



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA MUHASEBE
UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN
ALGILANMA DÜZEYİ (TOKAT İLİ ÖRNEĞİ)**

Hazırlayan
Aşkın KARBUZ

Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

TOKAT 2013

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA MUHASEBE
UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN ALGILANMA
DÜZEYİ (TOKAT İLİ ÖRNEĞİ)**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 02/ 12 / 2013

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan :Prof. Dr. Fatih COŞKUN ERTAŞ

Üye : Yrd. Doç. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN

Üye : Yrd. Doç. Dr. Ahmet GÜVEN

İmzası

.....
.....
.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun .15.../.11.../.2013. tarih ve ...25. sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü:

Prof. Dr. Ali AÇIKEL
Enstitü Müdürü

Mühür
İmza

ETİK SÖZLEŞME

T.C.

GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(18/12/2013)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Aşkın KARBUZ

İmzası



TEŞEKKÜR

Ders döneminin başlamasından itibaren bana her zaman destek olan ve yol gösteren değerli danışman hocam Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ'a, anket verilerin analiz sürecinde yardımlarını esirgemeyen Yrd.Doç.Dr. Elif POYRAZ hocama ve sınıf arkadaşım Tuğçe GÖÇERDİR'e, işyerinden derslere katılabilmem için istediğim zaman izin almamı sağlayan mesai arkadaşım olan Jandarma Astsubay Armağan GEÇİM'e teşekkürlerimi bildirmeyi borç bilirim.

ÖZET

Bu çalışmadaki temel amaç; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK)'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına ilişkin düzenlemeleri ve bu düzenlemelerin muhasebe meslek mensuplarınca nasıl algılandığını, görüşlerini ve önerilerini anket çalışmasıyla ortaya koymaktır.

6102 sayılı TTK'nın değişiklik yapılmadan önceki yürürlük tarihi olan 01.07.2012 tarihinden bir gün önce 6335 Sayılı Kanun ile değişikliğe uğramış olup bu tarihten sonra, TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirmiş olduğu düzenlemelere ilişkin herhangi bir tez çalışmasının olmaması, değişiklik tarihinden önceki yapılan çalışmaların geçerliliğini yitirmesi ve 6102 Sayılı TTK'nın muhasebe mesleğine olumlu ve olumsuz olabilecek etkilerini öğrenebilmek amacıyla böyle bir çalışma yapılması gereklilik arz etmiştir.

Anahtar Kelimeler: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Muhasebe ve Denetim, Ticari Defterler ve Belgeler, Bağımsız Denetim.

ABSTRACT

The main object of this study is to reveal the accounting and auditing applications of the Turkish Commercial Code No. 6102 and how these applications are perceived by professional accountants and the views and suggestions of them with survey.

It was necessary to carry out this study since; there are not any dissertations on the accounting and auditing applications of the Turkish Commercial Code after the change of the Turkish Commercial Code No. 6102 with the Turkish Commercial Code No. 6335, previous studies become antiquated, to analyze the effects of the Turkish Commercial Code No. 6102 on accounting.

Key Words: the Turkish Commercial Code No. 6102, Accounting and auditing, Commercial books and documents, independent auditing.

İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME	i
TEŞEKKÜR	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	

iv

TABLolar LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1
1. TİCARET KANUNU’NUN TÜRKİYE’DE GELİŞİM SÜRECİ	3
2. MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	7
2.1. Ticari Defterler Ve Belgelere İlişkin Düzenlemeler	7
2.1.1. Defter Tutma Yükümlülüğü ve Amacı	9
2.1.2. Defter Tutmakla Mükellef Olanlar	11
2.1.3. Tutulacak Defterler	12
2.1.4. Defterlerin Tutuluş Şekli	14
2.1.4.1. Defterlerin Tutulacağı Yer	15
2.1.4.2. Defterlerin Tutulacağı Dil	16
2.1.4.3. Yapılan Hataların Düzeltilmesi	17
2.1.5. Defterlerin Tasdiki	18
2.1.5.1. Açılış Tasdiki	19
2.1.5.2. Kapanış Tasdiki	21
2.1.5.3. Açılış ve Kapanış Tasdiklerine Genel Bakış	22
2.1.6. Defter ve Belgelerin Saklanması İle İbrazı	23
2.1.6.1. Defter ve Belgelerin Saklanması	24
2.1.6.2. Defter ve Belgelerin İbrazı	25
2.1.7. Envanter	27
2.1.8. Finansal Tablolar	29
2.1.9. Kalemlere İlişkin İlkeler	32
2.1.9.1. Tamlık ve Mahsup Yasağı	33
2.1.9.2. Bilânço’nun İçeriği	34
2.1.9.3. Aktifleştirme Yasağı	34
2.1.9.4. Karşılıklar	35
2.1.9.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar	36

2.1.9.6. Sorumluluk İlişkileri.....	36
2.1.10.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Yetkileri.....	37
2.1.11.Ticari Defterler ve Belgelere İlişkin Düzenlemelere Uymayanlara Karşı Uygulanacak Cezai Yaptırımlar.....	41
2.2.Değerleme İlkeleri.....	42
2.2.1. Karşılaştırılabilirlik İlkesi	50
2.2.2. İşletmenin Sürekliliği İlkesi	51
2.2.3. Bilânço Günü ve Teker Teker Değerleme İlkesi	52
2.2.4. İhtiyat İlkesi	52
2.2.5. Tahakkuk İlkesi.....	52
2.2.6. Yöntemlerde Kararlılık İlkesi	53
2.3.Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme Uygulamalarına İlişkin Düzenlemeler.....	53
2.3.1. Birleşmenin Tanımı ve Birleşmenin Nedenleri	54
2.3.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Birleşme Hükümleri	57
2.3.3. Bölünmenin Tanımı ve Bölünme Nedenleri	71
2.3.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bölünme Hükümleri	74
2.3.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Tür Değiştirme Hükümleri.....	85
2.3.7. Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmede Pay Sahibini Koruyucu Ortak Hükümler.....	90
3. DENETİM UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	92
3.1. Denetim İle İlgili Genel Bilgiler.....	92
3.1.1. Denetimin Tanımı.....	95
3.1.2. Ulaşılmak İstenen Amaca Göre Denetim Türleri	96
3.1.2.1. Faaliyet Denetimi	96
3.1.2.2. Uygunluk Denetimi.....	97
3.1.2.3. Finansal Tablo (Muhasebe) Denetimi	97
3.1.3. Denetimin Uygulanma Zamanına Göre Denetim Türleri	97
3.1.3.1. Devamlı Denetim	98
3.1.3.2. Ara Denetim.....	98
3.1.3.3. Son Denetim	98
3.1.4. Denetçi ve Türleri.....	98
3.1.4.1. Bağımsız Denetçiler	99
3.1.4.2. İç Denetçiler.....	100
3.1.4.3. Kamu Denetçisi	100

3.1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	101
3.1.5.1. Genel Standartlar	102
3.1.5.2. Çalışma Alanı Standartları	102
3.1.5.3. Raporlama Standartları	102
3.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim İle İlgili Düzenlemeler	103
3.2.1. Denetime Tabi Olacak Şirketler	104
3.2.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı	110
3.2.3. Denetçi İle İlgili Düzenlemeler	112
3.2.3.1. Denetçinin Seçimi, Görevden Alma ve Sözleşmenin Feshi	113
3.2.3.2. Denetçi Olabilecekler	115
3.2.3.3. İbraz Yükümlülüğü ve Bilgi Alma Hakkı	119
3.2.3.4. Denetim Raporu	121
3.2.3.5. Denetçi Görüşü	122
3.2.3.6. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu	126
3.2.3.7. Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları	127
3.2.3.8. Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi	128
4. LİTERATÜR ÖZETİ	128
5. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NUN MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN ALGILANMA DÜZEYİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	134
5.1. Araştırmanın Amacı Ve Önemi	134
5.2. Araştırmanın Yöntemi	135
5.2.1. Ana Kütle ve Örneklem	136
5.2.2. Veri Toplama Aracı ve Süreci	136
5.2.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	137
5.3. Araştırma Bulguları	137
5.3.1. Demografik Özellikler İle İlgili Verilerin Analizi	137
5.3.2. Araştırma Bulgularına Ait Tanımlayıcı İstatistikler	139
5.3.3. Verilerin Faktör Analizi İçin Uygunluğunun Denetlenmesi	145
5.3.3.1. Güvenirlik Analizi	145
5.3.3.2. KMO ve Bartlett's Testi	146
5.3.4. Verilere Faktör Analizinin Uygulanması	147
6. SONUÇ	151
KAYNAKLAR	155
EK-ANKET FORMU	167
ÖZGEÇMİŞ	169

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1: Defterlerin Tasdiklerine Genel Bakış.....	22
Tablo 3.1: TTK ve UDS'ye Göre Denetçi Görüşlerinin Karşılaştırılması	125
Tablo 5.1: Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....	137
Tablo 5.2: İfadelere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	139
Tablo 5.3: Ölçek ve Güvenilirlik İstatistikleri.....	146
Tablo 5.4: KMO ve Bartlett's Testi Sonuçları	146
Tablo 5.5: İfadelere İlişkin Özdeğer, Varyans ve Güvenilirlik Oranları	147

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST	: Borsa İstanbul
DELOİTTE	: Uluslar arası Yatırım ve Danışmanlık Şirketi
EPDK	: Enerji Piyasası Dzenleme Kurumu
ERNST&YOUNG	: Uluslar arası Yatırım ve Danışmanlık Şirketi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KPMG	: Uluslar arası Yatırım ve Danışmanlık Şirketi
M	: Madde
MEGEP	: Milli Eğitim Bakanlığı Eğitimi Geliştirme Projesi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PWC	: Uluslar arası Yatırım ve Danışmanlık Şirketi
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TSMMMO	: Tokat Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası
TSPAKB	: Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslar arası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslar arası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Ticaret; üretim, değişim ve tüketime yönelik bütün faaliyetlerdir. Gelir elde etme amacıyla, hammadde veya diğer malların makine ve benzeri teknik vasıtalar kullanılarak işlenmesi suretiyle yeni ve değerli ürünler meydana getirilmesi, kişiler açısından değiş tokuşu yapılan her türlü malın değişimine aracılık edilmesi ile malların tüketim alanına yönlendirilmesi şeklindeki faaliyetlerin tamamı ‘ticari’ nitelik taşır (Çeker, 2006:1). Bu tür ticari faaliyetlerin belirli düzen içerisinde yürütülebilmesi için Ticari Hukuk kurallarının düzenlenmesine yani ticaret kanunlarına ihtiyaç duyulmuştur.

Hazırlanan bu çalışmanın amacı; 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK)’nun muhasebe ve denetim uygulamalarına ilişkin düzenlemeleri ve bu düzenlemelerin muhasebe meslek mensuplarınca algılanma düzeyini tespit etmektir.

TTK’nın yürürlüğe girmeden bir gün önce değişikliğe uğraması kamuoyunda bilgi karışıklığına sebep olmuş, daha önceki yapılan çalışmalarında geçerliliğini kaybetmesi üzerine böyle bir çalışma yapılmasına gerek duyulmuştur. Yapılan bu çalışma neticesinde; TTK’nın muhasebe mesleğini olumsuz etkileyebilecek hükümlerinin tespit edilip bu konularla ilgili yeniden düzenleme yapılabilir olması bu çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

Yapılan bu çalışma altı bölümden oluşmuştur. Çalışmanın birinci bölümünde; ticaret kanunu ile ilgili ülkemizdeki gelişmeler araştırılmış, özellikle son ticaret kanunu olan 6102 Sayılı TTK’nın yasallaşması ile ilgili süreç izah edilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; TTK’nın muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemeler incelenmiştir. Bu bağlamda ticari defter ve belgelere ilişkin düzenlemeler,

finansal tablolara ilişkin hükümler ile şirketlerin birleşme, bölünme ve tür değiştirmesi ile ilgili düzenlemeler izah edilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; TTK'nın denetim uygulamalarına ilişkin düzenlemeleri incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına ilişkin düzenlemeler hakkında yapılan tez ve makalelerin bulunduğu literatür özeti bulunmaktadır.

Çalışmanın beşinci bölümünde; TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına ilişkin düzenlemelerin meslek mensuplarınca nasıl algılandığını, görüş ve önerilerini tespit etmek amacıyla, Tokat Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası(TSMMMO)'na kayıtlı meslek mensuplarına yönelik uygulanan anket sonuçlarının değerlendirilmesi yer almaktadır.

Çalışmanın son bölümünde ise; meslek mensuplarının görüşleri ile incelenen kaynaklar neticesinde oluşan sonuç ve öneriler kısmı bulunmaktadır.

1.TİCARET KANUNU'NUN TÜRKİYE'DE GELİŞİM SÜRECİ

Çalışmanın bu bölümünde cumhuriyetin ilanından sonra yürürlüğe giren ticaret kanunları hakkında bilgi verilmiştir. Özellikle son ticaret kanunu olan 6102 Sayılı TTK'nın ortaya çıkış sebepleri, hazırlanması ve yasallaşma süreci ile ilgili yaşanan gelişmelere değinilmiştir.

Cumhuriyetin ilanından sonra hukuk alanında yapılan yenileştirme hareketleri kapsamında, ticaret kanunu ile ilgili çalışmaları yürüten komisyon Türkiye Büyük Millet Meclisi(TBMM)'sine bir ticaret kanunu tasarısı sunmuştur. 26 Mayıs 1926 tarihinde TBMM genel kurulunda kabul edilen bu kanun Medeni Kanun ile birlikte 4 Ekim 1926 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Cumhuriyet tarihinin ilk ticaret kanunu olan bu 865 Sayılı kanun 1957 yılına kadar yürürlükte kalmıştır (Kayar, 2006:4-5).

1926 tarihli ticaret kanunu'nun, Medeni Kanun ve Borçlar Kanunu ile uyum sağlayamaması, ihtiyaçlara cevap verememesi ve belli bir sisteme dayandırılmış olmaması yeniden düzenlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştı. Prof. Dr. Ernst Hirsch tarafından hazırlanan TTK tasarısı, 29.06.1956 tarihinde 6762 sayılı TTK olarak kabul edilerek 01.01.1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Berzek, 2007: 5).

1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 Sayılı Eski TTK'nın yayımlandığı tarihten bugüne kadar geçen zaman dilimi dikkate alındığında; Dünya'da yaşanan siyasal, sosyal, ekonomik ve finansal değişimin baş döndürücü düzeyde olduğu şüphe götürmez bir gerçektir. Günümüzde, bilgi birikiminin ve teknolojik gelişmenin sunduğu katkıyla, sermaye hareketi, uluslar arası nitelik kazanmıştır. Özellikle 1980 sonrası liberal anlayışın benimsenmesine bağlı olarak, ülkemiz de söz konusu değişimlerden derinden etkilenmiş ve etkilenmeye de devam etmektedir. 6762 Sayılı Eski TTK bu değişime paralel bir gelişim göstermek üzere güncellenmemiş ve günün ihtiyaçlarına

cevap veremez hale gelmiştir. İşte bu zorunluluğun gereği olarak ve günün koşulları göz önünde tutularak 6102 Sayılı TTK'nın hazırlanması gereği duyulmuştur. (https://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/publications/ttk-assets/pages/ttk-yeni-ttk5.pdf, 30.07.2013).

Öte yandan Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlama yönetiminde şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş ilkeleri içeren yeni bir ticaret kanunu'na sahip olması gerekmiştir. Ayrıca 2001 yılında Türk Medeni Kanunu'nda, 2011 yılında Borçlar Kanununda ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yapılan köklü değişiklikler, Türk Ticaret Kanunu'nun yenilenmesini zorunlu kılan diğer önemli olgulardır (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130SORUDATTK.pdf>, 30.07.2013).

2004 yılında yürürlüğe giren 28.01.2004 tarihli ve 5083 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin Para birimi Hakkında Kanun gereğince Türk Lirasından altı sıfır atılmış ve Yeni Türk Lirası 01.01.2005 tarihinden itibaren dolaşıma girmiştir. Bu önemli değişiklik diğer konularda olduğu yeni TTK'da dikkate alınmıştır. Çünkü Yeni Türk Lirası, sermaye şirketlerinin asgari sermayelerini, anonim şirketlerde payın itibari değerinin, taşıma ve deniz ticareti hukuklarında sorumluluk sınırlarının ve nihayet para cezalarının yeniden düzenlenmesini gerekli kılmıştır. Türk Medeni Kanunu ile Türk Ceza Kanunu başta olmak üzere birçok kanun yeni TTK'nın hazırlanma nedenlerindedir (TTK Genel Gerekçe m.6).

6102 Sayılı TTK tasarısının şekillenmesinde, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü tarafından 1998 yılında düzenlenen, 'Bolu Toplantı'sının önemli

etkisi olmuştur. Toplantıya Yargıtay üyeleri ile Ankara ve İstanbul Hukuk Fakültelerinin öğretim üyeleri katılmıştır. Toplantı ticari işletme ile anonim şirketler hukuklarında o yıllarda ortaya atılmış yeni kuramlar ile öğretilerin tartışıldığı, Avrupa'daki gelişmelerin ve uygulanan reformların değerlendirildiği ilk forum olmuştur. Bolu toplantısında tam anlamı ile güncel ve modern ticaret hukukunun kısmen de olsa bilimsel envanteri çıkarılmış, gelişme yönleri belirlenmiş, gelecekteki tasarının dolayısıyla yeni TTK'nın teorik ve dogmatik temelleri düşünce ortamında şekillenmiştir (TTK Genel Gerekçe m. 98).

1999 yılının Aralık ayında Adalet Bakanlığı tarafından, Bakanlık temsilcileri, Yargıtay üyeleri, öğretim üyeleri, Türkiye Barolar ve Noterler Birliği, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve ilgili diğer kuruluşların mensuplarından oluşan, yeni bir TTK Tasarısı'nı hazırlamakla görevli komisyon kuruldu. 2000 yılının Nisan ayından itibaren beş yıl süreyle çalışan komisyon'a Prof. Dr. Ünal Tekinalp başkanlık etmiştir. 27.11.2008'de, TBMM'de görüşmelerine başlanan Tasarı'nın ilk 76 maddesi kabul edildikten sonra görüşmelere ara verildi. 13.01.2011'de yapılan toplantıda kalan maddeler hızlı şekilde görüşülerek tasarı kabul edildi. (Arkan, 2012:11).

Kurulan komisyon kanun tasarısını hazırlarken bazı hedefler belirlemiştir. Bunlar (TTK Genel Gerekçe m.101);

- Yeni TTK'nın Türk işletmelerinin ticari ve ekonomik yönden uluslararası rekabet piyasalarında güçlü aktörler olarak çalışmalarını sağlayacak kurum ve sistemlere sahip olmalarını sağlamak,
- AB müktesebatının yeni TTK'nın ticari işletme, şirketler, sermaye piyasası, taşıma, deniz ticareti ve sigorta hukuku kitaplarına tam olarak yansıtılması,

- Yeni kanunun Türkiye'nin güncel, orta ve uzun vadeli gereksinimlerine cevap verecek, mekanizmaları ve hükümleri içermesi,
- Modern ticaret hukuku ile örtüşmesi
- Mevcut bilimsel birikimin korunması,
- Yargı kararlarıyla sağlanan hukuki gelişimin sürdürülmesidir.

6102 Sayılı TTK 1535 maddeden oluşmuştur. Kanun başlangıç hükümleri ve son hükümleri dışında altı kitaba ayrılmıştır. I. Kitap; 'Ticari İşletme', II. kitap; 'Ticaret Şirketleri', III. Kitap; 'Kıymetli Evrak', IV. Kitap; 'Taşıma İşleri', V. Kitap; 'Deniz Ticareti', VI. Kitap; 'Sigorta Hukuku'dur.

6102 Sayılı TTK'nın yürürlük tarihi olan 01.07.2012 tarihine kadar, birçok konuda kamuoyunda eleştirilmiştir. Eleştirilen konular başında; muhasebe meslek mensuplarına yönelik cezai yaptırımlardaki adli para ve hapis cezalarının çok ağır olduğu, denetlenecek şirketlerin henüz bağımsız denetime hazır olmadıkları, defter tasdiklerinin ve işlem denetçiliğinin şirketlere ek maliyet getireceği, ticari belgelerde tacirlerin işletmesiyle ilgili tüm bilgilerin yazılması zorunluluğu gibi başlıca konular bulunmaktaydı. Bunun üzerine 6102 Sayılı TTK, yürürlük tarihi olan 01.07.2012 tarihinden bir gün önce 30.06.2012 Tarih ve 18339 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6335 Sayılı Kanun ile birçok değişikliğe uğramıştır.

6102 Sayılı TTK'da en önemli yenilik şirketlere yönelik uygulanacak olan bağımsız denetimin getirilmesidir. Her ne kadar 6335 Sayılı Kanun ile bağımsız denetimin kapsamı daraltılsa da, bağımsız denetimin uygulamaya geçilmesi Türk şirketleri açısından hayati önem taşımaktadır. Denetimin şirketlerin yönetiminden çıkarılıp tamamen bağımsız, tarafsız ve uzmanlaşmış denetçiler tarafından yapılacak

olması, Türk şirketlerin uluslar arası arena da anlaşılabilmesini kolaylaştırarak yabancı yatırımcıların ilgisinin çekilmesi beklenmektedir.

2.MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2.1. Ticari Defterler ve Belgelere İlişkin Düzenlemeler

Muhasebe; işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, elde edilen sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu bilgilerin analiz edilip yorumlanmasıdır (Küçüksavaş, 2010:5). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere; muhasebe sisteminin var olabilmesi için, istenilen bilgilerin belirli bir düzen içerisinde kaydedilmesi şarttır.

Kayıtlar; olup bitmiş veya olması beklenen vak'aları bize istediğimiz anda hatırlatmaya yarar (Yılmaz, 2004:13). Kayıt altına alma bir anlamda işletmedeki mali olayların arşivlenmesi demektir. Mali olayların tanımlanıp sınıflandırılması ve aynı olayların aynı sınıfta yer alacak şekilde yazılıp saklanması demektir (Karabınar, 2007:9).

İşletmelerde güvenilir bir kayıt düzeninin oluşturulabilmesi için iyi bir belge düzeninin kurulmuş olması gerekir. Düzenli bir belgelemenin sağlanması, muhasebe organizasyonuna düşen bir görev olup, tüm muhasebe sistemini etkiler. Belgeler muhasebede, muhasebe defterlerinde olduğu gibi kanıt fonksiyonu yüklenmiş, muhasebenin ayrılmaz bir parçasını oluştururlar (Atabey ve Parlakkaya, 2004:6).

Muhasebede yapılan her kaydın bir belgeye dayanması gerekir (Bilen, 2007:124). Muhasebeleştirilmenin ilk adımı; ilgili mali olayın belgesinin elde

edilmesidir. Zaten mali olaylar belgeler üzerinde varlık kazanır. Bu demektir ki belgesi olan her işlem muhasebeye kaydedilmelidir (Karabınar, 2007:1).

Muhasebe belgelerinin temel görevi, ticari faaliyetlerinin meydana gelişini yazılı olarak kanıtlamasıdır. Bu temel görevin yanı sıra, ticari faaliyetleri tarih sırasıyla arşiv yapmak ve saklamak görevleri de vardır. Ayrıca, muhasebe belgeleri gerekli görüldüğü zaman kanıt olarak da kullanılabilir (Ertaş, 2011:23).

Muhasebe; işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak; geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak; işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alabilmeleri için; mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir (Ataman, 1999:1).

Yukarıdaki tanımlar doğrultusunda muhasebe; işletmenin parasal (mali) nitelikteki işlemlerinin saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlanması ve analize tabi tutularak yorumlanması süreci olarak ifade edilebilir (Gökçen, 2007: 4).

Muhasebe, işletme yöneticilerine değişik zamanlarda ve biçimlerde aşağıdaki bilgileri sağlar (Ece, 2007:10);

1. Geçmiş ve gelecekte işletme faaliyetleri sonucunun doğuşu ve miktarını vermek,
2. İşletmede alınan ve alınacak kararlarda yönetim aracı fonksiyonu görmek,
3. İşletmenin ilişkide olduğu tüm üçüncü şahıslarla karşılıklı olarak durumunu tanımak, başka bir ifade ile devamlı olarak ve hatta önceden kime ne kadar borcu, kimden ne alacağı olduğunu göstermektir.

TTK'nın ticari defterler, belgeler, envanter, finansal tablolar ve değerleme ilkelerine getirmiş olduğu kurallar ve düzenlemeler bu bölümün içerisinde ilerleyen sayfalarda ele alınacaktır.

2.1.1. Defter Tutma Yükümlülüğü ve Amacı

Muhasebenin temel amacının bilgi üretme olduğu göz önüne alındığında, bilgi üretimini sağlayacak kayıt sisteminin varlığına ihtiyaç duyulur. Bu doğrultuda geliştirilen kayıt sisteminin belirli kayıt araçları vardır. Bu kayıt araçları defterler olarak adlandırılır (Ataman, 1997:353). Ticari defterler ancak tacirler tarafından tutulur.

Tacir ise; Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye denir (TTK, m.12, f.1).

Ticari defter tutma yükümlülüğü, ticaret siciline kayıt zorunluluğu doğduğu andan itibaren geçerlidir (TTK, m. 87).

Tacir, her türlü borcu için iflasa tabidir; ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlüdür (TTK, m. 18, f.1).

TTK 64. maddesi 1. fıkrasına göre; her tacir, ticari defter tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterden izlenebilmelidir.

Dünya çapında ulusal ve uluslar arası standartlar bakımından evrensel nitelik taşıyan bu düzenleme, her tacirin ticari defter tutmak yükümlülüğüne ilişkin emredici

bir kural koymaktadır. Bu yükümlülükten hiçbir tacir ayrı tutulamaz. Maddede ve kenar başlığında ‘ticari defter’ ibaresi kullanılmış olmasına rağmen gerçekte, muhasebe tutulması yükümü ifade edilmiştir; yoksa kastedilen günlük defter, büyük defter gibi defterler değildir (İnanç, 2011:228).

TTK 64. maddesi 2. fıkrası gereğince; tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzeri şekilde bir kopyasını yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

Bu düzenlemede belgeleme ve kaydın belgeye dayanma ilkesi öngörülmüştür (‘Belge yoksa kayıt da yoktur’ ilkesi). Hüküm teknik gelişmelere uygun olarak saklama ortamını sınırlayıcı olmayan, gelişmelere açık bir tarzda göstermiştir (İnanç, 2011: 229).

TTK’nın 64’üncü maddesinde her tacirin, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)’na göre ortaya koymak zorunluluğu bulunurken, 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte TMS ibaresi bu madde metninden çıkarıldı. Buna göre ticari defterlerin, TMS’ye göre tutulması yükümlülüğü kaldırıldı. Aynı şekilde defterlerin tutulması ile ilgili kuralların yer aldığı 65’inci maddesinde yer alan “şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler TMS’ye uygun olmalıdır” ibaresi de madde metninden çıkarıldı (Türmob, 2012:4). Bunun gerekçesi, Türkiye’de bilânço usulüne göre defter tutan mükellefler için, yaklaşık 20 yıldır Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB) gözetiminde Tek düzen Hesap Planı (TDHP) uygulanmakta olmasıdır (Bahtiyar, 2013:7).

Sonuç olarak; gerçek ve tüzel kişi tacirler, ticari defterlerini Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen muhasebe usul ve esasları ile TDHP’ye göre tutmaya; bu

defterlerin mahiyetine, şekline ve ihtiva etmesi gereken bilgilere dair düzenlemelerine uymaya devam edeceklerdir (Altaş, 2013:71).

Ticari defterlerini ticari belgelere dayanarak yasaların istediği şekilde tutan bir işletme sahibi, defterde yer alan kayıtlara bakmak suretiyle (Megep¹, 2007: 4) ;

1. İşletmesinin kâr-zarar durumunu öğrenir,
2. Satacağı malların maliyet fiyatını, dolayısıyla satış fiyatını bilir,
3. İşletmesi ile ilişkisi olan kişilerle, arasındaki borç alacak tutarının ne olduğunu bilir,
4. Devletine ödeyeceği vergi tutarını bilir,
5. İstatiksel bilgi elde eder,
6. Önceki dönemlerle içinde bulunduğu dönemi karşılaştırma imkânı bulabileceğinden işletmesinin verimini arttırıcı kararlar alır,
7. Anlaşmazlık durumunda bu defter ve belgelerini ispat aracı olarak gerekli mercilere sunar.

2.1.2. Defter Tutmakla Mükellef Olanlar

TTK'nın 64. maddesi 5. fıkrasına göre defter tutmakla mükellef olanlar 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre tespit edilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanun(VUK)'un 172. Maddesi gereğince, aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler defter tutmaya mecburdurlar:

- Ticaret ve Sanat erbabı,
- Ticaret Şirketleri,
- İktisadi Kamu müesseseleri,
- Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler,

¹ Milli Eğitim Bakanlığı Eğitimi Geliştirme Projesi

- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler.

VUK'un 173. maddesi gereğince, defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz;

- 1) Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- 2) Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
- 3) Kurumlar Vergisinden muaf olan:
 - a) İktisadi kamu müesseseleri
 - b) Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler.

2.1.3. Tutulacak Defterler

Mali nitelikteki işlemlerin kayıtları için işletmelerin TTK ve VUK'da belirlenmiş olan muhasebe defterlerini kullanmaları yasal bir zorunluluktur. İşletmeler bu kanunlarla belirlenmiş olan tutulması zorunlu defterlerin yanı sıra ayrıca isteğe bağlı olarak yardımcı defterlerde kullanabilirler (Gökçen, 2007:155).

Tacirlerin işletmelerinde tutacağı defterlerin hangi defterler olduğuna dair 6102 Sayılı TTK'da genel olarak değinilmiş fakat ayrıntılı bilgi verilmemiştir. TTK'nın 64. maddesinin 3. fıkrasında, tutulacak defterlerle ilgili Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müşterek çıkarılan tebliğe atıfda bulunulmuştur. Aşağıda hem 6102 Sayılı TTK'nın hem de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğe değinilmiştir.

TTK'nın 64. maddesi 3. fıkrasına göre işletmeler;

- 1) Yevmiye defteri,
- 2) Defteri kebir

3) Envanter defterini tutmak zorundadırlar.

TTK'nın 64. maddesi 4. fıkrasına göre ayrıca;

4) Pay defteri,

5) Yönetim Kurulu karar defteri,

6) Genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutulmak zorundadır.

6. madde'de belirtilen işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan Genel kurul toplantı ve müzakere defteri de artık ticari defter sayılmıştır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının 19.12.2012 tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazetede **Ticari Defterlere İlişkin Tebliği**' 5. maddesine göre:

- Gerçek veya tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın her tacir yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebiri tutmakla yükümlüdür
- Şahıs şirketleri birinci fıkrada sayılan defterlere ilave olarak genel kurul toplantı ve müzakere defterini de tutarlar.
- Birinci fıkrada sayılan defterlere ilave olarak anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutmak zorundadır.
- Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il Özel idaresi belediye ve köy ile kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarıdan fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküller birinci fıkrada sayılan defterleri tutmakla yükümlüdür.

TTK'da tutulacak defterler belirlenirken; hükmi şahıs- hakiki şahıs ayrımı yapılmamış ve tüm tacirlerin temel defterler olan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri tutmak zorunda oldukları belirtilmiş, ancak tutulacak defterler arasında işletme defteri sayılmamıştır. Bu durumda, işletme defterinin kaldırılmış olduğu düşünülebilir (<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/276.pdf>, 20.02.2013).

Tacirlerin tutacağı Yevmiye defteri, Defteri kebir, Envanter defteri, Pay defteri, Yönetim kurulu karar defteri, Genel kurul toplantı ve Müzakere defteri hakkında TTK'da sadece isim olarak bahsedilmiş, defterlerin içeriği ile ilgili detaya girilmemiştir.

13.06.2013 tarih ve 28676 Sayılı Resmi Gazete'de SPK tarafından yayımlanan '**Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama İlişkin Esaslar Tebliği**' 19. maddesine göre; banka ve sigorta şirketleri ile finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri, muhasebe defter ve kayıtları ile hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tabloların sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere '**Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri**'ni tutmak zorundadırlar. Hazırlanan finansal tablolardaki tutarlara ulaşılırken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'ne ayrı ayrı kaydedilmesi gerekmektedir.

2.1.4. Defterlerin Tutuluş Şekli

TTK'nın 65. maddesi 1, 2, 3. ve 4. fıkralarında defterlerin tutulmasıyla ilgili; defterlerin tutulacağı yer, defterlerin tutulacağı dil ve yapılan hataların düzeltilmesi ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Aşağıdaki alt başlıklarda bu konulara değinilmiştir.

2.1.4.1. Defterlerin Tutulacağı Yer

TTK'da teknolojideki gelişmelere bağlı olarak tutulacak ticari defterlerinde artık bilgisayar ortamında tutulabileceği belirtilmiştir. TTK'nın 64. maddesinin 3. fıkrasında ‘fiziki veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin...’ şeklinde bir ibare yer almaktadır. Bu ifadeden defterlerin elektronik ortamda da tutulabileceği sonucuna varılabilir.

Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulabilmesi için TTK'da bazı şartlar belirtilmiştir. TTK'nın 65. maddenin 4. fıkrasında;

1. Bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının,
2. Bu süre içerisinde her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır.

Ayrıca TTK'nın 65. maddenin 4. fıkrasının sonunda, kayıtların elektronik ortamda tutulması halinde 65. maddenin 1. ila 3. fıkra hükümleri kıyas² yoluyla uygulanır şeklinde ifade mevcuttur.

Elektronik defter uygulama süreci, GİB tarafından hazırlanan www.edefter.gov.tr internet adresinde yer alan format ve standartlara uygun olarak oluşturulan onay süreçlerinin yerine getirilmesi ve bu süreç sonunda belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren, elektronik defter beratının oluşturulması ile devam eden bir süreçtir (Çetin, 2012:166).

² Karşılaştırma, denk tutma.

13 Aralık 2011 tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazete’de Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken yayımlanan ‘**Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra no:1)**’e göre: Defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin aşağıda yer alan şartları taşımaları gerekmektedir;

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

2.1.4.2. Defterlerin Tutulacağı Dil

Tutulacak Defterlerin Dilinin Türkçe olmasının gerektiğini, TTK ve VUK’dan anlayabiliriz. Fakat VUK’ya göre defterlerin, Türkçe kaydı bulunmak şartıyla başka dillerde de tutulabileceği belirtilmiştir. Aşağıda her iki kanunun bu konuyla ilgili maddeleri incelenmiştir.

TTK’nın 65. maddesinin 1. fıkrasında; ‘Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur’ ifadesinden tutulacak defterlerin dilinin Türkçe olması gerektiği belirtilmiştir.

VUK 215. maddesinin 1. fıkrasında; Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilde kayıt da yapılabilir denilmektedir.

2.1.4.3. Yapılan Hataların Düzeltilmesi

Tacirler tarafından tanzim edilen ticari defterlerde oluşabilecek hataları düzeltebilmek için tacirlere TTK 65/3 maddesi ve VUK 217. maddesine göre imkân ve yetki vermiştir. Buna göre;

TTK'nın 65. maddesinin 3. fıkrasında; 'bir yazım veya kâğıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır' şeklinde ibare mevcuttur. Bu ibareden anlaşılan yapılan değişikliğin önceki halinin belirlenmesi ve kayıt zamanının belli olması durumunda, ticari defterlerde yapılan hataların düzeltilmesine izin verilmiştir.

VUK'nın 217. maddesine göre; 'Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.'

Her iki kanunun maddeleri yorumlandığında; yapılan hataların düzeltilebilmesi için belirli muhasebe kaidelerine uymak şartıyla kayıtların üzerinde değişikliğe gidilebileceğidir.

Muhasebe kurallarına göre düzeltme hatalı olarak borçlandırılan veya alacaklandırılan bir hesabın ters kayıt yapılması şeklinde olur. Yanlış bir yevmiye kaydı yapıldığında maddenin tümünün ters kayıtle iptali ve sonra doğru kaydın yapılması genellikle uygulanan kolay bir yoldur ancak iş hacmini ve hesap toplamlarını gereksiz yere çoğaltır (Gücenme, 2002:119).

2.1.5. Defterlerin Tasdiki

VUK Tacirlerin düzenleyeceği defterlerin ne zaman tasdik ettirilmesi konusunda yol göstermektedir.

VUK 221. madde'ye göre; defterleri kullanacak olanlar, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;
- Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önceki zamanda.

TTK 64. madde 3. fıkraya göre; defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarının nasıl olması gerektiği Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca

müştereken çıkarılan tebliğle belirlenmiştir. Bundan sonraki bölümde tebliğde açılış ve kapanış onayı hakkındaki maddelere değinilmiştir.

2.1.5.1. Açılış Tasdiki

6762 Sayılı Eski TTK'da defterlerin kullanılmaya başlamadan önce tasdik edilmesi öngörülmüş, tasdikin VUK'nın defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde ve defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Yeni Kanunda defterlerin tasdiki öngörülmüş olmasına rağmen, bu tasdiklerin VUK hükümlerine göre yapılması ilkesi yer almamıştır (<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/276.pdf>, 18.02.2013).

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının 19.12.2012 tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazetede ki '**Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ**'e göre: Tacirler tarafından fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayları kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar noter tarafından yapılır. Açılış onaylarının noter tarafından yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin noterce aranması zorunludur (Madde 13/1).

Ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracakları ticari defterlere ilişkin açılış onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz (Madde 13/2).

Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili esnasında birinci fıkrada yazılı defterlerin açılış onayları ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir (Madde 13/3).

Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile yönetim kurulu karar defterinin açılış onaylarının her hesap dönemi için yapılması zorunludur. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir (Madde 13/4).

Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar (Madde 13/5).

Pay defterinin yenilenmesinin gerektiği durumlarda açılış onayı yapılacak yeni defter, kullanımına son verilecek defterle veya zayı³ edilmişse zayı belgesi ile birlikte notere ibraz edilir. Yeni pay defterinin açılış onayının yapıldığı sırada noter, eski deftere veya zayı belgesine yeni pay defterinin açılış onayının yapıldığını tarih ve sayı belirtmek suretiyle şerh düşer. Eski defterde veya zayı belgesinde söz konusu şerhi gören noter tekrar bir açılış onayı yapamaz (Madde 13/6).

6102 Sayılı TTK'ya göre; ticari defterler (yevmiye, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri) açılış onayları kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılacaktır. (Şirketlerin kuruluşunda açılış tasdikleri ticaret sicili

³ Kaybolmuş, zarar görmüş.

müdürlükleri tarafından da yapılabilir.) Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise; kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar (Hesap dönemi takvim yılı olanlar için, bir önceki hesap döneminin Aralık ayı içinde) notere yaptırılacaktır. Pay Defteri ile Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri ise yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılabilir (<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/350.pdf>, 20.02.2013).

2.1.5.2. Kapanış Tasdiki

TTK'nın ilk haline göre kapanış onayının tüm defterlere uygulanması söz konusuydu. Ancak, 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu bu yükümlülük sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu defterlerin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılacaktır (Deloitte⁴, 2012:5, TTK m. 64-3).

TTK'da, defterlerin kapanış tasdik zamanlarında değişiklikler yapılmış olup, daha önce yevmiye defterinin kapanış tasdiki izleyen yılın (hesap döneminin) ocak ayında, envanter defterinin kapanış tasdiki ise izleyen yılın (hesap döneminin) mart ayında yapılmakta iken; yapılan değişikliğe göre; sadece yevmiye defterinin ve yönetim kurulu karar defterinin kapanış tasdiki yapılması zorunlu tutulmuş ve bu kapanış tasdiklerinin, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılması öngörülmüştür (Vergi kanunlarında ise kapanış tasdikleri öngörülmemiştir) (Akarca ve Şafak, 06.12.2012:3).

⁴ Uluslar arası Yatırım ve Danışmanlık Şirketi.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının 19.12.2012 tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazetede **Ticari Defterlere İlişkin Tebliği**'ne göre: Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin, izleyen hesap döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere ibraz edilip, son kaydın altına noterce "Görölmüştür" ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur.

TTK uyarınca ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacaktır (Nalbantoğlu, 2012:5, TTK m. 64-3).

2.1.5.3. Açılış ve Kapanış Tasdiklerine Genel Bakış

Tablo 2.1: Defterlerin Tasdiklerine Genel Bakış

	TTK	VUK	TTK	VUK
Defter Adı	Açılış Onayı(1)	Açılış Onayı(1)	Kapanış Onayı	Kapanış Onayı
Yevmiye Defteri	31/ Aralık gününe kadar(2)	31/ Aralık gününe kadar(2)	İzleyen faaliyet döneminin 31/Mart gününe kadar(2)	Yok
Defteri Kebir	31/ Aralık gününe kadar(2)	Zorunlu Değil	Yok	Yok
Envanter Defteri	31/ Aralık gününe kadar(2)	31/ Aralık gününe kadar(2)	Yok	Yok
Pay Defteri (3)	Kuruluştaki ya da önceki defterin sayfalarının bitmesi halinde	VUK'da düzenlenmesi zorunlu defterlerden değil	Yok	VUK'da düzenlenmesi zorunlu defterlerden değil
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri(3)	Kuruluştaki ya da önceki defterin sayfalarının bitmesi halinde	VUK'da düzenlenmesi zorunlu defterlerden değil	Yok	VUK'da düzenlenmesi zorunlu defterlerden değil

Yönetim Kurulu Karar Defteri	Kuruluştaki ya da önceki defterin sayfalarının bitmesi halinde	VUK'da düzenlenmesi zorunlu defterlerden değil	İzleyen faaliyet döneminin 31/Mart gününe kadar(2)	VUK'da düzenlenmesi zorunlu defterlerden değil
---	---	---	---	---

1:Yeni Kurulan bir işletmede açılış onayları kuruluş sırasında yaptırılır.

2:Faaliyet döneminin takvim yılı olduğu varsayımıyla özel hesap dönemi kullananlar defterin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki son ayın son gününe kadar. Örneğin hesap dönemi 1/Eylül-31/Ağustos olan işletmede yeni dönemin defterlerinin açılış onayının son günü 31/ Ağustos olur.

3:Pay Defteri ile Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defterleri yeterli yaprak bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir (www.itimat-ymm.com.tr, 20.02.2013).

2.1.6. Defter ve Belgelerin Saklanması İle İbraz

Mali nitelikteki olayın meydana gelmesi ile başlayan ve mali tabloların çıkarılması ile sonuçlanan kayıt tutma sürecinde ilk aşama olayın ne olduğunu gösteren, diğer bir deyişle olayın tanımlanmasını sağlayan güvenilir bilgileri içeren belgelerin elde edilmesidir. Belgelendirme, mali nitelikteki bir işlemin; taraflar, tarih, konu, miktar ve tutar olarak belirlenmesi işlemidir (Cemalcılar, 2007:80)

Tacirler, tanzim etmiş oldukları belgeler ile defterleri saklamak ve istenildiği zaman yetkili kişilere ibraz etmek zorundadırlar. Aşağıdaki alt başlıklarda belgelerin saklanması ve ibrazına değinilmiştir.

2.1.6.1. Defter ve Belgelerin Saklanması

Muhasebe defter ve belgelerini saklama ödevi, mükellefin beyanının doğruluğunu kanıtlama yükümlülüğünün doğal ve zorunlu bir sonucudur (Çetiner, 2010:73).

Tacirlerin hangi belgeleri saklamaları gerektiği TTK'nın 82. maddesinin 1. fıkrasında yazılıdır. Buna göre;

- Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilânçolarını, ara bilânçolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,
- Alınan ticari mektupları,
- Gönderilen ticari mektupların suretlerini,
- 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.

Tacirler on yıl süre ile yukarıda yazılı a ile d bentlerinde belirtilen belgeleri saklamak zorundadırlar (TTK, m. 82/5)

Saklama süresi; ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar (TTK, m. 82/6)

Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür (TTK, m. 64/2).

Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa⁵ uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir (TTK m.82/7).

Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır (TTK m.82/8).

Tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlendiği ticari mektuplarda ve ticari defterlerde yapılan kayıtların dayandığı belgelerde ticaret sicili numarası, ticaret unvanı ve işletme merkezi gösterilecektir. Eğer tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise, sayılan bilgiler yanında internet sitesi adresine de yer verilecektir (TTK m.39/2). Zorunlu bilgilerin şirket belgelerine yazma zorunluluğu 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren geçerlidir (TTK m. 1534/5).

2.1.6.2. Defter ve Belgelerin İbrazı

İbraz kelimesi; ortaya koyma, gösterme, meydana çıkarma anlamı taşımaktadır (Doğan, 2005:588).

Mahkeme, hukuki uyumsuzluklarda, ticari defterlerin teslim ya da ibrazına karar verebilir (Karahana, 2012:310).

Teslim, tacir açısından olağanüstü nitelikte ağır bir işlem olup, bunun sonucunda tacire ait ticari defterlerin bütün içeriklerinin incelenmesi söz konusudur (Karahana,

⁵ Kaybolma, zarara uğrama.

2012:310). Malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir (TTK, m.85)

İbraz ise, ticari defterlerin bütün içeriklerinin değil, sadece uyuşmazlıkla ilgili kısımlarının incelenmesine karar verilmesidir (Karahan, 2012:310). Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir (TTK, m.83/1). Mahkeme ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir (HMK⁶, m. 222/1).

Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne göre tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır (HMK, m. 222/2).

Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır (TTK, m.84)

Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazı ise; Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir (TTK, m.86). Öte yandan, ibraz uyuşmazlıkla ilgili olmadan mahkeme dışında da, mesela miras paylaşılmasında,

⁶ Hukuk Muhakemeleri Kanunu

şirketlerin tasfiyelerinde, bir ortağın ayrılma payının hesabında, vs.'de de söz konusu olabilir (TTK Gerekçe m.86).

2.1.7. Envanter

Envanter çalışması; işletmedeki iktisadi varlıkları saymak, tartmak, ölçmek ve değerlendirmek yoluyla işletmedeki ekonomik ve parasal değerlerin ayrıntılı ve kesin olarak saptama işlemidir (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2004:73).

Envanter işlemlerinden, varlıkların ve borçların sayılması, ölçülmesi, değerlendirilmesi gibi saptama işlemlerini kapsayan bölüme muhasebe dışı envanter, bu saptamalara göre gerekli düzeltmelerin yapılması işlemine de muhasebe içi envanter denir (Sevilengül, 2006:595). Örneğin malların sayılması ve tespit edilen mevcutların maliyet fiyatı ile değerlendirilerek mevcutların maliyet değerinin tespiti, muhasebe dışı envanterdir. Mevcut mala göre kârın tespit olunması ve kârın bir madde ile mal hesabından kâr ve zarar hesabına nakledilmesi muhasebe içi envanterdir (Erkural, 1995:145).

Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır (TTK, m.66/1).

Envanter listelerinin şekillerinin geçerli olabilmesi için sahip olması gereken özellikler VUK'nın 188. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre;

- Envanter listelerine kaydedilen iktisadi değerler sayfa üzerinde numaralanarak sıralanmalı,
- Envanterin tanzim tarihine göre tarihlenmesi,

- Envanteri çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanması,
- Aynen envanter defteri Gibi saklanması.

Maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur (TTK, m.66/3).

Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, TMS'ye uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçların, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarıyla aynı olmalıdır (TTK m.67/1).

Muhasebe uygulamasında envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki sıraya göre yapılır (Yıldız, 2010:1-2);

- Dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre genel geçici mizan düzenlenir.
- Muhasebe dışı envanter işlemleri yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumu tespit edilir.
- Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizan⁷ karşılaştırılır varsa farklar bulunur.
- Bulunan farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılarak muhasebe içi envanter işlemleri yapılır.

⁷ Finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) hazırlanırken büyük defter hesaplarının düzeltme ve kapanış kayıtları yapılmadan önceki tutarlarına dayanarak hazırlanan mizana "geçici mizan" denir.

- Muhasebe kayıtları ile envanter sonuçlarının uyumu sağlanarak genel kesin mizan düzenlenir.
- Daha sonra mali tablolar düzenlenir.

Envanter çıkarmanın sonucunda aşağıdaki faydalar sağlanır (Durmaz, 1994:191);

- İşletme kontrol edilmiş olur,
- Hata ve hileler açığa çıkar,
- Alınacak tedbirlerle geleceğe ait hatalar önlenmiş olur,
- Bilânçonun gerçeğe uygun olarak tanzimi sağlanır.

2.1.8. Finansal Tablolar

Muhasebe bir hizmet faaliyetidir. Bir hizmet olarak sunulan muhasebenin işlevi ise, gerçek ekonomik birimler olan işletmeler hakkında, özellikle, finansal nitelikte kantitatif⁸ bilgiler sunmaktır. Bu bilgiler muhasebe faaliyetinin birer ürünü olarak ifade ettiğimiz finansal tablo veya raporlar aracılığı ile sunulmaktadır (Yüksel, 1981:182).

Mali (Finansal) tablolar, kullanıcılarının ekonomik kararlarında faydalı olacak şekilde, bir işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanır. Mali tablolar, bunun dışındaki amaçlar için hazırlanamaz. Bu şekilde hazırlanmış mali tablolar, kullanıcıların çoğunun ortak bilgi ihtiyacını karşılar (Tspakb, 2011:27).

Şirketlerin ilgili kişi ve gruplara sundukları finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu bilgilerde çeşitli yanlışlıklar olabileceği için güvenilirliğin her zaman ve her koşulda mevcut olduğu söylenemez. Finansal tablolardaki yanlışlıklar,

⁸ Sayı ile ifade edilen veri.

tabloları hazırlayanın bilerek ve isteyerek yaptıkları hileleri ile bilmeden ve kasıt olmaksızın yapılan hatalardan ortaya çıkmaktadır (Pamukçu, 2011:138).

TTK ile artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tutulan muhasebe anlayışı terk edilerek, muhasebenin temel işlevi olan yönetime ve ticari işletme ile ilgisi olan üçüncü kişilere mali durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkacaktır (Yavuz, 2011:1).

Ticari defter tutmakla mükellef gerçek ve tüzel kişi tacirler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, TMS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar (Akın, 2011:25).

TMS-I Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 9. paragrafında; Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır.

Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilânçosunu ve yıllık bilânço) çıkarmak zorundadır. Açılış bilânçosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilânçosuna ilişkin hükümleri uygulanır (TTK, m.68/1).

Temel mali tablolar bilânço ve gelir tablosu olarak kabul edilmektedir. Ek mali tablolar sayıca daha çok olmakla birlikte, en çok kullanılanları (Özerol, 2011:54):

- Fon akım tablosu,
- Nakit akım tablosu,

- İşletme sermayesi değişim tablosu,
- Öz kaynaklar değişim tablosu,
- Kâr dağıtım tablosudur.

Bilânço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur (Megep, 2011:9). Bilânço bir işletmenin varlıklarını, borçlarını ve varlıklarla arasındaki farkı gösterir. Bu farkta işletmenin öz kaynaklarını meydana getirir (Özdemir, 2011: 27). Bu tanımdan hareketle bilânço (Kurt, 2012:170);

- Bir işletme için düzenlenir,
- Belirli bir tarih itibariyle düzenlenir,
- Varlık ve kaynakları gösterir
- Faaliyet döneminin sonucunu gösterir.

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını topluca gösteren bir muhasebe raporudur (Megep, 2011:33).

TTK; başta VUK olmak üzere vergi kanunları; Maliye Bakanlığı tebliğleri; Danıştay kararları; yani genel olarak işletmenin içinde bulunduğu mevzuat ortamı finansal tabloların oluşumunu etkiler. Eğer ayrıntıları bir kenara itecek olursak bu etkinin iki alanda yoğunlaştığı görülür. Birincisi dönem sonunda varlıkların nasıl değerlendirileceği, ikincisi devletin de pay sahibi olduğu dönem kârının nasıl hesaplanacağıdır. Aslında bu ikisi arasında organik bir ilişki de bulunmaktadır. Yani dönem kârının ne olacağı bir ölçüde aktiflerin nasıl değerlendirileceğine bağlıdır (Civelek ve Conkar, 1996:7).

Yılsonu finansal tablolar; TMS'ye uygulanarak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı ve düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır (TTK, m.69). Yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmelidir. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır (TTK, m.70). Finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanmalıdır (TTK, m.71).

13.06.2013 Tarih ve 28676 Sayılı Resmi Gazete'de SPK tarafından yayımlanan **'Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'** 6. 7. ve 8. maddesinde; İşletmelerin yıllık ve ara finansal raporları ile yönetim kurulu yıllık ve ara dönem faaliyet raporlarını düzenleme yükümlülüğü belirtilmiştir ve açıklanmıştır.

TTK ile uygulanmaya başlanacak uluslar arası finansal raporlama standartları ile birlikte muhasebe sistemimiz uluslar arası platformda uygulanan sistem ile uyum sağlayacak, uluslar arası kullanılmakta olan finansal dil ile ülkemizde kullanılan dil eşdeğer kılınacak ve bu durumda uluslar arası yatırımcıların finansal tabloların yanlış yorumlanmasından kaynaklanan yatırım riski minimize edilerek yabancı sermayenin ülke sınırlarına çekilmesi sağlanacaktır (Yürekli, 2010:255).

2.1.9. Kalemlere İlişkin İlkeler

TTK, finansal tablolara kaydedilecek kalemlere ilişkin bazı ilkeleri belirlemiştir (TTK m.72, m.73, m.74, m.75, m.76 ve m.77). Bu ilkeler:

- Tamlık ve Mahsup Yasağı,
- Bilânçonun İçeriği,
- Aktifleştirme Yasağı,
- Karşılıklar,
- Dönem Ayırıcı Hesaplar,
- Sorumluluk İlişkileri.

Bu ilkelerden sadece 73. maddede belirtilen ‘Bilânçonun İçeriği’ ilkesi, 6762 Sayılı Eski TTK’da 74. maddede ‘Bilânço’ adıyla yer almış olup, diğer ilkeler 6102 Sayılı TTK’da ilk defa belirtilmesi sebebiyle önemli bir düzenlemedir.

Çalışmanın bu bölümünde ilgili maddelerde yer alan kalemlere ilişkin ilkelere değinilmiştir.

2.1.9.1. Tamlık ve Mahsup Yasağı

Aksine kanuni hükümler ve TMS saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilânçosunda gösterilir. Nakdî tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilânçosunda yer alır. Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır (TTK m. 72/1).

Bu açıklamaya göre finansal tablolar, işletmenin bütün varlıkları, borçları, gelirleri ve giderleri eksiksiz olarak göstermelidir. Peşin ödenen giderler ile peşin ödenen gelirler kavramları dönem ayırıcı hesapları ifade etmektedir. Bunlarında finansal tablolarda eksiksiz olarak gösterilmesi zorunludur (Özbingöl, 2008:47).

Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez (TTK m. 72/2).

KOBİ TFRS Kavramlar ve Genel İlkeler başlıklı 2. Bölümünde netleştirme ile ilgili 52. maddeye göre; Varlıkların, değerlendirme karşılıkları (Stok değer düşüklüğü karşılıkları ve şüpheli alacakları karşılığı gibi) düşüldükten sonraki net değerleri üzerinden ölçülmeleri netleştirme (mahsup) sayılmaz.

2.1.9.2. Bilânço'nun İçeriği

TMS'de aksi öngörülmemişse bilânçoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır (TTK, m. 73/1).

Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır (TTK, m.73/2).

2.1.9.3. Aktifleştirme Yasağı

TMS'de aksi görülmedikçe, aşağıdaki değerler için bilânçoya aktif kalem konulamaz (TTK m.74):

İşletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilânçoya aktif kalem konulamaz (TTK m. 74/1). Bilirkişi, kuruluş işlem denetçisi, noter, avukat ve mali müşavir ücretleri, tescil ve ilan giderleri ve çeşitli harç ve resimler gibi kuruluş giderleri sonucunda işletmeye herhangi bir varlık girmez. Aynı şekilde öz sermayenin sağlanabilmesi için yapılan ihraç, izah name, pay senedi basımı giderleri ile aracı kurum komisyonları da işletmeye bir varlık kazandırmaz. Hüküm, anılan giderlerin yani varsayımsal aktiflerin aktifleştirilmesini yasaklamaktadır. Kural tamlık ilkesinin gereği olduğu için söz konusu giderlerin ihraç primi ile mahsubu da mümkün değildir. Yasak, finansman giderlerini kapsamaz (TTK Gerekçe m. 74).

Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilânçonun aktifine kalem konulamaz (TTK m. 74/2). Bir işletmenin kendi yarattığı, kendisine ait ticaret unvanı, marka, patent, faydalı model, tasarım gibi fikri mülkiyet hakları ve peştemaliye⁹ benzeri işletme değerleri de aktifleştirilmez. Bu değerler bedel ödenerek başkalarından devralınmışsa, yasak söz konusu değildir. Hüküm duran varlıklara ilişkin

⁹ Özellikle dükkân, mağaza türü bir gayrimenkul kiralanırken, eski kiracıya yeri terketmesi karşılığı ödenen bir tür hava parası.

olduğundan dönen varlıklar arasında yer alan elektronik veri tabanları da yasağın kapsamında değildir (TTK Gerekçe m.74).

Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez (TTK m.74/3).

Örneğin; Belpa Temizlik Ürünleri Ltd. Sti.'nin kuruluş aşamasında 40.000 YTL'lik bir harcama yapıldı ise defter tutanlar bu harcamaları 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı aracılığıyla bilânçolarda aktifleştirilebildiği Gibi doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nın altında kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak muhasebeleştirilebilirdi. TMS ülkemizde bütün işletmelerce uygulanmaya başladığında defter tutanların böyle bir tercih hakkı olmayacaktır. Çünkü TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre işletmelerin kuruluşu esnasında yaptıkları harcamaların aktifleştirilemeyeceği doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla Belpa Temizlik Ürünleri Ltd. Sti.'nin kurulması için yapılan 40.000 YTL tutarındaki harcama 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nda muhasebeleştirilecektir (Özbingöl, 2008:49).

2.1.9.4. Karşılıklar

Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için TMS'de öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır (TTK m. 75). Karşılıklar bilânço hukukunun en ünlü kalemlerinden biri olup, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir. Karşılıklar, TMS'ye göre ayrılır (TTK Gerekçe m.75).

TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında karşılıklar; gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan borçlar şeklinde tanımlanmıştır (TMS-37, 10. Paragraf).

Anılan Standardın 14. paragrafında karşılıkların hangi koşullarda finansal tablolara alınacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması gerekir.

2.1.9.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar

Bilânço gününden sonraki belirli bir süre içinde gider oluşturacak olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilâtlar hakkında TMS'ye göre uygulanır (TTK m. 76).

Dönem ayırıcı hesaplar, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramı sonucunda ortaya çıkmıştır.

Dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır (Kotar ve Dokur, 2002:303).

2.1.9.6. Sorumluluk İlişkileri

Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden¹⁰, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden

¹⁰ Bir ticaret senedinde üçüncü bir kimsenin ödemediği sorumlu olanlar yararına alacaklılara karşı senet bedelini ödeyeceğine ilişkin verdiği güvence, kefalet.

doğan sorumluluklar ile TMS'de öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ek'te TMS'ye göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir (TTK m.77). Hüküm şeffaflık ilkelerinin gereği olarak, pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir (TTK Gerekçe m.77).

2.1.10.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Yetkileri

64 ilâ 88' inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) tarafından yayımlanan, TMS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır (TTK m.88/1).

TTK tamamlayıcı nitelikte olan ve AB Şirketler Hukuku faslının kapanış şartları arasında yer alan 'bağımsız denetimin gözetimi' konusu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile düzenlenmiş ve bu Khk 02.11.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan KHK ile muhasebe ve denetim standartlarını belirleyip yayımlamak, bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri yetkilendirmek, sicile kaydetmek ve bunların faaliyet ve çalışmalarını denetlemek ve kamu gözetimini yapmak üzere KGK oluşturulmuştur. Yapılan düzenleme ile SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu(BDDK), Enerji Piyasası Denetleme Kurumu(EPDK) ve Hazine Müsteşarlığının ilgili oldukları sektörlerde yapmakta oldukları bağımsız denetime ilişkin görev ve yetkiler tamamen sona erdirilmiş ve bu görev, yetki ve düzenlemeler yeni oluşturulan kuruma devredilmiştir (Yavuz, 2011:160).

Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız KGK tarafından belirlenir ve yayımlanır (TTK m.88/2).

KGK, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. (TTK m.88/3).

Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, TMS'ye uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler (TTK m.88/4).

2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan '**Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri**' Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye göre Kurumun görevleri ;

- Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflılığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu TMS'yi oluşturmak ve yayımlamak,
- TMS'nin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu,

kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini

listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,

- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,
- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,
- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,
- Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak,
- Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak,
- Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak,

- Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak,
- Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak,
- Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek,
- Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

2.1.11. Ticari Defterler ve Belgelere İlişkin Düzenlemelere Uymayanlara Karşı Uygulanacak Cezai Yaptırımlar

TTK, Ticari Defterler ile ilgili yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere karşı bir takım cezalar öngörmüştür. Buna göre aşağıdaki suçları işleyenler 4.000 Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılırlar (TTK m. 562);

- 64.maddesinin birinci fıkrasındaki defter tutma yükümünü yerine getiremeyenler,
- 64. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca belgelerin kopyasını sağlamayanlar,
- 64. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca gerekli onayları yaptırmayanlar,
- 65. maddesine uygun olarak defterlerini tutmayanlar,
- 66. maddesine aykırı hileli envanter çıkaranlar,
- 86. maddesine göre belgeleri ibraz etmeyenler,
- 88. maddesine aykırı hareket edenler.

İdari para cezaları, aksine hüküm bulunmayan hallerde, mahallin en büyük mülki amiri tarafından verilir (TTK m.562/13).

Bu Kanunda tanımlanan kabahatlerden birinin idari yaptırım kararı verilinceye kadar birden çok işlenmesi hâlinde, ilgili gerçek veya tüzel kişiye bir idari para cezası verilir ve ilgili hükme göre verilecek ceza iki kat artırılır. Ancak, bu kabahatin işlenmesi

suretiyle bir menfaat temin edilmesi veya zarara sebebiyet verilmesi hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaat veya zararın üç katından az olamaz (TTK m.562/14).

2.2. Değerleme İlkeleri

Değer, SPK tarafından yayımlanan '**Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: VIII, No:45) 4.5**'e göre; satın alınacak bir mal veya hizmet için alıcılar ve satıcılar arasında oluşturulan fiyat ile ilgili ekonomik bir kavramdır.

Finansal Raporlama Standartlarında değerlendirme kavramının yerine ölçme kavramının kullanıldığı görülmüştür. Ölçme; finansal tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçüleceği parasal tutarların belirlenmesi işlemidir. Ölçme, belirli bir ölçüm esasının seçilmesini içerir (Kobi Tfrs 2.33).

Özet olarak, bir varlık veya yükümlülüğün karşılığı tutarı; 'değer', bu tutarın belirlenmesinde esas alınan fiyat ise 'değer ölçüsü', varlık veya yükümlülüğün değerini belirleme işleminin bütünü ise 'değerleme' işlemi olarak ifade edilmektedir (Tokay, 2008:20).

Bir işletmenin finansal tablolarını kullanan tarafların (işletme sahipleri, ortakları, hisse senetleri Borsa İstanbul(BİST)'da işlem gören şirketlerin hisselerini elinde tutanlar veya hisseleri almak isteyenler, yöneticiler, kredi verenler, çalışanlar, kamu kurumları, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, işletmeden alacağı bulunanlar) işletmenin değerini doğru olarak görebilmeleri ve kararlarını buna göre verebilmeleri için işletmenin iktisadi kıymetlerinin işletmelerce objektif şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir (Karaca, 2012:5).

Varlıkların değerlemesinde esas alınan değerlendirme ölçüleri de varlığın niteliğine ve değerlendirme zamanına göre farklılık gösterebilir. Bununla beraber, değişik bilim dallarının aynı bilanço unsurlarının değerlemesinde farklı değerlendirme ölçülerini de kullandıkları görülmektedir. Bunun nedeni, değerlemeden beklenen faydanın farklı olmasıdır. Bir başka deyişle değerlemenin farklı amaçlarla yapılmasıdır. Örneğin; muhasebe kuramı açısından değerlemenin amacı, gerçeğe yakın finansal tablolar hazırlamak ve yaratılan faydaların adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamak iken vergi mevzuatı açısından değerlendirme amacı, vergi kaybına yol açmamaktır (Tokay, 2008:24).

TTK, finansal tablolarında yer alan varlıklar ve borçlarla ilgili olarak bazı değerlendirme ilkeleri benimsemiştir (TTK m. 78/1). Değerleme ilkeleri, değerlendirme ölçülerinden farklı olarak, değerlemede dikkate alınacak taşıyıcı nitelikte evrensel kurallardır (TTK Gerekçe m. 78/1).

Kobi Tfrs 2.34'e göre iki genel ölçüm esası belirlenmiştir. Bunlar;

1. Tarihi maliyet; edinme tarihinde varlığın elde edilmesi için ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir.
2. Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazar ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımındaki amaç; bu farklılıkların finansal tablolarda sunulurken, finansal tablo unsurlarının en gerçekçi bir şekilde piyasa fiyatını yansıtmasının sağlanmasıdır. Ayrıca, bu işlemler gelirin daha kapsamlı bir şekilde raporlanmasının sağlanmasına ilaveten, gelir tablosunun, finansal performansın

raporlanmasını da içeren bir yapıya kavuşmasına neden olmuştur. Bu husus, finansal tablolardaki bilgiler ile işletmenin risk durumunun daha gerçekçi bir biçimde yansıtılmasını sağlayacak ve böylece finansal tabloların anlamlılığı, karşılaştırılabilirliği ve kullanılabilirliği artacaktır (Akgün, 2011:44).

Muhasebe standartlarında sık sık “gerçeğe uygun değer” kavramına vurgu yapılmakta, varlık ve borçların gerçeğe uygun bir şekilde ölçülmesi, değerlendirilmesi ve finansal tablolarda raporlanmasının, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının en iyi bir şekilde karşılanmasına neden olacağı ifade edilmektedir. Bu kapsamda, finansal tablo unsurlarının değerlendirilmesi ile ilgili olarak standartlarda beş temel ölçümleme esasına yer verilmiştir. Bunlar (Akbulut, 2008:8);

- Maliyet bedeli,
- Cari maliyet (Yenileme maliyeti),
- Gerçekleşebilir değer,
- Gerçeğe uygun değer,
- Kullanım değer.

16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ‘**Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve**’ 100. paragrafına göre; Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan dört farklı ölçüm esası belirtilmiştir. Bu ölçüm esasları:

- Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin,

kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

- Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

VUK 258. maddesinde değerlendirme için; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir şeklinde tanımlama yapılmıştır.

VUK'nın 261. maddesi gereğince değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

1. Maliyet bedeli,
2. Borsa rayici,
3. Tasarruf değeri,
4. Mukayyet değer,

5. İtibari değer,
6. Rayiç bedel,
7. Emsal bedeli,
8. Vergi değeri.

Aşağıdaki alt başlıklarda VUK'ya göre değerlendirme çeşitlerinin tanımları yapılmıştır.

1) Maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara fazladan yapılan giderlerin toplamını ifade eder (VUK m.262).

2) Borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder (VUK m.263).

3) Tasarruf değeri; bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK m.264).

4) Mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK m.265).

5) İtibari değer; her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK m.266).

6) Rayiç bedel; bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK Mükerrer m.266)

7) Emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir (VUK m.267).

8) Vergi değeri; bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29' uncu maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK m.268).

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu 29. maddeye göre Vergi değeri; mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

Yürürlükte olan TMS/TFRS/Kobi Standartları ile VUK'yı değerlendirme konusunda karşılaştığımızda (Akbulut, 2011:25);

1) Vergi Usul Kanunu, adı üstünde kanuni düzenlemeleri ve kuralları herkesin uygulayacağı şekilde düzenlerken, TMS'de yaklaşım "ilkesel"dir ve işletme yöneticilerinin kararları ve niyetlerine göre uygulanacak yöntem de ortaya çıkmaktadır.

2) VUK kıymetlerin değerlemesinde birden fazla değerlendirme ölçüsüne yer vermezken TMS alternatifli olarak değerlendirme ölçülerinin uygulamasına izin vermektedir. Alternatiflerin uygulanması ile de ticari karın tutarı değişebilmektedir.

3) VUK'nın tek tek hangi kıymet nasıl değerlendirileceğini belirlemesine karşın TMS'de ilgili kıymetin bulunduğu "grup" açısından bir ölçümlemeden söz edilmektedir. Örneğin VUK m.269 gayrimenkulleri değerlemeden söz ederken TMS 16 maddi duran varlıkların ölçümünden söz etmektedir.

4) TMS'de neredeyse en önemli amaç, varlıklar ve yükümlülüklerin tamamının gerçeğe uygun değerini tespit ederek işletmenin raporlama döneminde ekonomik gerçekliğini yansıtacak fotoğrafını çekmek oluştururken; VUK'da bir kısım finansal araçlar dışında anılan kıymetin güncel değerlerine yer verilmemekte, kıymetin işletmeye mal oluş değerinden muhasebeleştirilmeyi yeterli görmekte ve işletme dışına çıkıncaya kadar da onu o değeriyle tutmaktadır.

5) TMS’de işletmenin kimi olumsuz beklentilerine de karşılık ayrılabilmekte, bu sayede önceden ‘ihtiyatlılığın’ gereği olarak gelir azaltılabilmekte iken VUK ve vergi uygulamaları ‘gerçekleşme’ olmadan karşılık ya da giderleştirmeye izin vermemektedir.

6) TMS’leri dönemsel tahakkuka sıkı sıkıya bağlı iken vergi uygulamalarında kimi zaman teşvik amaçlı ya da tespitinin güçlüğü nedenleri (senetsiz alacağa reeskont ayırmama, vade farkını satışla bir sayma..), diğer güvenlik kaygısı (sosyal güvenlik kesintileri ödenmesi koşuluyla gider yazılır) Gibi nedenlerle bu ilkedan ayrılabilmektedir.

30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2499 Sayılı SPK’ya tabi kuruluşların yapacakları değerlendirme işlemlerinde uygulayacakları esaslar, 29.01.1989 tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ‘**Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ’ Seri: XI ve No.1**’de hükme bağlanmıştır.

İlgili tebliğin 18. maddesine gereğince mükellefler tuttukları defter ve belgeler ile beyannamelerini vergi mevzuatının ilgili hükümlerine uygun şekilde düzenlemek zorundadırlar. Vergi mevzuatının, TTK’nın muhasebeye ilişkin kurallarından farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda işletmelerin, söz konusu mevzuat çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapmaları kendi sorumlulukları içerisindedir.

İlgili Tebliğin 19. maddesine göre değerlemede kullanılacak tanımlamalar aşağıda açıklanmıştır:

- Tarihi Maliyet İlkesi: Varlıkların, "elde etme maliyeti" ile " Net Gerçekleşebilir Değer'in" veya "elde etme maliyeti" ile "rayiç bedel"in düşük olanı ile bilânçoda yer alacağını ifade eder.

- Elde Etme Maliyeti: Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder.
- Satın Alma Maliyeti: Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur.
- Üretim Maliyeti: Mamullerin elde edilmesi için sarf olunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşur.
- İnşa Maliyeti: İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşur.
- Net Gerçekleşebilir Değer: Varlık unsurlarının "gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli "tamamlama maliyeti" ile "satış giderleri"nin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder.
- Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı: Bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hâsılatı ifade eder.
- Tamamlama Maliyeti: Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.
- Rayiç Bedel: Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.
- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi: Satılan veya üretime verilen ilk madde, malzeme, yarı mamul, ara mamul ve mamullerin stoka ilk girenlerden oluştuğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, ambar çıkışları, en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

- Son Giren İlk Çıkar Yöntemi: İlk giren ilk çıkar yönteminin aksine, satılan veya üretime verilen stokların son girenlerden olduğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, çıkışlar, en yeni tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile; hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise, en eski tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi (A.O.M.): Bu yöntemde maliyet, stokların toplam elde etme maliyetleri ile alım miktarları dikkate alınarak hesaplanır. Toplam maliyet toplam stok miktarına bölünerek birim maliyet bulunur; bu tutar stok miktarıyla çarpılarak stok maliyetine ulaşılır.
- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: İşlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde her yeni alımdan sonra o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanmasını ifade eder.
- Özel Sipariş Maliyet Yöntemi: Özel bir proje veya sipariş için ayrılan, satın alınan veya üretilen stokların, dönem sonunda değerlemesinde kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde, stoka giren maddenin, üretim işlemleri tamamlanıncaya kadar elde etme maliyetiyle ilişkisi sürdürülür.

İlgili Tebliğin 20. maddesine göre değerlendirme her varlık, borç ve öz sermaye kalemi itibariyle ayrı ayrı yapılır. Ancak, nitelikleri itibariyle bir bütünlük gösteren benzer kalemler toplu olarak değerlendirilebilir.

Çalışmanın bu bölümünde, TTK'nın 78. maddesine göre, Değerleme yapılırken uyulması gereken ilkeler ele alınmıştır.

2.2.1. Karşılaştırılabilirlik İlkesi

Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynısı olmalıdır (TTK m.78/1-a). Bu ilke,

‘bilânçoların değersel özdeşliği’ olarak da anılır. Bilânçoların aralıksız birbirini izlemelerini bir önceki bilânçonun kapanış değerlerinin bir sonraki bilânçonun açılış değerleriyle özdeş olmasını, böylece finansal durum karşılaştırması yapılmasını ifade eder. Bu ilkenin istisnai Türk Lirasından Yeni Türk Lirasına geçişte olduğu Gibi para biriminin değişmesidir (TTK Gerekçe m.78/1-a).

2.2.2. İşletmenin Sürekliliği İlkesi

Bu kavram, işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur (Kotar ve Dokur, 2002:303).

Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir (TTK m.78/1-b). Finansal tablolar işletmenin faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanır; meğerki iflas davası, tasfiye kararı, devamlı ödeme güçlüğü, ödemeleri tatil veya benzeri fiili veya hukuki bir sebep bu varsayıma olanak bırakmasın. İşletmenin öngörülebilir bir gelecekte faaliyetini devam ettireceği varsayılmazsa, işletmedeki tüm aktif ve pasiflerin farklı ölçülerle değerlendirilmesi gerekir ve yılsonu rakamları, faaliyetin sonuçlarını vermez (TTK Gerekçe m. 78/1-b).

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuşu Standardına göre; Finansal tablolar işletmenin sürekliliğini esas alınarak düzenlenir. Eğer işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlikler varsa bu belirsizliklerle birlikte yönetim finansal tabloları hazırlarken neden süreklilik kavramına uymadığını ve finansal tabloların süreklilik kavramına göre düzenlenmemesinin gereklerini açıklamalıdır (TMS-1, 25.paragraf).

İşletmenin sürekliliği kavramı, sonuç ve şartları ölçmek, plan ve tahminlerin gerçekleşmesini ve işletme faaliyetlerini gözden geçirme bakımından ‘dönemsellik

kavramı' ve tahakkuk esasının uygulanması bakımından 'maliyet esas kavramı' ile yakından ilgilidir (Kotar ve Dokur, 2002:303).

2.2.3. Bilânço Günü ve Teker Teker Değerleme İlkesi

Bilânço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir (TTK m.78/1-c). Değerlemeler bilânço günü itibariyle yapılmalı, bu tarihe kadar değerlendirmeyi etkileyen bütün etkenler dikkate alınmalı, anılan tarihten sonrakiler hesaba katılmamalıdır (TTK Gerekçe m.78/1-c).

Teker teker değerlendirme, şeffaflığın vazgeçilmez gereğidir. Aksi halde kalemler toplanır ve mahsuplarla bir değer elde edilirse, finansal durum anlaşılabilir (TTK Gerekçe m.78/1-c).

2.2.4. İhtiyat İlkesi

Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilânço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilânço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilânço günü itibariyle gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur (TTK m.78/1-d). İhtiyat ilkesi, bilânço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır (TTK Gerekçe m. 78/1-d).

2.2.5. Tahakkuk İlkesi

Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilât tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar (TTK m.78/1-e). Tahakkuk ilkesi olarak adlandırılan bu ilke, muhasebenin temel varsayımlarından birini ifade eder. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığı ilkesini de kapsar (TTK Gerekçe m.78/1-e).

2.2.6. Yöntemlerde Kararlılık İlkesi

Bu ilke, karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereğidir (Karahana, 2012:306). İlke uyarınca, önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur (TTK m.78/1-f). Burada muhasebenin temel kavramlarından biri olan tutarlılık kavramı vurgulanmıştır.

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işletmelerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür (Akdoğan ve Sevilengül, 2003:7).

Duran ve dönen varlıklar TMS uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır (TTK m.79). Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler TMS'ye tabidir (TTK m.80). Şartların gerçekleşmesi halinde TMS'de öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır (TTK m.81).

2.3. Birleşme, Bölünme ve Tür Değişirme Uygulamalarına İlişkin Düzenlemeler

Her işletmenin kendine özgü, özel nitelikli amaçları bir kenara bırakılacak olursa, çağımız işletmelerini nitelendiren veya nitelendirmesi gereken genel amaçları, birbiriyle bağlantılı üç başlık altında toplamak ve açıklamak mümkündür. Bunlar (Tuncer vd., 2007:18):

- Kâr (uzun dönemli) elde etmek,
- Toplumsal fayda sağlamak,
- İşletmenin yaşamını sürekli kılmaktır.

Ticaret hayatında artan rekabet ortamında gücünü artırmak, vergisel açıdan avantaj yakalamak, yetenekli yönetime sahip olmak ve ölçek ekonomilerinden yararlanmak isteyen şirketler birleşme yolunu tercih ederken, kaynak ve olanakların daha verimli kullanılması, kârlı olmayan birimlerin şirket dışına çıkarılması suretiyle şirketin ekonomik yapısını güçlendirmesi gibi nedenlerle şirketler bölünme yolunu da tercih edebilmektedirler. Ayrıca şirketler sermaye yapılarını, sorumluluk yapılarını değiştirmek, finansman olanaklarını artırmak ve vergisel avantaj yakalamak gibi nedenlerle de tür değiştirmeye gidebilirler (Özbingöl, 2008:112).

Çalışmanın bu bölümünde; şirketlerin birleşme, bölünme ve tür değiştirmesi ile ilgili olarak ilk önce genel bilgiler ve sonrasında TTK'da yer alan düzenlemeler ele alınmıştır.

2.3.1. Birleşmenin Tanımı ve Birleşmenin Nedenleri

Birleşme; bir veya daha fazla ticaret şirketinin malvarlığının tasfiye olunmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden külli halefiyet yolu ile geçmesi; bu suretle mal varlıklarının birleşmesi ve intikal eden mal varlığının karlılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının, hesaplanan bir değiş tokuş ölçüsüne göre, bünyesinde birleştirilen ortaklıkta, kendiliğinden ortaklık payı kazanmasıdır (Küçükkaya, 2007:2) şeklinde de tanımlanabilir.

Birleşme, yeni bir ürün veya hizmeti yeni bir pazara sürmek yerine daha önce kurulup çalışan ve mevcut pazara sahip işletmeyle bütünleşmeyi amaçlar. Böylelikle

riskin azaldığı ve kârlılığın arttığı bir strateji yakalanmış olur (Sabuncuoğlu; Tokol, 2003:153).

Yukarıdaki ifadelerden hareketle birleşmeyi; en az iki şirketin var olan ticari ve hukuki statülerine son vererek, işletmelerin sürekliliğini sağlamak, yabancı pazarda yer alabilmek ve tutunabilmek, kâr marjını artırabilmek ve diğer finansal hedeflerini gerçekleştirebilmek için, yeni bir statü kazandırdıkları işletme bünyesinde, sahip oldukları tüm varlık ve sorumluluklarını devrederek yer almaları şeklinde tanımlayabiliriz.

Son yıllarda dünyada ve ülkemizde meydana gelen şirket birleşmelerinin sayısında ciddi bir artış meydana gelmiştir. Şüphesiz ki şirket birleşmelerinin sayısında meydana gelen bu artış ve AB müktesebatında da şirket birleşmelerinin ayrıntılı olarak düzenlenmesi, Türk Ticaret Hukuku Mevzuatında da daha kapsamlı düzenlemeler yapılması gereğini gündeme getirmiştir. 6762 Sayılı Eski TTK'da sınırlı olarak düzenlenen şirket birleşmeleri, 6102 Sayılı TTK'da AB müktesebatına¹¹ uyumlu olarak çok ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir (Çeliker, 2012:6).

Birleşme, işletmelerin mevcut sistemlerinin değişmesi anlamına gelir. Bu bağlamda birleşme yoluyla büyümek isteyen işletmelerin hem ekonomik ve ticari konularda hem de yasal yönden bağımsızlıkları ilke olarak sona erecektir. Birleşme sonucu yeni bir sistem ortaya çıkmakta, dolayısıyla bu yeni sistemin gerektirdiği yasal düzenlemelerin yapılması ve birleşmeye yeni yasal bir statü kazandırılması da gerekli olmaktadır (Tuncer vd., 2007:122).

İşletmelerin birleşmeleri ya aynı işi yapan işletmelerin bir araya gelmeleri biçiminde yatay olarak, ya da aynı konudaki üretimin farklı aşamalarını yapan

¹¹ Avrupa Birliği anlaşmalarında ve diğer yardımcı hukuk kaynaklarında (tüzük, karar, yönerge vs.) yeralan kural ve kurumlar bütünü ifade etmektedir.

işletmelerin birleşmeleriyle dikey ya da çok farklı alanlarda faaliyette bulunan işletmelerin birleşmeleriyle konglomerat (çeşitlenme) olarak gerçekleştirilir. Yatay birleşmede örneğin yünlü dokuma yapan birden fazla işletme bir araya gelir. Dikey birleşmede ise yünlü dokuma üretiminin gerçekleşmesine yardımcı olan harmanlama, iplik ve dokuma süreçlerini üstlenen çeşitli işletmeler aynı çatı altında toplanır. Konglomerat birleşmede ise bir yünlü dokuma işletmesi ile bir otel işletmesinin bir araya gelmesi şeklinde olur (Can vd., 2004:127).

Tüm finansal kararlarda olduğu gibi şirket birleşmelerinde de temel amaç firma değerinin en yüksek değerde olmasıdır (Gürsoy, 2012:745). Bu temel amaç doğrultusunda, şirket birleşmelerinin finansal nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yörük ve Ban, 2006:91):

- Fon Sağlama Kolaylığı: Birleşme sayesinde şirketler, bazı likit finansal kaynakları kolaylıkla sağlayabilmekte ve şirketlerin borçlanma kapasiteleri artmaktadır.
- Maliyetlerin Düşmesi: Ölçek ekonomisinden yararlanma ve sinerji yoluyla, üretim maliyetleri ve diğer maliyetler düşer. Birleşmeler nedeniyle risk daha az olduğundan kredi maliyetlerinde de düşme sağlanması olanağı vardır.
- Sermaye Yapısını Güçlendirme Olanağı: Birleşmeler sayesinde şirketlerin sermaye yapısını güçlendirmesi olanağı artar ve borsa olanaklarından yararlanabilmesi imkânı doğar.
- Etkin Fon Kullanımını Sağlama: Şirket birleşmeleri yoluyla, daha etkin fon kullanımı sağlanmaktadır. Nakit, alacaklar, tahsilât ve stoklar üzerinde merkezi denetimin sağlanabilmesi söz konusu olabilmektedir.
- Dengeli üretimle istikrarlı kazanç sağlanabilmektedir.

- Birleşme yoluyla şirketin pay senetleri daha ilgi çekici hale gelmektedir.
- Vergi yasalarının sağladığı çıkarların birleşme üzerindeki olumlu etkisi birleşmelerin diğer finansal nedenidir.

2.3.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Birleşme Hükümleri

Birleşmeye ilişkin hükümler TTK'nın Ticaret Şirketleri ismindeki ikinci kitap'ta birleşme başlığı altında 136. madde ile 158. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu bölümde TTK'nın birleşme ile ilgili hükümleri incelenecektir.

- **Genel Hükümler**

TTK 136. madde 1. fıkra a ve b benleri incelendiğinde şirket birleşmelerinin devralma ve yeni kuruluş şeklinde iki türde yapılabileceği belirtilmektedir.

Devralma şeklinde birleşmede; bir şirket devralan, diğer şirket'te devrolunan durumunu alıp devrolunan şirketin malvarlıkları tasfiye edilmeksizin, devralan şirkete dâhil olur. Yeni kuruluş yönteminde ise, birleşecek şirketler kapatılıp tamamıyla yeni bir ticari şirket meydana getirilir.

- **Geçerli Birleşmeler**

TTK'nın getirmiş olduğu önemli yeniliklerden biride farklı türdeki şirketlerin birbirleriyle birleşebilmesidir. Oysa 6762 Sayılı Eski TTK'nın 147. maddesinde, şirket birleşmelerinin ancak aynı türde olan şirketler için yapabileceği hükmü vardı. Şirketler kendi grubu dışındaki şirketlerle birleşemezlerdir. Aşağıda 6102 Sayılı TTK'nın bu konu ile ilgili hükümleri bulunmaktadır.

TTK'nın 137. maddesinde hangi şirketlerin diğerleriyle birleşeceği ayrıntılı olarak yazılmıştır. Buna göre her tür şirket aşağıda belirtilen şartları yerine getirerek birbirleriyle birleşebilir. Bu şartlar;

Sermaye şirketleri (TTK m. 137/1);

- Sermaye şirketleriyle,
- Kooperatif şirketleriyle
- Devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle,

Şahıs şirketleri (TTK m.137/2);

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

Kooperatifler (TTK m.137/3);

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

Kanunda birleşmeye katılabilecek şirketlerle ilgili ayrıntılı düzenleme yapılmıştır. 124. madde 1. fıkraya göre; Ticaret şirketlerinin; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler olduğu belirtilmiştir. 2. fıkrada ise şahıs ve sermaye şirketlerinin hangileri olduğu belirtilmiştir. Buna göre; kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ise sermaye şirketi oldukları belirtilmiştir.

138. madde ve 139. maddelerde tasfiye halindeki şirketler ile sermayenin kaybı veya borca batık durumdaki şirketlerin hangi durumlarda birleşmeye katılabilecekleri düzenlenmiştir.

Tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılabilmesi için (TTK m.138/1);

1. Malvarlığının dağıtılmasına başlanmamışsa ve
2. Devrolunan şirket olması şartıyla tasfiye halindeki bir şirket birleşmeye katılabilir.

Sermayenin kaybı veya borca batıklık halinde ise birleşmeye katılma şartları; sermayesiyle kanuni yedek akçeleri toplamının yarısı zararlarla kaybolan veya borca batık durumda bulunan bir şirket, kaybolan sermayeyi veya gerekiyorsa borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe, tasarruf edilebilen öz varlığa sahip bulunan bir şirket ile birleşebilir (TTK m.139/1). Eksi veya borca batık bilânçonun varlığı bir şirketin birleşmesini engellemez; yeter ki, devralan veya devralınan şirket bu açığı kapatabilecek tutarda serbestçe tasarruf edebileceği öz varlığa sahip olsun. Batık şirket devralan veya devrolunan olabilir (TTK Gerekçe m.139/1).

- **Ortaklık Payları ve Hakları ile Ayrılma Akçesi**

Ortaklık payları ve hakları ile ilgili düzenlemeler 140. madde’de, ayrılma akçesi ise 141. madde’de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Burada amaç, devrolan şirketin ortaklık haklarının birleşme esnasında korunmasıdır. Bu bölümde TTK’nın bu konularla ilgili hükümleri incelenecektir.

Devrolunan şirketin ortaklarının, mevcut ortaklık paylarını ve haklarını karşılayacak değerde, devralan şirketin payları ve hakları üzerinde istemde bulunma hakkı vardır. Bu istem hakkı, birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarının değeri, oy haklarının dağılımı ve önem taşıyan diğer hususlar dikkate alınarak hesaplanır (TTK m.140/1).

Devrolunan şirkette şimdiye kadar sahip olunan pay, bir değişim (değiş-tokuş) oranına göre hesaplanan bir devralan şirket payı ile devralan şirkette devam eder. Devamlılık ilkesi, devralan ile devrolunan şirketlerin malvarlıksal büyüklüğünden doğan, mutlak olmayan eşitlikle tanımlanır. Eşitlik, büyüklüklerin oranlanmasına göre bulunmuş bir anlaşılmış değerdir. Bu eşitlik, hükümdeki ‘karşılayacak değerde’

ibaresiyle açıklanmıştır. Eşitlik sadece parasal olarak değil haklara ilişkin bakımından da söz konusudur (TTK Gerekçe m.140/1).

Ortaklık paylarının değişim oranları belirlenirken, devrolunan şirketin ortaklarına tahsis olunan ortaklık paylarının gerçek değerlerinin onda birini aşmaması şartıyla, bir denkleştirme ödenmesi öngörülebilir (TTK m. 140/2). Denkleştirme akçesi, malvarlıkların değerlendirilmesinde her zaman ortaya çıkan kusurun atılması karşılığında verilecek nakdi ifade eder. Denkleştirme akçesi birleşmenin kavramsal bir ögesi olmayıp, birleşmenin uygulanmasını kolaylaştıran bir araçtır. Örneğin, devrolunan şirketin ortaklarına devralan şirkette beherinin¹² itibari değeri on Türk Lirası ve bir kuruş değerinde pay verilecekse, devralan şirkette bu değerde veya katları değerinde pay bulmak çok zordur. Oysa bir kuruş nakit olarak ortaklara ödenirse birleşmenin uygulaması kolaylaşır (TTK Gerekçe m.140/2).

Devrolunan şirketin oydan yoksun paylarına sahip ortaklarına aynı değerde, oydan yoksun veya oy hakkını haiz paylar verilir (TTK m.140/3).

Devrolunan şirkette mevcut bulunan paylara bağlı imtiyaz hakları karşılığında, devralan şirkette eş değerde haklar veya uygun bir karşılık verilir (TTK m.140/4).

Devralan şirket, devrolunan şirketin intifa senedi sahiplerine, eş değerli haklar tanımak veya intifa senetlerini, birleşme sözleşmesinin yapıldığı tarihteki gerçek değeriyle satın almak zorundadır (TTK m.140/5).

- **Ayrılma Akçesi**

Birleşmeye katılan şirketler, birleşme sözleşmesinde, ortaklara, devralan şirkette, pay ve ortaklık haklarının iktisabı ile iktisap olunacak şirket paylarının gerçek değerine denk gelen bir ayrılma akçesi arasında seçim yapma hakkı tanıyabilirler (TTK m.141/1).

¹² Her birinin.

Birleşmeye katılmak istemeyen, birleşmeyi kendi menfaatine aykırı gören devredilen şirketin ortaklarını zorla devralan şirkette tutmak doğru değildir. Ortaklar isterlerse, ortak olma durumlarını ilke gereği devralan veya yeni kurulan şirkette devam ettirirler, isterlerse birleşme sözleşmesinde öngörülen ayrılma akçesini alarak şirketten ayrılırlar (TTK Gerekçe m.141/1).

- **Sermaye Artırımı**

Devralma yoluyla birleşmede, devralan şirket, sermayesini, devrolunan şirketin ortaklarının korunabilmesi için gerekli olan düzeyde, artırmak zorundadır (TTK m.142/1).

Devralan şirkette sermaye artırımının yapılması zorunluluğu (141'nci madde'deki istisnai durum dışında) 'ortak'lığın devamının gereğidir. Bu sebeple sermaye artırımını devralan şirkette bir zorunluluktur; emredici niteliklidir. Ancak sermaye artırımının kapsamı her zaman payların değiştirilmesi oranına göre belirlenmez; şirketler kendi paylarını iktisap etmişlerse, bu olgu sermaye artırımının miktarını etkiler. Devralan şirket kendi paylarını/hisse senetlerini iktisap etmişse gereksinim duyulan paylar söz konusu paylardan karşılanabileceği için, mezkûr payların miktarı yapılacak sermaye artırımından düşülür. Aynı şekilde devrolunan anonim şirketin iktisap ettiği kendi paylarının devralan şirkette karşılığı bulunmayacağı, yani devralınan anonim şirket devralanda ortak olmayacağı için bunlar da hesaplama katılmayacaktır (TTK Gerekçe m. 142/1).

Birleşmede, aynı sermaye konulmasına ilişkin düzenlemelerle, halka açık anonim şirketlerde, yeni payların halka arzına dair hükümler, SPK kaydına alınmasına ilişkin olanlar müstesnadır uygulanmaz (TTK m.142/2).

- **Yeni Kuruluş**

Yeni kuruluş yolu ile birleşmede, bu Kanun ile 24.04.1969 tarihli ve 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun, aynı sermaye konulmasına dair düzenlemeleri ve asgari ortak sayısına ilişkin hükümleri dışındaki maddeleri yeni şirketin kuruluşuna uygulanır (TTK m. 143). Yeni kuruluşta, yeni kulan şirketin türü ne ise o türün kurulmasına ilişkin hükümler uygulanır. Ancak yeni türde asgari ortak sayısı gösterilmişse buna ilişkin hüküm ile aynı sermayeye ilişkin hüküm uygulanamaz (TTK Gerekçe m. 143).

- **Ara Bilânço**

Birleşme sözleşmesinin imzalandığı tarih ile bilânço günü arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilânçonun çıkarılmasından sonra, birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana gelmişse, birleşmeye katılan şirketler bir ara bilânço çıkarmak zorundadır (TTK m. 144/1).

Aşağıdaki hükümler saklı olmak kaydı ile ara bilânçoya, yıllık bilânçoya ilişkin hüküm ve ilkeler uygulanır. Ara bilânço için (TTK m.144/2);

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

- **Birleşme Sözleşmesi ve Birleşme Raporu**

Birleşmeye katılan şirketler, TTK 145, 146 ve 147. maddeleri gereğince birleşme sözleşmesi ve birleşme raporu hazırlamak zorundadırlar. Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporu'nun içeriğinde olması gereken zorunlu bilgiler ile yapılması gerekenler aşağıdaki kanun maddelerinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Buna göre;

- **Birleşme Sözleşmesinin İçeriği**

Birleşme sözleşmesi yazılı şekilde yapılır. Sözleşme, birleşmeye katılan şirketlerin, yönetim organlarıncı imzalanır ve genel kurulları tarafından onaylanır (TTK m. 145).

Birleşme sözleşmesinin içeriğindeki zorunlu bilgiler TTK 146. maddede açıklanmıştır. Bu bilgiler (TTK m. 146);

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

- **Birleşme Raporu**

Birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organları, ayrı ayrı veya birlikte, birleşme hakkında bir rapor hazırlarlar (TTK m. 147/1). Birleşme raporu, birleşmeye katılan şirketlerine ortaklarına somut olaydaki birleşmeye ilişkin ve bu birleşmeye tanımlayan bilgi verilmesini amaçlamaktadır. Raporun hükümde öngörülen konularda, aydınlatıcı, gerekçeli ve tatmin edici açıklamaları içermesi zorunludur (TTK Gerekçe m.147/1). Birleşme raporunda yer alması gereken bilgilere aşağıda yer verilmiştir (TTK m. 147/2);

- Birleşmenin amacı ve sonuçları,
- Birleşme sözleşmesi
- Şirket paylarının değişim oranı ve öngörülmüşse denkleştirme akçesi; devrolunan şirketin ortaklarına devralan şirket nezdinde tanınan ortaklık hakları,
- Gereğinde ayrılma akçesinin tutarı ve şirket pay ve ortaklık hakları yerine ayrılma akçesi verilmesinin sebepleri,
- Değişim oranının belirlenmesi yönünden payların değerlemesine ilişkin özellikler,
- Gereğinde devralan şirket tarafından yapılacak artırımın miktarı,
- Öngörülmüşse, devrolunan şirketin ortaklarına, birleşme dolayısıyla yüklenecek olan, ek ödeme ve diğer kişisel edim yükümlülükleri ile kişisel sorumluluklar hakkında bilgi,
- Değişik türdeki şirketlerin birleşmelerinde, yeni tür dolayısıyla ortaklara düşen yükümlülükler,

- Birleşmenin, birleşmeye katılan şirketlerin işçileri üzerindeki etkileri ile mümkünse bir sosyal planın içeriği,
- Birleşmenin, birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları üzerindeki etkileri,
- Gerekliyse, ilgili makamlardan alınan onaylar, hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri belirtilir.

Yeni kuruluş yoluyla birleşmede birleşme raporuna yeni şirketin sözleşmesinin de eklenmesi şarttır (TTK m. 147/3). Tüm ortakların onaylaması halinde, küçük ve orta ölçekli şirketler birleşme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler (TTK m. 147/4).

- **İnceleme Hakkı ve Malvarlığında Değişiklikler**

Aşağıda belirtilen kanun hükümlerindeki amaç; birleşmede şeffaflığın sağlanmasıdır. Bunun için, birleşmeye katılan tüm şirketlerin ortakları ve ilgililerin bilgilendirilmesi gerekmektedir. Kanun hükümlerinde ortakların ve ilgililerin birleşmeye dair tanzim edilen tüm belgelerin inceleme hakkı vardır.

Birleşmeye katılan şirketlerden her biri, merkezleriyle şubelerinde ve halka açık anonim şirketler ise SPK'nın öngöreceği yerlerde, genel kurul kararından önceki otuz gün içinde (TTK m.149/1);

- Birleşme sözleşmesini,
- Birleşme raporunu,
- Son üç yılın yılsonu finansal tablolarıyla yıllık faaliyet raporlarını, gereğinde ara bilânçolarını,

Ortakların intifa senedi¹³ sahipleriyle şirket tarafından ihraç edilmiş bulunan menkul kıymet hamillerinin, menfaati bulunan kişilerin ve diğer ilgililerin

¹³ Şirket genel kurulunun alacağı kararla bazı kimselere çeşitli hizmetler ve alacak karşılığı olarak kuruluştan sonra verilen ve sermaye payını temsil etmeyen hisse senetleridir.

incelenmesine sunmakla yükümlüdür. Bunlar ilgili sermaye şirketlerinin internet sitelerinde de yayımlanır.

Ortaklar ile birinci fıkrada sayılan kişiler, aynı fıkrada anılan belgelerin suretlerinin ve varsa basılı şekillerinin kendilerine verilmesini isteyebilirler. Bunlar için, herhangi bir bedel veya gider karşılığı istenilemez (TTK m. 149/2).

Birleşmeye katılan şirketlerden her biri, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ve internet sitelerine de konulan ilanda, inceleme yapma hakkına işaret eder (TTK m. 149/3).

Birleşmeye katılan her şirket, birinci fıkrada anılan belgelerin nereye tevdi edildiklerini ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarını, tevdiden en az üç iş günü önce, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile şirket sözleşmesinde öngörülen gazetelerde ve sermaye şirketleri de internet sitelerinde ilan eder (TTK m. 149/4).

Tüm ortakların onaylamaması halinde küçük ve orta ölçekli şirketler inceleme hakkının kullanılmasından vazgeçebilirler (TTK m. 149/5).

Birleşmeye katılan şirketlerden birinin aktif veya pasif varlıklarında, birleşme sözleşmesinin imzası tarihiyle, bu sözleşmenin genel kurulda onaya sunulacağı tarih arasında, önemli değişiklik meydana gelmişse, yönetim organı, bu durumu kendi genel kuruluna ve birleşmeye katılan diğer şirketlerin yönetim organlarına yazılı olarak bildirir (TTK m. 150/1).

Birleşmeye katılan tüm şirketlerin yönetim organları, bu durumda birleşme sözleşmesinin değiştirilmesine veya birleşmeden vazgeçmeye gerek olup olmadığını incelerler; böyle bir sonuca vardıkları takdirde, onaya sunma önerisi geri çekilir. Diğer halde, yönetim organı genel kurulda, birleşme sözleşmesinde uyarlamaya gerek bulunmadığının gerekçesini açıklar (TTK m. 150/2).

- **Birleşme Kararı**

Birleşme sözleşmesinin genel kurula sunulmasından sonraki aşama birleşme kararının alınmasıdır.

Yönetim organı, genel kurula birleşme sözleşmesini sunar. Birleşme sözleşmesi genel kurul tarafından onaylanabilmesi için gerekli şartlar aşağıda sıralanmıştır (TTK m. 151/1);

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

Kollektif ve komandit şirketlerde birleşme sözleşmesinin oybirliğiyle onaylanması gerekir. Ancak, şirket sözleşmesinde birleşme sözleşmesinin bütün ortakların dörtte üçünün kararıyla onaylanması öngörülebilir (TTK m. 151/2). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin, başka bir şirketi devralması hâlinde, birinci fıkranın (a) bendindeki nisaba ek olarak, komanditerlerin tamamının birleşmeyi yazılı olarak onaylamaları gereklidir (TTK m. 151/3). Limited şirket tarafından

devralınan anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, devralma ile ek yükümlülük ve kişisel edim yükümlülükleri de öngörülüyorsa veya bunlar mevcut olup da genişletiliyorsa, bütün ortakların oybirliğine gerek vardır (TTK m. 151/4).

- **Birleşmenin Kesinleşmesi**

Birleşme işleminin tamamlanabilmesi için birleşmenin ticaret siciline tescil edilip kesinlik kazandırılması gerekmektedir. Bu durum 6102 Sayılı TTK'nın 152. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; birleşmeye katılan şirketler tarafından birleşme kararı alınır alınmaz, yönetim organları birleşmenin tescili için ticaret siciline başvuracaklardır. Devralan şirket devrolan şirketin ortakların ortaklık haklarını korumak için sermayesini artırmışsa ek olarak ana sözleşmesindeki değişiklikleri de ticaret siciline sunacaktır. Böylece ticaret siciline tescil işleminin yapılması ile birlikte birleşme işlemi hukuken yapılmış olacaktır.

- **Birleşmenin Hukuki Sonuçları**

Birleşme işlemi, birleşmenin ticaret siciline tescili ile geçerlilik kazanır. Tescil anında, devrolunan şirketin bütün aktif ve pasifi kendiliğinden devralan şirkete geçer. Devrolunan şirketin ortakları devralan şirketin ortağı olur. Ancak bu sonuç, devralan şirketin kendi adına fakat bu şirket hesabına hareket eden kişinin elinde bulunan paylar ile devrolunan şirketin kendi adına fakat bu şirket hesabına hareket eden kişinin elinde bulunan paylar için doğmaz (TTK m. 153). Ayrıca 153. maddenin 3. fıkrasında Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.

- **Birleşme İlanı**

6102 Sayılı TTK 154. maddesine göre; birleşme kararının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edileceği ifade edilmiştir. Böylece birleşme süreci tamamlanmış olur.

- **Kolaylaştırılmış Birleşme Süreci**

6762 Sayılı Eski TTK'da kolaylaştırılmış birleştirme süreci düzenlenmemişken, 6102 Sayılı TTK, bu konuda düzenlemeler getirmiştir.

Kanununun 155. maddesinde kolaylaştırılmış birleşmenin uygulama alanı, 156. maddesinde ise kolaylıkların neler olduğu düzenlenmiştir.

Devralan sermaye şirketi devrolunan sermaye şirketinin oy hakkı veren bütün paylarına veya bir şirket ya da bir gerçek kişi veya kanun yahut sözleşme dolayısıyla bağlı bulunan kişi grupları, birleşmeye katılan sermaye şirketlerinin oy hakkı veren tüm paylarına sahiplerse sermaye şirketleri kolaylaştırılmış düzene göre birleşebilirler (TTK m. 155/1).

Devralan sermaye şirketi, devrolunan sermaye şirketinin tüm paylarına değil de oy hakkı veren paylarının en az yüzde doksanına sahipse, azınlıkta kalan pay sahipleri için (TTK m.155/2);

- Devralan şirkette bu payların denk karşılığı olan paylar verilmesi şirket payları yanında, 141'inci maddeye göre, şirket paylarının gerçek değerinin tam dengi olan nakdî bir karşılık verilmesinin önerilmiş olması ve
- Birleşme dolayısıyla ek ödeme borcunun veya herhangi bir kişisel edim yükümlülüğünün yahut kişisel sorumluluğun doğmaması, hâlinde birleşme kolaylaştırılmış usulde gerçekleştirilir.

Birleşmeye katılan ve 155'inci maddenin birinci fıkrasında öngörülen şartlara uyan sermaye şirketleri, birleşme sözleşmesinde, 146'ncı maddenin birinci fıkrasının (a) ve (f) ile (i) bentlerinde gösterilmiş bulunan kayıtlara yer verirler. Bu sermaye şirketleri, 147'nci maddede öngörülen birleşme raporunu düzenlemeye ve 149'uncu maddede düzenlenen inceleme hakkını sağlamakla yükümlü olmadıkları Gibi, birleşme

sözleşmesini 151'inci madde uyarınca genel kurulun onayına da sunmayabilirler (TTK m. 156/1).

Birleşmeye katılan ve 155'inci maddenin ikinci fıkrasında öngörülen şartlara uyan sermaye şirketleri, birleşme sözleşmesinde, sadece, 147'nci maddenin ikinci fıkrasının (a), (b) ve (f) ile (i) bentlerinde gösterilmiş bulunan kayıtlara yer verirler. Bu şirketler 147'nci maddede öngörülen birleşme raporunu düzenlemeye ve birleşme sözleşmesini 151'inci madde gereğince genel kurula sunmaya da zorunlu değildirler. 149'uncu maddede öngörülen inceleme hakkının, birleşmenin tescili için ticaret siciline yapılan başvurudan otuz gün önce sağlanmış olması gerekir (TTK m.156/2).

- **Alacaklıların ve Çalışanların Korunması**

Alacakların teminat altına alınmasına ilişkin 157. madde 1. fıkraya göre; birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları birleşmenin hukuken geçerlilik kazanmasından itibaren üç ay içinde istemde bulunurlarsa, devralan şirket bunların alacaklarını teminat altına alır.

Birleşmeye katılan şirketler; alacaklılarına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde, yedişer gün aralıklarla üç defa yapacakları ilanla ve ayrıca internet sitelerine konulacak ilanla haklarını bildirirler (TTK m.157/2). Diğer alacaklıların zarara uğramayacaklarının anlaşılması hâlinde, yükümlü şirket teminat göstermek yerine borcu ödeyebilir (TTK m.157/4).

Oysa 6762 Sayılı Eski TTK 150. maddeye göre birleşmenin gerçekleşebilmesi için; ilandan önce birleşen şirketlerin borçlarını ödemiş olmaları, birleşen şirketlerin borçlarına denk gelen parayı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası(TCMB)'sına veya güvenilir başka bir bankaya yatırmış olmaları ve alacaklıların şirket birleşmesine razı olmaları gerekiyordu.

- **Ortakların Kişisel Sorumlulukları ve İş İlişkilerinin Geçmesi**

Devrolunan şirketin borçlarından birleşmeden önce sorumlu olan ortakların sorumlulukları birleşmeden sonra da devam eder. Bu borçlar birleşme kararının ilanından önce doğmuş olmalı veya borçları doğuran sebepler bu tarihten önce oluşmuş bulunmalıdır (TTK m.158/1). Buradaki amaç birleşmeden sonra da sorumlulukların devam edeceği ilkesidir. İlke, bir taraftan birleşmenin, mevcut sorumluluğun sona ermesine neden olmayacağı, diğer taraftan da birleşmenin kimseye, doğal olarak alacaklılara zarar vermemesi, hiç kimsenin birleşmeden başka yarar sağlamaması, aksi halde bunun haksız olacağı şeklindeki, özü olan düşünceye dayanır (TTK Gerekeçe m.158/1).

Devrolunan şirketin borçlarından doğan, ortakların kişisel sorumluluğuna ilişkin istemler, birleşme kararının ilanı tarihinden itibaren üç yıl geçince zamanaşımına uğrar. Alacak ilan tarihinden sonra muaccel¹⁴ olursa, zamanaşımı süresi muacceliyet tarihinden başlar. Bu sınırlama, devralan şirketin borçları dolayısıyla şahsen sorumlu olan ortakların sorumluluklarına uygulanmayacaktır (TTK m.158/2).

2.3.3. Bölünmenin Tanımı ve Bölünme Nedenleri

Bölünmenin anlamına terimsel olarak baktığımızda; var olan bir bütünlüğün ayrılması veya parçalanması şeklinde ifade edilebilir. Şirketler hukuku bakımından ise; Şirketlerin malvarlıklarının tamamının veya bir kısmının, var olan başka bir şirket bünyesinde veya yeni bir şirket kurularak, bölünen şirketin ortaklarının malvarlıklarınca temsil edildiği yeni bir oluşumdur.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bölünme iki türlü meydana gelmektedir. Bunlar; tam ve kısmi bölünmedir.

¹⁴ Ödenme tarihi gelmiş, hemen ödenmesi gereken.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 19. madde 3. fıkrada (a) bendinde tam bölünmenin detaylı bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre; Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesidir.

Tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir ([http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_LTD_Sirketler/\\$FILE/100S_oruda_LTD_Sirketler-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_LTD_Sirketler/$FILE/100S_oruda_LTD_Sirketler-061212-02.pdf), 15.04.2013).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 19. madde 3. fıkrada (b) bendinde ise Kısmi bölünme; tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesidir.

Kısmi bölünmede, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini

oluşturur([http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_LTD_Sirketler/\\$FILE/100Soruda_LTD_Sirketler-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_LTD_Sirketler/$FILE/100Soruda_LTD_Sirketler-061212-02.pdf), 15.04.2013).

Şirketler aşağıda yazılı amaçları gerçekleştirebilmek için bölünme yoluna gidebilir. Bu amaçlar (Dede, 2006:63-65);

- Verimliliğin artması açısından:

Verimliliğin sağlanabilmesinin koşulu, belirli bir miktar kaynaktan en az maliyetle mümkün olan en yüksek üretimi sağlamaktır. İşletmelerin birden fazla alanda faaliyet göstermeleri, bazı işletme faaliyetlerinin denetiminin zorluğu vb. nedenlerle işletme kaynaklarının kullanımında verimlilikten uzaklaşılması söz konusu olabilmektedir. İşletme büyüklüğünün ve kaynak kullanım miktarının gittikçe artması, artan maliyetler ve azalan verimler olarak ifade edilen olumsuz durumlara yol açabilir. İşletmeler meydana gelen bu olumsuz durumu aşmak için bölünmeye gidebilir.

- Mali yapının güçlendirilmesi ve rekabet gücünün artırılması açısından:

Bölünme işlemi ile bir işletmeden diğer bir işletmeye aktarılan mal varlığının sağladığı ek güç işletmelerin mali yapılarının güçlenmesini sağlamaktadır. Alt işletmelerin ayrılarak kendi türlerinden olan işletmelere katılmaları, mali gücün birleştirilmesiyle yeni bir rekabet gücü doğurmaktadır.

- Uzlaşma ve yönetimin kolaylaştırılması açısından;

Bölünme müessesesi ile işletme bünyesi altında olup da farklı alanlarda faaliyet gösteren alt işletmeler ayrılmakta, uzman oldukları alanlarda faaliyete devam etmekte ve yönetim açısından ayrı bir çatı altına girmektedirler. Böylece ana işletmenin eleman sayısında azalma olmakta, iş yükü hafiflemekte ve işletmenin yapısı dinamikleşmektedir. Örneğin, aynı anda hem üretim hem de pazarlama faaliyetini gerçekleştiren bir işletme, bölünerek bu iki alanda ayrı ayrı faaliyette bulunmaktadır. Bu

şekilde küçülen ve denetimi kolaylaşan bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesi kolaylaşmaktadır.

- Ortaklar arasında çıkan anlaşmazlıkların olumsuz etkilerinin giderilmesi açısından:

Özellikle çok ortaklı işletmelerde işletme stratejilerinin belirlenmesi, politikalarının oluşturulması ve uygulanacak kararların alınması zorlaşmaktadır. Bu durumun temel nedeni işletme ortaklarının düşüncelerinin farklılığıdır. Uygulanacak stratejiler ve alınacak kararlar konusunda ortaklar arasında fikir birliğinin sağlanamaması, işletme faaliyetlerini olumsuz etkileyecek hatta işletmelerin tasfiyesine kadar gidebilecektir. Bu tür durumla karşılaşan şirket bölünme yoluna gidip bu sorunu aşabilir.

2.3.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bölünme Hükümleri

Bölünmeye ilişkin 6762 Sayılı Eski TTK'da herhangi bir hüküm bulunmazken, 6102 Sayılı TTK'da 'Ticaret Şirketleri' isimli ikinci kitap'da 159. ve 179. maddeler arasında düzenlemeler yapılmıştır. Bu bölümde 6102 Sayılı TTK'nın bölünmeye ilişkin yer alan düzenlemeler incelenecektir.

- **Genel Hükümler**

Şirketlerin tam veya kısmi bölünebilecekleri TTK 159. madde'de izah edilmiştir. Buna göre;

Tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir (TTK m. 159/1).

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

- **Geçerli Bölünmeler**

TTK 160. madde'ye göre bölünmenin geçerli olabilmesi için; Sermaye şirketleri ve kooperatiflerin, sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebileceği belirtilmiştir.

Kanun bölünebilen şirketleri sınırlayıcı bir tarzda belirlemiştir. Hükmün, her sermaye şirketinin ve kooperatif şirketin kendi genel türü içinde bölüneceği şeklinde yorumlanmaması gerekir. Bir anonim şirket, bir limited şirkete SPBKomO¹⁵'ya ve kooperatife bölünebilir. Bunun Gibi, bir kooperatif şirketin de bir anonim şirkete ve/veya limited şirkete bölünmesine engel yoktur. Buna karşılık bir anonim şirket şahıs şirketlerine bölünemez ve tersi de mümkün değildir (TTK Gerekçe m. 160).

- **Şirket Paylarının ve Haklarının Korunması**

Tam ve kısmi bölünmede şirket payları ve hakları 140'ncı madde uyarınca korunur (TTK m.161/1). Bölünen şirketin ortaklarına, devralan şirkette pay tahsis edilmesi zorunluluğu bölünmenin yapısı ve niteliği gereğidir. İlke, çok yönlü ve geniş kapsamlıdır. İlkeye göre, bölünen şirketin ortakları bölünmeye katılan devralan şirketlerin tümünde ya da bazılarında ortak olabilir veya bölünen şirkette paylarını artırabilirler. Mutabakat varsa bölünen şirketten ayrılabilirler, ancak ihraç edilemezler. Ayrılma, anonim şirketler hukukunda istisnaî olan bir hâl olduğu için bölünmenin sağladığı bu olanak ilgi çekicidir (TTK Gerekçe m.161/1).

¹⁵ Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklık

Devreden şirketin ortaklarına (TTK m.161/2);

- Bölünmeye katılan tüm şirketlerde, mevcut payları oranında şirket payları veya
- Bölünmeye katılan bazı veya tüm şirketlerde, mevcut paylarının oranına göre değişik oranda şirket payları, tahsis edilebilir.

- **Bölünmenin Uygulanmasına İlişkin Hükümler**

Bu bölümde, bölünme gerçekleşirken sermaye artırımını veya azaltılması, yeni bir şirketin ortaya çıkması ve bölünme sonucunda düzenlenecek ara bilançoya ilişkin TTK'nın hükümleri incelenecektir.

- **Sermayenin Azaltılması**

Bölünme sebebiyle devreden şirketin sermayesinin azaltılması hâlinde 473, 474 ve 592'nci maddeler ile kooperatiflerde Kooperatifler Kanununun 98'inci maddesine dayanılarak bu Kanunun 473 ve 474'üncü maddeleri uygulanmaz (TTK m. 162/1).

- **Sermaye Artırımı**

Devralan şirket sermayesini, devreden şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artırır (TTK m.163/1). Bölünmede, aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmaz. Bölünme sebebiyle, kayıtlı sermaye sisteminde müsait olmasa bile, tavan değiştirilmeden sermaye artırılabilir (TTK m.163/2).

- **Yeni Kuruluş**

Bölünme çerçevesinde yeni bir şirketin kurulmasına bu Kanun ile Kooperatifler Kanununun kuruluşu ilişkin hükümleri uygulanır. Sermaye şirketlerinin kurulmasında, kurucuların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmaz (TTK m.164).

- **Ara Bilânço**

Bölünme işlemlerinde ara bilânçonun düzenlenmesi için aşağıda belirtilen iki koşuldan birinin gerçekleşmesi gerekir. Bunlar (TTK 165/1);

- Bilânço günüyle, bölünme sözleşmesinin imzası veya bölünme planının düzenlenmesi tarihi arasında, altı aydan fazla bir zaman geçmiş ise,
- Son bilânçonun çıkarılmasından itibaren, bölünmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana gelmiş olduğu takdirde, bir ara bilânço çıkarılır (TTK m. 165/1).

Ara bilânçooya yıllık bilânçooya ilişkin hüküm ve standartlar uygulanır. Ara bilânço için (TTK m.165/2);

- Fiziki envanter çıkarılması gerekli değildir,
- Son bilânçoda kabul edilmiş bulunan değerlemeler, sadece ticari defterlerdeki hareketler ölçüsünde değiştirilir; amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri de dikkate alınır.

- **Bölünme Sözleşmesi ve Bölünme Raporu**

Bir şirket, bölünme yoluyla, malvarlığının bölümlerini var olan şirketlere devredecekse, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları tarafından bir bölünme sözleşmesi yapılır (TTK m.166/1). Bir şirket, bölünme yoluyla, malvarlığının bölümlerini yeni kurulacak şirketlere devredecekse, yönetim organı bir bölünme planı düzenler (TTK m.166/2).

Yukarıda maddeler incelendiğinde; Bir şirket mevcut bir şirkete bölünerek devroluyorsa bölünme sözleşmesi, yeni bir kuruluş şeklinde bölünüyorsa bölünme planı hazırlanacağı anlaşılmaktadır.

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

- **Bölünme Sözleşmesinin ve Bölünme Planının İçeriği**

Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının içeriğinde neler bulunması gerektiği 167'inci madde'de belirtilmiştir. Buna göre;

- Bölünmeye katılan şirketlerin ticaret unvanlarını, merkezlerini ve türlerini,
- Aktif ve pasif malvarlığı konularının devir amacıyla bölümlere ayrılmasını ve tahsisini; açık tanımlamayla, bu bölümlere ilişkin envanteri; taşınmazları, kıymetli evrakı ve maddi olmayan malvarlığını teker teker gösteren listeyi,
- Payların değişim oranını ve gereğinde ödenecek denkleştirme tutarını ve devreden şirketin ortaklarının, devralan şirketteki ortaklık haklarına ilişkin açıklamaları,
- Devralan şirketin; intifa senedi¹⁶, oydan yoksun pay¹⁷ ve özel hak sahiplerine tahsis ettiği hakları,
- Şirket paylarının değişim tarzlarını,
- Şirket paylarının bilânço kârına hangi tarihten itibaren hak kazanacaklarını ve bu istem hakkının özelliklerini,

¹⁶ Şirket genel kurulunun alacağı kararla bazı kimselere çeşitli hizmetler ve alacak karşılığı olarak kuruluştan sonra verilen ve sermaye payını temsil etmeyen hisse senetleridir.

¹⁷ Sermaye artırımını suretiyle oy hakkı hariç, sahibine kâr payından ve istendiğinde bedelsiz pay alma hakkında imtiyaz dışındaki diğer hususlarda imtiyaz ve diğer ortaklık haklarını sağlayan, istendiğinde belirli bir vade veya vadelerde, sabit veya değişken oranda ortaklığın oy hakkına sahip paylarını satın alma ve ortaklık payları ile değiştirme hakkı veren hisse senedir.

- Devreden şirketin işlemlerinin hangi tarihten itibaren devralan şirketin hesabına yapılmış kabul edildiğini,
- Yönetim organlarının üyelerine, müdürlere, yönetim hakkına sahip kişilere ve denetçilere tanınan özel menfaatleri,
- Bölünme sonucu devralan şirketlere geçen iş ilişkilerinin listesini içerir.
- **Bölünmenin Dışında Kalan Malvarlığı**

Bölünme sözleşmesinde veya bölünme planında tahsisi yapılmayan malvarlıkların olması durumunda (TTK m.168/1);

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

Birinci fıkra hükmü kıyas yoluyla alacaklara ve maddi olmayan malvarlığı haklarına da uygulanır (TTK m.168/2). Tam bölünmeye katılan şirketler, bölünme sözleşmesi veya bölünme planına göre herhangi bir şirkete tahsis edilmeyen borçlardan sorumludurlar (TTK m.168/3).

- **Bölünme Raporu**

Bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, bölünme hakkında ayrı veya ortak rapor hazırlarlar (TTK m. 169/1).

Bölünme raporunda içeriğinde aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir (TTK m.169/2);

- Bölünmenin amacını ve sonuçlarını,
- Bölünme sözleşmesini veya bölünme planını,

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

Yeni kuruluşun varlığı hâlinde, bölünme planına yeni şirketin sözleşmesi de eklenir (TTK m.169/3). Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketler bölünme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler (TTK m.169/4).

- **Belgelerin İncelenme Hakkı**

Bölünmeye katılan şirketlerden her biri, genel kurulun kararından iki ay önce, merkezlerinde, halka açık anonim şirketler ayrıca SPK'nın uygun gördüğü yerlerde (TTK m. 171/1);

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

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

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

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

- **Malvarlığındaki Değişikliklerle İlgili Bilgiler**

Bölünmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında meydana gelen değişikliklere 150'nci madde kıyas yoluyla uygulanır (TTK m.172).

- **Bölünme Kararı**

175'inci maddede öngörülen alacakların teminatının sağlanmasından sonra, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, bölünme sözleşmesini veya bölünme planını genel kurula sunar (TTK m.173/1). Bölünme kararı, bölünmenin hukuken gerçekleştirilmesinin, şirketin/şirketlerin ve şirket paylarının yeniden yapılandırılmalarının ve bölünen şirketin hukukî yazgısının en önemli aşamasını oluşturur. Bu karar tam bölünmede, bölünen şirketin malvarlığının başka ortaklarca paylaşılması ve şirketin sona erip sicilden silinmesi, gerektiğinde yeni şirketlerin oluşması ve bölünen şirketin ortaklarının katılma paylarının devralan şirkette veya şirketlerde bir düzene bağlanması sonucunu doğurur. Bu sebeple bölünme sözleşmesinin veya planının, içinde şirket haklarının kullanıldığı organa yani genel kurula sunulması gerekir (TTK Gerekçe m.173/1).

Onama kararı birleşme kararına ilişkin 151'inci maddenin birinci, üçüncü, dördüncü ve altıncı fıkralarında öngörülen nisaplara uyularak alınır (TTK m.173/2).

Oranın korunmadığı bölünmede onama kararı, devreden şirkette oy hakkını haiz ortakların en az yüzde doksanıyla alınır (TTK m.173/3). Üçüncü fıkra azlık hakkını koruyan özel bir hükümdür. Oranın korunmadığı bölünmede (161 inci maddede yapılan açıklamalara bakılmalıdır) bölünme kararının verileceği ana kadar ortaklar arasında var olan katılma payları düzeni (oranı) bozulacak ve eşitsizliğe dayalı yeni bir düzen gelecektir. Yeni düzenin kimin yararına, kimin zararına olduğu somut olay gerçeğine bağlıdır. Kanun, yüksek bir nisap öngörerek, ortakların en az yüzde doksanının sahip buldukları oylarla kabul etmedikleri bir düzenin geçerli olmasını istememiştir (TTK Gerekçe m. 173/3).

- **Alacakların Korunması**

Bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde, yedişer gün aralıklarla üç defa yapılacak ilanla ve sermaye şirketlerinde ayrıca internet sitesine de konulacak ilanla, alacaklarını bildirmeye ve teminat verilmesi için istemde bulunmaya çağrılırlar (TTK m. 174).

Bölünmeye katılan şirketler, 174'üncü maddede öngörülen ilanların yayımı tarihinden itibaren üç ay içinde, istemde bulunan alacaklıların alacaklarını teminat altına almak zorundadırlar (TTK m.175/1).

Bölünme ile alacaklıların alacaklarının tehlikeye düşmediğinin, ispatı hâlinde, teminat altına almak yükümü ortadan kalkar (TTK m.175/2).

Diğer alacaklıların zarara uğramayacaklarının anlaşılması hâlinde, şirket, teminat göstermek yerine borcu ödeyebilir (TTK m. 175/3).

- **Bölünmeye Katılan Şirketlerin İkinci Derecede Sorumluluğu**

Bölünme sözleşmesi veya bölünme planıyla kendisine borç tahsis edilen şirket, bu suretle birinci derecede sorumlu bulunan şirket, alacaklıların alacaklarını ifa etmezse, bölünmeye katılan diğer şirketler, ikinci derecede sorumlu şirketler, müteselsilen¹⁸ sorumlu olurlar (TTK m.176/1).

İkinci derecede sorumlu olan şirketlerin takip edilebilmeleri için, alacağın teminat altına alınmamış ve birinci derecede sorumlu şirketin (TTK m.176/2);

- İflas etmiş,
- Konkordato süresi¹⁹ almış,
- Aleyhinde yapılan bir icra takibinde kesin aciz vesikası²⁰ alınmasının şartları doğmuş,
- Merkezi yurt dışına taşınmış ve artık Türkiye’de takip edilemez duruma gelmiş veya
- Yurt dışındaki merkezinin yeri değiştirilmiş ve bu sebeple hukuken takibi önemli derecede güçleşmiş olması gerekir.

- **Ortakların Kişisel Sorumluluğu**

Ortakların kişisel sorumlulukları hakkında birleşmeye ilişkin 158’inci madde hükmü uygulanır (TTK m.177).

- **İş İlişkilerinin Geçmesi**

Tam veya kısmi bölünmede, işçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla

¹⁸ Birden çok kimsenin, bir borçun veya zararın (tamamının) ödenmesinden, zincirleme olarak ve tek başına sorumlu olması durumu

¹⁹ Herhangi bir sebepten dolayı işleri bozulmuş, ödeme gücünü belli ölçüde kaybedip mali durumu bozulmuş iyi niyetli ve dürüst borçluları korumak ve borcunun ödenebilmesi için işletilen süreçtir.

²⁰ Borçlunun, üzerinde koğuşturma işlemi yapılan alacağı, ödemeye yeter malı, parası, bulunmadığını göstermek üzere icra örgütünce düzenlenen belge.

devralana geçer (TTK m. 178/1). İşçi itiraz ederse, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer; devralan ve işçi o tarihe kadar sözleşmeyi yerine getirmekle yükümlüdür (TTK m.178/2). Eski işveren ile devralan, işçinin bölünmeden evvel muaccel²¹ olmuş alacakları ile hizmet sözleşmesinin normal olarak sona ereceği veya işçinin itirazı sebebiyle sona erdiği tarihe kadar geçen sürede muaccel olacak alacaklarından müteselsilen sorumludur (TTK m. 178/3). Aksi kararlaştırılmadıkça veya hâlin gereğinden anlaşılmadıkça, işveren hizmet sözleşmesinden doğan hakları üçüncü bir kişiye devredemez (TTK m.178/4). İşçiler muaccel olan ve birinci fıkrada öngörüldüğü şekilde muaccel olacak alacaklarının teminat altına alınmasını isteyebilirler (TTK m. 178/5). Devreden şirketin bölünmeden önce şirket borçlarından dolayı sorumlu olan ortakları, hizmet sözleşmesinden doğan ve intikal gününe kadar muaccel olan borçlarla, hizmet sözleşmesi normal olarak sona ermiş olsaydı muaccel hâle gelecek olan veya işçinin itirazı sebebiyle hizmet sözleşmesinin sona erdiği ana kadar doğacak olan borçlardan müteselsilen sorumlu olmakta devam ederler (TTK m. 178/6).

- **Ticaret Siciline Tescil ve Geçerlilik**

Bölünme onaylanınca, yönetim organı bölünmenin tescilini ister (TTK m.179/1). Kısmi bölünme sebebiyle devreden şirketin sermayesinin azaltılması gerekiyorsa buna ilişkin esas sözleşme değişikliği de tescil ettirilir (TTK m. 179/2). Tam bölünme hâlinde devreden şirket ticaret siciline tescil ile birlikte infisah eder (TTK m.179/3). Bölünme ticaret siciline tescille geçerlilik kazanır. Tescil ile tescil anında envanterde yer alan bütün aktifler ve pasifler devralan şirketlere geçer (TTK m.179/4).

²¹ Peşin, hemen ödenmesi gereken.

2.3.5. Tür Değişirme İle İlgili Genel Bilgiler

TTK'da tür değiştirme konusuna 'Ticaret Şirketleri' isimli ikinci kitap da 180. ve 190. maddeler arasında değinilmiştir.

Tür değiştirme kavram olarak 'Birleşme' ya da 'Devir'den farklıdır. Birleşme veya devir durumunda en az iki şirket öz konusu iken, tür değiştirmede aynı ve tek bir şirket söz konusu olup hukuki şekli değişmektedir. Başka bir ifade ile eski şirket, faaliyetine başka bir hukuki yapı altında devam etmektedir (Otlu, 2011:127).

Yukarıdaki ifadeden tür değiştirmeyi; Şirketlerin bulunduğu hukuki düzeni terk edip başka bir şirket yapısına dönüşmeleri şeklinde tanımlayabiliriz.

Şirketlerin tür değiştirmelerini; Sermaye yapısını güçlendirmek, ortak sayısını artırmak, halka açılmak, mevcut sermaye şirketi tipinde hantallaşan işletmeyi hantallaşmaktan kurtulmak, finansman ve teşvik olanaklarını artırmak, vergi avantajlarından yararlanmak için yapmak istediklerini genel olarak söyleyebiliriz (http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/Sermaye%20Sirketlerinde%20Tur%20Degisikligi/02-2013/02_2013.htm, 30.06.2013)

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde TTK'nın tür değiştirme uygulamalarına ilişkin getirilen düzenlemeleri açıklanacaktır.

2.3.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Tür Değiştirme Hükümleri

- **Genel Hükümler**

TTK 180. madde'ye göre; bir şirketin hukuki şeklini değiştirebileceği ve yeni türe dönüştürülen şirketin eskisinin devamı olacağıdır.

- **Geçerli Tür Değiştirmeler**

TTK'nın 181. maddesinde hangi türdeki şirketlerin diğer hangi tür şirkete dönüşebileceği belirtilmiştir. Buna göre;

Bir sermaye şirketi;

- Başka türde bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,

Bir kollektif şirket;

- Bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,
- Bir komandit şirkete,

Bir komandit şirket;

- Bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,
- Bir kollektif şirkete,

Bir kooperatif bir sermaye şirketine, dönüşebilir.

182. madde’de ise kollektif ve komandit şirketlerin tür değiştirmelerine ilişkin özel hükümler bulunmaktadır. Buna göre;

Bir kollektif şirket bir komandit şirkete;

- Kollektif şirkete bir komanditerin girmesi,
- Bir ortağın komanditer olması, hâlinde dönüşebilir.

Bir komandit şirket kollektif şirkete;

- Tüm komanditerlerin şirketten çıkması,
- Tüm komanditerlerin komandite olması, suretiyle dönüşebilir.

Bir kollektif veya komandit şirketin tek kişi işletmesi olarak faaliyetine devam etmesine ilişkin 257’nci madde hükmü saklıdır (TTK m.182/3). Bu madde uyarınca yapılacak tür değiştirmelerine 180 ilâ 190’ıncı madde hükümleri uygulanmaz (TTK m.182/4).

- **Şirket Payının ve Haklarının Korunması**

Tür değiştirmede ortakların şirket payları ve hakları korunur. Oydan yoksun paylar için sahiplerine eşit değerde paylar veya oy hakkını haiz paylar verilir (TTK m.183/1). İmtiyazlı payların karşılığında aynı değerde paylar verilir veya uygun bir tazminat ödenir (TTK m.183/2). İntifa senetleri karşılığında aynı değerde haklar verilir veya tür değiştirme planının düzenlendiği tarihte gerçek değer ödenir (TTK m.183/3). Hüküm, ortaksal konumun devamı ilkesi bağlamında, payların ve hakların korunmasını amaçlamaktadır (TTK Gerekçe m.183).

- **Kuruluş ve Ara Bilânço**

Tür değiştirmede, yeni türün kuruluşuna ilişkin hükümler uygulanır; ancak, sermaye şirketlerinde ortakların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmaz (TTK m. 184/1). Bilânço günüyle tür değiştirme raporunun düzenlendiği tarih arasında altı aydan fazla zaman geçmişe veya son bilânçonun çıkarıldığı tarihten itibaren şirketin malvarlığında önemli değişiklikler meydana gelmişe ara bilânço çıkarılır (TTK m.184/2).

Aşağıdaki hükümler saklı olmak kaydı ile ara bilânçooya yıllık bilânçooya ilişkin hüküm ve ilkeler uygulanır. Ara bilânço için (TTK m.184/3);

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

- **Tür Değiştirme Planı**

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

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

- **Tür Değiştirme Raporu**

Yönetim organı tür değiştirme hakkında yazılı bir rapor hazırlar (TTK m.186/1). Raporunda (TTK m.186/2);

- Tür değiştirmenin amacı ve sonuçları,
- Yeni türe ilişkin kuruluş hükümlerinin yerine getirilmiş bulunduğu,
- Yeni şirket sözleşmesi,
- Tür değiştirmeden sonra ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranı,
- Varsa ortaklar ile ilgili olarak tür değiştirmeden kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümlülükleri ve kişisel sorumluluklar,
- Ortaklar için yeni tür dolayısıyla doğan yükümlülükler, hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri gösterilir.

Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketler tür değiştirme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler (TTK m.186/3).

- **İnceleme Hakkı**

Şirket (TTK m.188/1);

- Tür değiştirme planını,
- Tür değiştirme raporunu,
- Son üç yılın finansal tablolarını, varsa ara bilânçoyu, genel kurulda karar alınmasından otuz gün önce merkezinde ve halka açık anonim şirketlerde SPK'nın istediği yerlerde ortakların incelemesine sunar.

İsteyen ortaklara anılan belgelerin kopyaları bedelsiz verilir. Şirket, ortakları, uygun bir şekilde inceleme haklarının bulunduğu hususunda bilgilendirir (TTK m.188/2).

- **Tür Değiştirme Kararının Tescil ve İlanı**

Yönetim organı tür değiştirme planını genel kurula sunar. Tür değiştirme kararı aşağıdaki nisaplarla alınır (TTK m.189/1):

- Kanununun 421'inci maddesinin beşinci fıkrasının (b) bendi hükmü saklı olmak şartıyla, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin üçte ikisini karşılaması şartıyla, genel kurulda mevcut oyların üçte ikisiyle;
- Limited şirkete dönüştürme hâlinde, ek ödeme veya kişisel edim yükümlülüğü doğacaksa tüm ortakların onayıyla;
- Bir sermaye şirketinin bir kooperatife dönüşmesi hâlinde tüm ortakların onayıyla;
- Limited şirketlerde, sermayenin en az dörtte üçüne sahip bulunmaları şartıyla, ortakların dörtte üçünün kararıyla;
- Kooperatiflerde;

- Ortakların en az üçte ikisinin temsil edilmeleri şartı ile, genel kurulda mevcut oyların çoğunluğuyla,
- Ek ödeme, diğer kişisel edim yükümlülükleri veya kişisel sorumluluk getiriliyorsa veya bu yükümlülükler veya sorumluluklar genişletiliyorsa, kooperatifte kayıtlı ortaklarının üçte ikisinin olumlu oyuyla,
- Kollektif ve komandit şirketlerde tür değiştirme planı bütün ortakların oybirliğiyle onanır. Ancak, şirket sözleşmesinde ortakların tümünün üçte ikisinin olumlu oyuyla bu kararın alınabileceği öngörülebilir.

Yönetim organı tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini tescil ettirir. Tür değiştirme tescil ile hukuki geçerlilik kazanır. Tür değiştirme kararı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir (TTK m.189/2).

- **Alacakların ve Çalışanların Korunması**

Ortakların kişisel sorumlulukları hakkında 158'inci ve iş sözleşmelerinden doğan borçlar hakkında 178'inci madde uygulanır (TTK m.190).

2.3.7. Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmede Pay Sahibini Koruyucu Ortak Hükümler

- **Ortaklık Paylarının ve Ortaklık Haklarının İncelenmesi**

Birleşmede, bölünmede ve tür değiştirmede ortaklık paylarının ve ortaklık haklarının gereğince korunmamış veya ayrılma karşılığının uygun belirlenmemiş olması hâlinde, her ortak, birleşme, bölünme veya tür değiştirme kararının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren iki ay içinde, söz konusu işlemlere katılan şirketlerden birinin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, uygun bir denkleştirme akçesinin saptanmasını isteyebilir (TTK m.191/1). Davacı ile aynı

hukuki durumda bulunmaları hâlinde, mahkeme kararı, birleşmeye, bölünmeye veya tür değiştirmeye katılan şirketlerin tüm ortakları hakkında da hüküm doğurur (TTK m.191/2).

- **Birleşmenin, Bölünmenin ve Tür Değiştirmenin İptali ve Eksikliklerin Sonuçları**

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

- **Sorumluluk**

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

- **Ticari İşletme İle İlgili Birleşme ve Tür Değiştirme**

Bir ticari işletme, bir ticaret şirketiyle, onun tarafından devralınmak suretiyle birleşebilir. Bu hâlde devralan ticaret şirketinin türüne göre 138 ilâ 140, 142 ilâ 158 ve ortak hükümlere ilişkin 191 ilâ 193'üncü madde hükümleri kıyas yoluyla uygulanır (TTK m.194/1). Bir ticari işletmenin bir ticaret şirketine dönüşmesi hâlinde 182 ilâ 193 üncü maddeler kıyas yoluyla uygulanabilir (TTK m.194/2). Bir ticaret şirketinin bir ticari işletmeye dönüştürülebilmesi için, söz konusu ticaret şirketinin paylarının tümü, ticari işletmeyi işletecek kişi veya kişiler tarafından devralınmalı ve ticari işletme bu kişi veya kişiler adına ticaret siciline tescil ve ilan edilmelidir. Bu hâlde, ticari işletmeye

dönüştürülen ticaret şirketi, bir kollektif veya komandit şirket ise mezkûr²² ticaret şirketinin borçlarından, ticari işletmeyi işletecek kişi ve kişiler ile ticaret şirketinin eski ortakları da 264'üncü maddedeki zamanaşımı süresince sıfatlarına göre müteselsilen sorumlu olurlar. Dönüştürmeye bu Kanunun 264 ilâ 266'ncı maddeleri de uygulanır (TTK m.194/3).

3.DENETİM UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

3.1. Denetim İle İlgili Genel Bilgiler

Muhasebe ve denetim birbirleriyle ilişki içinde iki kavramdır. Çünkü muhasebesiz denetim olmaz. Denetimin gerekliliği, muhasebenin de gerekliliğini beraberinde getirir. Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır (<http://www.makalemarketi.com/is-dunyasi/mali-hukuk/3083-yeni-turk-ticaret-kanunu-denetim-mecburiyeti-ve-denetimin-onemi-a-turleri.html>, 20.04.2013).

Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise, muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebe denetimi, muhasebenin eksiklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir (Erdoğan, 2002:54).

Günümüzde mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan şeffaflığın sağlanmasında bağımsız denetimin önemi gittikçe artmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önem arz etmektedir (Acar ve Senal, 2011:34).

İşletmelerin büyük ölçekli hale gelmeye başlaması ve faaliyetlerinde meydana gelen karmaşıklık beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin de

²² Sözü geçen, zikredilen.

karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Muhasebe verilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın artması bağımsız dış denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur (Ersoy ve Dönmez, 2009:1).

Uygulayıcılar muhasebe kavram, standart ve ilkelerine özen göstermemektedirler. Oysa finansal muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirlik ölçütleri bunlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla, üretilen muhasebe bilgileri ve finansal tablolar vergi endişesi ile hazırlanmış, devlet dışındaki işletme çevrelerine hitap etmeyen, işletme sahibi ve yöneticilerin yönetsel kararlar vermesinde kullanılmayan bilgiler haline dönüşmektedir (Argun ve Biçer, 2009:364).

Enron, WorldCom, Adelphia ve Parmalat Gibi skandalların ortaya çıkması ile birlikte, denetim firmalarının, denetim sürecindeki fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmedikleri görülmektedir. Bu skandallar incelendiğinde, denetçilerin, denetim standartlarını yanlış uyguladığı ve yorumladığı, yanlış denetim raporları hazırladıkları tespit edilmiştir. Tüm bu gelişmeler ve sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden tesisini amacıyla kamunun bir takım düzenlemeler yapması zorunlu hale gelmiştir. Söz konusu düzenlemelerin temel odağı ise bağımsız denetim alanı olmuştur (Acar ve Senal, 2011:34).

Bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını teminen, bağımsız denetim standartlarının kalitesinin artırılması çalışmalarının yanı sıra, yeni

gözetim ve denetim mekanizmaları tasarlanmış ve bağımsız denetim faaliyetinin sıkı bir denetim altında olması genel tercih konusu olmuştur.(Senal, 2011:2).

Aşağıda listelenen denetim alanları açısından 1987 yılından 2012 yılına kadar Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin tarihsel gelişim süreci düzenlenmiştir (Sanlı ve Özbirecikli, 2012:4):

- Maliye Bakanlığı tarafından istenen denetim;
 - Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleklerinin Kurumsallaşması (1989)
- SPK tarafından istenen denetim (1987);
 - Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (1999)
 - Tekdüzen hesap planı (1992)
 - Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi (1994)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu(BDDK) (1999)
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu(EPDK) ve Enerji Piyasasında Bağımsız Denetim (2001)
- Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre istenen denetim (2013).

TTK tamamlayıcı nitelikte olan ve AB Şirketler Hukuku faslının kapanış şartları arasında yer alan “bağımsız denetimin gözetimi” konusu, 660 sayılı KHK ile düzenlenmiş ve bu KHK 02.11.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan KHK ile muhasebe ve denetim standartlarını belirleyip yayımlamak, bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri yetkilendirmek, sicile kaydetmek ve bunların faaliyet ve çalışmalarını denetlemek ve kamu gözetimini yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Yapılan düzenleme ile SPK,

BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığının ilgili oldukları sektörlerde yapmakta oldukları bağımsız denetime ilişkin görev ve yetkiler tamamen sona erdirilmiş ve bu görev ve yetkiler yeni oluşturulan kuruma devredilmiştir (Yavuz, 2011:160).

Çalışmanın bu bölümünde denetimle ilgili genel bilgiler verildikten sonra TTK'da bağımsız denetim ile ilgili yer alan düzenlemeler açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1.1. Denetimin Tanımı

Türk Dil Kurumu tarafından denetleme: Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanmaktadır(http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.517bb4e86a80a7.70584058,21.04.2013). Denetimin, aşağıda göreceğimiz kısımlardaki amaçların gerçekleştirilebilmesi için tarafsız, dürüst ve bağımsız bir şekilde yapılması gerekmektedir.

SPK tarafından 27.07.2006 tarih ve 26241 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan '**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında**' tebliğe göre; Bağımsız denetim: İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımda dikkat çekilmesi gereken üç önemli unsur vardır (Bayram, 2011:4-6):

Bunlardan birincisi **dış denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır**. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği standartlardır. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Denetimde kullanılacak standartlar denetimin amacına göre değişmektedir.

İkinci önemli unsur **bağımsızlık ilkesidir**. Yapılan denetimin değeri denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Birçok farklı mali tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir.

Diğer bir önemli unsur da **denetim standartlarına uyumdur**. Globalleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır.

3.1.2. Ulaşılmak İstenen Amaca Göre Denetim Türleri

Ulaşılmak istenen amaca göre denetim türlerini; faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablo (muhasabe) denetimi olmak üzere üç grupta sınıflandırabiliriz.

3.1.2.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; bir örgütün tamamının veya bir biriminin faaliyetlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığıyla ilgilenen denetim türüdür. Bu denetim türünde denetimin konusunu bir örgüt veya örgütün bir bölümünün faaliyet sonuçları teşkil eder.

Konuyu işletmeler açısından ele alırsak, işletmenin faaliyet sonuçları veya üretim, pazarlama gibi bir bölümünün sonuçları denetimin konusunu teşkil eder. Önceden belirlenmiş ölçütler ise işletmenin veya bir bölümünün amaçları, planlanmış bütçeleri gibi performans ölçütleridir (Yılancı, 2012:5).

3.1.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kişilerin yapmış oldukları işlemlerin veya faaliyetlerin bir otorite veya üst yönetim tarafından belirlenmiş kural veya düzenlemelere uyumunun test edilmesidir. Bu denetim türünde denetimin konusunu bir örgüt içerisindeki veya bireysel olarak kişilerin yapmış olduğu işlemler veya faaliyetler oluşturur. Önceden belirlenmiş ölçütler ise devletin koyduğu yasalar, yönetmelikler, tüzükler olabileceği gibi bir örgütün üst yönetiminin belirlediği politikalar, yöntemler veya kurallar olabilir. Konuyu işletme açısından örneklendirdiğimizde, uygunluk denetiminde denetimin konusunu işletmede çalışan kişilerin yapmış oldukları işlemler veya eylemler oluşturur (Yılancı, 2012:5).

3.1.2.3. Finansal Tablo (Muhasebe) Denetimi

Finansal tablo denetimi, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygunluğunun tarafsız olarak incelenmesi ve sonuçların bir raporla iletilmesi sürecidir. Finansal tablo denetiminde denetimin konusunu işletmelerin düzenlediği finansal tablolar oluşturur. Önceden belirlenmiş ölçütler ise genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri ile bunlarla ilgili ulusal ve uluslararası standartlardır (Yılancı, 2012:5).

3.1.3. Denetimin Uygulanma Zamanına Göre Denetim Türleri

Bu açıdan denetim, devamlı denetim, ara denetim ve son denetim çalışmalarından oluşmaktadır.

3.1.3.1. Devamlı Denetim

Devamlı denetim, denetim çalışması yapılan işletmenin muhasebe sürecindeki işlemlerin bütün yıl boyunca denetlenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması şeklindeki denetimdir. Bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılır (Bakır, 2003:22).

3.1.3.2. Ara Denetim

Ara denetim, işletme faaliyetlerinin belirli aralıklarla denetlenmesi işlemidir. Bu tür denetimde yılın belirli dönemlere ayrılması (üç aylık, altı aylık gibi) ve bu dönemler itibariyle hesaplara ait sonuçların denetlenmesi söz konusudur (Bakır, 2003:23).

3.1.3.3. Son Denetim

Son denetim, işletme faaliyetlerinin hesap dönemi sona erdikten sonra denetlenmesi işlemidir. Esas denetim olarak da adlandırılan bu tür denetimlerde, hesap dönemi henüz kapatılmadan denetim çalışmaları başlatılmakla beraber, ağırlıklı olarak denetim çalışmaları hesapları kapatıldıktan sonra yapılır (Bakır, 2003:23).

3.1.4. Denetçi ve Türleri

Denetçi, denetim çalışmalarını yürüten, meslekle ilgili bilgi ve tecrübeye sahip, çalışmalarında bağımsız davranabilen ve mesleğin gerektirdiği ahlaki şartları taşıyabilen kişilerdir (Bakır, 2003:23).

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuştur (Yavuz, 2011:160).

TTK denetlemeye ilişkin olarak denetçiliği bir meslek olarak yapılması gerektiğini düzenlemiştir. Denetçinin görüşü ilgili taraflar arasında geçerli ve doğru bilgiler olarak kabul edilir. Bu bilgilere güvenen yatırımcılar sağlıklı karar vermiş sayılırlar. Bu bakımdan denetçiler, işletmelerde yönetimin iddiaları ile genel standartları karşılaştırırken çok dikkatli olmak zorundadır. İlkelerden sapmalar varsa bunlar raporlarda belirtilmelidir (Yıldırım, 2011:44).

3.1.4.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçi, örgütle bağlantısı olmayan kendi adına muhasebe denetimi yapmakla görevli bir serbest meslek erbabıdır. Genel denetimin tanımında denetimin “tarafsız kanıt toplayarak” yapılmasına vurgu yapılmıştır. Her ne kadar iç denetçiler veya kamu denetçileri de denetimlerini tarafsız bir biçimde kanıt toplayarak yerine getirseler de bir örgüte bağımlı olmaları tarafsızlık konusunda dış denetçiler kadar duyarlı ve başarılı olmamalarına sebep olabilir. Tanımdaki bağımsızlık veya tarafsızlık gerçek anlamda dış denetçiler için söz konusudur (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, 25.04.2013).

Bağımsız denetim, klasik anlamda denetçinin (murakıbın) alternatifi değildir; zira bağımsız denetçi bir şirket organı olmadığı gibi, azlık haklarının hayata geçirilmesinde de bir rol üstlenmez, ayrıca bağımsız denetimin mahiyeti, klasik anlamda denetçinin yürüttüğü şirket içi faaliyete çok uzak bir mesleki faaliyettir. Bağımsız denetçi, şirketin finansal düzeninin parametrelerini, işletmeden tamamen bağımsız bir biçimde uzman sıfatıyla belirli standartlar ışığında sınayan bir meslek mensubudur (Deloitte²³, 2011:16).

²³ Uluslar arası Yatırım ve Danışmanlık Şirketi

3.1.4.2. İç Denetçiler

Bir örgütün kendi elemanları olan iç denetçiler örgütün kendi iç kontrollerinin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi ile ilgilidirler. Konuyu işletme boyutuyla açıklayacak olursak, iç denetçi işletmenin kendi elemanıdır. İç denetçiler, işletme içerisinde tepe yönetime bağlı iç denetim bölümü olarak adlandırılan birimin elemanları olarak kurmay bir görev üstlenirler. Bu bölüm, denetimini yapacağı işletmenin diğer fonksiyonel bölümlerinden (üretim, pazarlama, finans vb.) bağımsız olarak örgütlenir. İç denetim bölümü, iç kontrol ortamı, risk değerlendirme bilgi-iletişim ve kontrol eylemleriyle ilgili tepe yönetime danışma ve güvence hizmeti veren kurmay bir birimdir. İç denetçiler başka bir ifade ile iç kontrol sistemiyle ilgili yönetime yardımcı olan kişilerdir. Dolayısıyla ihtiyaca göre, faaliyet denetimi veya uygunluk denetimi yapabilirler (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, 24.04.2013).

İç kontrol, işletmelerin yönetim kurulu, yönetimi ve çalışanları tarafından oluşturulan hedeflerin başarıya ulaşmasını sağlayan bir süreçtir ve risk yönetiminin vazgeçilmez bir parçasıdır. Günümüzde de pek çok işletme iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi için rehber düzenlemeleri uygulamaktadır. Örneğin, COSO²⁴'ün iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi çerçeveleri veya ISO 31000 standardı ilk akla gelenlerdir (http://www.cgscenter.org/doc/UFRS%20ve%20TTK%27n%C4%B1n%20Getirdikleri_%C3%96zel%20B%C3%BClten.pdf, 23.04.2013).

3.1.4.3. Kamu Denetçisi

Kamu kurumlarında görev yapan denetçiler kamu denetçisi olarak adlandırılır. Kamu denetçileri hem örgüt içinden hem de örgüt dışından görevli kişiler olabilirler.

²⁴ Mali Raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapmak üzere 1985 yılında Amerika' da kurulmuş kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol konularında pek çok standarda kaynaklık eden kuruluş. Açılımı; committee of sponsoring organisations.

Örneğin üniversitelerin kendi bünyelerinde çalışan iç denetçiler olduğu gibi Üniversiteleri kendi bünyeleri dışından bir kamu denetçisi olan Sayıştay denetçileri denetlemektedir. Ancak kamu denetçilerinin ister örgüt bünyesinde isterse örgüt dışında olsunlar yaptıkları işler genellikle uygunluk denetimidir. Zaman zaman faaliyet denetimi ve finansal tablolar denetimi de yaparlar. Ancak dış denetçilerin veya bağımsız denetçilerin yaptığı biçimde bir finansal tablo denetimi veya muhasebe denetimi yapmazlar. Çünkü kamu denetçilerinin amacı kamuya açıklanacak bir rapor düzenlemek değildir. Elde ettikleri sonuçları sadece üst yöneticilere iletirler (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, 24.04.2013).

3.1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçilerin uymaları gereken bazı ilke ve kurallara gerek vardır. Sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek amacıyla bazı standartlar oluşturulmuştur. Bu standartların tümüne ‘Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’ adı verilmektedir. Bu standartların temel özellikleri aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2000:35);

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir.
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur.
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler.

Genel kabul görmüş denetim standartları üç gruptan oluşmaktadır. Bunlar;

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

Aşağıdaki alt başlıklarda genel kabul görmüş denetim standartlarını oluşturan genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları açıklanmıştır.

3.1.5.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetçinin kişisel nitelikleri ve çalışması ile ilgilidir. Bu standartlar denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışını ölçtüğü gibi, denetçinin çalışma alanına ve raporlamasına da etki eder. Bu gruba giren denetim standartları şunlardır (Akbiyık, 2005:53);

1. Mesleki eğitim ve yetkinlik
2. Bağımsızlık
3. Mesleki özen ve titizlik

3.1.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikinci grubu olan çalışma alanı standartları, denetim çalışması sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu kurallardır. Bu grupta üç standart yer alır (Akbiyık, 2005:58);

- Denetimi planlama ve gözetim standardı,
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı,
- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı.

3.1.5.3. Raporlama Standartları

Yapılan denetimin en somut göstergesi düzenlenmiş bulunan ‘Denetim Raporları’dır. Düzenlenen denetim raporları, denetimi yapan denetçinin mesleki

çalışmasının bir ürünü olmakla beraber, hukuki olarak hem denetçinin kendini, hem de denetimini yaptığı işletmenin kendisini bağlayan ve mali tablo kullanıcılarını bilgilendiren, karara varmalarında yardımcı olan raporlardır. Raporlama standartları dört gruptan oluşmaktadır (Akbıyık, 2005:58). Bunlar;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı,
- Mali tablolarda açıklama standardı,
- Görüş bildirme standardı, şeklindedir.

3.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim İle İlgili Düzenlemeler

Yeni TTK, ülkemiz ticari hayatı için önemli bir değişim sürecini başlatacak, yenilikçi niteliği ile yönetim ve denetim adına ciddi sonuçlar doğuracaktır (Aygören ve Kurtcebe, 2010:7).

Denetleme faaliyetinin, denetçilik mesleğinin gerekleriyle meslek etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirileceği, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının, yansıtılmamışsa sebeplerinin, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağı ve denetim raporunun bu ilkelere göre hazırlanacağı 398. madde'de belirtilmiştir. Bu denetlemenin vergi denetimini içermediği ancak vergi denetimine yardımcı ve destekçi olacağı madde gerekçesinde belirtilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011:13).

Kanunun 397. ile 406. maddeleri bağımsız denetim konularına ayrılmıştır. 397. maddeye göre denetim genel olarak şu konuları kapsamaktadır (Coşkun, 2011:2);

- Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartları(UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları(TDS)'na göre denetlenir.
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmıyorsa da denetim kapsamı içindedir.
- Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

TTK'da 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle; denetime ilişkin bu bölümde inceleyeceğimiz birçok kanun maddesi ya değiştirildi ya da kaldırıldı. Bunların en başında; Bağımsız denetimin tüm şirketlere değil bakanlar kurulu tarafından belirlenen karara göre belli büyüklüklere ulaşmış şirketlere yapılacağı ve işlem denetçiliğinin kaldırılmasıdır.

Bu değişikliklere karşın TTK; ticari hayatımıza bağımsız denetimi getirecek olması, dünya piyasalarındaki rekabetle baş edebilecek, kurumsallaşmasını tamamlamış, güçlü sürdürülebilir şirketler oluşturabilmek ve kayıt altında bir ekonomik yaşamı hayata geçirebilmek açılarından hala önemli bir misyona sahip (Arıkan, 2012:10).

3.2.1. Denetime Tabi Olacak Şirketler

TTK 397. madde 4. fıkra uyarınca; bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin, Bakanlar Kurulu tarafından yayımlanacak olan karar'da belirlenecek asgari şartları taşıyan şirketler olduğu anlaşılmaktadır.

Bakanlar Kurulu tarafından 23 Ocak 2013 tarih ve 28537 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan '**Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar**' 3. madde 1. fıkraya göre;

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler bağımsız TTK ve 660 Sayılı KHK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK) hükümleri çerçevesinde denetime tabi tutulmuştur. İlgili ölçütler şu şekilde belirlenmiştir:

1. Aktif toplamı 150 Milyon ve üstü Türk Lirası,
2. Yıllık net satış hâsılatı 200 Milyon ve üstü Türk Lirası,
3. Çalışan sayısı 500 ve üstü.

Anılan bu madde hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiş olup ayrıca kararın Ek-(I)'de yer alan şirket çeşitlerinin ise hiçbir şart aramadan doğrudan olarak bağımsız denetime tabi olacağı belirtilmiştir. Ayrıca anılan Karar'ın uygulamaya ilişkin esaslar bölümü 4. maddesinde; bağımsız denetime tabi olma şartları ve bağımsız denetime tabi olup ta denetimden çıkma şartları belirtilmiştir. Buna göre;

- Şirketler, bu kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olurlar. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılırlar.

Kararın 3. madde 2. fıkrasına göre; Ek-(II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler (tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile birlikte listede belirtilen

sınırlamalar dikkate alınarak), TTK ile 660 sayılı KGK'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacaktır.

Kararın 3. madde 3. fıkrasına göre; Ek-(I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler hariç olmak üzere, Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile, ek-(II) sayılı listenin yedinci sırası kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır.

Kararın 4. madde 2. fıkrasına göre; Bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin aşılp aşılmadığının belirlenmesinde;

- Şirketin aktif toplamı ve yıllık satış hâsılatı bakımından son iki yıla ait finansal tablolar,
- Çalışan sayısı bakımından ise son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

İlgili kararın Ek-I ve Ek-II'de yer alan şirketler grupları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Ek-(I) Sayılı Liste:

- 1) SPK uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
 - a) Yatırım kuruluşları,
 - b) Kolektif yatırım kuruluşları,
 - c) Portföy yönetim şirketleri,
 - ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
 - d) Varlık kiralama şirketleri,
 - e) Merkezi takas kuruluşları,

f) Merkezi saklama kuruluşları,
g) Veri depolama kuruluşları,
ğ) Derecelendirme kuruluşları,
h) Değerleme kuruluşları,
ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2) 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Bankalar,
b) Derecelendirme kuruluşları,
c) Finansal holding şirketleri,
ç) Finansal kiralama şirketleri,
d) Faktoring şirketleri,
e) Finansman şirketleri,
f) Varlık yönetim şirketleri,
g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans²⁵ ve emeklilik şirketleri.

²⁵ Sigorta şirketlerinin poliçe sattığı sigortalılardan satın aldığı risklerin bir kısmını veya tamamını bu konuda uzmanlaşmış diğer bir şirkete satmasıdır.

4) İstanbul altın borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11.8.1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca Anonim Şirket şeklinde kurulan şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

Ek-(II) Sayılı Liste:

1) Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hâsılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü.

2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hâsılatı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüz yetmiş beş ve üstü.

3) Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15.1.2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk

Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hâsılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü.

4) 20.2.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2.3.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca EPDK düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hâsılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü.

5) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hâsılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı elli ve üstü.

6) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz

gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun (iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu) kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralman şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı yüzeli milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hâsılatı iki yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı beş yüz ve üstü.

7) 8.6.1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hâsılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü.

3.2.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı

TTK'nın 397. ve 398. maddelerinde denetime ilişkin genel bilgi verilmiş ve denetimin konusunun ve kapsamının neler olduğu düzenlenmiştir.

397. madde 1. fıkraya göre; Bağımsız denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan UDS ile uyumlu TDS'ye göre denetleneceği belirtilmektedir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde olduğu belirtilmiştir.

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m.397/2). Bu madde hükmüne göre denetlenmeyen finansal tablolar ve faaliyet raporları hiçbir hüküm ifade etmeyecektir.

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile, birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir (TTK m. 397/3).

Bağımsız denetim, TMS'ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır (TTK m.398/1).

Dürüst resim ilkesi 515. maddesinde; Anonim şirketlerin, finansal tabloları, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin

niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır olarak açıklanmıştır.

Denetim; şirketin finansal tablolarının ve 397'nci maddenin birinci fıkrası ve 402'nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397'nci maddenin birinci fıkrası ve 402'nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır (TTK m. 398/2).

Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları inceler (TTK m. 398/3).

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378'inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları KGK tarafından belirlenir (TTK m. 398/4).

3.2.3. Denetçi İle İlgili Düzenlemeler

Çalışmanın bu bölümünde; Denetçinin seçimi, görevden alınması, denetleme sözleşmesinin feshi, denetçi olabilecekler ve olamayacaklar, şirket yetkililerin denetçiye karşı ibraz yükümlülüğü, denetim raporu, denetçi görüşü, denetçilerin sorumlulukları ile denetim sonucunda şirket yetkilileri ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları incelenecektir. Bu konu başlıkları TTK'nın 400. ve 405. maddeler arasında ele alınmıştır. Aşağıda ilgili maddeler ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

3.2.3.1. Denetçinin Seçimi, Görevden Alma ve Sözleşmenin Feshi

399. madde 1. fıkra'da denetçinin seçilme şartları açıklanmıştır. Buna göre; denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.

Denetçiden denetleme görevinin geri alınma şartları 2. fıkra'da belirtilmiştir. Buna göre; sadece dördüncü fıkroda öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.

4. fıkra'da ise şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin başka bir denetçi atama şartları belirtilmiştir. Buna göre;

- Yönetim kurulunun,
- Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,

İstemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

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

5. fıkra'ya göre; ticaret mahkemesinin denetçiyi görevden alma ve yeni denetçiyi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılabilceği şeklinde hükmü bulunmaktadır. Azlığın bu davayı

açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.

Denetçinin seçilememesi durumunda yapılması gerekenler ilgili maddenin 6. fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre; faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır.

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

8. fıkra'da denetçinin denetleme sözleşmesini, haklı sebeplere dayanarak feshetme şartları belirtilmiştir. Buna göre; denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402'nci maddeye uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilir.

399. madde 8. fıkra madde gerekçesinde denetçinin iddia edebileceği haklı sebepler sıralanmıştır. Buna göre haklı sebepler;

- Çalışma şartlarının müsait olmaması,
- Ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi,
- Denetçinin denetleme görevini yerine getirmesini engellemesi,

Şeklinde sıralanmıştır. Denetçi yukarıda yazılı sebepler dışında denetleme görevini yapmaması için başka bir sebep ileri süremez.

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

3.2.3.2. Denetçi Olabilecekler

Denetçi olabilecek ve olamayacaklar 400. madde 1. fıkra'da açıklanmıştır. Buna göre; denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik(SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik(YMM) Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.

Bu fıkra hükmüne göre denetçi olunabilmesi için SMMM veya YMM ruhsatına sahip olmak gerekmektedir. SMMM veya YMM olabilmenin koşulları 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda açıklanmıştır. Bu kanun'un 4. maddesinde meslek mensubu olacak kişilerde istenilen genel şartlar belirtilmiştir. SMMM olabilme şartları 5. madde'de, YMM olabilme şartları ise 9. madde'de açıklanmıştır. Aşağıda ilgili kanun maddeleri açıklanmıştır.

3568 Sayılı Kanun'un 4. maddesine göre meslek mensubu olmak isteyenler aşağıda genel şartları taşımak zorundadır. Bunlar şartlar;

- Türkiye Cumhuriyeti(T.C.) vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır),
 - Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
 - Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
 - Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,
 - Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
 - Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak,
- 3568 Sayılı Kanun'un 5. maddesine göre SMMM olabilmek için;
- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
 - En az üç yıl staj yapmış olmak,

- SMMM sınavını kazanmış olmak,
- SMMM ruhsatını almış olmak.

3568 Sayılı Kanun'un 9. maddesinde YMM olabilmek için aranan şartlar;

- En az 10 yıl SMMM yapmış olmak,
- YMM sınavını vermiş olmak,
- YMM ruhsatını almış olmak.

400. madde 1. fıkrasının devamında ise; aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz;

- Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,
- Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- (a) ile (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.

KGK tarafından 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete’de **‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’** yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğin maddeleri incelendiğinde;

5. madde’ye göre denetimin amacı; Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulmasıdır.

8. madde’ye göre denetimin kıstasları; Finansal tablolar açısından TMS olduğu anlaşılmaktadır.

11. madde'ye göre; denetim, sadece kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir.

15. madde'ye göre; Denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dâhil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır.

16. madde'ye göre; sınava gireceklerin denetimle ilgili alanlardaki teorik ve uygulamaya ilişkin bilgilerini ölçmek üzere KGK tarafından sınav yapılacağı, bu sınavdan başarı ile ayrılanların denetçi olabilecekleri belirtilmiştir.

Denetçinin rotasyonu²⁶, kanunun 400. madde 2. fıkrada düzenlenmiştir. Buna göre; on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. KGK bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.

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

3.2.3.3. İbraz Yükümlülüğü ve Bilgi Alma Hakkı

Denetçinin denetim görevini yerine getirebilmesi için şirket yetkililerin denetçiye karşı bazı sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklardan biriside denetime konu olan finansal tabloların denetçiye ibraz edilmesi yani gösterilmesidir. Aynı derecede denetçide şirket yetkililerinden bilgi alma hakkı bulunmaktadır. Aksi halde denetçi denetim görevini tam olarak yerine getiremez. Şirket yetkililerin ibraz yükümlülüğü ve denetçinin bilgi alma hakkı kanunun 401. maddesinde ele alınmıştır. Buna göre;

Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu,

²⁶ Bir birimde çalışan denetçilerin düzenli bir biçimde yer değiştirmeleri.

şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar (TTK m. 401/1).

401. madde 1. fıkra madde gerekçesinde şirket yetkililerin denetçiye hangi evrakları ibraz etme sorumluluğu olduğu belirtilmiştir. Buna göre; defterler, yatırım planları, teşvik başvuruları, belgeleri, sözleşmeler, envanter belgeleri, kasa, aktif ve pasif kalemlerin denetime tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Denetçi yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılı sonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir (TTK m. 401/2). Bu kanun fıkrasındaki amaç; yönetim kurulunun denetçiye denetim için imkân sağlamak, denetimle ilgili konularda bilgi ve belge verme sorumluluğunun yüklenmesidir.

Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi, birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir (TTK m. 401/3).

3.2.3.4. Denetim Raporu

Denetçinin; yapılan denetim türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, finansal tabloları konu alan bir rapor hazırlaması gerektiği 402. madde’de ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır. Aşağıda ilgili kanun maddesinin fıkraları açıklanmıştır.

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

- Fıkra’da denetçiden istenen, denetim raporunun;
- Anlaşılır, basit bir dille yazılmış olması ve
- Geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanması gerektiğidir.

Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (TTK m. 402/2). Yıllık faaliyet raporunda sadece finansal tablolar hakkında bilgiye yer verilmemekte bu rapor aynı zamanda, plân ve projeksiyonları, istihdam durumunu, pazar payını, pazarlamayı vs.. içermektedir. Finansal tablolara ilişkin kısımların veya bütünüyle raporun denetçi tarafından denetlenmesine olanak yoktur. Bu sebeple, fıkra, yıllık faaliyet raporunun hangi noktalara özgüleneceğini açıkça belirtmektedir (TTK Gerekçe m. 402/2).

Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin

analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (TTK m. 402/3). Bu fıkarda amaç denetim raporunun yazılmasını esas alan konunun finansal tablolar olduğunu belirtmektir.

Denetim raporunun esas bölümünde (TTK m. 402/4);

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin (TTK m. 402/5);

- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir.

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

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

3.2.3.5. Denetçi Görüşü

Bağımsız dış denetim sonucu düzenlenen raporlar işletme yönetimine mevcut olumlu ya da olumsuz finansal durumu nesnel bir şekilde sunar. Onaylanan finansal tablo güvenilir, şeffaf ve doğrudur ve bu bağlamda işletme yöneticisine sağlıklı ve doğru karar verme imkânı sunmaktadır (Hikmet, 2009:386).

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir (TTK m. 403/1).

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Görüş KGK'nın belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır (TTK m. 403/2).

Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (TTK m. 403/3).

Şirket defterlerinde, denetlemenin bu bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün

sonuçlarını doğurur. KGK, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler (TTK m. 403/4).

Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (TTK m. 403/5).

Yukarıdaki 403. madde fıkraları incelendiğinde; denetçi, denetim sonucunda 4 değişik görüş sunabilir. Bunlar;

- Olumlu Görüş: TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.
- Sınırlı Olumlu Görüş: Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.
- Olumsuz Görüş: TMS bakımından aykırı unsurlar olduğu, şirketin veya topluluğun finansal tabloların yanlış olduğu, malvarlığı ile finansal duruma

ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunmadığı ve finansal tabloların yanlış tutulduğunu belirten görüştür.

- **Görüş Bildirmekten Kaçınma:** Şirket defterlerinde, denetlemenin bu bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir.

Aşağıda TTK'ya göre belirtilen görüş ve nedenleri ile UDS'ye göre belirlenen görüş ve nedenleri açıklanmaktadır. Bu açıklamaya göre TTK'da yer alan görüş yazıları ile UDS'deki görüş yazılarının genel olarak aynı olduğu, TTK'daki görüş yazılarının UDS'ye göre düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Tablo 3.1: TTK ve UDS'ye Göre Denetçi Görüşlerinin Karşılaştırılması

6102 Sayılı TTK	Uluslar arası Denetim Standartları
Olumlu görüş	Şartsız görüş (Unqualified Opinion)
Yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığını belirtir.	Denetlenen Finansal Raporların (mali durumu, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını ve özsermayenin değişimini) herhangi bir çekince olmaksızın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıttığını belirtir.
Sınırlanmış olumlu görüş	Şartlı Görüş (Qualified Opinion)
Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlanmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.	Finansal Raporlardaki etkisi belirlenebilen bazı hususların etkisi dışında Finansal Raporların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıttığını belirtir.
Görüş vermektten kaçınma	Görüş vermeme (Disclaimer opinion)
Şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermektten kaçınabilir.	Denetim ortamının Finansal Raporların Uluslararası Denetim Standartları uyarınca denetimine olanak vermediği ya da görüş verebilmek için yapılması gereken denetim çalışmalarının yapılamadığı durumlarda Finansal Raporların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygunluğu konusunda görüş verilemediği durumlarda verilen rapordur.
Olumsuz görüş	Olumsuz Görüş (Adverse Opinion)

<p>Kanunda açıkça belirtilmemekle beraber “Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. (Madde 403)” denilmek suretiyle bağımsız denetçinin “olumsuz görüş” de verebileceği belirtilmiştir. Olumsuz görüş sebepleri sıralayarak defter tutma düzeninin, finansal tabloların (topluluksa, topluluk finansal tablolarının), kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığını belirtir.</p>	<p>Denetim çalışmalarının herhangi bir kısıtlama olmaksızın yapılabildiği ancak belirtilen nedenler yüzünden Finansal Raporların (durumu) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmadığını belirtir.</p>
--	--

Kaynak: (Şahin, 2012:5-6)

3.2.3.6. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Denetimin amacına uygun olarak yapılabilmesi için denetçinin dürüst, tarafsız ve bağımsız davranması gerekir. Denetçi, denetim esnasında şirket hakkında elde etmiş olduğu iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamayacağını madde hükümlerine yansıtması, bu konuda denetçiye sorumluluk yüklemiştir. Sorumluluğun ihmali halinde ise denetçiyi tazminatla cezalandırılacağı aşağıdaki madde hükümlerinden anlaşılmaktadır.

Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk kişiseldir (TTK m. 404/1). Sorumluluk için kullanma sonucunda bir yarar/menfaat elde edilmiş olması şart değildir (TTK Gerekeç m. 404/1).

Birinci fıkrada öngörülen yükümlüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının

kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir (TTK m. 404/2). Maddede zarar ihmalleri ile sebebiyet verenler maddede üst sınırı gösterilmiş tazminat ile sorumlu olurlarken, kasıtlı eylemde bulunanlar için sınır yoktur (TTK Gerekçe m. 404/2).

Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar (TTK m. 404/3).

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

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

3.2.3.7. Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi karar verir (TTK m. 405). Denetçinin doğru olmayan yorumu onun sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına sebep olabilir. Her iki yazının da sonuçları ağırdır. Hüküm denetçinin yanlış yorumu ile söz konusu ağır sonuçların doğmasına engel olunması amacıyla öngörülmüştür (TTK Gerekçe m. 405).

3.2.3.8. Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi

- Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya
- Yönetim Kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa,

Herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir (TTK m. 406).

Denetçinin sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmasına şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketlerinden biri ile ilişkileri sebep oluşturabilir. Söz konusu ilişkiler kanunlara aykırı bulunabilir, bu ilişkilerden şirket kayba uğradığı halde bu pay sahiplerinden saklanmış olabilir veya yönetim kurulu kayba işaret edip denkleştirme tazminatının ödenmediğini ifade etmiş olabilir. Durumun açıklığa kavuşturulması için her pay sahibine özel denetçi atanması hakkını tanıyan bu hüküm yeni ve güçlü bir bireysel hakkı öngörülmüştür. Genel kurulun talebi reddetmesi mümkün değildir (TTK Gerekçe m. 406).

4.LİTERATÜR ÖZETİ

Akça(2010)'nın yapmış olduğu çalışma sonucunda; 6102 Sayılı TTK'nın getirmiş olduğu düzenlemelerle reform niteliği taşıdığı, Dünya'da gelişen ve ticari ve ekonomik ilişkileri esas aldığı, yürürlükteki diğer kanunlarla uyumlu olduğu, muhasebe standartları, birleşme, bölünme ve tür değiştirme ile bağımsız denetim konusunda yenilikler getirdiği bununda temel nedeninin muhasebenin artık bir bilim dalı olarak

gelişmesi ve ilerlemesi olduğu, TTK'nın bu yönleriyle kapsamlı bir çalışma içerdiği ve Türkiye'nin hedeflediği AB'ye girme sürecinde önemli bir adım olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Haftacı ve Badem(2011), çalışmalarında TTK'nın yasalaşması ile; TTK'nın muhasebe alanındaki düzenlemeleri ile muhasebe mesleğinin uluslar arası muhasebe standartlarına uygun olarak yürütüleceğini, Türkiye'nin kendi muhasebe mevzuatının UFRS'ye uyumlu hale getirileceğini, Türk işletmelerinin finansal sonuçlarının TMS'ye göre yayımlanması ile Türkiye'deki işletmeler açısından bunun yararları ile birlikte söz konusu olabilecek sakıncalarının orta ve uzun vadede ortaya çıkacağını belirtmiştir.

Karakoç(2013)'un yapmış olduğu çalışmada; Denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından yayımlanan karar neticesinde tüm şirketlerin değil belli büyüklüğe ulaşmış şirketlerin denetleneceğini, bu oranının %1 olduğu, denetime tabi olmayan şirketlerin oranının %99 olduğu, denetime tabi olmayan şirketlerdeki murakıplık sisteminin kaldırılması ile bu şirketlerin denetimsiz olacağı, bu şirketlerin denetimsiz kalmaması için murakıplık sisteminin geliştirilebileceği, yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğine göre denetçi olabilme yaşının en az 35-40 olduğu, genç meslek mensuplarının sürekli gelişime ihtiyaç duyulan bağımsız denetim mesleğini gerçekleştiremeyecek olmalarının, taze kandan yoksun kalacak bağımsız denetim mekanizması için bir dezavantaj olacağı, denetime tabi şirketleri belirleme yetkisinin bakanlar kuruluna verilmesi ile zamanla denetime tabi olmayan şirketlerin kademeli olarak bağımsız denetim sistemine dâhil edileceği sonucuna ulaşmıştır.

Arıkan(2012), yapmış olduğu çalışmasında; 6335 Sayılı Kanun ile denetime tabi şirketlerin kapsamının daraltılması ile TTK'nın çıkarılma nedenlerinden sapıldığı, fakat her ne kadar denetime girecek şirketlerin kapsamının dar olsa bile, bağımsız denetimin

gelmesi nedeniyle ekonomik hayat için hala önemli bir amaç olduğu, meslek mensuplarının ve denetçilerin eğitim faaliyetlerinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'un aktif olarak görev alması gerektiği, şirketlerin birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemlerinin doğruluğunu sağlayacak olan işlem denetçiliğinin kaldırılmasının olumsuz değişiklik olduğu belirtilmiştir.

Yürekli(2010), çalışmasında yeni TTK ile uygulanmaya başlanacak uluslar arası finansal raporlama standartları ile birlikte muhasebe sistemimizin uluslar arası platformda uygulanan sistem ile uyum sağlayacak, uluslar arası kullanılmakta olan finansal dil ile ülkemizde kullanılan dil eşdeğer kılınacak ve bu durumda uluslar arası yatırımcıların finansal tabloların yanlış yorumlanmasından kaynaklanan yatırım riski minimize edilerek yabancı sermayenin ülke sınırlarına çekilmesi sağlanacağını belirtmiştir.

Arıkan(2013) yapmış olduğu çalışmanın sonucunda; 6102 Sayılı Kanun'da yapılan son değişiklikle denetiminin kapsamının daraltılmasının Yeni TTK'nın ruhundan bütünüyle uzaklaşıldığı, KGK'ya verilen görevlerin fazla olması sebebiyle kurumun gerçek amacını gerçekleştirmediği, Kamu Gözetimi Kurumu'nu yeniden ana amacına hizmet edecek işlevsel bir yapıya dönüştürebilmek için; Muhasebe standartlarını belirleme yetkisini, muhasebe uygulamacılarının ve akademik temsilcilerin yer aldığı bir özerk kuruma, Denetim standartlarını belirleme yetkisini, denetim uygulamacılarının ve akademik temsilcilerinin yer aldığı özerk bir kuruma, sicil yetkilendirme ve eğitim işlemleri meslek örgütlerine bırakılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Can ve Gör(2011)'ün çalışmalarında, Ankara ve Çankırı illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, TMS ve TFRS'ye ilişkin bilgi düzeylerinin tespiti amaçlanmıştır. Araştırma neticesinde; meslek mensuplarına göre TMS metinlerindeki anlatım dilinin yeterince açık olmadığı, TMS hakkında sistematik bir eğitime ihtiyaç duydukları, TMS ile finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini, muhasebe uygulamalarında tek düzenin sağlanacağını ve standartlar ile denetim mekanizmasının daha kolay işleyeceğini düşündüklerini tespit etmişlerdir.

Dinç ve Atabay(2011)'in çalışmalarında, Trabzon ve çevresindeki mali müşavirlerin standartlar konusundaki bilgi düzeylerini belirlemek ve standartların uygulanmasında etkili olabilecek faktörlerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma neticesinde, meslek mensuplarının iş yükü ve zaman azlığı gibi nedenlerle, standartlar konusunda yeterli derecede bilgi seviyesine ulaşamadıkları tespit edilmiştir.

Tuncer(2012), TTK'nın bağımsız denetim ile ilgili değişikliklerini ele aldığı çalışmada; 6335 Sayılı Kanun ile bağımsız denetim hükümleri yumuşatılmış ve başlangıçta öngörülen tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması hükmü Bakanlar Kurulu tarafından yapılacak belirlemeye bırakılmış olsa dahi, denetimin şirket organı tarafından çıkarılarak bağımsız kişi veya kuruluşlar tarafından yapılacak olmasının Türkiye'ye ciddi katkılar olacağını belirtmiştir.

Ozansoy(2012), 6102 Sayılı Kanun'da 6335 Sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki ilk halinde TTK'nın düzeltilmesi gereken maddeler üzerine yapmış olduğu araştırmada; Ticari defterlerin kapanış onayının Dünya muhasebe uygulamalarında pek rastlanan bir uygulama olmadığı, İşletmeler tarafından kullanılan belgelerde yer alacak bilgilerin sığdırılmasının sorun olacağı, herhangi bir yönetici

değişikliğinde henüz kullanılmamış durumdaki basılı evrakların imha edilip, yenilerinin bastırılması gerekeceği şeklinde bu hükümlere ilişkin eleştiriler yapmıştır.

Ayten(2008)'in yapmış olduğu çalışmasının şirketlerin birleşme, bölünme ve tür değiştirmesiyle ilgili bölümleri incelendiğinde; tasfiye halinde veya borca batık durumunda olan şirketlerin de birleşmeye katılmalarının şirketlerin içinde buldukları finansal darboğazdan kurtulmaları açısından önem arz ettiğini belirtmiştir. Birleşme işlemlerinde ortakların ve alacaklıların haklarının birleşme sonrasında da korunması için önemli düzenlemelerin yapıldığı, ilk kez bölünme konusuna değinildiği, bölünme sürecinin ayrıntılı olarak düzenlendiği, aynı şekilde tür değiştirme işlemlerinin yeni kanunda ayrıntılı olarak düzenlendiği belirtilmiştir.

Bozdemir'in Erzurum'da faaliyet gösteren Erzurum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarına yönelik yapmış olduğu anketlerin değerlendirilmesi ile; 6102 Sayılı Kanun ile Şirketlerin rekabet gücünün artacağı, Türk şirketlerinin geleceği açısından önem taşıdığı, defterlerin elektronik ortamda tutulması için henüz altyapı eksikliği nedeniyle mümkün olmadığı, muhasebe uygulamaları açısından bilgi verme amacının öne çıkacağını, Finansal tabloların daha şeffaf olacağı, 6335 sayılı Kanun'dan önceki halinde meslek mensuplarına yönelik uygulanacak cezaların ağır olduğu, TMS uygulamasının zorunluluğunun zamana yayılması gerektiği, meslek mensuplarının 6102 Sayılı Kanun hakkında meslek mensuplarının yeterli bilgilendirilmediği, bağımsız denetimin meslek mensupları tarafından yapılmasının yerinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Bozdemir,2012:120-121).

Ulusan ve Diğerlerinin Yozgat ili merkezinde faaliyet'de bulunan Yozgat Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarına yönelik yapmış oldukları anket çalışmasının değerlendirilmesi ile; TTK'nın teknolojik

gelişmeleri dikkate alarak defterlerin elektronik ortamda tutulması ve saklanması meslek mensuplarınca olumlu bir gelişme olduğu, Bağımsız denetim uygulamaları hakkında 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önceki halindeki uygulamalarının doğru ve gerekli olduğu tespit edilmiştir (Ulusan vd., 2012:211-212).

Akça'nın Eskişehir ilinde faaliyet'de bulunan Eskişehir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarına yönelik yapmış olduğu anket çalışmasının değerlendirilmesi ile; TTK'nın; muhasebe mesleğinin gelişmesi açısından büyük önem taşıdığı, yeni iş imkânlarının sağlanması konusunda kararsız oldukları, muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasının önünü açacağı, belgelerin elektronik ortamda saklanması muhasebe mesleği açısından önem taşıdığı, ticari defterlerin açılış ve kapanış onayının 6335 Sayılı Kanun değişikliğinden önceki halinin muhasebe uygulayıcılarına ek yük getireceği ve aynı zamanda da muhasebe bilgisine olan güvenin artacağını, KGK'dan önceki yetkili kurum olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurumunun otoriter olarak kabul edilmesinin muhasebe mesleğinin geleceği açısından önemli olduğu, Finansal Tabloların TMS'ye göre yapılacak olması sonucunda uluslararası toplumla ve piyasayla bütünleşmenin sağlanacağı, Şirketlere web sitesi kurma zorunluluğunun getirilmesinin şeffaflığa neden olacağı tespit edilmiştir (Akça, 2010:117-119).

Özkan ve Özşahin (2012), çalışmalarında Kayseri ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması uygulayarak, meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda standartların uygulamaya geçmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacakları, tabloların güvenilirliğinin artacağı, muhasebede dil birliği sağlanacağı, muhasebe mesleğinin öneminin artacağı, iş yükünün

artacağı ve meslek mensuplarının eğitilmesi gerektiği düşüncelerinde hem fikir olduğu ortaya konulmuştur (Özkan ve Özşahin, 2012:65-66).

Avrupa komisyonu tarafından yayımlanan 10 Ekim 2012 tarihli Türkiye 2012 ilerleme raporunun 6. faslında; Şirketler hukuku alanında bazı ilerlemelerin kaydedildiği, ticaret odaları da dâhil olmak üzere, ticaret örgütlerinin güçlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Muhasebe alanında da bazı ilerlemelerin kaydedildiği, Finansal raporlamaya ilişkin yasal mevzuatın bulunduğu, KOBİ'ler içinde TFRS'nin olduğu, TFRS'nin UFRS ile tam uyumlu olduğu belirtilmiştir. Ayrıca KGK'nın bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak amacıyla kurulduğunu ve bu konuda yetkili tek kurumun olduğu fakat kamu gözetimi görevini doğrudan ifa eden müfettişler dâhil olmak üzere, 50 personelin istihdam edildiğini ve bu kapasitenin artırılması gerektiği belirtilmiştir.

OECD'nin 2012 Türkiye raporunda; mali verilerin uluslar arası standartlara uygun olarak geliştirilmesi yönünde öneri sunulmuştur.

Ernst&Young'un 2012 yılı ticari yasal gelişmelerin ele alındığı çalışmada Türkiye'ye yönelik olarak; Anonim şirketler muhasebe hesaplarının denetimini uluslar arası standartlara göre yapmalıdır şeklinde tavsiyesi, 6102 Sayılı TTK ile yapılması amaçlanan bağımsız denetimin önemini ortaya çıkarmaktadır.

5. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NUN MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN ALGILANMA DÜZEYİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı Ve Önemi

Bu çalışmanın temel amacı, 6102 sayılı TTK'nın muhasebe meslek mensuplarını, muhasebe uygulamaları ile işletme finansal tablolarının denetlenmesi

açısından ne şekilde etkileyeceğini, Kanunun uygulanması ile ilgili olarak meslek mensuplarının görüşlerini, önerilerini, beklentilerini ve kanunun nasıl algılandığını deneysel bir çalışma ile ortaya koymaktır.

Bu çalışmanın sonucunda, ankete konu olan 6102 Sayılı TTK hükme bağlanmış muhasebe kayıt sistemi, finansal raporlama ve denetim faaliyetlerine ilişkin maddeleri hakkında muhasebe meslek mensuplarının görüşleri alınacağından dolayı, meydana gelen değişikliklere katılıp katılmadıkları tespit edilerek Türkiye’de muhasebe mesleğini olumsuz etkileyecek maddeler tespit edilip değişikliğe gidilmesi için teklif yapılabilir. Bundan dolayı yapılan bu araştırma kanunu hazırlayanlara, araştırmacılara ve muhasebe meslek mensuplarına ilerleyen zamanlarda meydana gelebilecek mesleki sıkıntıları tespit etme imkânı vermektedir.

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma verilerinin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Birinci bölümde 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun muhasebe ve denetim uygulamaları ile ilgili düzenlemeleri hakkında meslek mensuplarının görüşlerini belirlemeye yönelik olarak beşer cevap seçeneği olan otuz adet sorudan oluşmaktadır. İkinci bölümde ise katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır. Birinci bölümdeki her soru, 1=“kesinlikle katılmıyorum”, 2=“katılmıyorum”, 3=“kararsızım”, 4= “katılıyorum”, 5= “kesinlikle katılıyorum” cevap seçeneklerini içermektedir. Cevap seçenekleri, verilerin istatistiksel olarak değerlendirilmesinde kullanılan 5 puanlı likert ölçeğinin uygulanabilmesine uygun olarak hazırlanmıştır. Cevaplama olabilecek olumsuz etkinin önüne geçebilmek için anket soruları arasında kişilerin kimliklerini ortaya çıkarıcı herhangi bir soruya yer verilmemiştir. Anket aracılığı ile elde edilen ve geçerli sayılan 102 adet anket formunun tamamı

değerlendirilmeye alınmış ve söz konusu verilerin analiz edilmesinde ve ortaya konan hipotezlerin test edilmesinde SPSS istatistik paket programından yararlanılmıştır.

5.2.1. Ana Kütle ve Örneklem

Araştırmanın ana kütesini Tokat ili merkez ve ilçelerde faaliyet gösteren TSMMMO'ya kayıtlı 150 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Bu çalışmadaki hedeflenen örneklem büyüklüğü ise; ana kütle oluşturulan 150 muhasebe meslek mensubundan hiçbir ayırım gözetmeksizin ulaşılabildiği kadar meslek mensupları oluşturmaktadır. Tokat ili Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı toplamda 150 meslek mensuplarının merkez ve ilçelerdeki dağılımına bakıldığında; Merkez'de 69, Niksar'da 15, Turhal'da 29, Erbaa'da 15, Reşadiye'de 4, Pazar'da 1, Almus'ta 1, Sulusaray'da 1, Yeşilyurt'ta 1, Artova'da 1, Zile'de 13 meslek mensubunun olduğu tespit edilmiştir. Bunlardan toplamda 131 meslek mensubuna ulaşılmış olup, Merkez'de 46, Niksar'da 11, Turhal'da 20, Erbaa'da 9, Reşadiye'de 4, Pazar'da 1, Almus'ta 1, Zile'de 10 olmak üzere toplamda 102 meslek mensubundan cevap alınmıştır ve 102 adet anket analize konu olmuştur.

5.2.2. Veri Toplama Aracı ve Süreci

Anket düzenleyici tarafından anketler 20-23 Mayıs 2013 tarihleri arasında Tokat İli Merkez, Turhal, Zile, Pazar, Niksar, Erbaa ve Reşadiye ilçelerine gidilerek, Artova ve Almus ilçelerine de telefonla ulaşıp fax ile gönderilerek toplamda 131 meslek mensubuna araştırmanın amacı ve önemi izah edildikten sonra teslim edilmiş ve bir hafta sonra anketleri toplamaya gelineceği söylendikten sonra anketlerin dağıtım işlemi tamamlanmıştır. 27-29 Mayıs 2013 tarihlerinde ise anketlerin bırakıldığı tüm adreslere tekrar gidilerek anketler toplanmaya başlanmış ve 80 sayıda anket elden teslim alınmış ve henüz cevaplanmayan 51 anket içinde meslek mensuplarından fax yolu ile

toplanılmaya çalışılmıştır. Daha sonra fax yolu ile alınan 22 anketden sonra cevaplanan anket sayısı toplamda 102 adete ulaşmıştır.

5.2.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Anketlerin dağıtılması esnasında meslek mensuplarının isim, adres ve telefon bilgilerinin elde edildiği Tokat Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odasının yayımlanmış listenin güncel olmaması, bazı meslek mensuplarının mesleğini bırakmaları sebebiyle özellikle Tokat merkezinde meslek mensuplarına ulaşmada sıkıntı yaşanmış, bazı meslek mensuplarının iş yerlerini hiç açmadıkları tespit edilmiş, bazı meslek mensuplarının da iş yoğunluğunu bahane ederek anketi dolduramayacaklarını söyleyerek cevaplamak istemedikleri, daha sonra fax yolu ile göndermesi gereken anketlerin gönderilmemesi nedeniyle toplam 150 meslek mensubundan 102'sinden cevap alınmıştır.

5.3. Araştırma Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak anketi cevaplayan muhasebe meslek mensuplarının demografik analizi yapılmıştır. Araştırma bulgularına ait tanımlayıcı istatistikî bilgiler verildikten sonra, verilerin faktör analizi için uygunluğu tespit edilmiştir. Son olarak da verilere faktör analizi uygulanmış olup sonuçlar aşağıda açıklanmıştır.

5.3.1. Demografik Özellikler İle İlgili Verilerin Analizi

Tablo 5.1: Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri				
		Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Cinsiyet	Kadın	9	8,8	8,8
	Erkek	93	91,2	100
	Toplam	102	100	

Yaş	20–30 yaş arası	5	4,9	4,9
	31–40 yaş arası	25	24,5	29,4
	41–50 yaş arası	21	20,6	50
	51 ve üzeri	51	50	100
	Toplam	102	100	
Eğitim	Lise	17	16,7	16,7
	Ön lisans	7	6,9	23,6
	Lisans	74	72,5	96,1
	Lisansüstü	4	3,9	100
	Toplam	102	100	
Hizmet Yılı	5 Yıl ve daha az	12	11,8	11,8
	6–10	16	15,7	27,5
	11–15	12	11,8	39,2
	16–20	10	9,8	49
	21 yıl ve üzeri	52	51	100
	Toplam	102	100	
Meslek Türü	SM	20	19,6	19,6
	SMMM	82	80,4	100
	Toplam	102	100	

Tablo 5,3’de araştırma kapsamındaki muhasebe meslek mensuplarına ait demografik özelliklerinin bulunduğu veriler bulunmaktadır. Buna göre; muhasebe meslek mensuplarının %8,8’i kadın, %91,2’si erkektir. Meslek mensuplarının %4,9’unu 20–30 yaş arasında, %24,5’ini 31–40 yaş arasında, %20,6’sını 41–50 yaş arasında, %50’sini ise 51 yaş ve üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarının, %16,7’si lise, % 6,9’u ön lisans, %72,5’i lisans, % 3,9’u lisansüstü mezunudur. Katılımcıların % 11,8’i meslek tecrübesi 5 yıldan daha az olan kesimdir. Katılımcıların % 15,7’si 6 ile 10 yıl arasında mesleki tecrübeye sahipken, %11,8’inin deneyim süresi ise 11–15 yıl arasındadır. Mesleklerini 16–20 yıl arasında devam ettirenlerin oranı % 9,8 iken 20 yıldan fazla devam ettirenlerin oranı ise %51’dır. Meslek mensuplarının %19,6’sı Serbest Muhasebeci iken Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’lerin oranı ise %80,4’tür.

5.3.2. Araştırma Bulgularına Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Tablo 5.2: İfadelere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

No	Soru	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Aritmetik Ortalamaya Göre Sıralama
1	6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nun Değiştirilmesi Doğru ve Gerekliydi.	4,05	1,08	3
2	6102 Sayılı TTK'ya göre Ticari defterlerin Vergi Usul Kanunu'na göre tutulacak olması doğru ve gereklidir.	3,75	1,31	15
3	6102 Sayılı TTK'ya göre fiziki ortamda tutulan ticari defterlerin tümü açılış onayına tabi tutulmuş olup, kapanış onayının ise sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defteri için zorunlu olması doğru ve gereklidir	3,32	1,38	24
4	6102 Sayılı TTK'nın teknolojik gelişmeleri dikkate alarak defter kayıtların elektronik ortamda tutulması ve saklanması yeniliğini getirmesi doğru ve gereklidir.	3,78	1,11	12
5	Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayının aranmayacağı doğru ve gereklidir.	3,89	1,21	6
6	6102 Sayılı TTK 64. madde 4. fıkrasına göre işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan (Pay defteri, Yönetim kurulu karar defteri, Genel toplantı ve müzakere defteri) defterlerinde ticari defter sayılması doğru ve gereklidir.	2,86	1,34	27
7	Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili esnasında tutulacak defterlerin açılış onaylarının ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilecek olması doğru ve gereklidir.	3,27	1,28	25
8	Münferit ve konsolide finansal tablolar düzenlenirken, muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak maksadıyla, standartlar ve tebliğler çıkarma konusunda yetkilendirilen tek kurumun Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olması doğru ve gereklidir.	2,83	1,37	28
9	Denetime tabi olan şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslar arası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına göre denetlenmesi doğru ve gereklidir.	3,77	1,17	13
10	Bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi doğru ve gereklidir.	2,83	1,43	29
11	Bakanlar kurulu tarafından yayımlanan karara göre; tüm şirketlerin değil, belli büyüklüklere ulaşmış şirketlerin bağımsız denetime tabi olacak olması doğru ve gereklidir.	3,52	1,42	19
12	Denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurmalarının zorunlu hale gelmesi doğru ve gereklidir.	3,35	1,40	23
13	6102 Sayılı TTK'ya göre murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin, 3568 sayılı Kanun'a göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları, bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği doğru ve gereklidir.	3,73	1,24	16
14	6102 Sayılı TTK ile İşletmenin varlıklarında önemli bir değişiklik olmadığı durumlarda üç yılda bir fiziksel sayım (envanter) yapılması doğru ve gereklidir.	3,82	1,10	10

15	6102 Sayılı Kanun ile getirilen; Anonim Şirketlerinin yönetim kurulu üyelerinden en az birisinin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye’de olması, en az ¼’ünün yükseköğrenim görmüş olması, limited şirketler bakımından ise müdürlerin en az birinin yerleşim yerinin Türkiye’de olması Gibi şartların 6335 Sayılı Kanun ile kaldırılması doğru ve gereklidir.	3,41	1,24	21
16	Yeni TTK’ya göre Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurlarının, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlali halinde, artık bu kişilerin değil kusurlu olduğunu iddia edenlerin ispat etme zorunluluğunun olması doğru ve gereklidir.	3,79	1,03	11
17	6102 Sayılı Kanun ile getirilen, sermaye artırımı, birleşme ve bölünme Gibi işlemlerde denetimin yapılması ve rapor yazılması için oluşturulan işlem denetçiliğinin, 6335 Sayılı Kanun ile tamamıyla kaldırılması doğru ve gereklidir.	3,47	1,17	20
18	6102 Sayılı Kanun ile, hapis veya adli para cezasını gerektiren birçok suçun yaptırımının, 6335 Sayılı Kanun ile hafifletilerek idari para cezasına dönüştürülmesi doğru ve gereklidir.	3,93	1,18	4
19	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yasaklanan finansal tablolar ile ilgili mahsup (netleştirme) işleminin, Yeni TTK’da ayrıntılı bir şekilde yer alması doğru ve gereklidir.	3,84	0,97	9
20	Yeni TTK ile Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlayacak olan Türk şirketlerine uluslar arası yatırım kuruluşlarının ilgisi artacaktır.	3,90	1,08	5
21	6102 Sayılı TTK ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlamada kalite artacaktır.	3,89	1,10	7
22	6102 Sayılı TTK Türkiye’de muhasebe mesleğini geliştirecektir.	3,70	1,27	17
23	Muhasebe meslek mensuplarının 6102 Sayılı TTK konusunda eğitim almaları gerekmektedir.	4,16	1,07	2
24	6102 Sayılı TTK’ya uyum için ek süreye ihtiyaç vardır.	4,20	0,96	1
25	6102 Sayılı TTK ile muhasebe meslek alanında yeni iş imkânları doğacaktır.	3,64	1,21	18
26	6102 Sayılı TTK ile şirketler Uluslararası alanda daha güçlü ve anlaşılır duruma gelecektir.	3,87	1,05	8
27	6102 Sayılı TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır.	3,11	1,18	26
28	Yeni TTK ile vergisel hesaplama terk edilerek, muhasebenin temel işlevi olan ticari işletme ile ilgili olan kişilere uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmıştır.	3,75	1,10	14
29	6102 Sayılı TTK’da, 30.06.2012 tarihinde yürürlüğe girmeden bir gün önce değişikliğe gidilmesi muhasebe meslek mensuplarını olumlu etkilemiştir.	2,75	1,47	30
30	6102 Sayılı TTK’nın bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.	3,40	1,19	22

Katılımcıların vermiş oldukları cevaplar neticesinde aritmetik ortalama değerlerine bakıldığında aritmetik ortalaması en yüksek 5 soru ile aritmetik ortalaması

en az 5 soru değerlendirmeye alınmıştır. Buna göre cevaplayıcıların en fazla ifadelerine katıldıkları 5 soru şoyledir;

- 24. sorudaki ‘6102 Sayılı TTK’ya uyum için ek süreye ihtiyaç vardır’ ifadesine 4,20 ortalama değer ile cevaplayıcıların ifadesine en fazla katıldıkları soru olmuştur.
- 23. sorudaki ‘Muhasebe meslek mensuplarının TTK konusunda eğitim almaları gerekmektedir’ ifadesine 4,16 ortalama değer ile cevaplayıcıların ifadesine en fazla katıldıkları ikinci soru olmuştur.
- 1. sorudaki ‘6762 Sayılı Eski TTK’nın Değiştirilmesi Doğru ve Gerekliydi’ ifadesine 4,05 ortalama değer ile cevaplayıcıların ifadesine en fazla katıldıkları nc soru olmuştur.
- 18. sorudaki ‘6102 Sayılı Kanun ile, hapis veya adli para cezasını gerektiren birçok suçun yaptırımının, 6335 Sayılı Kanun ile hafifletilerek idari para cezasına dönüştürülmesi doğru ve gereklidir’ ifadesine 3,93 ortalama değer ile cevaplayıcıların ifadesine en fazla katıldıkları dördüncü soru olmuştur
- 20. sorudaki ‘Yeni TTK ile Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlayacak olan Türk şirketlerine uluslar arası yatırım kuruluşlarının ilgisi artacaktır’ ifadesine 3,90 ortalama değer ile cevaplayıcıların ifadesine en fazla katıldıkları beşinci soru olmuştur.

Cevaplayıcıların ifadelerine en az katıldıkları 5 soru aşağıda verilmiştir. Buna göre;

- 29. sorudaki ‘6102 Sayılı TTK’da, 30.06.2012 tarihinde yürürlüğe girmeden bir gün önce değişikliğe gidilmesi muhasebe meslek mensuplarını olumlu

etkilemiştir' ifadesinde ortalama değer 2,75 olup cevaplayıcıların ifadesine en az katıldıkları soru olmuştur.

- 8. sorudaki 'Münferit ve konsolide finansal tablolar düzenlenirken, muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak maksadıyla, standartlar ve tebliğler çıkarma konusunda yetkilendirilen tek kurumun Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olması doğru ve gereklidir.' ifadesinde ortalama değer 2,83 olup cevaplayıcıların ifadesine en az katıldıkları ikinci soru olmuştur.
- 10. sorudaki 'Bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi doğru ve gereklidir' ifadesinde ortalama değer 2,83 olup cevaplayıcıların ifadesine en az katıldıkları üçüncü soru olmuştur.
- 6. sorudaki '6102 Sayılı TTK 64. madde 4. fıkrasına göre işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan (Pay defteri, Yönetim kurulu karar defteri, Genel toplantı ve müzakere defteri) defterlerinde ticari defter sayılması doğru ve gereklidir' ifadesinde ortalama değer 2,86 olup cevaplayıcıların ifadesine en az katıldıkları dördüncü soru olmuştur.
- 27. sorudaki '6102 Sayılı TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır' ifadesinde ortalama değer 3,11 olup cevaplayıcıların ifadesine en az katıldıkları beşinci soru olmuştur.

Yukarıdaki veriler doğrultusunda aritmetik ortalamanın yüksek olduğu sorular meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda incelendiğinde;

1. ve 2. maddeler için: Muhasebe meslek mensuplarının TTK'yı tam olarak anlayamadıkları bu konuda sıkıntılarının olduğu ve Kanunu daha iyi anlayabilmeleri için ek süreye ve bu süreçte bilgilendirilme faaliyetlerine ihtiyaç duydukları

anlaşlmıştır. TTK'nın birçok hükmü yürürlükte olduğu için kaldırılması söz konusu değildir fakat meslek mensuplarına üniversiteler ve ticaret odaları aracılığı ile seminer tarzında eğitimler verilerek meslek mensuplarının hem TTK hakkında yeterince bilgi sahibi olmaları sağlanabilir hem de TTK'nın muhasebe mesleğini olumsuz etkileyebilecek olası maddeler üzerinde tartışılıp meslek mensuplarının görüşleri alınarak TTK'nın bazı maddelerinde değişikliğe gidilmesi için teklif yapılabilir.

3. madde için: 6762 Sayılı Eski TTK'nın artık ihtiyaçlara cevap veremediği, geçerliliğini yitirdiğini, yeni bir kanuna gerek duyulduğu ve burada 6102 Sayılı TTK'nın hazırlanmasının genel nedenlerinin ortaya çıktığı meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplardan anlaşlmaktadır.

4. madde için: 6102 Sayılı TTK'nın 6335 Sayılı kanun ile değişikliğinden önceki hükümlerinde özellikle ticari defter ve belgelere ilişkin cezai yaptırımlarında adli para cezası ve hapis cezası ağırlıktaydı. Meslek mensuplarına göre; bu yaptırımların çok ağır olduğu, meslek mensubunun en ufak hatasında hapis cezasıyla karşı karşıya kalabileceği hatta işini kaybedebileceği şekilde düşünceleri olduğundan dolayı, meslek mensupları 6335 Sayılı Kanun ile cezai yaptırımların hafifletilmesini destekledikleri görölmektedir.

5. madde için: Meslek mensuplarının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)ye önem verdikleri, TFRS'nin UFRS'ye göre uyarlanması ve uygulanmasının Türk şirketlerinin lehine olacağı, UFRS'yi uygulayan yabancı şirketlerle ve uluslar arası yatırım danışmanlığı yapan şirketlerle aynı dilin paylaşılacağı, böylelikle Türk şirketlerin finansal durumlarının daha kolay anlaşılacağı ve bu durumda Türk şirketlerine yatırımların artabileceği anlaşlmaktadır.

6. madde için: TTK'nın 01.07.2012 yürürlüğe gireceği tarihten bir günce 6335 Sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmesi muhasebe meslek mensuplarını olumsuz etkilemiş, bu duruma meslek mensupları hazırlıksız yakalanmıştır. Anketleri toplama sürecinde meslek mensuplarıyla yapılan yüz yüze görüşmelerde uzun süre üzerinde çalışılan bu kadar önemli bir kanunun yürürlüğe girmeden bir gün önce gidilmesine meslek mensuplarınca bir anlam verilememiştir. 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden ticari defter ve belgelere ilişkin cezai yaptırımlardan adli para cezai ve hapis cezalarının idari para cezasına dönüştürülmesi meslek mensuplarınca olumlu karşılanmıştır. Bu sebeple meslek mensupları tamamıyla bu değişikliğe karşı değildirler. Bu sorunun aritmetik ortalamasının 2,75 olmasının nedeni de budur.

7. madde için: Meslek mensuplarına göre; şirketlerin denetlenmesi süreci şu an geçiş aşamasında olduğu için sistemin henüz oturmadığı, KGK'da görevli yetkili kişilerin denetim işini iyi bilmedikleri ve tecrübesiz oldukları, dünya'da gelişmiş ülkelerde denetim faaliyetlerini ticaret odalarının üstlendikleri, denetim konusunda TÜRMOB Gibi Türkiye'de muhasebe mesleğinin eğitim faaliyetleriyle ilgilenen bir birliğe hiç danışılmadığı, TÜRMOB'daki tecrübelerin göz ardı edildiğinden dolayı KGK'ya meslek mensuplarınca bakış açısının iyi olmadığı ve bu konunun meslek mensupları arasında sıkıntı oluşturduğu tespit edilmiştir.

8. madde: Bu soruya katılımın düşük olmasının nedeni bir önceki madde ile paralellik göstermektedir. Meslek mensuplarına göre denetime tabi şirketleri belirleme yetkisinin ticaret odalarına bırakılması gerektiği savunulmakta bu sebeple denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin bakanlar kurulunca belirlenmesine olumlu bakılmamaktadır.

9. madde: Meslek mensuplarınca Pay defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Genel Toplantı ve Müzakere defterlerinin ticari defterlerle ilgili olmadığını ifade ettikleri, bu sebeple değişikliğe cevaplayıcıların katılım oranının düşük olduğu tespit edilmiştir. Zaten bu durum ilgili maddenin gerekçesinde de açıklanmıştır. Gerekçesinde de bu durumun teoriye uymadığını kabul etmekte fakat söz konusu defterlere ispat yükümlülüğü yüklemek olduğu amacı olduğu açıklanmıştır. Her iki durumda birbirini desteklemektedir.

10. madde: TTK'nın ilk halinde tüm şirketlerin denetlenmesi söz konusu idi. Fakat 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle denetim olayı belli büyüklüğe ulaşmış şirketlere uygulanması şeklinde önemli bir değişikliğe gidilmiştir. Ayrıca bu değişikliğinde TTK'nın 30.06.2012 tarihinde yürürlüğe girmeden bir gün önce meydana gelmesi, denetimin KGK tarafından yapılacak olması, denetime tabi şirketleri bakanlar kurulunca tespit edilmesi ve bu süreçte ticaret odalarının saf dışı bırakılması nedeniyle TTK'nın denetçilik mesleği ile ilgili hükümlerin gelişmiş ülkelerdeki uygulamaları taşımadığı gerekçesiyle cevaplayıcıların bu değişikliğe katılım oranı düşük olmuştur.

5.3.3. Verilerin Faktör Analizi İçin Uygunluğunun Denetlenmesi

Verilerin faktör analizine uygunluğunu tespit etmek için verilerin güvenilirlik analizi ve KMO Barlett's testi yapılmış olup sonuçlar aşağıda açıklanmıştır.

5.3.3.1. Güvenirlik Analizi

Aşağıda elde edilen verilerle ilgili olarak, faktör analizi açısından önemli görünen çıktılar ve yorumları sunulmaktadır.

Tablo 5.3: Ölçek ve Güvenilirlik İstatistikleri**Ölçek İstatistikleri**

Ortalama	Varyans	Standart Sapma	Soru Sayısı
108,07	243,518	15,605	30

Güvenilirlik İstatistikleri

Alfa Katsayısı	Standardize Edilmiş Alfa Katsayısı	Soru Sayısı
,847	,856	30

Ölçek için genel ortalamanın yaklaşık 108,07 ve standart sapmanın ise, 15,605 olduğu görülmektedir. Ayrıca, güvenilirlik katsayısı olan Alfa'nın 0,84 olduğu görülmektedir.

5.3.3.2 KMO ve Bartlett's Testi

TTK'nın muhasebe meslek mensuplarını etkilediği faktörlerin hangileri olduğunu belirlemek amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Bu analizde öncelikli olarak KMO testi ve Bartlett's testleri yapılmıştır. KMO ve Bartlett's test sonuçları Tablo 10'da sunulmaktadır.

Tablo 5.4: KMO ve Bartlett's Testi Sonuçları

KMO Örneklem Yeterliliği		,787
Bartlett's Testi	Yaklaşık Ki-Kare	806,409
	Serbestlik Derecesi	171
	Anlamlılık	,000

Tablo 5.4'e göre; KMO testi 0,787 (%78,7)'dir, bu da KMO için iyi bir sonuçtur. $0,787 > 0,50$ olduğu için veri setinin faktör analizi için uygun olduğu söylenebilir. Tablo 5.4'e göre; $p < 0,05$ olduğu için, Bartlett's testi anlamlıdır. Başka bir deyişle, veriler faktör analizi için uygundur.

5.3.4. Verilere Faktör Analizinin Uygulanması

30 ifadeye Faktör analizi uygulanması esnasında tüm faktörlerin güvenilirlik oranının en az % 50 olması amaçlanmış, yapılan tüm aşamalardan sonra ancak 5. denemeden sonra tüm faktörler % 50 güvenilirlik oranını geçmiştir. Sonuç olarak 19 ifade 5 faktör altında toplanarak yeterli güvenilirlik oranı ve KMO oranı sağlanmıştır.

Tablo 5.5: İfadelere İlişkin Özdeğer, Varyans ve Güvenilirlik Oranları

Değişkenler	Özdeğer	Faktör Yükleri	Açıklanan Varyans	Güvenilirlik
İfade 22: 6102 Sayılı TTK Türkiye’de muhasebe mesleğini geliştirecektir.	6,380	,882	%33,58	%87,6
İfade 25: 6102 Sayılı TTK ile muhasebe meslek alanında yeni iş imkanları doğacaktır.		,812		
İfade 26: 6102 Sayılı TTK ile şirketler Uluslararası alanda daha güçlü ve anlaşılır duruma gelecektir.		,603		
İfade 28: Yeni TTK ile vergisel hesaplama terk edilerek, muhasebenin temel işlevi olan ticari işletme ile ilgili olan kişilere uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmıştır.		,624		
İfade 30: 6102 Sayılı TTK’nın bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.		,800		
İfade 9: Denetime tabi olan şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına göre denetlenmesi doğru ve gereklidir.	1,942	,546	%10,22	%78,9
İfade 16: Yeni TTK’ya göre Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurlarının, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlali halinde, artık bu kişilerin değil kusurlu olduğunu iddia edenlerin ispat etme zorunluluğunun olması doğru ve gereklidir.		,663		
İfade 19: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yasaklanan finansal tablolar ile ilgili mahsup (netleştirme) işleminin, Yeni TTK’da ayrıntılı bir şekilde yer alması doğru ve gereklidir.		,710		
İfade 20: Yeni TTK ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlayacak olan Türk şirketlerine uluslararası yatırım kuruluşlarının ilgisi artacaktır.		,736		
İfade 21: 6102 Sayılı TTK ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlamada kalite artacaktır.		,765		

İfade 18: 6102 Sayılı Kanun ile, hapis veya adli para cezasını gerektiren birçok suçun yaptırımının, 6335 Sayılı Kanun ile hafifletilerek idari para cezasına dönüştürülmesi doğru ve gereklidir.	1,519	,753	%7,99	%55,7
İfade 27: 6102 Sayılı TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır.		,705		
İfade 2: 6102 Sayılı TTK'ya göre Ticari defterlerin Vergi Usul Kanunu'na göre tutulacak olması doğru ve gereklidir.	1,409	,616	%7,41	%66,5
İfade 12: Denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurmalarının zorunlu hale gelmesi doğru ve gereklidir.		,739		
İfade 13: 6102 Sayılı TTK'ya göre murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin, 3568 sayılı Kanun'a göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları, bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği doğru ve gereklidir.		,815		
İfade 1: 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nun Değiştirilmesi Doğru ve Gerekliydi.	1,255	,528	%6,60	%61,6
İfade 5: Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayının aranmayacağı doğru ve gereklidir.		,774		
İfade 23: Muhasebe meslek mensuplarının 6102 Sayılı TTK konusunda eğitim almaları gerekmektedir.		,579		
İfade 24: 6102 Sayılı TTK'ya uyum için ek süreye ihtiyaç vardır.		,584		

Tablo 5.5'e göre özdeğer istatistiği 1'den büyük olan 5 faktör söz konusudur. Birinci faktör toplam varyansın % 33,580'ini, ikinci faktör %10,224'ünü, üçüncü faktör %7,992'sini, dördüncü faktör % 7,414'ünü ve son faktör olan beşinci faktör ise toplam varyansın % 6,608'ini oluşturmakta ve bu beş faktör toplam varyansın % 65,818'ini oluşturmaktadır.

Güvenirlilik oranlarına bakıldığında ise; birinci faktörün güvenirlilik oranı % 87,6, ikinci faktörün güvenirlilik oranı %78,9, üçüncü faktörün güvenirlilik oranı % 55,7, dördüncü faktörün güvenirlilik oranı % 66,5, beşinci faktörün güvenirlilik oranı ise % 61,6 olup yeterli seviyededir.

Verilere uygulanan faktör sonucunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır;

1. 6102 Sayılı TTK değişiklikleri muhasebe mesleği uygulamalarında etkilidir.
2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlanması 6102 Sayılı TTK uygulama kalitesinde önemlidir.
3. 6102 Sayılı TTK'nın 6335 Sayılı Kanun ile uğramış olduğu değişiklikler muhasebe uygulamalarında önemlidir.
4. 6102 Sayılı TTK sayesinde Denetim faaliyetleri daha etkin ve sonuçlarının halka açıklanarak yapılması önemlidir.
5. 6102 Sayılı TTK muhasebe meslek mensuplarınca anlaşılma düzeyi önemlidir.

Faktör sonuçlarının meslek mensuplarının demografik özellikleriyle anlamlı bir ilişkide olup olmadığının tespiti için anova testi uygulanmış olup, tüm sonuçlar anlamsız çıkmıştır. Yani faktör sonuçları meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre değişmemektedir. Bu yüzden hipotez üretilmemiştir.

Faktör sonuçları ile birlikte meslek mensuplarının görüş ve önerileri bir sonraki bölüm olan sonuç kısmında değerlendirilmiştir.

Faktörlerin isimlendirilme aşaması; ankette düzenlenen sorulara bakılacak olursa; birinci faktörden beşinci faktöre kadar, faktörler altında ağırlığı olan sorular şöyledir;

1. Faktör altında ağırlığı olan sorular

22. ifade: 6102 Sayılı TTK Türkiye'de muhasebe mesleğini geliştirecektir.

25. ifade: 6102 Sayılı TTK ile muhasebe meslek alanında yeni iş imkânları doğacaktır.

28. ifade: Yeni TTK ile vergisel hesaplama terk edilerek, muhasebenin temel işlevi olan ticari işletme ile ilgili olan kişilere uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmıştır.

Faktörün ismi; 6102 Sayılı TTK değişiklikleri muhasebe mesleği uygulamalarında etkilidir.

2. Faktör altında ağırlığı olan sorular

19. ifade: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yasaklanan finansal tablolar ile ilgili mahsup (netleştirme) işleminin, Yeni TTK'da ayrıntılı bir şekilde yer alması doğru ve gereklidir.

21. ifade: 6102 Sayılı TTK ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlamada kalite artacaktır.

20. ifade: Yeni TTK ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlayacak olan Türk şirketlerine uluslararası yatırım kuruluşlarının ilgisi artacaktır.

Faktörün ismi; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlanması 6102 Sayılı TTK uygulama kalitesinde önemlidir.

3. Faktör altında ağırlığı olan sorular

18. ifade: 6102 Sayılı Kanun ile hapis veya adli para cezasını gerektiren birçok suçun yaptırımının, 6335 Sayılı Kanun ile hafifletilerek idari para cezasına dönüştürülmesi doğru ve gereklidir.

27. ifade: 6102 Sayılı TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır.

Faktörün ismi; 6102 Sayılı TTK'nın 6335 Sayılı Kanun ile uğramış olduğu değişiklikler muhasebe uygulamalarında önemlidir.

4. Faktör altında ağırlığı olan sorular

13. ifade: 6102 Sayılı TTK'ya göre murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin, 3568 sayılı Kanun'a göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK İLE yetkilendirilen kişiler veya ortakları, bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği doğru ve gereklidir.

12. ifade: Denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurmalarının zorunlu hale gelmesi doğru ve gereklidir.

Faktörün ismi; 6102 Sayılı TTK sayesinde Denetim faaliyetleri daha etkin ve sonuçlarının halka açıklanarak yapılması önemlidir.

5. Faktör altında ağırlığı olan sorular

1. ifade: 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nun Değiştirilmesi doğru ve gerekliydi.

24. ifade: Muhasebe meslek mensuplarının 6102 Sayılı TTK konusunda eğitim almaları gerekmektedir.

Faktörün ismi; 6102 Sayılı TTK muhasebe meslek mensuplarınca anlaşılma düzeyi önemlidir.

6. SONUÇ

6102 Sayılı TTK'nın yürürlüğe girene kadar muhasebe meslek mensuplarına yeterince iyi izah edilemediğini ve meslek mensuplarının TTK'yı algılama düzeyinin yeterli olmadığını meslek mensuplarının ifadelerinden anlayabiliriz. Bu sebeple ticaret odaları ve üniversiteler aracılığı ile eğitim faaliyetlerine ağırlık verilmelidir.

TTK'nın yürürlük tarihi olan 01.07.2012 tarihinden bir gün önce 6335 Sayılı Kanun ile aniden değişikliğe uğraması meslek mensuplarında bilgi karışıklığına neden olmuştur. Meslek mensuplarınca TTK'nın yürürlüğe girmeden bir gün önce

değiştirilmesine anlam verilemediği tespit edilmiştir. Ancak yapılan değişiklikte meslek mensuplarına yönelik hapis ve adli para cezalarının hafifletilmesine olumlu bakılmıştır.

6335 Sayılı Kanun ile yapılan son değişiklikten sonra defterler ve belgeler Vergi Usul Kanunu'na göre, finansal tablolar ise TMS'ye göre düzenlenmesi öngörülmüştür. Defterler, belgeler ve finansal tabloların UFRS ile uyumlu TFRS'ye göre düzenlenmesi şüphesiz Türk şirketleri açısından daha yararlı olacaktır. TTK'da yapılan bu son değişiklik ile özünden uzaklaşmış olup, ortaya çıkış sebebine aykırı bir durum ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Tacirlerin düzenlemek zorunda oldukları finansal tabloları Uluslar arası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenecek olması, Türk şirketlerine uluslar arası yatırım kuruluşlarının ilgisinin artacağı, finansal raporlamada kalitenin artacağı, Uluslar arası alanda Türk şirketlerinin daha güçlü ve anlaşılır olacağı sonucuna, muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinden ve tez çalışmasında kullanılan kaynaklardan ulaşılmıştır,

Bağımsız denetimi tek çatı altında gerçekleştirebilmek ve uygulamada birliği sağlamak için kurulan KGK, Muhasebe meslek mensuplarınca henüz kabul görmemiştir. Bunun nedenlerine bakıldığında; öncelikle meslek mensuplarının kayıtlı olduğu başta TÜRMOB ve diğer ticaret odaların bağımsız denetim sürecinde tamamıyla dışlandığı ve dikkate alınmadığı, uzun zamandır meslek mensuplarının eğitimleriyle ilgilenen TÜRMOB'un tecrübelerinden faydalanılmadığı, KGK'da yetkili kişilerin henüz tecrübesiz olduğu, bağımsız denetimin ticaret odaları tarafından da gerçekleştirilebileceği düşüncesiyle KGK'ya sıcak bakılmamaktadır. Bu sorunların giderilmesi için; Bağımsız denetim uygulamasında özellikle TÜRMOB ile işbirliğine girilip, tecrübelerinden faydalanılabilir. İlk etap da özellikle denetçilerin eğitimlerinin

TÜRMOB tarafından verilmesi sağlanıp, denetim sürecine TÜRMOB'unda dâhil edilmesi gerekmektedir. KGK'da denetçilere denetim yetkisi veren kişilerin TÜRMOB'da uzun zaman görev almış ve deneyimli kişiler arasından seçilmesinin, bağımsız denetiminin kalitesini artıracakları meslek mensuplarının ortak görüşüdür.

6335 Sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce tüm şirketlerin denetime tabi olacağı belirtilmişti. Ancak yapılan değişiklikle denetimin kapsamı daraltılmış, denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi bakanlar kuruluna bırakılmış, Bakanlar Kurulunun yayımladığı karara göre; belli büyüklüğe ulaşmış şirketlerin denetime tabi olacağı açıklanmıştır. Yayımlanan karar incelendiğinde; denetim şartlarının taşıyan şirket sayısının çok az olduğu, Türkiye'deki şirketlerin sadece %1'e yakının denetime girecek olması büyük bir sorunu da beraberinde getirmiştir. Murakıplık sisteminin kaldırılması ile bağımsız denetim kapsamına girmeyecek şirketlerde denetim boşluğu oluşmuş ve bu şirketler denetimsiz kalmıştır.

Bağımsız denetim kapsamının daraltılarak ilk etap da çok az sayıda şirketin denetime girecek olması bağımsız denetim uygulamasının gerçekleşmesi bakımından hayati önem taşıdığı görülmektedir. Herhangi tebliğ ya da karar olmamasına rağmen zamanla denetim kapsamının genişletilerek yavaş yavaş tüm şirketlere uygulanacağını tahmin etmekteyiz. UDS'nin, ülkemizde sağlanmak isteniyorsa böyle bir uygulama yapılması zorunludur. Denetimin zayıf, bağımsız yapılmayan veya hiç olmadığı durumların, Dünya'da yaşanan finansal krizlerde tetikleyici rolü oynadığı Enron Gibi skandalların ortaya çıkması ile anlaşılmıştır. Bu konuda KGK acilen yapması gereken; bağımsız denetimin zamanla tüm şirketlere uygulanacağını belirlemesi ve bunu bir tebliğle tüm şirketlere bildirmesidir. Böylelikle ileride denetim kapsamına girecek olan şirketler, finansal tablolarını Uluslar arası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu TMS'ye

göre hazırlaması gerektiğini bilmelidirler ve ileride sıkıntı yaşamamaları için önceden hazırlıklara başlamalıdır.

TTK'nın uluslar arası finans piyasasındaki gelişmelere paralel düzenlemeler getirmesi ile Türk şirketleri'nin daha güçlü ve uluslar arası piyasa tarafından daha anlaşılabilir hale geleceği şüphesizdir. Finansal raporlama sisteminin UFRS ile uyumlu TFRS'ye göre yapılacak olması Türkiye'de ki muhasebe sistemini geliştireceği, finansal raporlama kalitesinin artacağı, böylelikle Ülkemizde muhasebe mesleğinin de öneminin artacağı beklenmektedir. 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte bağımsız denetim kapsamının sınırlandırılmış olsa bile bağımsız denetimin uygulanacak olması Türk şirketleri için önemli bir yeniliktir. TTK'nın Uluslararası finans piyasasındaki gelişmeleri dikkate alınarak güncellenmesi ülkemizdeki ticari sistemi ve şirketleri etkileyeceği kesindir. TTK'nın muhasebeye ilişkin düzenlemelerin şirketler tarafından uygulanması sonucunda; Türk şirketlerine yatırım ilgisinin artacağı, uluslar arası finans piyasasına uyum sağlanacağı, yurt dışından ortak ve kredi bulma imkânlarının artacağı beklenmektedir.

KAYNAKLAR

- ACAR Durmuş ve SENAL Serpil, Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetimi Kurumu'nun Rolü; Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2011, Sayı:35, ss. 33-50.
- AKBIYIK Sedat, **Vergi Uygulamaları Yönüyle; 'Denetim ve Raporlama'**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005.
- AKBULUT Akın, 'TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları', **Vergi Dünyası**, Sayı:355, 2011, ss. 20-25.
- AKBULUT Özerhan Yıldız, 'Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi', **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Ankara: Ankara SMMMO. (2-6 Mart 2008), Antalya'da Sunulan Bildiri.
- AKÇA Özlem, **Türk Ticaret Kanunu Tasarı'sının Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına Ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi**, Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Ana Bilim dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı: Yrd. Doç.Dr. Rıdvan BAYIRLI, Ankara 2010.
- AKDOĞAN Nalân ve SEVİLENGÜL Orhan, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Düzeni**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- AKGÜN Ali İhsan, 'Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer', Cumhuriyet Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:12, Sayı:2, 2011, ss. 39-61.

- AKIN Murat Yusuf, '**Yeni Türk Ticaret Kanunu, Dünya Değişiyor Ya Siz?**'
Klynveld Peat Marwick Goerdeler (Kpmg), I.Baskı, İstanbul, 2011.
- ALTAŞ Soner, **Temmuz 2012 İtibariyle Türk Ticaret Kanunu'nda Neler Değişti**, 3.
baskı, Seçkin Yayıncılık, 2013.
- ARGUN Doğan ve BİÇER Ali Altuğ, **Türkiye'de Kobilerin Denetiminde Yaşanan Zorluklar ve Çözüm Önerileri**, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Organizasyonu, IV. Oturum, 12-13 Ekim 2009.
- ARIKAN Yahya, Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Geleceği, **Mali Çözüm Dergisi**,
Mart-Nisan 2013, Sayı:116, ss. 9-13.
- ARIKAN Yahya, Yeni TTK'da 'Budama' ve Bağımsız Denetim'de 'Tarihi Sorumluluk', **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2012, Sayı:112, ss. 9-16.
- ARKAN Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, Sözkese Matbaacılık, 16. Baskı, Ankara, 2012
- ATABEY Ata ve PARLAKKAYA Raif, **Muhasebede Belge Düzeni**, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ATAMAN Ümit, **Genel Muhasebe- Muhasebede Dönem İçi İşlemleri Cilt 1**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1997.
- ATAMAN Ümit, **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Cilt 2**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Avrupa Komisyonu Tarafından Avrupa Parlamentosu'na ve Konse'ye Sunulan Bildirim, **2012 Yılı Türkiye İlerleme Raporu**, Ekim 2012.
- AYGÖREN Hakan ve KURTCEBE Emin, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslar arası Muhasebe Standartları, Uluslar arası Finansal Raporlama

- Standartları ve Basel II Kriterleriyle Değerlendirmesi, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Nisan 2010, Sayı:6, ss. 1-9.
- BAHTİYAR Mehmet, **6335 Sayılı Kanun ile Yeni TTK’da Yapılan Değişiklikler ve İşletmeler/Şirketler için TTK’ya Uyum Takvimi**, Beta Yayıncılık, 2012.
- BAKIR Mehmet, **Denetim**, Akademisyen Yayınevi, Rize, Mart 2003.
- BAYRAM Güler, **Bağımsız Denetim ve Süreçleri**, Deloitte, Şubat 2011.
- BERZEK Ayşenur, **Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri**, Beta Yayınları 8. Baskı, İstanbul, 2007.
- BİLEN Abdülkadir, ‘Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere ilişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2007, Sayı:34, ss. 121-132.
- BOZDEMİR Enver, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2012, Sayı:54, ss. 101-122.
- CAN Halil, TUNCER Doğan ve AYHAN Doğan Yaşar, **Genel İşletmecilik Bilgileri**, Siyasal Kitabevi, 15. Baskı, Ankara, 2004.
- CAN, İsmail - GÖR, Yusuf, (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı illeri örneği)”, **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Sayı 5, Ekim, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/3186c.pdf> (10.08.2013).
- CEMALCILAR Özgül, **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Yayın No: 718, Eskişehir, 2007.
- CİVELEK Muzaffer ve CONKAR Kemalettin, ‘Finansal Tabloların Kullanım Amaçları ve Oluşumlarını Etkileyen Unsurlar’, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:7, Kayseri, 1996, ss.1-18.

- COŞKUN Aslan, **Kobilerin Denetiminde Uluslar arası Denetim Standartlarının Uygulanması**, X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Genel Oturum 3. Gün, 7 Ekim 2011.
- ÇALDAĞ Yurdakul ve AYANOĞLU Yıldız, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi 2. Baskı, Ankara, 2004.
- ÇEKER Mustafa, **Ticari İşletme Hukuku**, Orion Yayınevi, Ankara, 2006.
- ÇELİKER Mehmet Onur, ‘Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Şirket Birleşmeleri’, **Vergide Gündem Dergisi**, Haziran 2012, ss.6-12.
- ÇETİN Rızkullah, ‘Elektronik Defter Tebliği’nin Getirdiği Yeni Düzenlemeler’, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2012, Sayı:111, ss. 165-169.
- ÇETİNER Ertuğrul, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- DEDE Bora, **Sermaye Şirketlerinde Kısmi Bölünme ve Devir İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi**, Marmara Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı: Doğan ARGUN, İstanbul, 2006.
- DELOÏTTE, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Bülteni; Kanunun Getirdikleri**, Eylül, 2012.
- DELOÏTTE, **Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketim; İş Dünyasında Yeni Bir Perde Açılıyor**, Nisan 2011.
- DİNÇ Engin ve ATABAY Esra, “Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS’ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon alt bölgesi örneği”, **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Ekim 2011, <http://dergi.mumeyek.org/pdf/5b543.pdf>, 10.08.2013.
- DOĞAN Mehmet, **Büyük Türkçe Sözlük**, Pınar Yayınları, İstanbul, Eylül 2005.

- DURMAZ M. Hulusi, **Tek Hesap Planına Göre Genel Muhasebe**, Mimoza Yayınları, Konya, 1994.
- ECE Nalân, **Genel Muhasebe**, Beta Basım Yayınevi, İstanbul, 2007.
- ERDOĞAN Murat, Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği, **Doğuş Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2002, Sayı:5, ss. 51-63.
- ERKURAL Kenan, **Muhasebe Prensipler ve Uygulama**, 11.Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 1995.
- ERNST&YOUNG, **İnternational Legal Develapments**, Spring 2012
- ERSOY Ayten ve DÖNMEZ Adnan, **Bağımsız Denetim Firmaları Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi**, Ahmet Yesevi Üniversitesi, Mütevelli Heyet Başkanlığı, Sayı:36, ss.69-91.
- ERTAŞ Coşkun Fatih, **Muhasebe Organizasyonu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.
- GÖKÇEN Gürbüz, **Genel Muhasebe İlkeler ve Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- GÜCENME Ümit, **Genel Muhasebe**, Beta Basımevi, Bursa, 2002.
- GÜRSOY Cudi Tuncer, **Finansal Yönetim İlkeleri**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002.
- HAFTACI Vasfi ve BADEM A.Cemkut, Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2011, Sayı:50, ss. 1-16.
- HİKMET Nazım, **Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması**, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Organizasyonu, IV. Oturum, 12-13 Ekim 2009.

İNANÇ Mustafa, '**Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü**', Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2011, Sayı:105., ss. 227-246.

KARABINAR Selahattin, **Muhasebe Öğrenmek İsteyenler İçin Genel Muhasebe**, Sakarya Yayınları, İstanbul, 2007.

KARACA Ersan, **Yeni TTK'daki Değerleme Hükümlerinin Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması**, Marmara Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı: Prof. Dr. Doğan Argun, İstanbul, 2012.

KARAKOÇ Mehtap, Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2013, Sayı: 59, ss. 17-38.

KAYAR İsmail, **Ticari İşletme Hukuku**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006.

KOTAR Erhan ve DOKUR Şükrü, **Genel Muhasebe**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2002.

KURT Ganite, **Envanter ve Bilanço**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:1459, Mayıs 2012.

KÜÇÜKKAYA Mehmet, 'Vergi Uygulamaları İle Şirket Devir ve Birleşmeleri', **Vergide Gündem Dergisi**, Şubat 2007, ss.2-5.

KÜÇÜKSAVAŞ Nihat, **Finansal Muhasebe**, Genişletilmiş 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010.

MEGEP, **Finansal Tablo ve Raporlar**, Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki Eğitim Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi Ankara, 2011.

MEGEP, **Ticari Defter ve Belgeler**, Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki Eğitim Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi, Ankara, 2007.

NALBANTOĞLU Lerzan, **Yeni TTK ile Ticaret Hayatında Yeni Bir Dönem Başladı, Yükümlülüklerinizi Biliyormusunuz**, Deloitte, Temmuz 2012.

OECD, **Economics Surveys Turkey 2012**

OTLU Fikret, **Şirketler Muhasebesi**, Medipres Matbaacılık, Malatya, 2011.

OZANSOY Ahmet, TTK'nın Düzeltilmesi Gereken Maddeleri, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2012, Sayı:110, ss.43-53.

ÖZBİNGÖL Ayten, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi**, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilimdalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı: Prof. Dr Nalân AKDOĞAN, Ankara 2008.

ÖZEROL Hakan, **Finansçı Olmayanlar İçin Finans**, Elma Yayınevi, Ankara, 2011.

ÖZKAN Azzem ve ÖZŞAHİN Filiz, (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2012, Sayı 37, ss: 47-68.

PAMUKÇU Fatma, ‘Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:50, Nisan 2011, ss. 133-148.

SABUNCUOĞLU Zeyyat ve TOKOL Tuncer, **İşletme**, Furkan Ofset Basım, Bursa, 2003.

SANLI Nail ve ÖZBİRECİKLİ Mehmet, Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Kasım 2012, Sayı:38, ss. 1-27.

- SENAL Serpil, **Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetimi Kurumu'nun Rolü; Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Tez Danışmanı: Prof. Dr. Durmuş ACAR, Isparta, 2011.
- SEVİLENGÜL Orhan, **Genel Muhasebe**, Set Matbaası, 5. baskı, Ankara, 2006.
- ŞAFAK Mehmet ve AKARCA Akif, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Tutulacak Defterlerde Son Durum**, Dünya Gazetesi, 06.12.2012.
- ŞAHİN Hayati, **66 Soruda TTK'da Muhasebe Standartları, Denetim, Denetçi, Raporlama İlan, Ortaklarla İlişkiler, Şirketler**, Birleşik Uzmanlar YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş., Tüsev Mali Danışmanı, 14 Eylül 2012.
- TOKAY Semih Hüseyin ve DERAN Ali, 'Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri', **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:90, 2008 ss. 15-47.
- TSPAKB, **Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar**, Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşlar Birliği (Tspakb), Haziran, 2011.
- TUNCER Doğan, AYHAN Doğan Yaşar ve VAROĞLU Demet, **Genel İşletmecilik Bilgileri**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.
- TUNCER Nilgün Sertbaş, Yeni TTK'da Bağımsız Denetim, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2012, ss. 2-13.
- TÜRMOB, **Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapıldı**, Sirküler Rapor Mevzuat, 16.07.2012/135-1.

- ULUSAN Hikmet, EREN Elçin ve KÖYLÜ Çağrı, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Araştırma, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2012, Sayı:55, ss. 11-34.
- YAVUZ Mustafa, 'Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi', **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:107, Eylül-Ekim 2011, ss. 147-162.
- YAVUZ Öner, **TTK ile Şirketler Şeffaflaşacak**, Klynveld Peat Marwick Goerdeler (Kpmg), Haziran 2011.
- YILANCI Münevver, **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1444, Eskişehir, Mayıs 2012
- YILDIRIM Suat, Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2011, Sayı:106, ss. 43-52.
- YILDIZ A.Murat, **Dönem Sonu İşlemlerin Vergisel Boyutu**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara, Aralık 2010.
- YILMAZ Şule, **Büro Yönetiminde Dosyalama Teknikleri ve Dokümantasyon**, Bilge Matbaa, İstanbul, 2004.
- YÖRÜK Nevin ve BAN Ünsal, Şirkett Birleşmelerinin Hisse Senedi Fiyatına Etkisi: İMKB'de İşlem Gören Gıda Sektörü Şirketlerinde Birleşme Etkisinin Analizi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:30, Nisan 2006, ss. 88-101.
- YÜKSEL Ahmet, 'Finansal Tablo Bilgilerinin Yararlılığını Belirleyen Nitelikler', **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, 1981, Cilt: 10, Sayı:2, ss. 181-190.

YÜREKLİ Emin, 'Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Şirket Şeffaflığı ve Mali Tabloları Konusunda Getirdiği Yenilikler', **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:46, Nisan 2010, ss. 247-255.

Tebliğ ve Kararlar:

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Yayınlanan '**Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: VIII, No:45)**

29.01.1989 Tarih ve 20064 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan '**Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ' Seri: XI ve No.1**

16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan '**Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'**

27.07.2006 Tarih ve 26241 Sayılı Resmi Gazete'de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Yayınlanan '**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında'** Tebliğ

2.11.2011 Tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan '**Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında'** Kanun Hükmünde Kararname

13.12.2011 Tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazete'de Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Müştereken Yayınlanan '**Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra no:1)**

28.08.2012 Tarih ve 28395 Sayılı Resmi Gazete'de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan '**Ticaret Şirketlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik'**

19.12.2012 Tarih ve 28502 Sayılı Resmi Gazetede Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken yayımlanan '**Ticari Defterlere İlişkin Tebliği**'

26 Aralık 2012 Tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan '**Bağımsız Denetim Yönetmeliği**'

23 Ocak 2013 Tarih ve 28537 Sayılı Resmi Gazete'de Bakanlar Kurulu tarafından Yayımlanan '**Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar**'

13.06.2013 Tarih ve 28676 Sayılı Resmi Gazete'de Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan '**Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği**'

Kanunlar ve Standartlar:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

5520 Kurumlar Vergisi Kanunu

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu

Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Türkiye Muhasebe Standartları

İnternet Kaynakları:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_LTD_Sirketler/\\$FILE/100Soruda_LTD_Sirketler-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_LTD_Sirketler/$FILE/100Soruda_LTD_Sirketler-061212-02.pdf), 15.04.2012.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130SORUDATTK.pdf>, 25.04.2013

https://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/publications/ttk-assets/pages/ttk-yeni-ttk5.pdf,
30.07.2013

http://www.cgscenter.org/doc/UFRS%20ve%20TTK%27n%C4%B1n%20Getirdikleri_%C3%96zel%20B%C3%BClten.pdf, 23.04.2013

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>,
24.04.2013

<http://www.makalemarketi.com/is-dunyasi/mali-hukuk/3083-yeni-turk-ticaret-kanunu-denetim-mecburiyeti-ve-denetimin-onemi-a-turleri.html>, 20.04.2013

http://www.tdk.gov.tr/i/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.517bb4e86a80a7.70584058, 21.04.2013

http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/Sermaye%20Sirketlerinde%20Tur%20Degisikligi/02-2013/02_2013.htm, 30.06.2013

<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/276.pdf>, 18.02.2013

<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/350.pdf>, 20.02.2013

www.itimat-ymm.com.tr, 20.02.2013

EK-ANKET FORMU²⁷

Sayın Katılımcı,

Bu araştırma **Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş** danışmanlığındaki Gaziosmanpaşa Üniversitesi İşletme Bölümü Yüksek Lisans öğrencisi Aşkın Karbuz tarafından yapılmaktadır.

Çalışmanın amacı, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına getirmiş olduğu yeniliklerin Muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl algılandığını araştırmaktır.

Anketi doldurmanızın 5-10 dakikanızı alacağını umuyoruz. Soruların hepsini cevaplamanız anketin geçerliliği açısından özellikle gereklidir. Anket bilgileri hiçbir şekilde üçüncü kişilerle paylaşılmayacak, sadece bilimsel amaçla kullanılacaktır.

Katkılarınız için çok teşekkür ederiz.

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nun Değiştirilmesi Doğru ve Gereklidi.	1	2	3	4	5
2	6102 Sayılı TTK'ya göre Ticari defterlerin Vergi Usul Kanunu'na göre tutulacak olması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
3	6102 Sayılı TTK'ya göre fiziki ortamda tutulan ticari defterlerin tümü açılış onayına tabi tutulmuş olup, kapanış onayının ise sadece yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defteri için zorunlu olması doğru ve gereklidir	1	2	3	4	5
4	6102 Sayılı TTK'nın teknolojik gelişmeleri dikkate alarak defter kayıtların elektronik ortamda tutulması ve saklanması yeniliğini getirmesi doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
5	Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayının aranmayacağı doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
6	6102 Sayılı TTK 64. madde 4. fıkrasına göre işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan (Pay defteri, Yönetim kurulu karar defteri, Genel toplantı ve müzakere defteri) defterlerinde ticari defter sayılması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
7	Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili esnasında tutulacak defterlerin açılış onaylarının ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilecek olması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
8	Münferit ve konsolide finansal tablolar düzenlenirken, muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak amacıyla, standartlar ve tebliğler çıkarma konusunda yetkilendirilen tek kurumun Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
9	Denetime tabi olan şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslar arası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına göre denetlenmesi doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
10	Bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
11	Bakanlar kurulu tarafından yayımlanan karara göre; tüm şirketlerin değil, belli büyüklüklere ulaşmış şirketlerin bağımsız denetime tabi olacak olması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5

²⁷ Ankette yer alan sorulardan 6,21,23,25 ve 27. sorular literatür özeti bölümünde gösterilen araştırmalardan faydalanmış, diğer sorular ise TTK'nın muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemelerin incelenmesi sonucunda hazırlanmıştır.

12	Denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurmalarının zorunlu hale gelmesi doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
13	6102 Sayılı TTK'ya göre murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin, 3568 sayılı Kanun'a göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler veya ortakları, bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
14	6102 Sayılı TTK ile İşletmenin varlıklarında önemli bir değişiklik olmadığı durumlarda üç yılda bir fiziksel sayım (envanter) yapılması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
15	6102 Sayılı Kanun ile getirilen; Anonim Şirketlerinin yönetim kurulu üyelerinden en az birinin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye'de olması, en az ¼'ünün yükseköğrenim görmüş olması, limited şirketler bakımından ise müdürlerin en az birinin yerleşim yerinin Türkiye'de olması Gibi şartların 6335 Sayılı Kanun ile kaldırılması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
16	Yeni TTK'ya göre Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurlarının, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlali halinde, artık bu kişilerin değil kusurlu olduğunu iddia edenlerin ispat etme zorunluluğunun olması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
17	6102 Sayılı Kanun ile getirilen, sermaye artırımı, birleşme ve bölünme Gibi işlemlerde denetimin yapılması ve rapor yazılması için oluşturulan işlem denetçiliğinin, 6335 Sayılı Kanun ile tamamıyla kaldırılması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
18	6102 Sayılı Kanun ile, hapis veya adli para cezasını gerektiren birçok suçun yaptırımının, 6335 Sayılı Kanun ile hafifletilerek idari para cezasına dönüştürülmesi doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
19	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yasaklanan finansal tablolar ile ilgili mahsup (netleştirme) işleminin, Yeni TTK'da ayrıntılı bir şekilde yer alması doğru ve gereklidir.	1	2	3	4	5
20	Yeni TTK ile Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlayacak olan Türk şirketlerine uluslar arası yatırım kuruluşlarının ilgisi artacaktır.	1	2	3	4	5
21	6102 Sayılı TTK ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlamada kalite artacaktır.	1	2	3	4	5
22	6102 Sayılı TTK Türkiye'de muhasebe mesleğini geliştirecektir.	1	2	3	4	5
23	Muhasebe meslek mensuplarının 6102 Sayılı TTK konusunda eğitim almaları gerekmektedir.	1	2	3	4	5
24	6102 Sayılı TTK'ya uyum için ek süreye ihtiyaç vardır.	1	2	3	4	5
25	6102 Sayılı TTK ile muhasebe meslek alanında yeni iş imkanları doğacaktır.	1	2	3	4	5
26	6102 Sayılı TTK ile şirketler Uluslararası alanda daha güçlü ve anlaşılır duruma gelecektir.	1	2	3	4	5
27	6102 Sayılı TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır.	1	2	3	4	5
28	Yeni TTK ile vergisel hesaplama terk edilerek, muhasebenin temel işlevi olan ticari işletme ile ilgili olan kişilere uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmıştır.	1	2	3	4	5
29	6102 Sayılı TTK'da, 30.06.2012 tarihinde yürürlüğe girmeden bir gün önce değişikliğe gidilmesi muhasebe meslek mensuplarını olumlu etkilemiştir.	1	2	3	4	5
30	6102 Sayılı TTK'nın bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.	1	2	3	4	5

Cinsiyetiniz: Kadın () Erkek ()

Yaşınız 20 – 30 () 31 – 40 () 41 – 50 () 51 ve üzeri ()

Medeni Durumunuz: Evli () Bekar ()

Eğitim düzeyiniz: Lise () Önlisans () Lisans () Lisansüstü ()

Hizmet Yılıınız : 5 Yıl ve daha az () 6 – 10 () 11 – 15 () 16 – 20 ()

21 Yıl ve üzeri ()

Meslek Türünüz: SM () SMMM () YMM ()

ÖZGEÇMİŞ

1984 Tarihinde Trabzon'un Düzköy ilçesine bağlı Çayırbağı beldesinde dünyaya geldi. Çocuk yaşta ailesi ile birlikte Samsun merkeze taşındı. Eğitim hayatı'nın bir kısmını Samsun'da geçirmiştir. 1990-1998 yılları arasında Samsun Kazım Orbay İlköğretim Okulunu, 1998-2001 yılları arasında Samsun Mithat Paşa Lisesini bitirmiştir. 2006-2009 yılları arasında Açıköğretim Fakültesi Halkla İlişkiler Önlisans Bölümünü, 2009-2011 yılları arasında da Açıköğretim Fakültesi İşletme Lisans Bölümünü bitirmiştir. 2005 yılından beri Jandarma Genel Komutanlığında Uzman Jandarma olarak görev yapmaktadır.

Aşkın Karbuz bekâr olup orta derecede İngilizce bilmektedir.