⁰⁸ Akgül Ataman ve Akay, s. 27.

3.1.4. Birleşmenin Tanımlanması

Ticari bir ilişki sağlayarak, bunun vasıtasıyla bir girişim elde etmek varlıklar üzerinde kontrol sağlamak amacıyla birleştirilen ve tek bir varlık olarak bir araya gelme işlemidir. Yeni bir girişim elde edilmesidir.²⁰⁹ Standart işletmeyi, yatırımcılara getiri sağlamak veya sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına doğrudan ve oransal olarak kar payı, düşük maliyet veya diğer ekonomik faydaları sağlamak amacıyla yürütülebilen ve yönetilebilen faaliyet ve varlıkların entegre bir bütünü olarak tanımlamaktadır.²¹⁰ İşletme birleşmeleri; teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İşletme birleşmelerinin büyük bir çoğunluğunda "edinilen" olarak ifade edilen bir ya da daha fazla işletmenin kontrolünü ele geçiren "edinen" olarak ifade edilen bir işletme bulunmaktadır.²¹¹

Bir işletmenin, ticari işletme olmayan bir veya birden fazla işletmenin kontrolünü elde etmesi halinde, bu işletmelerin bir araya gelmesi işletme birleşmesi olarak nitelendirilmez. İşletme tarafından varlık veya net varlık gruplarının elde edilmesi halinde bu işlemler de işletme birleşmeleri kapsamında değerlendirilmez, grubun maliyeti satın alma tarihinde gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak grup içerisindeki tanımlanabilir varlıklar, yükümlülükler ve koşullu yükümlülüklerle dağıtılır.

3.1.5. Standarttaki Diğer Tanımlar

3.1.5.1. Ana Ortaklık

UFRS 3'e göre ana ortaklık, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve diğer ortaklıkları bulundurabilen şirkettir.²¹² Bir veya birden fazla ortaklığı olan firmadır.²¹³

²⁰⁹ Buyruk, s. 104.

²¹⁰ Remzi Örtten ve Diğerleri, **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, s.676.

²¹¹ Akgül Ataman ve Akay, s.28.

²¹² Nalan Akdoğan, TMS 5 Konsolide Finansal Tablolara Standartının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:5, Ekim 2001, s. 17.

²¹³ Akgül Ataman ve Akay, s.28.

Ana ortaklık, bir başka ortaklığın bağlı ortaklığı durumunda olsun yada olmasın, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklığı ve/veya müşterek yönetime tabi ortaklığı bulunan, hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören işletmelerdir.²¹⁴

3.1.5.2. Bağlı Ortaklık

Bir ortaklık gibi henüz şirket olarak kurulmamış dahi olabilen ve ana ortaklık olarak bilinen başka bir kuruluş tarafından kontrol edilen kuruluştur.²¹⁵ Bağlı ortaklık, ana ortaklığın, doğrudan veya diğer bağlı ortaklıkları veya iştirakleri vasıtasıyla, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde yüzde 50'den fazla oranda hisseye, oy hakkına veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkına veya yönetim çoğunluğuna sahip olduğu işletmelerdir.²¹⁶

Bağlı ortaklık, başka bir işletme tarafından (ana ortaklık) kontrol edilen işletmedir.²¹⁷

3.1.5.3. İştirakler

İştirakler, iştirak edenin önemli etkinliğe sahip olduğu ve bir bağlı ortaklık ya da bir iş ortaklığı dışındaki bir işletmedir. Önemli etkinlik ise iştirak edilen işletmenin finansal ve faaliyet ile ilgili politika kararlarını kontrol etmeksizin katılma gücüdür.²¹⁸ Sermaye payı en az yüzde 10, en çok yüzde 50 oranı arasında değişebilen ve işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak şirketlerin yönetimine ve ortaklık paylarının belirlenmesine katılmak üzere edinildiği hisse senetleri veya ortaklık paylarıdır.²¹⁹ Türkiye Muhasebe Standartları'na göre ana ortaklık tarafından hisse senetlerinin doğrudan ya da dolaylı olarak en az yüzde 10, en fazla yüzde 50'sine kadar yada aynı

²¹⁴ Tuba Şavlı, **Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolar ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ** (Seri: IX, No:21), Ernst & Young, İstanbul, s.8.

²¹⁵ Akgül Ataman ve Akay, s.28.

²¹⁶ Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:3, Eylül 2001, s.105.

²¹⁷ Buyruk, s. 104.

²¹⁸ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, İştiraklerin Özsermaye Yöntemine Göre Muhasebeleştirilmesi, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:4, Aralık 2002, s.66.

²¹⁹ Selim Şen, **Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2003, s.215.

oranda oy hakkına sahip olunan işletmelerdir. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartları'nda sahiplik oranından çok etkinlik kavramına önem verilmiştir. Standartta göre önemli etkinlik yatırım yapılan şirketin mali ve faaliyet politikalarına katılma gücü olarak tanımlanır ancak bu, politikaları kontrol etmemektedir. Ayrıca standartta iştirak alt kriteri olarak yüzde 20 alt sınırı belirlenmiştir. Önemli etkinliğin tespiti zor olursa yüzde 20 oy gücüne sahip olan işletme aksi söylenmedikçe yatırım yaptığı işletme üzerinde önemli etkiye sahip olduğu kabul edilmiştir.²²⁰ İştirakler, yatırım yapılan ortaklığın yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılma anlamında devamlı bir bağ yaratan, doğrudan veya dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisi sağlayan işletmelerdir.²²¹ UMS 28 İştirak kavramını şöyle tanımlamıştır: Yatırımcı işletmenin adı ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmelerde dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.²²²

3.1.5.4. İktisap (Satın Alma)

Bir işletmenin iktisap edilen aktiflerinin transferi, bir borç taahhüdüne girmesi ya da hisse ihraç etmesi karşılığında, diğer bir işletmenin iktisap edilen net varlıkları ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmesiyle oluşan birleşmelere iktisap denir.²²³

3.1.5.5. Konsolidasyon

Konsolidasyon, iki ya da daha fazla işletmenin bir araya gelmeleri ve tüzel kişiliklerini kaybederek yeni bir işletme oluşturmaları anlamına gelir.²²⁴ Konsolidasyon, ana şirketin kontrolü altındaki işletmeler grubu için konsolide finansal tabloların düzenlenmesidir.²²⁵

²²⁰ Süleyman Uyar, TMS, SPK, UMS ve Diğer Mevzuat Çökgeninde İştirakler, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:4, Aralık 2001, s.66-75.

²²¹ Necdet Şensoy, TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Konya Programı (MÖDAV)**, (09.12.2000), s.3.

²²² Aslı Türel ve Yiğit Bora Şenyiğit, İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Öz Kaynak Yöntemi, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:73, Ocak - Şubat - Mart 2006, s:204

²²³ Yüksel, s. 89.

²²⁴ Buyruk, s. 105.

²²⁵ Buyruk, s. 105.

3.1.5.6. Konsolide Mali Tablolar

Konsolide mali tablolar, ana ortaklığın unvanı altında düzenlenen ve ana ortaklık ile bağlı ortaklığın ve kontrol gücü ana ortaklıkta olan iştiraklerin, konsolidasyon yöntemi uygulanmak suretiyle yabancı kaynaklar, öz kaynaklar, gelir ve karlar ile gider ve zararlarını bir bütün olarak gösteren iştiraklerin ise özkaynaklardan pay alma yöntemi uygulanarak eklenmesi ile oluşturulan tablolardır.²²⁶

Konsolide tablolar, konsolide bilanço, konsolide gelir ve diğer konsolide tablolar ile dipnotlarından oluşmaktadır. Bu büyük grupların oluşmasının çeşitli yolları vardır. Ana işletme ister yeni bir işletme kursun, ister mevcut bir işletmeye sahip olsun, kendine tabi işletmelerin hisse senetlerinin en az yüzde 50'sine sahip olmalıdır.²²⁷

Konsolide mali tablolar, bir işletme grubuna dahil olan ayrı ayrı her bir işletmenin faaliyet sonuçlarını bir arada göstermek amacı ile düzenlenirler. Bu nedenle bu tabloların düzenlenmesinde bağlı ortaklık ve iştirakler olmasına göre bazı sınırlar vardır.²²⁸ Kısacası konsolide mali tablolar, tek girişimcilerin mali tablolarının, grup olarak sunulmasıdır.

3.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU'NUN YAYINLADIĞI STANDARTLARA GÖRE BİRLEŞME

Ülkemizdeki ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, hükümetinde bu yönde niyet ve IMF'e olan taahhütlerini de dikkate alarak, gelişmiş ülkelere de uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir.²²⁹

²²⁶ Nalan Akdoğan, **Türkiye Muhasebe Standardı 5 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, MÖDAV Geleneksel II. Çalıştay**, s. 1.

²²⁷ Zeyyat Hatipoğlu, **Tekdüzen Yöntemiyle Temel Muhasebe**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1999, s.221.

²²⁸ Emre Büyükişık, Holdinglerde Dönemsonu İşlemleri ve Konsolide Mali Tablolar, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.225, Mayıs 2000, s.204.

²²⁹ Bülent Üstünel, 2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:72, Ekim - Kasım - Aralık 2005, s: 19.

Türkiye muhasebe standartları seti, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlardan oluşmaktadır. Bu standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve yorumların (IFRIC) aynen Türkçe'ye çevrilmiş şeklidir.²³⁰

Çeviri çalışmaları, UFRS konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetim şirketi denetçileri ile banka ve büyük şirketlerde UFRS deneyimi olan uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları tarafından yürütülmüştür. Yapılan çeviriler çapraz kontrole tabi tutulduktan sonra bir taraftan Kurul'un internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine açılmış ve alınan tüm görüş ve öneriler Kurul tarafından değerlendirilmek suretiyle TMS'lere son şekli verilmiştir. Zaman içinde UFRS'lerde yapılacak değişiklikler dünya uygulamaları ile eşzamanlı olarak TMS'lere yansıtılarak TMS'lerin güncelliği sağlanacaktır.²³¹

28 Temmuz 1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24 Şubat 2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanan ve işletme birleşmelerine ilişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı 31 Mart 2006 tarih 26125 nolu Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

3.2.1. Türkiye Finansal Raporlama Standardına (TFRS 3) Göre Birleşme

Standardın amacı işletme birleşmesi gerçekleştiren bir teşebbüs veya işletmenin finansal raporlamasına ilişkin esasları belirlemektir. Standart özellikle tüm

²³⁰ Nalan Akdoğan, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, Mart - Nisan 2007, s:101.

²³¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2006 Faaliyet Raporu, s. 11. <http://www.tmsk.org.tr> (25.04.2010)

birleşme işlemlerinin satın alma yöntemi uygulanarak mali tablolara yansıtılmasını vurgulamaktadır.²³²

3.2.1.1. Birleşmenin Tanımlanması

Birleşmeler teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. Birleşmelerin büyük bir çoğunluğunda edinilen olarak ifade edilen bir ya da daha fazla işletmenin kontrolünü ele geçiren edinen olarak ifade edilen bir işletme bulunmaktadır. Bir işletmenin, ticari işletme olmayan bir veya birden fazla işletmenin kontrolünü elde etmesi halinde, bu işletmelerin bir araya gelmesi işletme birleşmesi olarak nitelendirilmez. İşletme tarafından varlık veya net varlık gruplarının elde edilmesi halinde bu işlemler de işletme birleşmeleri kapsamında değerlendirilmez, grubun maliyeti satın alma tarihinde gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak grup içerisindeki tanımlanabilir varlıklar, yükümlülükler ve koşullu yükümlülükler dağıtılır.

Birleşmeler, yasal, vergisel ve diğer nedenler açısından çeşitli şekillerde yapılandırılabilir. Bir işletmenin diğer bir işletmenin özkaynaklarını, net varlıklarını, satın almasıyla, yükümlülüklerini üstlenmesiyle bir veya birden fazla işletme oluşturacak şekilde bir işletmenin bazı net varlıklarını satın almasını içerecek şekilde oluşabilir. Bu birleşme; özkaynağa dayalı finansal araç ihracı ya da nakit, nakit benzeri veya diğer varlıkların veya bunların karmasından oluşan varlıkların transferiyle gerçekleşebilir. Bu işlem birleşecek olan işletmelerin hissedarları arasında olabileceği gibi bir işletme ile diğer işletmenin hissedarları arasında da olabilir. İşletme birleşmesi, birleşen işletmeleri kontrol edecek yeni bir işletmenin oluşturulması, bir veya birden fazla birleşen işletmenin net aktiflerinin bir diğer işletmeye transfer edilmesi veya birleşen işletmelerde bir veya birkaçının yeniden yapılandırılması şeklinde olabilir.

Birleşme, edinen ana işletmeyle edinilen işletme arasında bir ana şirket-bağlı şirket ilişkisi ortaya çıkarabilir. Bu tür durumlarda, edinen bu standartta yer alan düzenlemeleri konsolide mali tablolarında uygulamalıdır ve edinilen işletmedeki payını kendi mali tablolarında bağlı ortaklıklardaki yatırımları olarak göstermelidir.

²³² Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3), (31.03.2006 tarih, 26125 sayılı **T.C. RESMİ GAZETE**)

Bir birleşme diğer işletmenin özkaynaklarının satın alınması yerine şerefiye dahil net varlıklarının satın alınması yoluyla gerçekleşebilir. Bu tip birleşme bir ana işletme bağlı işletme ilişkisi oluşturmaz.

İşletme birleşmelerinin tanımında belirtildiği dolayısı ile bu standart kapsamında olan bir işletmenin bir başka işletmenin kontrolünü ele geçirmesi olan işletme birleşmelerinde bir işletme tarafından diğer bir işletmenin sahiplik hakkının edinildiği tarih veya tarihler (yani işlem tarihi veya tarihleri), ile kontrolün edinen işletmeye geçtiği (yani birleşme tarihi) tarih aynı olmayabilir. Örneğin, yatırım yapılan işletmenin yatırım yapanlarla hisse geri alım anlaşması yapması sonucunda yatırım yapılan işletmenin kontrolünün değişmesi bu durumda ortaya çıkar.

3.3. SERMAYE PİYASASI KURULUNUN YAYINLAMIS OLDUĞU STANDARTLARA GÖRE BİRLEŞME

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile tam uyumlu "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" 15.11.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.²³³

Bu Tebliğ ile, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler, Tebliğ hükümleri uyarınca dipnotlarıyla birlikte bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özsermaye değişim tablosu hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır.

Ancak, bankalar ve sigorta şirketleri SPK'nın 50/a maddesi gereğince; muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabi bulunmaktadır.²³⁴

Tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dileyen işletmeler, 31.12.2003

²³³ Sermaye Piyasası Kurulu, 2006 Faaliyet Raporu, s.78. <http://www.spk.gov.tr> (30.04.2010)

²³⁴ Sermaye Piyasası Kurulu, 2006 Faaliyet Raporu, s.78. <http://www.spk.gov.tr> (30.04.2010)

tarihinde veya daha sonra sona eren (01.01.2005'e kadar geçen sürede) yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere bu Tebliğ hükümlerini uygulamışlardır. Ayrıca, işletmelerin UFRS'yi uygulamalarının bu Tebliğ'de öngörülen düzenleme ve ilan yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmünde olduğu düzenlenmiştir.²³⁵

3.4. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMUNUN YAYINLAMIS OLDUĞU STANDARTLARA GÖRE BİRLEŞME

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından da banka birleşmelerine ve devirlerine yönelik olarak bir takım çalışmalar yapılmıştır. Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01 Ekim 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayınlanmıştır.²³⁶

1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankaların Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hakkında Yönetmelik ile, bankaların birleşme ve devir işlemlerine yönelik düzenlemelerin yanı sıra, daha önceden bankacılık mevzuatında bulunmayan hisse değişimi ve bölünmeye ilişkin düzenlemeler getirilmiş, 5411 sayılı Kanunun 56. maddesinin dördüncü fıkrası hükmüne aykırı bir şekilde gerçekleştirilmemesi kaydıyla, hisse değişimi işlemlerine yönelik prosedürler hükme bağlanmıştır. Yönetmelikte birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi konularına ilişkin standart süreç ve prosedürler belirlenmiştir.

Bu işlemlerin hepsi için Kurul izni, genel kurul izni, devir, birleşme, bölünme, hisse değişimi sözleşmesi, sözleşme sonrası işlemler ile tescil ve ilan olmak üzere beş aşamadan oluşan bir süreç öngörülmüş ve her aşama detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

²³⁵ SPK, s.78.

²³⁶ Akgül Ataman ve Akay, s.20-23

Yönetmelikte bankaların birleşme ve devir işlemlerine yönelik düzenlemelerin yanı sıra, daha önceden bankacılık mevzuatında bulunmayan hisse değişimi ve bölünmeye ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir.²³⁷

BDDK'nın, 2006 yılının Kasım ayı başında çıkarttığı yönetmelikler ile daha önce yürürlükte bulunan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği (MUY) yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yeni çıkan yönetmelikler ile bankaların faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Böylece 2006 yılının sonundan itibaren bankalar UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını kullanmaya başlamışlardır. Diğer yandan Basel II kurallarının 2009'dan itibaren uygulanmaya başlayacak olması UFRS ile uyumu daha da önemli hale getirmiştir.²³⁸

4. KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME

4.1. GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME

Gelişmiş ülkelerdeki kooperatifler hükümet müdahalesine maruz kalmadan son iki yüzyıldır kendi yöntemleriyle gelişme şansına sahip olmuşlardır. Gelişme sayesinde insanların temel sağlık hizmetlerinden yararlanmasını sağlayan ve onları hastalıktan koruyan sağlık ortaklıklarıdır. Fransa, Hollanda veya Almanya gibi devlet ve özel hizmetlerinin bir arada olduğu sistemlerde sağlık ortaklıkları hala insanların sağlık hizmetlerine erişimin temel yoludur. ABD'de en büyük sağlık hizmetlerinin çoğunluğunu tüketici kooperatifleri oluşturur. Pasifik'in kuzeybatısında tek bir kooperatif 570.000 ortağına sağlık hizmeti sunarken Orta batı'daki başka bir kooperatifin 630.000 ortağı bulunmaktadır. Japonya'da 120 tüketici kooperatifi yaklaşık

²³⁷ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yıllık Faaliyet Raporu 2006, www.bddk.gov.tr (01.05.2010) s. 24.

²³⁸ Deloitte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı 2007, http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/ufrs/index.htm (01.05.2010) s. 2.

üç milyon ortağa sağlık hizmeti vermekte ve koruyucu sağlık konularında tartışma grupları oluşturmaktadır.²³⁹

Rochdale sistemi ile birlikte 1840larda İngiltere’de ortaya çıkan tüketici kooperatifleri bugün İtalya, İsviçre, Singapur ve Japonya’da pazarın lideri haline gelmiştir. Kooperatifler aynı zamanda İskandinav ülkelerinde ve Kanada’da da oldukça aktif çalışmaktadır. Mağaza zincirleriyle en şiddetli rekabeti yaşayan İngiliz tüketici kooperatiflerini pazar payında beşinci sırada yer almaktadır ve küçük süpermarket sektöründe üstünlüğünü korumaktadır. Tüketici kooperatiflerinin çalışanlara verimli iş yaratma, gelişmekte olan ülkelerdeki tüketici kooperatifleriyle adil bir şekilde rekabet etme, sanayide dürüst etiketleme standartları oluşturma ve sağlıklı beslenmeyi destekleme gibi konularda önemli başarıları bulunmaktadır.

Yapı kooperatifleri gelişmiş ekonomilerde önemli bir rol oynar. Geçen yüzyılın son yarısında Norveç ve İsveç’te inşa edilen yapılardan çoğu kooperatifler tarafından gerçekleştirilmiştir. Yapı kooperatifler ABD’de yüksek gelir grubu ve emekliler arasında oldukça revaçtaydı. Özel sektörün veya devletin sağladığı kiralık ev sistemi çöktüğünde yapı kooperatifleri etkin bir rol oynamıştır. New York’ta evlerini kiraya veren ev sahiplerinin boş bıraktıkları 27.000 ev yapı kooperatifleri tarafından alınmış, yenilenmiş ve düşük gelirli insanlar için ev haline getirilmişti. İngiltere’de istenmeyen sosyal konutları kooperatifler almışlardır ve kiracı kooperatifleri sosyal konutların yönetiminde kiracıların daha fazla söz sahibi olmalarını sağlanması için geleneksel sosyal konut ev sahiplerine karşı savaş açmışlardır.

Kooperatiflerin söz sahibi olduğu diğer bir alan ise kamu hizmetleridir. ABD’de 1000’den fazla elektrik kooperatifi özellikle kırsal alandaki enerji ihtiyacının yüzde 12’sini karşılamaktadır. Galler’de suyun özelleştirilmesi ilgi görmeyince kullanıcıların ortak oldukları kısmi kooperatif sistemine geri dönüş yapılmıştır.

Dünya’nın bazı en büyük sigorta şirketleri kooperatiflerdir. Uluslararası Kooperatif ve Sigorta Ortaklığı Federasyonu 70 ülkeden 184 sigorta şirketi ortağından oluşur. Bu sigorta şirketlerinin başarısının ardında riskin birçok ortak arasında

²³⁹ www.orkoop.org.tr/Duyuru3.aspx?DID=23

paylaştırılması yatmaktadır. Buna rağmen İngiltere’de sigorta ortaklıklarında önemli yönetim hataları yapılmıştır. Bunun sonucu olarak İngiliz hükümeti hayat sigortası ortaklıkları hakkında yeni bir düzenlemeye gitmiştir.²⁴⁰

Gelişmiş ekonomilerde diğer kooperatifler de etkin göstermektedir. Tüketici kooperatifleri küçük mağaza sahiplerine büyük zincirlerle doğrudan rekabet edebilmeleri için her türlü malı sağlamaktadır. Özellikle İtalya’nın bazı bölgelerinde ve İspanya’nın Bask bölgesinde işçi kooperatifleri bankacılık, teknik eğitim ve ürün geliştirme gibi konularda ortaklarına hizmet sağlamaktadır.

Ayrıca yaşlı ve özürlü insanlara sağlık hizmeti verme gibi kişisel hizmet konularında gelişmekte olan kooperatiflerde vardır. 1970lerde ve 1980lerde Batı Avrupa’da yaşandığı gibi iflas eden iş yerlerinde çalışanların haklarını koruyan işçi kooperatiflerini de unutmamak gerekmektedir.

Çiftçilerin, balıkçıların ve ormancıların ürün olması için örgütlenen, pazarlayan ve ürün işleyen birincil kooperatifler de vardır. Bunların arasına Fortune 500 listesine girme başarısını göstermiş çiftçi kooperatif birlikleri de bulunmaktadır. Bazıları ise süpermarket zincirleri nedeniyle fiyatların düştüğü ve çiftçi yardımlarının kesildiği zor piyasa şartlarında ayakta kalmaya çalışan küçük çiftçilerin oluşturduğu kooperatiflerdir. İngiltere’de 12.000 üreticinin mallarını doğrudan tüketiciye sundukları 65 kooperatifin adına 400 mağaza yöneten bir kooperatif bulunmaktadır.

Son gelişme ise ABD’de ortakların işleyici kooperatife sağlamayı düşündükleri ürün oranı kadar sermayeye katkıda buldukları yeni nesil kooperatiflerdir.

4.2. TÜRKİYE’DEKİ KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME

Kooperatiflerin birleşmeleri ile ilgili 1163 sayılı kanunun 98. maddesinde de “Bu kanunun aksine açıklama olmayan durumlarda Türk Ticaret Kanunundaki Anonim Şirketlere ait hükümler uygulanır” hükmü geçmektedir.²⁴¹

²⁴⁰ www.orkoop.org.tr

²⁴¹ 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, (10.05.1969 tarih, 13195 sayılı T.C. RESMİ GAZETE)

Ülkemizde kooperatif birleşmeleri, Anonim şirketlerin birleşme hükümlerine bağlanmış ve bu şekilde birleşmeleri sağlanmıştır.

Türkiye’de gerçekleşen kooperatif birleşmeleri 3 çeşit birleşme olarak görülmektedir. 1- birim kooperatif birleşmeleri, 2- kooperatif birlikleri, 3- kooperatif merkez birlikleri.

4.2.1. Birim Kooperatiflerde Birleşme (Yatay Birleşme)

Aynı alanda faaliyet gösteren birim kooperatiflerin birleşmesi olarak tanımlanabilir. Kendi mesleki alanında faaliyet gösteren fertlerin ihtiyaçlarını genel olarak, Kişisel ve Mesleki ihtiyaçlar şeklinde ayırmak mümkündür. Fertlerin mesleki ihtiyaçlarını değerlendirirken mesleki alanlarında karşılaşmaları zorunlu veya muhtemel maddi değerler vardır. İşte bu ihtiyaçları temin etmek isteyen fertler bir araya gelerek kooperatif kurarlar. Bu kooperatifler, kooperatifçiliğin tabanı olan yatay birleşmeyi sağlamaktadır.²⁴² Birimsel (yatay) birleşmelere, Kocaeli ili Kartepe ilçesinde faaliyette olan Eşme ve Uzuntarla Taşıma kooperatifleri²⁴³, Aydın ilinin Kuşadası ilçesinde hizmet veren Şehiriçi, Kadınlar Denizi, Öz Kuşadalılar ve Sahil Siteleri adlı minibüs kooperatifleri²⁴⁴, yine Düzce ilindeki taşımacılık kooperatiflerinin²⁴⁵ birleşmesini örnek gösterebiliriz.

4.2.2. Kooperatif Birlikleri (Dikey Birleşme)

Konuları aynı veya birbiriyle ilgili nitelikte olan 7 veya daha çok kooperatifin, aralarında kooperatif şeklinde birleşerek kurdukları birliklerdir. Kooperatif birlikleri, esas itibarıyla bir kooperatifler kooperatifi olarak değerlendirilebilir.²⁴⁶

Kooperatifler birliğinin amacı, idari, mali ve teknik konularda üye kooperatiflere faydalar sağlamaktır. Ancak ilgili Bakanlık tarafından bölgeler

²⁴² <http://www.cinarziraat.com/kooperatifcilik/283-tarimsal-amacli-kooperatiflerde-yatay-ve-dikey-teskilatlanma-birlik-kurulus-islemleri.html>

²⁴³ <http://www.gazetekocaeli.com/haber/gundem/710/esme-ve-uzuntarlanin-tasima-kooperatifleri-birlesti.html>

²⁴⁴ <http://www.aydinca.com/kusadasi-minibus-kooperatifleri-birlesti.html>

²⁴⁵ http://www.oncurtv.com/news_detail.php?id=22609

²⁴⁶ Sebahattin Karanlık, Kooperatifler Muhasebesi, 1. Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2001, s. 38.

belirlendiği takdirde, bu bölgelerde aynı çalışma konularına sahip birden fazla kooperatif birliği kurulamaz.²⁴⁷

Kooperatif birliklerinin en yetkili organı, anasözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde, bağlı kooperatiflerden gelen temsilcilerin oluşturduğu genel kuruldur. Yönetim kurulu, birlik genel kuruluna seçilecek üyeler, aynı kooperatifin temsilcilerinden olmaması gerekir.²⁴⁸

Kooperatif birliklerinin görev ve sorumlulukları şunlardır:²⁴⁹

- ✓ Kooperatiflerin ortak çıkarlarını korumak,
- ✓ Amaçlara yönelik ekonomik faaliyetlerde bulunmak,
- ✓ Bağlı kooperatifler arasında koordinasyonu sağlamak, gerektiğinde denetlemek,
- ✓ Dış ülkelerdeki kooperatiflerle ilişkiler düzenlemek,
- ✓ Kooperatifçiliğin geliştirilmesi ve eğitimi için çaba harcamak,
- ✓ Kooperatifçilik konularında tavsiyelerde bulunmak.

Kooperatifçilik hareketinden beklenenlerin gerçekleştirilmesi birim kooperatiflerin (Yatay birleşmedeki) çeşitli yollardan ekonomik büyümelerini gerçekleştirmelerine bağlıdır. Birim kooperatifler, faaliyet gösterdikleri alanda ekonomik bakımdan daha çok güçlenmek, büyük işletmelerle rekabet edebilmek ve pazarda söz sahibi olabilmek için kooperatifler arası bir üst teşkilatlanmaya yönelirler. İşte bu noktada dikey birleşme dediğimiz organizasyonlar zinciri devreye girmektedir. Kooperatifler kendi aralarında birleşerek Kooperatifler Birliğini, Kooperatifler Birlikleri kendi aralarında birleşerek Kooperatifler Merkez Birliğini, Kooperatifler Birliği ve

²⁴⁷ Karanlık, 2001, s. 38.

²⁴⁸ Karanlık, 2001, s. 38.

²⁴⁹ Karanlık, 2001, s. 38.

Kooperatifler Merkez Birliklerinin iştirakiyle Türkiye Milli Kooperatifler Birliğini oluşturmaktadırlar.²⁵⁰

Kooperatifler Birliğinin kuruluş prosedürü 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanuna göre, kooperatifler birliği kurmak isteyen kooperatiflerin, faaliyet konularının aynı veya birbiriyle ilgili nitelikte olması öngörülmektedir. Bu maksatla kanun, ilgili bakanlığa bu şartı sağlayan kooperatiflerin konu bazında birlik kurabilmeleri için bölge belirleme yetkisi vermektedir. Belirlenecek bölgelerde aynı çalışma konularına sahip birden fazla birlik kurulmaması görevi verilmektedir.²⁵¹

1163 sayılı Kooperatifler Kanununda birlikler, “konuları aynı veya birbirleri ile ilgili nitelikte olan 7 ve daha çok kooperatifin birleşmesinden oluşur²⁵².” Şeklinde tanımlanır. Birliğin en üst organı üye olan kooperatiflerin belirleyeceği temsilciler tarafından oluşturulan genel kuruldur. Birlik yönetim kurulu yine bu temsilciler arasından seçilir.

Kuruluş İşlemleri²⁵³:

✓ Aynı çalışma konularına sahip en az (7) kooperatifin yetkili temsilcilerinin imzasını taşıyan kuruluş dilekçesinin Tarım ve Köyişleri Bakanlığı İI Müdürlüklerine intikal etmesiyle kuruluş işlemlerine başlanmaktadır.

✓ Bakanlık İI Müdürlüğünce birlik kuruluşu için yapılan etüd çalışmasında ilk önce; dilekçede unvanları bulunan kooperatiflerin birlik kurma konusunda genel kurullarından karar alıp almadıklarının arşiv dosyalarından araştırılması yapılır. Karar alınmışsa bu kararın uygulanmasında yetkili temsilcilerin seçilip seçilmediği, kurulacak birliğe taahhüt sermayesi olarak katılma payının belirlenip, belirlenmediği araştırılır.

✓ Bakanlık İI Müdürlüğü kurulacak birlik için, ilin bölge merkezleri listesinde yer alıp almadığını tetkik ederek etüd çalışmasına başlar. Bölge listesinde yer alan illerin İI Müdürlüklerini birlik kuruluşuna iştirak etmek üzere haberdar eder.

²⁵⁰ <http://www.aib.org.tr/proje/kooperatif.pdf>

²⁵¹ <http://www.aib.org.tr/proje/kooperatif.pdf>

²⁵² <http://www.hukuki.net/kanun/1163.15.text.asp>

²⁵³ <http://www.birdunyabilgi.net/kooperatifler-birligi-nasil-kurulur>

✓ Birlik kurmak üzere müracaat eden kooperatiflerle sonradan ortak olabilecek kooperatiflerin faaliyet konuları, idari-mali ve hukuki durumları ayrı ayrı incelenir.

✓ Kooperatifler için hazırlanan etüd raporunda olduğu gibi yapılan bu araştırma ve inceleme neticeleri bir rapora bağlanır gerekli belgelerle birlikte Bakanlığa gönderilir.

✓ Birliğin kurulması belirlenen bölge açısından ve hukuki yapı bakımından Bakanlıkça değerlendirilmeye tabi tutulur. Bakanlık birliğin kuruluşunu uygun bulduğu takdirde kuruluş işlemlerini ikmal etmek üzere yeteri kadar anasözleşmeyi ücreti mukabili kuruculara verilmek üzere Bakanlık İİ Müdürlüğüne gönderir.

✓ Anasözleşmelerde kurucular tarafından doldurulmak üzere boş bırakılan yerler usulüne uygun olarak doldurulur ve kurucu kooperatiflerin yetkili temsilcileri tarafından noter huzurunda imza edilir.

✓ Kooperatif kuruluşunda olduğu gibi birliğin kuruluş sermayesinin en az 1/4'ü Bakanlık İİ Müdürlüğüne emanete alınır.

✓ Anasözleşmeler, kuruluş sermayesi teslim tutanağı, anasözleşmelerin ücretinin yatırıldığına dair dekont ve diğer gerekli belgeler kuruluş izni almak üzere İİ Müdürlüğü kanalıyla Bakanlığa gönderilir.

✓ Bakanlığın, kooperatifler birliğinin kurulmasına izin vermesinden sonra kuruluş tasdikini taşıyan anasözleşmelerle Mahalli Ticaret Sicil Memurluğuna müracaat edilerek birliğin tescili talep edilir.

✓ 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununun 3. maddesinde sayılan hususlara uygun olarak Ticaret Sicil Memurlukları birliğin ünvanını tescil etmekle beraber birlik anasözleşmesinin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi için gereken işlemler kurucular tarafından yaptırılır.

✓ Böylece kooperatifler birliğinin kuruluş işlemleri tamamlanmış olur. Kuruluş ilanından sonra gerekli belgelerle Bakanlığa müracaat edildiği takdirde verilen

talimat ile İI Müdürlüğünce emanette tutulan kuruluş sermayesi kurucu ortaklara iade edilir.

Birliklere örnek olarak: 1. Pancar Üretici Kooperatifleri Birliğı (PANKOBİRLİK), 2. Tüm Eczacılar Üretim, Temin, Dağıtım Kooperatifleri Birliğı, 3. Marmara Bölgesi Küçük Sanayi Siteleri Yapı Kooperatifleri Birliğı, 4. Malatya Kayısı Tarım Satış Kooperatifleri Birliğı (KAYISI BİRLİK), 5. Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliğı (FİSKOBİRLİK) gösterilebilir.²⁵⁴ Örnekte geçen kooperatifler birimsel olarak yatay birleşme türünü gerçekleştirmiş dikey birleşme türüne örnek kooperatiflerdir. Diğer bir birleşme türü olan karma birleşmelere ise : Tariş İncir, Üzüm, Pamuk ve Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birliklerini örnek olarak gösterebiliriz. TARIŞ İncir, Üzüm, Pamuk ve Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birlikleri; Ege bölgesinde 57 yerleşim biriminde 73 tarım satış kooperatifi, 75,600 ' ü aşkın üretici ortağı ile Türkiye'nin ilk ve en büyük karma birleşmeyi gerçekleştirmiş kooperatif kuruluşudur.²⁵⁵

Tablo 2

Kooperatif Birlikleri

PANCAR	EKİCİLERİ	KOOP.	BİRLİĞİ	(PANKOBİRLİK)			
Birim Koop. : 31 , Ortak Sayısı : 627.620							
TÜM ECZACILAR ÜRETİM, TEMİN , DAĞITIM KOOPERATİFLERİ BİRLİĞİ							
Birim Koop. : 4, Ortak Sayısı : 9.279							
MARMARA	BÖLGESİ	KÜÇÜK	SANAYİ	SİTELERİ	YAPI	KOOP.	BİRLİĞİ
Birim Koop. : 27, Ortak Sayısı : 6.890							
FINDIK	TARIM	SATIŞ	KOOP.	BİRLİĞİ			
Birim Koop. : 50 , Ortak Sayısı : 36.459							

²⁵⁴ <http://www.turkiyemillikoop.org.tr/turkiyekoop.htm>

²⁵⁵ http://www.taris.com.tr/yt_taris.asp

MALATYA	KAYISI	TARIM	SATIŞ	KOOP.	BİRLİĞİ
Birim Koop. : 5 ,	Ortak Sayısı : 9.335				

Kaynak: <http://www.turkiyemillikoop.org.tr/turkiyekoop.htm>

4.2.3. Kooperatif Merkez Birlikleri

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 76. Maddesinde kooperatif birliklerinin üst birlik olarak Kooperatif Merkez Birlikleri kurabileceği tanımlanmaktadır.²⁵⁶

Aynı çalışma konularına sahip kooperatif birliklerinin, kooperatif şeklinde birleşerek kurdukları daha üst birliklerdir. Merkez birliğinin amacı; idari, mali, ve teknik konularda kooperatif birliklerine ve kooperatiflere faydalar sağlamaktır.²⁵⁷

Ancak, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, aynı çalışma konularına sahip kooperatif birliklerinin, birden fazla merkez birliği kurmalarına izin vermemektedir. Bundaki amaç, kooperatiflerin bir yandan sağlıklı bir teşkilatlanmaya kavuşturulmaları sağlanırken, öte yandan da yersiz rekabetlerle ekonomik güçsüzlüklere düşmeleri önlenmektedir.²⁵⁸

Merkez birliklerinin genel kurulları, bu birliğe dahil kooperatif birliklerinin genel kurullarınca seçilecek temsilcilerden oluşur.

Kooperatif merkez birlikleri, kendisine bağlı birlik ve kooperatifleri denetleme yetkisine sahiptir. Denetim sonuçlarını ayrıca ilgili Bakanlığa bildirirler. Böylece devlet denetimine ek olarak üst birlikler de denetim görevi yaparak, etkili bir denetim sisteminin kurulmasına katkıda bulunurlar.²⁵⁹

²⁵⁶ <http://www.hukuki.net/kanun/1163.15.text.asp>

²⁵⁷ Karanlık, 2001, s. 39.

²⁵⁸ Karanlık, 2001, s. 39.

²⁵⁹ Karanlık, 2001, s. 39.

Tablo 3

Kooperatif Merkez Birlikleri

ESNAF VE SANATKARLAR KEFALET KOOP.BİRLİKLERİ MERKEZ BİRLİĞİ (TESKOMB) Birlik : 32 , Birim Koop : 897, Ortak sayısı : 186.474						
TÜRKİYE	KENT	KOOP.	MERKEZ	BİRLİĞİ	(TÜRK	KENT)
Birlik : 24,	Birim Koop.	: 516,	Ortak	Sayısı	: 14.378	
TÜM	TÜKETİM	KOOP.	MERKEZ	BİRLİĞİ		
Birlik : 9 ,	Birim Koop.	: 123 ,	Ortak	Sayısı	: 10.550	
TÜRKİYE	ORMANCILIK	KOOP.	MERKEZ	BİRLİĞİ	(OR-KOOP)	
Birlik : 26 ,	Birim Koop.	: 2.200 ,	Ortak	Sayısı	: 267.593	
TÜRKİYE	S.S YAPI	KOOPERATİFLERİ	MERKEZ	BİRLİĞİ	(TÜRK KONUT)	
Birlik : 15 ,	Birim Koop.	: 878 ,	Ortak	Sayısı	: 45.614	
S.S KÖY KALKINMA VE DİĞER TARIMSAL AMAÇLI KOOPERATİFLER BİRLİĞİ MERKEZ BİRLİĞİ (KÖY-KOOP) Birlik : 20, Birim Koop : 1.842, Ortak Sayısı : 46.000						
S.S.TÜM	MOTORLU	TAŞIYICILAR	KOOPERATİFLERİ	MERKEZ	BİRLİĞİ	
Birlik : 9 ,	Birim Koop	: 220 ,	Ortak	Sayısı	: 19.756	

Kaynak: <http://www.turkiyemillikoop.org.tr/turkiyekoop.htm>

4.2.4. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği (TÜRKiYE KOOP)

Türkiye Milli Kooperatifler Birliği (TÜRKiYE KOOP), ulusal birlik örgütlenmesine olanak sağlayan 1163 sayılı Kooperatifler Yasası'nın yürürlüğe girmesinden ancak 22 yıl sonra 30 Aralık 1991 tarihinde kurulmuştur.²⁶⁰

Birlikler veya merkez birliklerinin de kooperatif şeklinde birleşerek kurdukları en üst birliktir. Bu birlik, ülkede her alanda çalışma gösteren kooperatif birliklerini veya merkez birliklerini kapsamına almıştır.²⁶¹

Türkiye milli kooperatifler birliğinin genel kurulu, birliğe dahil kooperatif birlikleri ile merkez birlikleri genel kurullarınca seçilecek temsilcilerden oluşur.²⁶²

Kooperatiflerin en üst kuruluşu olan bu birliğin en önemli görevi; tüm kooperatif birlikleri ve merkez birlikleri arasındaki koordinasyonu sağlamak, onların ekonomik ve sosyal düzeylerini yükseltmektir.²⁶³

Türkiye Milli Kooperatifler Birliği, sadece ülke içindeki çalışmalarını sürdürmekle kalmamakta, diğer ülkelerdeki kooperatif üst kuruluşlarıyla çalışma ve işbirliği yollarını arayarak, karşılıklı yararlar sağlamak için de çaba harcamaktadır. Böylece farklı kültürlerdeki insanlar arasında yardımlaşma, işbirliği, ekonomik yarar sağlama ve kültür alış verişi gibi evrensel değerlerin oluşmasına katkı sağlamış olurlar.²⁶⁴

²⁶⁰ <http://www.turkiyemillikoop.org.tr/tarihcenew.htm>

²⁶¹ Karanlık, 2001, s. 39.

²⁶² Karanlık, 2001, s. 39.

²⁶³ Karanlık, 2001, s. 39.

²⁶⁴ Karanlık, 2001, s. 39.

Tablo 4

Dikey Teşkilatlanma



Kaynak: <http://www.cinarziraat.com/kooperatifcilik/283-tarimsal-amacli-kooperatiflerde-yatay-ve-dikey-teskilatlanma-birlik-kurulus-islemleri.html>

4.3. KOOPERATİFLERİN ULUSLARARASI ÖRGÜTLENMESİ

Kooperatifçilikte uluslararası örgütlenme çok eski yıllara dayanmaktadır. Dünyadaki en eski uluslararası örgütlerden biri Uluslararası Kooperatifler Alyansı'dır. Günümüzde bile kurulan bölgesel seviyedeki bazı uluslararası örgütler ICA çatısı altında yer almayı tercih etmektedirler.²⁶⁵

Kooperatifler ulusal faaliyet alanları dururken neden uluslararası örgütlenmeyi seçmişler diye düşünecek olursanız. 19 yüzyılın ikinci yarısından sonra dünyada yaşanan sanayi devrimi ile birlikte kooperatifçilik hareketinin büyümesi, beraberinde ticaretin gelişmesine ve finans ihtiyaçlarının artmasına yol açmıştır. Bu gelişme süreci sonunda diğer ülkelerdeki kooperatiflerle ticari ilişkiler kurulmasına ve kooperatifçilik ile ilgili bilgi değişimi ihtiyaç duyulmuştur. Ayrıca kooperatifçilik prensiplerine uluslararası bir kimlik kazandırma ve dünyadaki kooperatiflerin ihtiyaçlarına göre

²⁶⁵ blog.milliyet.com.tr/Kooperatifcilikte_Uluslararası_örgütlenme_ve_Uluslararası_Kooperatifler_Alyansı_ICA_/Blog/?BlogNo=256139

prensipleri şekillendirme fikri ortaya çıkmış ve böylece kooperatiflerin uluslararası güç birliğine gitme süreci başlamıştır.

Kooperatifler 115 yıl önce sadece ulusal çizgide kalmayıp, uluslararası düzeyde işbirliğinin temelini atmışlardır. 19-22 Ağustos 1895 tarihleri arasında 14 ülkeden 200 temsilcinin katılımı ile Londra Kooperatif Kongresinde bir araya gelen Avrupa kooperatif liderleri aldıkları karar sonucunda ICA çatısı altında bir araya gelmişlerdir. Belçika, Fransa, Danimarka, Hollanda, Macaristan, İsviçre, ABD, Avustralya, Hindistan, Arjantin, Sırbistan ve İtalya'dan toplam 12 ülkeden delege ve Avusturya ve Rusya'da konuk olarak temsilciler katılmışlardır. Tabii 28-31 Ekim 1896 tarihleri arasında Paris'te düzenlenen ikinci ICA kongresinde Almanya'da yerini almış, bu defa 15 ülkeden 398 delege kongreye katılmıştır.²⁶⁶

Birinci kongrede ICA'nın yapılaşması, kooperatifçilik ilkeleri ve gelir paylaşımı, kooperatif bankacılığı ve tarım kooperatifleri konularında görüşmeler yapılırken, ikinci kongrede Kooperatifçilik uygulamaları, kooperatifler arası ticaret, basının rolü, uluslar arası kooperatifçilik festivali, kooperatifçilik eğitimi ve kredi kooperatifçiliği konuları ele alınmıştır.14-17 Eylül 1897'de Hollanda Delf'de yapılan üçüncü ICA kongresinde ise diğer konular yanında kadınların kooperatifçiliğe katılımı konusu ele alınmıştır.

Son yıllarda yapılan kongrelerde ise küresel ısınma sonucu ortaya çıkan iklim değişikliğine karşı tedbirler alınması bakımından çevre ve enerji konuları ile dünyada yaşanan küresel ekonomik krizin daha da artırdığı fakirlik ve yoksulluğa çareler bulunması konuları görüşülmeye başlanmıştır. Tabii ki kooperatiflerden bu konulara önem vermeleri ve sorumluluklarını yerine getirmeleri istenmiştir. Nitekim ICA'nın Birleşmiş Milletlere ve Dünya Çalışma Teşkilatına (ILO) getirdiği önerilerin etkisi ile de 2012 yılı Birleşmiş Milletler tarafından Dünya Kooperatifçilik Yılı ilan edilmiş, Birleşmiş milletler üye ülkelerden bu yılı kutlamalarını ve konuyla ilgili çalışmalar yapmalarını istemiştir.

²⁶⁶ blog.milliyet.com.tr/BlogNo=256139

ICA'nın Merkezi İsviçre'nin Cenevre kentidir. İsviçre Medeni Kanununa göre tüzel kişilik olarak faaliyet gösteren uluslararası bir birliktir. Bugün örgüte 91 ülkeden 243 örgütün üyesidir. Örgüte üye örgütlerin 800 milyondan fazla ortağı bulunmaktadır. Son olarak 2009 yılında İsviçre/Cenevre'de yapılan Genel Kurula katılan delege sayısı 800'dür. Örgüt her yıl düzenli olarak mali genel kurulunu, 4 yılda bir seçimli genel kurulunu gerçekleştirmektedir. ICA kooperatifleri uluslararası düzeyde temsil eden dünyanın en büyük sivil toplum örgütüdür.²⁶⁷

ICA bünyesinde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren kooperatifler bulunmaktadır. Bu kooperatifler ICA çatısı altındaki sektör örgütleri içinde yer almakta ve faaliyetler yürütmektedirler. Bunlar başta tarım olmak üzere bankacılık, balıkçılık, sağlık, konut, sanayi, sigorta, eğitim, emek, taşımacılık, enerji, turizm, tüketim ve diğer bir çok dalda faaliyet göstermektedirler.²⁶⁸

ICA küresel, bölgesel, sektörel ve tematik düzeyde örgütlenmiş küresel bir ağ oluşturma örgütüdür. Aşağıda sıralanan hedefler çerçevesinde faaliyet göstermektedir.

a) Karşılıklı yardımlaşma ve demokrasi ilkelerine bağlı olarak dünya kooperatifçilik hareketini desteklemektedir.

b) Kooperatifçilik ilke ve değerlerini korumakta ve desteklemektedir.

c) Üye örgütleri arasındaki ekonomik ve diğer karşılıklı yarar ilişkilerinin geliştirilmesini sağlamaktadır.

d) Sürdürülebilir insani gelişmeyi ve buna bağlı olarak kişilerin ekonomik ve sosyal gelişimlerini destekleyerek uluslararası barış ve güvenliğe katkıda bulunmaktadır.

e) Kooperatifçilik hareketi içinde karar alma mekanizmalarında ve faaliyetlerde kadın- erkek eşitliğini savunmaktadır.

²⁶⁷ <http://www.ica.coop/al-ica/>

²⁶⁸ <http://www.ica.coop/al-ica/>

f) ICA herhangi bir politik veya dini örgüte bağlı değildir. Bütün faaliyetlerinde bağımsızlığını korumaktadır.

ICA küresel, bölgesel, sektörel ve tematik düzeylerde aşağıdaki gibi yapılanmıştır:²⁶⁹

1. Merkez Ofis (Cenevre)
2. Dört bölge
 - a. ICA Afrika
 - b. ICA Amerika
 - c. ICA Asya- Pasifik
 - d. ICA Avrupa (Avrupa Kooperatifleri Birliği olarak da bilinen tüzel kişilik)
3. Küresel ve bölgesel sektörel örgütler
4. Tematik komiteler.

ICA deneyimlerin paylaşıldığı bir üst örgüt olarak ve kooperatifçiliğin gelişmesi konularında araştırmalar ve incelemeler yaptırmakta, istatistikler tutmaktadır. Elde ettiği tüm dökümanları ilgililerle ve üyeleri ile paylaşmaktadır. Kooperatifçiliğin gelişmesi için kooperatifler arasında koordinasyon sağlamaktadır. Kooperatifçiliğin önemine inanan Birleşmiş Milletler Örgütü gibi küresel ve bölgesel kurumlarla ve diğer resmi ve sivil toplum örgütleriyle işbirliği yapmaktadır.²⁷⁰

ICA yapısında 9 sektörel örgüt bulunmaktadır.

1. Uluslararası Tarım Kooperatifleri Örgütü (ICAO)
2. Uluslararası Kooperatif Bankaları Birliği (ICBA)
3. Dünya Tüketici Kooperatifleri (CCW)

²⁶⁹ <http://www.ica.coop/al-ica/>

²⁷⁰ <http://www.ica.coop/al-ica/>

4. Uluslararası Balıkçılık Kooperatifleri Örgütü (ICFO)
5. Uluslararası Sağlık Kooperatifleri Örgütü (IHCO)
6. Uluslararası Konut Kooperatifleri Örgütü (ICA Housing)
7. Uluslar arası Sigorta Kooperatifleri Federasyonu (ICMIF)
8. Uluslar arası Endüstri, Sanat ve Hizmet Kooperatifleri Örgütü (CICOPA)
9. Uluslararası Turizm Birliği (TICA)

Ülkemizde de ICA'ye Üye Örgütlerimiz bulunmaktadır Bunlar;

1. Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği
2. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği
3. Türk Kooperatifçilik Kurumu
4. Pancar Ekicileri Kooperatifleri Birliği

Bu örgütlerden, Türk Kooperatifçilik Kurumu 1969 yılında, Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği 1987 yılında, Türkiye Milli Kooperatifler Birliği ise 2000 yılında ICA'ya üye olmuştur.

ICA üyelik kurallarında son yapılan ve 2009 Kasım ayında yapılan Genel Kurul ile uygulamaya konulan değişikliğe göre üye üst örgütlerin üyelerinin üyelik aidatı vermeden ICA Genel Kurullarına ve Sektörel Örgütlerin Genel Kurullarına katılmalarına imkân sağlanmıştır. Bir ölçüde üye ülkelerde üst örgütlenmenin desteklenmesine yönelik bir değişik yapılmıştır.²⁷¹

Bu çerçevede son ICA Genel Kurulunda, ülkemizde kooperatiflerin üst örgütü olan ICA üyesi Türkiye Milli Kooperatifler Birliği çatısı altında yer alan Türkiye Ormancılık Kooperatifleri Merkez Birliği'nin (OR-KOOP) Genel Başkanı Cafer YÜKSEL Uluslararası Tarım kooperatifleri Örgütü'nün (ICAO) yönetim kuruluna

²⁷¹ blog.milliyet.com.tr/BlogNo=256139

seçilmiştir. Kooperatifçilik tarihimizde ilk olarak bir temsilcimiz ICAO Yönetiminde yer almıştır. Ayrıca TÜRK KENT'in Genel Başkanı H.Mehmet AKSOY Uluslararası Konut Kooperatifleri Örgütü (ICA Housing) yönetim kurulu üyeliğini korumuştur.²⁷²

Gerek yönetimde yer alarak gerekse delege olarak bu platformlarda ülkemizi temsil eden Türk kooperatif liderleri dünya kooperatif hareketinin çalışmalarına etkin olarak katılmakta, dünya kooperatif hareketine yön veren liderler arasında yer almaktadır. Bu noktadan sonra kooperatif liderlerimizin bilgilerinden ve uygulamalarından şüphe duymak bir tarafa, onların bilgi ve deneyimlerinin ışığında kooperatifçiliğimize yön verilmeli, gözlemleri, değerlendirmeleri ve önerileri dikkate alınmalıdır.²⁷³

Çağımız haberleşmenin sınırlarının zorlandığı çağdır. Kooperatiflerin faaliyetleri çok kolaylıkla sınırlar ötesine uzanabilmekte, üreticiler ürünlerini pazarlayabilmekte, tüketiciler güvenli ürünlere ucuza ulaşabilmektedirler. Uluslararası örgütler bu ilişkilerin çok kolaylıkla kurulduğu, toplumsal dostluk ateşinin kolaylıkla yakıldığı, deneyimlerin çok kolay ve kooperatif kardeşliği içinde paylaşıldığı yerlerdir.

ICA çatısı altında yer alan kooperatifler ekonomik büyüklük olarak dünyanın en büyük 10. gücüdür. ICA üyeleri üretimin ilk halkasından son tüketicinin son halkasına kadar faaliyet göstermektedirler. Bu avantajın gerek ülkemizin tanıtımı gerekse deneyimlerin paylaşımı ve ürünlerimizin pazarlanması bakımından iyi değerlendirilmesi gereklidir.

Dünyada her geçen gün daralan pazarlama imkânları ve ağırlaşan rekabet şartları karşısında, ülkemizdeki kooperatiflerin ulusal düzeyde olduğu kadar uluslararası seviyede de faaliyet göstermesi kooperatiflerimize dünya pazarlarında yeni ufuklar açacaktır. Kooperatiflerimizin gelişen pazar alanı da başta ortakları olmak üzere ülke ekonomisinin yararına olacaktır.

²⁷² blog.milliyet.com.tr/BlogNo=256139

²⁷³ blog.milliyet.com.tr/BlogNo=256139

SONUÇ

İnsanlık tarihi sürekli bir devinim ve gelişim halindedir. Her tarihsel dönemde somut yaşam koşulları; insanların yaşayış biçimleri ve birbirleriyle olan etkileşimi üzerinde hep belirleyici olmuştur. Bu somut yaşam koşulları içinde en önemli yerlerden birinde duran ekonomik yaşam koşulları toplumsal yaşam koşullarının şekillenmesinde her zaman belirleyici rol oynamıştır. Bu ekonomik yaşam koşulları içerisinde zorlanan insanlar bu zorlukları aşabilmek ve maddi açıdan kendilerini korumak için zaman içerisinde toplumsal dayanışmanın ve işbirliğinin en güzel örneklerinden biri olan kooperatifçiliği keşif ederek uygulamaya geçirmişlerdir.

Sosyal faydayı göz önünde bulunduran örgütlenme modeli olan kooperatif yapılanmalar hayatın her alanında kooperatifler kurularak bireysel ve toplumsal ihtiyaçların karşılanması mümkün kılmaktadır.

İnsanlık tarihi boyunca gidilen her yerde izine rastlanan, toplumların sosyo-ekonomik kalkınmasında büyük rol oynayan kooperatifçiliğin ülkemizde ki tarihi ise 150 yıla yakın olmasına rağmen bugün hala istenilen düzeye gelememiştir. Bunun mevzuat, finansman, eğitim gibi sorunları olduğu gibi en önemli sorunlarından biride örgütlenme sorunudur. Örgütlenme sorunun altında yatan iki temel öge vardır bunlardan biri ülkemizdeki kooperatiflerin tabandan değil devlet öncülüğünde kurulmuş ve gelişmiş olması iken ikincisi sosyolojik-psikolojik sebeplerdir. Sosyolojik ve psikolojik sebeplerin başında ise art niyetli kişilerin ve çıkar çevrelerinin yaratmış olduğu olumsuz durumlardan kaynaklı güven sorunu gelmektedir. Bunun yanında ülkemizdeki ekonomik istikrarsızlık, yaşanan ekonomik krizler, uluslar arası piyasalardaki durgunluk ve küresel kriz, kooperatifleri ve ortaklarını buhranın içine çekmektedir. Küresel kriz ve beraberinde getirdiği etkenler, rekabet piyasası ve tekeli oluşumlar kooperatiflerin birleşmelerine itici güç olması gerekmektedir.

Ülkemizde kooperatif anlayışının tam olarak yerleşmemesi, kooperatiflerin halk tarafından tam olarak anlaşılması, rant peşinde koşan, çıkarları için yaşayan kooperatif yöneticilerinin davranışları yüzünden Türkiye kooperatifçiliği hak ettiği yere

bir türlü ulaşamamaktadır. Devletin, uluslar arası alanda gelişen kooperatif yasaları ve mevzuatlarına ülkemizde yeteri kadar önem vermemesi kooperatifleri zor duruma sokmaktadır. Kooperatifler halen 1969 yılından kalma kanunlar ile idare edilmektedir. Özellikle gelişme sürecinde AB kooperatif mevzuatının incelenmesinde yarar vardır.

Kooperatiflerin birleşmeleri ile ilgili AB ve Gelişmiş Ülkeler kooperatifçiliğe gereken önemi göstermiş, kooperatifçilik ile ilgili güncel kanunlar ve mevzuatlar düzenleyerek kooperatifçiliğin ne kadar önemli olduğunu ispatlamışlardır. Diğer yandan Gelişmiş Ülkelerdeki kooperatif birleşmelerini incelediğimizde kooperatiflerin, büyük sermaye şirketlerine rakip olduğu, hatta bu şirketlerin bulunduğu sektörlerde lider konuma geldiği görülmektedir. Bazı dar boğaza girmiş sektörlerde de kooperatifler birleşerek güçlenmiş ve bu sektörlerde kurtarıcı güç olmuşlardır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- Akay Hüseyin, **İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi**, 1. Baskı, İstanbul: Yayılım Matbaası, 1997.
- Akgüç Öztin, **Finansal Yönetim**, 7.Baskı, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını, 1998.
- Akşit Bilgütay , **Şirketler Muhasebesi**, THP Uygun, İstanbul: Der Yayınları, 1996.
- Altuğ Osman , **Finansal Yönetim**, İstanbul: MÜ Yayınları, 1988.
- Altuğ Osman ve Hanifi Ayboğa, **Şirket Kuruluşları**, 1. Basım, İstanbul: Yasa Yayınları, 1992.
- Alver Cemil, **Şirketler Hukuku Şirketlerde Vergilendirme**, Şirketler Muhasebesi I.Cilt, Ankara: Feryal Basım, 1999.
- Arpacı Abdülkadir, **Açıklamalı-İçtihatlı Kooperatifler Kanunu ve Uygulaması**. İstanbul: Temel Yayınları, 1990.
- Arslan Halil Bader, **Bulmacanın Eksik Parçası: Birleşme ve Satın Almalarda İnsan Kaynakları**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004.
- Ataman Ümit, **Şirketler Muhasebesi**, 3.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1997.
- Ataman Ümit, **Şirketler Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.
- Brealey A. Richard, **İşletme Finansının Temelleri**, Çeviren: Ünal Bozkurt, İstanbul: Literatür Yayıncılık, 1997.
- Berk Niyazi, **Finansal Yönetim**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005.

- Büker Semih, Rıza Aşıkoğlu ve Güven Sevil, **Finansal Yönetim**, 2, Baskı, Eskişehir: CIP-Anadolu Üni. Kütüphane ve Dökümantasyon Merkezi, Şubat 1997.
- Canoğlu Mehmet Ali, **Ortaklıklar Muhasebesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul: M.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın, 1985.
- Cemalcılar, Doğan Bayar, İnal C. Aşkun ve Özalp Şan, **İşletmecilik Bilgisi**, 1. Baskı, Ankara: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1974
- Çelik Orhan, **Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerde Şirket Değerlemesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1999.
- Çıkın, Ayhan ve Ali Rıza Karacan. **Genel Kooperatifçilik**. İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, 1994.
- Çınaroğlu Serpil, **Rekabet Hukukunda Dikey Birleşmeler: Etkinlik ve Rekabet**, 1. Baskı, Ankara: Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi, 2003.
- Demir Volkan ve Oğuzhan Bahadır, **UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon**, 1. Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, Nisan 2008.
- Diñer Ömer , **Stratejik yönetim ve İşletme Politikası**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayın Dağıtım, 1998.
- Doğan Ali Abdullah, **Sermaye Şirketleri Kuruluş ve Genel Kurul Rehberi**, Ankara: Özcan Ofset, 1999.
- Durmuş Ahmet Hayri, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, Yayın No: 7, 1992.
- Engin Esin, **İşletme Politikası**, İstanbul: Der Yayınları, Ekim 1992.
- Erdoğan Necmettin, **Şirketler Muhasebesi**, THP Uyarlanmış, İzmir: Atilla Yayınları, 1997.
- Eren Erol, **Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2004.

- Eriş Gönen, **Anonim Şirketler Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhsasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006
- Güneş İsmail Hakkı ve Ali Arslan Akbıyık, **İşletmelerde Birleşme ve Tasfiye Uygulamaları**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2002.
- Güven, Sami. **Ekonomik Demokrasi Ve Servetin Geniş Kitlelere Yayılmasında Kooperatifçilik Politikası**. Bursa: Ezgi Kitapevi Yayınları, 1997.
- Hatipoğlu Zeyyat, **Tekdüzen Yöntemiyle Temel Muhasebe**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1999.
- Hatiboğlu, Zeyyat, **Ayrıntılı İşletme Finansı**, İstanbul: Sedok Yayınları, 1996
- Hazar, Nurettin ve Ahmet Özçelik, Burhan Aykaç vd. **Türkiye'de Kooperatifçilik**. Ankara: Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, 1997.
- International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards (İFKS) Including International Accounting Standards 2004 (IAS)**, United Kingdom
- Işık, Şaban. **Kooperatiflerin Vergilendirilmesi**. Ankara: Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Yayınları, 1992.
- İnan, İ. Hakkı. **Türkiye'de Tarımsal Kooperatifçilik ve AB Modeli**. İstanbul: İTO Yayınları, 2008.
- Kara, Mustafa. **Kooperatifçilik**, Bolu: Poyraz Ofset, 2003.
- Karalar, Rıdvan ve M. Zafer Üskül. **Sosyalist Ülkelerde Kooperatifçilik Üzerine**. İstanbul: Bilim Yayınları, 1977.
- Karanlık, Sebahattin. **Kooperatifler ve Muhasebesi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2001.

- Karanlık, Sebahattin. **Kooperatifler ve Muhasebesi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2009.
- Kılıç, Enver. **Kooperatifçilik İlkeleri ve Tüketim Kooperatifleri**. İstanbul: T.Tüketim Kooperatifleri Merkez Birliği Yayınları, 1999.
- Kılıç Yalın, **Rekabet Politikası Açısından Birleşme ve Devralmalar**, Ankara: DPT Yayınları, 2000.
- Kızılot Şükrü ve Saygın Eyüpgiller, **Şirketler Muhasebesi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1995.
- Kışalı Yunus, **Şirketler Muhasebesi**, 5. Basım, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1998.
- Kışalı Yunus, **Şirketler Muhasebesi**, 6. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.
- Koç, Hakan. **Kooper Projesi Eğiticiler Eğitimi Ders Notları**. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı, 2000.
- Koç, Hakan. **Kooperatifçilik Bilgileri**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2001.
- Kulaksızoğlu Şebnem, **Rekabet Hukukunda Yatay Birleşmeler: Antirekabetçi Etkiler ile Öne Sürülen Savunma ve Yararlar**, 1. Baskı, Ankara: Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri serisi No: 36, 2003.
- Moroğlu Erdoğan, **Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat**, 7. Basım, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2001.
- Mucuk İsmet , **Pazarlama İlkeleri**, 14. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004.
- Müftüoğlu, Hilal ve Volkan Aydos. **Türkiye'de Kooperatifçilik Türk Konut Kooperatifçiliğine Alternatif Bir Model: Almanya**, 1. Basım, İstanbul: İTO Yayınları, 2001.
- Mülayim, Ziya Gökalp. **Kooperatifçilik**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2006.
- Ökçesiz, Abdullah. **Üçüncü Sektör Kooperatifçilik**. Trabzon: İnkılâp Yayıncılık, 1994.

- Örten Remzi, **Ortaklıklar ve Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999.
- Örten Remzi ve Diğerleri, **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007.
- Özdemir Muharrem, **Finansal Yönetim**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1997.
- Poroy, Reha ve Ünal Tekinalp ve Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**. 9. Basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2003.
- Sabuncu Hakan, **Birlikte Hakimiyet Kavramının Birleşme ve Devralmalar Açısından Değerlendirilmesi**, 1. Baskı, Ankara: Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No: 40, Yayın No: 0126, Temmuz 2003.
- Sabuncuoğlu Zeyyat ve Melek Tüz, **Örgütsel Psikoloji**, Bursa: İnkam İnsan Kaynakları Danışma Merkezi Yayınları, 2003.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tuncer Tokol, **İşletme**, Bursa: Ezgi Yayınları, 2001
- Sarıkamış Cevat, **Şirket Birleşmeleri**, 1. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2003.
- Savaş M. Arif, **Ticaret Şirketleri Uygulaması ve Muhasebesi**, İstanbul: Temel Yayınları, 1992.
- Şen Selim, **Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2003.
- Şimşek, M.Şerif, **İşletme Bilimlerine Giriş**, Konya: Damla Yayınları, 1995
- Şirin Şerafettin, **Ticaret Hukukunda Şirketler ve Özel Statülü Kurumlar**, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1992.
- Türk Hikmet Sami, **Ticaret Ortaklarının Birleşmesinde Nevilerin Aynı Olması Koşulu**, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 185, 1986.

Yüksel Öznur, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını,
2004.

Makale Ve Süreli Yayınlar

Akdoğan, Nalan, TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:5, Ekim 2001

Akdoğan, Nalan, Türkiye Muhasebe Standardı 5 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, **MÖDAV Geleneksel II. Çalıştay**.

Akdoğan, Nalan, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, Mart - Nisan 2007

Arıcı, Kadir. Kooperatifçilik Ve Yoksulluğun Önlenmesi, **Karınca Dergisi**, Sayı 798,(Haziran 2003).

Arpacı, Ömer Altar, “Kurumların Avantajlı Birleşme Şekli: Devir Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 178, Temmuz 2003

Aypek, Nevzat Kooperatif İşletmelerin Sermaye Şirketleri İle Karşılaştırılması Ve Yönetmelik Tespitler, **Karınca Dergisi**, Sayı 804,(Aralık 2003).

Baarda, James. Kooperatif Yöneticileri ve Değişim, M. Akif Özer (çev.) **Karınca Dergisi**, Sayı 800, (Ağustos 2003).

Babagiray, Zafer. Türkiye'de Kooperatifçilik, **Karınca Dergisi**, Sayı:840, (Aralık 2007).

Baş, İ.Melih, “Şirketlerde Bir Dış Büyüme Biçimi : Takeover”, **Verimlilik Dergisi**, S: 1990/2

Büyükişık, Emre, Holdinglerde Dönemsonu İşlemleri ve Konsolide Mali Tablolar, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.225, Mayıs 2000

Er, Celal. Eğitim ve Kooperatifçilik, **Karınca Dergisi**, Sayı 796, (Nisan 2003).

- Figen, Esen. Kooperatifler Ve Ülkemizdeki Durumu, **Karınca Dergisi**, Sayı 798, (Haziran 2003).
- Göktaş, Abdulkadir, “Dünyada ve Türkiye’de Şirket birleşmeleri ve Hukuksal Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Y:9, S:108, Aralık 2001
- Karapınar, Aydın. “Şirket Birleşmeleri ve Uluslar Arası Muhasebe Standartlarına Göre Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 8, 2003
- Koç, Hakan. 2005 Yılı Sonu İtibariyle Türkiye’de Kooperatifçilik Ve Yaşanan Sorunlar, **Karınca Dergisi**, Sayı: 832 (Nisan 2006), (21 Aralık Dünya Kooperatifçilik Günü Nedeniyle, 22.12.2005 Tarihinde Kanal B Televizyonundaki Kooperatifçilik Açık Oturum Programında Yapılan Konuşma)
- Konor, Vedat, “Anonim Şirketlerde Birleşme ve Devir”, **Mükellefin Dergisi**, S:54, Haziran 1997
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk, İştiraklerin Özsermaye Yöntemine Göre Muhasebeleştirilmesi, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:4, Aralık 2002
- Öğüt, A. Abdurrahman. Üretici Teşkilatlanması ve Tarımsal Amaçlı Kooperatifler, **Karınca Dergisi**, Sayı 797, (Mayıs 2003).
- Özkorkut, Korkut, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-I, **Yaklaşım Dergisi**, S: 194, (Şubat 2009)
- Selvi, Yakup ve Fatih Yılmaz, “SPK Konsolidasyon Tebliği’nin İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 59, Nisan Mayıs Haziran 2002
- Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:3, Eylül 2001
- Şahin, Kürşat, “Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.158, Kasım 2001

- Şavlı, Tuba, **Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolar ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ** (Seri: IX, No:21), Ernst & Young, İstanbul
- Tarakçı Hızır, Birleşme Halinde Birleşen Kuramın Özsermayesi Katma Değer Vergisi Matrahı Olabilir mi?. **Yaklaşım Dergisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Makale No: 105, (Ağustos 1993).
- Tuncer, Selahattin, “İş Ortaklıkları (Joint Venture)”, **Mükellefin Dergisi**, S: 47, Kasım 1996
- Türel, Aslı ve Yiğit Bora Şenyiğit, İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Öz Kaynak Yöntemi, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:73, Ocak - Şubat - Mart 2006
- Uyar, Süleyman, TMS, SPK, UMS ve Diğer Mevzuat Çokgeninde İştirakler, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:4, Aralık 2001
- Üstünel, Bülent, 2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak, İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:72, Ekim - Kasım - Aralık 2005

Tezler

Karaca Neslihan, Şirket Birleşmelerinde Çalışanların Kaygı ve İş Tatmini Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007)

Özçelik Kadriye, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Holding Şirketlerde Birleşme ve Devir,(**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009)

Özdülger Dilek, Valuation in Mergers: A Two Dimensional Issue, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998)

Serçe Melike, Şirket Birleşmelerinin Finansal Değerlemesi ve Türkiye’de Şirket Birleşmeleri, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009)

Şanver Ali, Accounting for Business Combinations: A Turkish Perspective, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Boğaziçi Üniversitesi İşletme Bölümü, 1995)

Yüksel, Onur, Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı III Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Muhasebeleştirilmesi, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2008)

İnternet

<http://www.aydinca.com/kusadasi-minibus-kooperatifleri-birlesti.html> (31.03.2010)

<http://www.aib.org.tr/proje/kooperatif.pdf> (25.03.2010)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yıllık Faaliyet Raporu 2006,
www.bddk.gov.tr (01.05.2010)

<http://www.birdunyabilgi.net/kooperatifler-birligi-nasil-kurulur> (10.03.2010)

blog.milliyet.com.tr/Kooperatifcilikte_Uluslararası_örgütlenme_ve_Uluslararası_Kooperatifler_Alyansı_ICA_/Blog/?BlogNo=256139 (11.07.2010)

Business Tomorrow, "Birleşme", <http://www.business tomorrow.net/birlesme>
(15.05.2010)

<http://www.cinarziraat.com/kooperatifcilik/283-tarimsal-amacli-kooperatiflerde-yatay-ve-dikey-teskilatlanma-birlik-kurulus-islemleri.html> (25.04.2010)

Deloitte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı 2007,
http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/ufrs/index.htm (01.05.2010)

<http://www.gazetekocaeli.com/haber/gundem/710/esme-ve-uzuntarlanin-tasima-kooperatifleri-birlesti.html> (31.03.2010)

<http://www.hukuki.net/kanun/1163.15.text.asp> (30.04.2010)

IFRS (3) Business Combination", <http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm>
(17.05.2010)

<http://www.ica.coop/al-ica/> (17.06.2010)

Kobifinans, "Şirketler Neden Birleşir?",
http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020601/435. (10.05.2010)

http://www.oncurtv.com/news_detail.php?id=22609 (31.03.2010)

www.orkoop.org.tr/Duyuru3.aspx?DID=23 (10.07.2010)

Süzer, Hande, Satın Alma Şampiyonları, Capital Dergisi, Mayıs 2006
<http://www.capital.com.tr/haber.aspx7HBR KOD=3477>, (22.04.2010)

Sermaye Piyasası Kurulu, 2006 Faaliyet Raporu, s.78. <http://www.spk.gov.tr>
(30.04.2010)

http://www.taris.com.tr/yt_taris.asp (20.03.2010)

<http://www.turkiyemillikoop.org.tr/turkiyekoop.htm> (10.02.2010)

<http://www.turkiyemillikoop.org.tr/tarihcenew.htm> (10.02.2010)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2006 Faaliyet Raporu, s. 11.
<http://www.tmsk.org.tr> (25.04.2010)

Diğer Kaynaklar

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarih, 10700 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, (10.05.1969 tarih, 13195 sayı **T.C. Remzi Gazete**)

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (30.07.1981 tarih, 17416 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 tarih, 18563 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006 tarih, 26205 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3), (31.03.2006 tarih, 26125 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

ÖĞRENCİNİN ADI SOYADI	TEZİN BAŞLIĞI (ADI)	ANA BİLİM DALI \ BİLİM DALI	YER \ YIL
KAYIHAN BALABAN	KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME	İŞLETME \ KOOPERATİFÇİLİK	İSTANBUL \ 2010