

**T.C.
BAŐKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRK TİCARET KANUNU TASARISININ MUHASEBE VE
DENETİM UYGULAMALARINA ETKİLERİNİN
KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HAZIRLAYAN
AYTEN ÖZBİNGÖL**

**TEZ DANIŐMANI
PROF. DR. NALAN AKDOŐAN**

ANKARA- 2008

ÖZET

Bu çalışmada temel amaç; Türk Ticaret Kanunu Tasarısının muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği değişiklikleri ve yenilikleri, yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu ile karşılaştırarak ortaya koymaktır.

Bugüne kadar Türk Ticaret Kanunu Tasarısının getirileri hakkında herhangi bir tez çalışmasının olmaması ve bu Tasarının yasalaşmasının ardından ülkemizdeki ticari uygulamaları ne tür değişikliklerin beklediğinin yeterince bilinmemesi nedeniyle böyle bir çalışma yapılması gereklilik arz etmektedir.

Bu çalışmada özetle, Türk Ticaret Kanunu Tasarısının ticari defterlere, şirketlerin birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemlerine ve denetimine ilişkin getirdiği düzenlemelere yer verilmiştir. Bu konulara ilişkin olarak Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Vergi Kanunlarında yapılan düzenlemeler kıyaslanmış bu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Türk Ticaret Kanunu, ticari defterler, şirket birleşmeleri, denetim.

ABSTRACT

The main aim of this thesis exhibits alteration and innovation regarding accounting and auditing practice of the drafted Turkish Commercial Law with comparing Turkish Commercial Law.

There has not been any thesis which exhibits benefits of the drafted Turkish Commercial Law for a long time and there has not been any clear information regarding kinds of changes that will appear after the legalization of this draft. So, this thesis will be useful to explain this problem.

Briefly, in this thesis, arrangements about commercial books of the drafted Turkish Commercial Law are discussed considering business combination, company separation and changing types of company and auditing. Regarding these subjects, arrangement of Turkish Commercial Law, the drafted Turkish Commercial Law and Tax Laws are compared with each other and similarities and differences are defined in this study.

Key Words: the drafted Turkish Commercial Law, Turkish Commercial Law, commercial books, business combination, auditing.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER	IV
TABLolar LİSTESİ	IX
KISALTMALAR	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARİ DEFTERLERİN MUHASEBE VE KAYIT FONKSİYONU AÇISINDAN İNCELENMESİ

1.1. Defter Tutulmasının Amacı	7
1.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutulmasının Amacı	7
1.1.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Açısından Defter Tutulmasının Amacı	7
1.1.3. Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutulmasının Amacı	8
1.2. Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemeler	10
1.2.1. Defter Tutmakla Mükellef Olanlar	12
1.2.1.1. Tutulması Gereken Defterler	13
1.2.1.1.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler	14
1.2.1.1.1.1. Yevmiye Defteri	15
1.2.1.1.1.2. Defteri Kebir	15
1.2.1.1.1.3. Envanter Defteri	16
1.2.1.1.1.4. İşletme Hesabı Defteri	16
1.2.1.1.1.5. Karar Defteri	17
1.2.1.1.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Tutulması Gereken Defterler ..	17
1.2.1.1.2.1. Yevmiye Defteri	18
1.2.1.1.2.2. Defteri Kebir	19
1.2.1.1.2.3. Envanter Defteri	19
1.2.1.1.2.4. Pay Defteri	22
1.2.1.1.2.5. Yönetim Kurulu Karar Defteri	22
1.2.1.1.2.6. Genel Kurul Toplantı Ve Müzakere Defteri	23
1.2.1.1.3. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler	23
1.2.1.1.3.1. Bilanço Esasına Göre Tutulması Gereken Defterler	24
1.2.1.1.3.1.1. Yevmiye Defteri	24
1.2.1.1.3.1.2. Defteri Kebir	24
1.2.1.1.3.1.3. Envanter Defteri	25
1.2.1.1.3.2. İşletme Esasına Göre Tutulması Gereken Defterler	25
1.2.1.2. Defterlerin Tutuluş Şekli	26
1.2.1.2.1. Defterlerin Tutulacağı Yer	27
1.2.1.2.2. Defterlerin Tutulacağı Dil	28
1.2.1.2.3. Yapılan Hataların Düzeltilmesi	28
1.2.2. Defterlerin Tasdiki	29
1.2.2.1. Açılış Tasdiki	31
1.2.2.1.1. Türk Ticaret Kanununda Açılış Tasdikine İlişkin Hükümler	31
1.2.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Açılış Tasdikine İlişkin Hükümler ..	32

1.2.2.1.3. Vergi Usul Kanununda Açılış Tasdikine İlişkin Hükümler	32
1.2.2.2. Kapanış Tasdiki	33
1.2.2.2.1. Türk Ticaret Kanununda Kapanış Tasdikine İlişkin Hükümler	34
1.2.2.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Kapanış Tasdikine İlişkin Hükümler	34
1.2.2.2.3. Vergi Usul Kanununda Kapanış Tasdikine İlişkin Hükümler	35
1.2.2.3. Tasdik İşlemlerinin Yapılmasının Sonuçları	35
1.2.3. Defterlerin Saklanması ve İbrazı	36
1.2.3.1. Defterlerin Saklanması	36
1.2.3.2. Defterlerin İbrazı	38
1.2.3.2.1. Türk Ticaret Kanununda İbraz İle İlgili Düzenlemeler	39
1.2.3.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında İbraz İle İlgili Düzenlemeler	40
1.2.3.2.3. Vergi Usul Kanununda İbraz İle İlgili Düzenlemeler	41
1.2.4. Ticari Defterlerin İspat Kuvveti	42
1.2.5. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Getirilen Yeni Düzenlemeler	44
1.2.5.1. Açılış Bilançosu ve Yıl Sonu Finansal Tablolarına İlişkin Düzenlemeler	44
1.2.5.1.1. Genel Hükümler	45
1.2.5.1.2. Kalemlere İlişkin İlkeler	46
1.2.5.1.2.1. Tamlık ve Mahsup Yasağı	47
1.2.5.1.2.2. Bilançonun İçeriği	48
1.2.5.1.2.3. Aktifleştirme Yasağı	48
1.2.5.1.2.4. Karşılıklar	49
1.2.5.1.2.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar	50
1.2.5.1.2.6. Sorumluluk İlişkileri	50
1.2.5.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi	50
1.3. Değerleme İlkeleri Ve Özellik Arz Eden Bazı Düzenlemeler	52
1.3.1. Değerleme İlkeleri	52
1.3.1.1. Genel Değerleme İlkeleri	52
1.3.1.2. Varlıklar ile Borçların Değerleme Ölçüleri	54
1.3.1.3. İktisap Ve Üretim Değerleri	56
1.3.1.4. Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler	56
1.3.2. Özellik Arz Eden Bazı Düzenlemeler	57

İKİNCİ BÖLÜM

BİRLEŞME, BÖLÜNME VE TÜR DEĞİŞTİRMEYE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2.1. Birleşme	60
2.1.1. Birleşmenin Tanımı Ve Birleşme Nedenleri	60
2.1.2. Birleşmeye İlişkin Yasal Düzenlemeler	62
2.1.2.1. Türk Ticaret Kanununda Birleşme İle İlgili Düzenlemeler	64
2.1.2.1.1. Türk Ticaret Kanununda Birleşmenin Tanımı	65
2.1.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşmenin Koşulları	66
2.1.2.1.2.1. Nevilerin Aynı Olması	66
2.1.2.1.2.2. Karar	67
2.1.2.1.2.3. Bilanço	67
2.1.2.1.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşmenin Sonuçları	68
2.1.2.1.3.1. Alacaklıların İtiraz Hakkı	68

2.1.2.1.3.2. Külli Halefiyet.....	69
2.1.2.1.4. TTK’da Anonim Şirketlerin Birleşmesine İlişkin Düzenlemeler	69
2.1.2.1.4.1. Devralma Şeklinde Birleşme	69
2.1.2.1.4.1.1. Bir Anonim Şirketin Başka Bir Anonim Şirkete Devri Yolu İle Birleşme	70
2.1.2.1.4.1.2. Bir Anonim Şirketin Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirkete Devri Yolu İle Birleşme	70
2.1.2.1.4.1.3. Bir Anonim Şirketin Kamu Tüzel Kişilerine Devri Yolu İle Birleşme	70
2.1.2.1.4.2. Yeni Kuruluş Şeklinde Birleşme.....	71
2.1.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Birleşme İle İlgili Düzenlemeler	71
2.1.2.2.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Açısından Birleşmenin Koşulları	72
2.1.2.2.1.1. Nevilerin Aynı Olması.....	72
2.1.2.2.1.2. Tasfiye Halindeki Şirketlerin Birleşmeye Katılması.....	74
2.1.2.2.1.3. Sermayenin Kaybı Ve Borca Batıklık Halindeki Şirketlerin Birleşmeye Katılması.....	75
2.1.2.2.1.4. Ortaklık Payları Ve Ortaklık Haklarının Korunması	76
2.1.2.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Normal Birleşme Süreci	78
2.1.2.2.2.1. Birleşme Sözleşmesinin Hazırlanması	78
2.1.2.2.2.2. Birleşme Raporunun Hazırlanması	79
2.1.2.2.2.3. Birleşme Sözleşmesi ve Birleşme Raporunun Denetlenmesi	80
2.1.2.2.2.4. Ara Bilançonun Hazırlanması.....	80
2.1.2.2.2.5. İnceleme Hakkı ve Malvarlığındaki Değişiklikler	81
2.1.2.2.2.6. Birleşme Kararı	83
2.1.2.2.2.7. Birleşmenin Kesinleşmesi.....	84
2.1.2.2.2.8. Birleşmenin Hukuki Sonuçları.....	84
2.1.2.2.2.8.1. Alacakların Teminat Altına Alınması.....	85
2.1.2.2.2.8.2. Ortakların Kişisel Sorumlulukları Ve İş İlişkilerinin Geçmesi	86
2.1.2.2.2.9. Birleşme Kararının İlanı	86
2.1.2.2.3. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Kolaylaştırılmış Birleşme Süreci	87
2.2. Bölünme.....	88
2.2.1. Bölünmenin Tanımı Ve Bölünme Nedenleri	88
2.2.2. Bölünmeye İlişkin Yasal Düzenlemeler	89
2.2.2.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Bölünmeye İlişkin Düzenlemeler	90
2.2.2.1.1. Bölünme Türleri.....	91
2.2.2.1.1.1. Tam Bölünme.....	91
2.2.2.1.1.2. Kısmi Bölünme	92
2.2.2.1.2. Bölünme Süreci.....	93
2.2.2.1.2.1. Bölünme Sözleşmesi Ve Bölünme Planının Hazırlanması.....	93
2.2.2.1.2.2. Ara Bilançonun Düzenlenmesi	95
2.2.2.1.2.3. Bölünme Raporunun Hazırlanması	95
2.2.2.1.2.4. Bölünme Sözleşmesi, Bölünme Planı Ve Bölünme Raporunun Denetlenmesi.....	97
2.2.2.1.2.5. İnceleme Hakkı ve Malvarlığındaki Değişiklikler	97
2.2.2.1.2.6. Bölünme Kararı.....	98
2.2.2.1.2.7. Bölünmenin Ticaret Siciline Tescili Ve Geçerliliği	100

2.2.2.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Bölünmeye İlişkin Düzenlemeler	101
.....	101
2.2.2.2.1. Bölünme Türleri.....	101
2.2.2.2.1.1. Tam Bölünme.....	101
2.2.2.2.1.2. Kısmi Bölünme	103
2.3. Tür Değişirme	104
2.3.1. Tür Değiştirmenin Tanımı Ve Tür Değişirme Nedenleri	105
2.3.2. Geçerli Tür Değişiklikleri	106
2.3.3. Tür Değişirme Süreci.....	109
2.3.3.1. Tür Değişirme Planının Hazırlanması	109
2.3.3.2. Tür Değişirme Raporunun Hazırlanması	110
2.3.3.3. Ara Bilançonun Hazırlanması	110
2.3.3.4. Tür Değişirme Planı Ve Raporunun Denetlenmesi	110
2.3.3.5. Tür Değişirme Kararının Tescil Ve İlanı	111
2.3.4. Birleşme Bölünme Ve Tür Değiştirmede Pay Sahibini Koruyucu Ortak Hükümler Ve Denetimin Rolü	112

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU TASARISINDA DENETİMLE İLGİLİ HÜKÜMLERİN İNCELENMESİ

3.1. Denetimle İlgili Genel Bilgiler	115
3.1.1. Denetimin Tanımı.....	115
3.1.2. Denetim Türleri	116
3.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	117
3.1.2.1.1. Muhasebe Denetimi	117
3.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	118
3.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	118
3.1.2.2. Bağımsız Muhasebe Denetiminin Türleri	119
3.1.2.2.1. Sürekli Denetim	119
3.1.2.2.2. Sınırlı Denetim.....	120
3.1.2.2.3. Özel Denetim	120
3.1.3. Denetçinin Tanımı	120
3.1.3.1. Denetçi Türleri.....	121
3.1.3.1.1. Bağımsız Denetçiler	121
3.1.3.1.2. İç Denetçiler.....	121
3.1.3.1.3. Kamu Denetçileri	122
3.1.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	122
3.2. Türk Ticaret Kanununda Denetim İle İlgili Düzenlemeler	123
3.2.1. Kollektif Şirketlerde Denetim	123
3.2.2. Komandit Şirketlerde Denetim.....	124
3.2.3. Anonim Şirketlerde Denetim	125
3.2.4. Limited Şirketlerde Denetim.....	129
3.3. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Denetim İle İlgili Düzenlemeler	130
3.3.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	131
3.3.1.1. Denetimin Konusu Ve Kapsamı	132
3.3.1.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler	134

3.3.1.2.1. Denetçi Seçimi, Görevden Azil Ve Sözleşmenin Feshi	139
3.3.1.2.2. Denetçi Rotasyonu	143
3.3.1.2.3. İbraz Yükümü Ve Bilgi Alma Hakkı	143
3.3.1.2.4. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu	144
3.3.1.3. Denetim Görüşü.....	146
3.3.1.4. Denetim Raporu.....	149
3.3.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Özel Denetime İlişkin Düzenlemeler	151
3.3.3. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında İşlem Temelinde Denetime İlişkin Düzenlemeler	154
3.3.3.1. Birleşme İşlemlerinde İşlem Denetimi	155
3.3.3.2. Bölünme İşlemlerinde İşlem Denetimi	155
3.3.3.3. Tür Değiştirme İşlemlerinde İşlem Denetimi.....	156
3.3.3.4. Şirketler Topluluğunda İşlem Denetimi.....	156
3.3.3.5. Komandit Şirketlerde İşlem Denetimi	157
3.3.3.6. Anonim Ve Limited Şirketlerde İşlem Denetimi	158
SONUÇ VE ÖNERİLER	162
KAYNAKÇA	167

TABLolar LİSTESİ

Tablo-1. Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemeler	10
Tablo-2. Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutmakla Mükellef Olanlar	12
Tablo-3. Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Tutulması Gereken Defterler	14
Tablo-4. Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Vergi Usul Kanunu'nda Tasdike Tabi Defterler	30
Tablo-5. Türk Ticaret Kanunu Ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Birleşme İle İlgili Düzenlemeler.....	63
Tablo-6. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Bölünme	90

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
BDDK	Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
EPDK	Enerji Piyasası Dzenleme Kurumu
KDV	Katma Değer Vergisi
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m	Madde
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TTKT	Türk Ticaret Kanunu Tasarısı
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTL	Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

Ticari faaliyetlerin belirli bir düzen ve sistematik içinde yürütülmesi ve ticari hayatın belirli kurallar çerçevesinde işlemesi için hukuk kuralları ile düzenlemeler yapılmaktadır. Ticari hayattaki hukuki düzenlemeler başta Ticaret Kanunu olmak üzere diğer kanunlardaki düzenlemeler ile birlikte yapılmaktadır.

Ülkemizde ticari faaliyetlerin belirli bir düzen içerisinde işlemesi için Prof. Dr. Hirsch tarafından hazırlanan 29 Haziran 1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1 Ocak 1957 tarihinden itibaren ellibir yıldır ülkemizde uygulanmakta olan 6762 sayılı TTK, yürürlüğe girdiği tarihten bu yana Türk ticaret hayatına yön vermiş, hukuk alanında başka kanunların hazırlanmasında örnek olmuş, çağdaş kanunlar arasında saygın bir yer edinmiş ve nesnel adalete dayalı çözüm önerilerini beraberinde getirmiş olan bir kanundur (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, 2005).

Küreselleşmenin etkisi ile ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkması, sermaye piyasalarında gelişmelerin yaşanması, rekabetin ulusal alandan uluslararası alanlara yayılması, teknolojiye büyük gelişmelerin yaşanması, ülkemizin Avrupa Birliği (AB) ile müzakerelere başlaması ve AB'ye uyum sürecinde çeşitli mevzuatlarda düzenleme yapılması gerekliliği gibi nedenler 6762 sayılı TTK'nın değişen ve gelişen koşullara cevap veremez hale gelmesine neden olmuştur. Bunun üzerine yeni bir TTK'nın hazırlanması için Prof. Dr. Ünal Tekinalp başkanlığında 2000 yılında çalışmalara başlanmıştır. Yapılan çalışmalar sonrasında Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (TTKT) tamamlanmıştır. Tamamlanan Tasarı Mecliste yasalaşmayı beklemektedir.

TTK ile TTKT karşılaştırıldığında pek çok yeni düzenlemelere yer verilmiş olduğu dikkat çekmektedir.

6762 sayılı TTK Başlangıç ve Son hükümler ile beş kitaptan oluşmaktadır: I.Kitap: Ticari İşletme, II.Kitap: Şirketler Hukuku, III.Kitap: Kıymetli Evraklar Hukuku, IV.Kitap: Deniz Hukuku,V.Kitap: Sigorta Hukuku'dur.

3 Mayıs 2007 tarihli TTKT ise Başlangıç ve Son hükümler ile altı kitaptan oluşmaktadır: 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.

TTKT'nin getirdiği yeniliklerin bir çoğu ticaret şirketlerine ilişkindir. Şirketlerin kuruluşundan, yönetim kurulu ve genel kuruluna kadar, birleşme, bölünme, tür değiştirme işlemlerinden denetimine kadar pek çok alanda yenilik Tasarımın bütününde kendisini göstermektedir.

TTKT'nin en önemli düzenlemelerinden biri anonim şirketlerin kuruluşuyla ilgilidir. TTK'ya göre anonim şirketler ani ve tedrici kuruluş olmak üzere iki şekilde kurulabilirler (TTK, m.276). Ani kuruluşta şirkete ilişkin payların tamamı kurucu ortaklar tarafından karşılanırken, tedrici kuruluşta payların bir bölümü kurucular tarafından karşılanır ve geri kalan kısmı için halka başvurulur. TTKT ile tedrici kuruluş kaldırılmış ve anonim şirketlerin sadece ani şekilde kurulabilmelerine olanak sağlanmıştır.

TTKT'nin en çarpıcı düzenlemelerinden bir diğeri, şirketlerin yapısında meydana gelen değişiklikler ile ilgilidir. Bilindiği üzere TTK'ya göre limited şirketlerin kurulabilmesi için en az iki kişiye; anonim şirketin kurulabilmesi için en az beş kişiye gereksinim vardır. Ancak TTKT şirket kurulmasına ilişkin bu sınırlamaları ortadan kaldırmış tek pay sahipli anonim şirket ve limited şirket kurulabilmesine olanak sağlanmıştır. Bu durum, tek ortaklı şirket "şirket" kavramıyla çelişmez mi sorusunu akla getirmektedir. PriceWaterhouseCoopers'ın "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme" isimli çalışmasında tek kişilik şirketin şirket kavramı ile çelişmeyeceği ifade edilmiş ve bunun yanı sıra yeni kurama göre şirketin birden fazla ortağı olan bir kişi birliği değil, üretim yapan, mal ve hizmet sunan, işletmesel bir örgütlenme olduğu da düzenlenmiştir.

TTKT ile tek ortaklı anonim şirket kurulmasına ilişkin olarak yapılan düzenlemeler yerinde düzenlemelerdir. Çünkü gerçekte şirketlerde faaliyet göstermeyip, kağıt üzerinde ismi geçmek suretiyle kurulan ortaklık sistemine bu düzenleme ile son verilmiş olacaktır.

TTKT ile şirketler topluluğu ilk defa düzenlenmiştir. Şirketler topluluğu ile ana şirket ve yavru şirket arasındaki ilişkiler şeffaf olma, hesap verebilme ve çıkar dengelerinin korunmasına ilişkin esaslar dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Sermaye şirketlerin her birinin internet sayfasına sahip olması TTKT ile getirilmiş yeni bir düzenlemedir. Şirketler, internet sayfalarında, şirketin onaylanmış finansal tablolarını, bunların dipnotlarını ve eklerini, yönetim kurulunun yıllık raporunu, bağımsız denetçi, özel denetçi ve işlem denetçisinin raporlarını, yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarının hazırlıkları gibi pek çok konuda bilgiyi sunacaktır. Bu düzenleme ile şirketlerin internet sayfalarında bir takım bilgileri yayınlamaları zorunluluğu, sermaye şirketlerinin şeffaflaştırılması ve kamunun aydınlatılması açısından oldukça önemli bir gelişmedir.

TTKT ile anonim şirketlerde pay sahiplerinin şirkete borçlanamayacakları düzenlenmiştir. TTKT'ye göre iştirak taahhüdünden doğan borçlar dışında pay sahipleri şirkete borçlanamazlar. Ayrıca yönetim kurulu üyeleri ile yakınlarının ortağı oldukları şahıs şirketlerine veya en az yüzde yirmisine katıldıkları sermaye şirketlerine karşı nakit veya ayın olarak borçlanamayacakları da TTKT'de düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile şirket yönetiminde yer alan kişilerin şirkete karşı dayanağı olmayan borçlanma yoluna gitmelerinin önü kesilmiş ve böylece pay sahiplerinin şirkette biriken fonları kendi özel gereksinimleri için kullanmaları engellenmiştir.

Anonim şirketlerin yönetim kurulu ve genel kuruluna ilişkin olarak da TTKT'de farklı düzenlemeler ele alınmıştır. Buna göre anonim şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin şirkette pay sahibi olması zorunluluğu yoktur. Yönetim kurulu üyesi bir gerçek kişi olabileceği gibi bir tüzel kişi de olabilir. Ancak yönetim kurulu üyelerinin, tam ehliyeteye sahip olması, en az birinin yerleşme yerinin Türkiye'de bulunması ve Türk vatandaşı olması, ve de en az dörtte birinin yüksek öğrenim görmüş olması gerekmektedir.

TTKT, anonim şirketlerin genel kurullarının elektronik ortamda yapılabilmesine olanak sağlamıştır. Genel kurulların elektronik ortamda yapılması teknolojiadaki gelişmelerin iş hayatına yansımalarının bir sonucudur. Elektronik ortamda yapılan genel kurullar, fiziki ortamda yapılan genel kurullarla aynı hukuki sonucu doğuracaktır.

TTKT'de pay sahiplerinin hakları da düzenlenmiştir. Her pay sahibi oy hakkını genel kurulda kullanır. Oy hakkı payın itibari değerine göre belirlenir ve her pay, en az bir oy hakkı verir. TTKT'de birikimli oy kullanma konusu da düzenlenmiştir. Bu konuda düzenleme yapma yetkisi Sanayi ve Ticaret Bakanlığına verilmiştir. Birikimli oy seçilecek üye sayısı ile oy sayısının çarpımını ifade eder. Normal koşullarda genel kurulda yönetim kurulu üyeleri seçilirken her bir aday için ayrı ayrı oy kullanılırdı. Birikimli oy aracılığıyla her aday için ayrı oy kullanmak yerine tek seferde istenilen adaya oy verilebilme olanağı sağlanmıştır. Böyle bir uygulama ile oy kullanma bakımından, azınlık paylarının hakları korunmuş olacaktır.

TTKT'de yapılan önemli düzenlemelerden biri de kâr payı avansıdır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi dönemlerinde elde ettikleri ticari kârdan, yıl sonunda elde edilecek olan kârlarına mahsup edilmek üzere verilen kâr paylarına, kâr payı avansı denilmektedir (Açıkgöz, 2007). Başka bir deyişle avans kâr payı, şirketlerin hesap dönemi sona ermeden ya da hesap dönemi sona erse bile şirketin genel kurulu tarafından kâr dağıtımını kararı alınmadan, ileride her paya karşılık düşecek kâra mahsuben yapılan avans niteliğindeki ödemedir (Rödl & Partner, 2007). Maliye Bakanlığı önceleri bu tür bir uygulamayı örtülü kazanç olarak nitelendirip bu şekilde bir kâr dağıtımına izin vermezken, 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ ile izin vermiştir. Bu tür bir düzenlemeye TTK'da yer verilemiştir.

TTKT'de yapılan düzenlemeler ile şirketler açısından ultra vires ilkesi kaldırılmıştır. Ticaret Kanununa göre ticaret şirketlerinin ehliyeti şirketin ana sözleşmesinde yer alan işletme konularıyla sınırlıdır. Dolayısıyla şirketler işletme konularının dışındaki konularda faaliyette bulunamazlar. Bu duruma ultra vires ilkesi denilmektedir. TTKT'de yer alan bu ilke ile şirketlerin sadece işletme konularında faaliyette bulunması sınırı kaldırılmış, her türlü konuda işlem yapabilmesine olanak sağlanmıştır.

TTKT ÷lkemizdeki ticaret hayatına yön verecek olan pek çok yeniliği düzenlemiştir. TTKT'nin ele alındığı bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde TTKT'nin ticari defterlere ilişkin düzenlemeleri, muhasebe ve kayıt fonksiyonu açısından incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde küreselleşmenin bir sonucu olarak ortaya çıkan şirket birleşmeleri, bölünmeleri ve tür değişikliğine ilişkin TTKT'de yapılan düzenlemeler ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise TTKT'nin denetime ilişkin düzenlemeleri ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARİ DEFTERLERİN MUHASEBE VE KAYIT FONKSİYONU AÇISINDAN İNCELENMESİ

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının meydana gelişini, bu kaynakların kullanılma şeklini, örgütün yaptığı muameleler neticesinde kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bilgi sistemidir (Sevilengül, 2007:9).

Muhasebenin fonksiyonlarını da içerecek şekilde bir muhasebe tanımı yapılabilir. Buna göre “muhasebe, finansal nitelikteki para ile ifade edilen işlem ve olayları kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme, sonuçlarını analiz etme bilim ve sanattır” (Sevilengül, 2007:9-10).

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebenin dört temel fonksiyonu vardır; kaydetme, sınıflandırma, rapor etme ve yorumlama.

Muhasebenin kaydetme fonksiyonu, para ile ifade edilen finansal nitelikteki işlem ve olaylara ilişkin, usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerin, belirli kurallar çerçevesinde kanunlarda belirtilmiş olan defterlere kaydedilmesini ifade etmektedir. İşletmelerin iş hacimlerindeki artış ve ekonomik gelişmeler, yaşanmadan önce defter tutma kavramı, muhasebeyi ifade etmek için kullanılmaktaydı. İş hacmindeki artış, ekonomik gelişmeler ve başka etmenlerin etkisiyle artık defter tutma kavramı muhasebenin tamamını değil, muhasebenin fonksiyonlarından bir tanesi olan kaydetme fonksiyonunu ifade etmek için kullanılmaktadır (Doğru, 2007:2).

Muhasebe kaydetme fonksiyonunu ticari defterler aracılığıyla yerine getirir. Dolayısıyla muhasebe kaydetme fonksiyonunu ticari defterler aracılığıyla yerine getirdiğine göre ticari defterin tanımının yapılmasında fayda vardır. Ticari defterler, her tacirin ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi sonunda elde edilen sonucu tespit etmesi amacıyla tuttuğu defterleri ifade eder (Bilen, 2007:123).

Çalışmanın bu bölümünde ticari defterlere ilişkin olarak 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda (TTK), TBMM Adalet Komisyonu tarafından 03 Mayıs 2007 tarihinde kabul edilen Türk Ticaret Kanunu Tasarısında (TTKT) ve Vergi Usul Kanununda (VUK) yapılan düzenlemeler karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

1.1. Defter Tutulmasının Amacı

Defter tutulmasının amacı uygulamadaki 6762 sayılı TTK, TTKT ve VUK açısından ele alınmıştır.

1.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutulmasının Amacı

Ticaret hukukuna göre tacir olmanın sonuçlarından bir tanesi basiretli bir iş adamı gibi hareket etme yükümlülüğüdür (Bozer ve Göle, 2004). Basiretli iş adamı kavramı ile tacirin yaptığı işlerin mahiyetini ve sonucunu bilerek hareket etmesi gerektiği anlatılmaktadır. Tacir yaptığı ticari faaliyetleri sonucunda, işletmesinin kâr mı yoksa zarar mı ettiğini, borç ve alacak durumunun ne oldu bilmek ve izlemek durumundadır. Bunların sistemli bir biçimde izlenmesi ise ancak tutacağı defterler aracılığıyla olur.

Tacirin defter tutmasının amacı 6762 sayılı TTK'nın 66. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre defter tutmanın amacı, her tacirin ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç-alacak ilişkilerini ve her iş yılı içerisinde elde edilen sonuçları tespit etmektir.

1.1.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Açısından Defter Tutulmasının Amacı

TTKT'ye göre her tacir ticari defterleri tutmalıdır. Tacirlerin defterlerinde ticari işlemleri ile ilgili olarak malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) ve Tasarının 88. maddesi hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorunda olduğu ifade edilmiştir (TTKT, m.64).

Adı geçen maddenin devamında defterlerin üçüncü kişi uzmanlara makul bir süre içerisinde yapacakları incelemede işletme faaliyetleri ve finansal durumu hakkında bilgi

verecek ve ayrıca işletme faaliyetlerinin oluşumunun ve gelişiminin defterlerden izlenmesine olanak sağlayacak şekilde tutulması gerektiği de ifade edilmiştir.

Tasarının 64. maddesi incelendiğinde muhasebe uygulamalarıyla ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) yetkilendirildiği görülmektedir. Başka bir ifade ile TMSK bir otorite olarak kabul edilmiştir. Tasarının 88. maddesinde Kurulun yetkilerinin neler olduğu ifade edilmiştir. Bu maddeye göre, gerçek ve tüzel kişiler ticari defterleri tutarken, gerek bireysel gerekse konsolide finansal tabloları düzenlerken TMSK tarafından hazırlanan TMS'lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Kurulun yetkilerine ilişkin bilgiler ilerleyen kısımlarda ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

Tasarıda da ifade edildiği üzere üçüncü kişi uzmanlar makul bir süre zarfında yapacakları defter kayıtları incelemelerinden, işletmenin yapmış olduğu faaliyetleri tespit edebilecekler ve işletmenin finansal durumu hakkında da bilgi sahibi olabileceklerdir. Görüldüğü üzere defter kayıtları, sağlıklı bir denetim faaliyetinin yerine getirilmesinin temelini oluşturmaktadır. Ancak Tasarıdaki makul süre ifadesi net olarak belirlenmemiştir.

1.1.3. Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutulmasının Amacı

Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin kaynağı anayasada yer alan hükümlerdir (Akdoğan, 2004:4). 1982 Anayasasının 73. maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” denilmiştir. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere vergi kavramı, gerçek ve tüzel kişiler ile devlet arasındaki borç ve alacak ilişkisini ortaya koymaktadır (Doğru, 2007). Bu borç alacak ilişkisinde vergi alacaklısı devlet iken, vergi borçlusu vergi mükellefidir (Akdoğan, 2004:5). Vergi mükellefi ise vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak VUK'un 8/1. maddesinde tanımlanmıştır.

Ülkemizde vergilerin tespitinde beyan esası geçerlidir. Çünkü her mükellef ne kadar kazandığını ancak en iyi kendisi bilir diye düşünülerek, mükelleflerin verecekleri beyanlar üzerinden ödemeleri gereken vergi borcu hesaplanacaktır. Mükelleflerinin beyanının temelini de tutacakları defterler oluşturacaktır.

VUK'a göre mükelleflerin defter tutmasının amacı, sağlıklı ve adil bir vergileme açısından ele alınmıştır (Doğru, 2007). Adı geçen Kanunun 171. maddesinde defter tutmanın amacı aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek,
- Vergi ile ilgili işlemleri belli etmek,
- Mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükelleflerin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.

Mükellefler bir hesap dönemi boyunca finansal nitelikte para ile ifade edilebilen pek çok işlem gerçekleştirmektedirler. Mükellefler, yaptıkları işlemlere ilişkin olarak usulüne uygun düzenlenmiş belgeleri bütünüyle defterlere kaydetmek zorundadırlar. Aksi halde belgelerin kayıt altına alınmaması vergi borcunun doğru olarak hesaplanamamasına neden olacaktır. Faaliyet dönemi sonunda mükellef yapmış olduğu kayıtlardan yararlanarak işletmesine ait finansal tabloları hazırlayacak ve böylelikle vergi karşısındaki durumunu tespit edebilecektir. Ayrıca defterlerin usulüne uygun olarak tutulması sadece mükellefin vergi karşısındaki durumunu değil, üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunun da tespitine olanak sağlayacaktır. Örneğin, mükellefin ihracat ya da indirimli orana tabi satış yapmasından kaynaklanan Katma Değer Vergisi (KDV) İadesinin devletten alınabilmesi için yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından KDV İadesi Raporu hazırlanacaktır. Bu raporun hazırlanması aşamasında karşı inceleme yapılacaktır. Karşı inceleme aracılığıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumları tespit edilmiş olacaktır.

1.2. Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemeler

6762 sayılı TTK’da ticari defterlere ilişkin düzenlemeler “Ticari İşletme” isimli birinci kitabının beşinci bölümünde 66. ile 86. maddeler arasında düzenlenmiştir. Tasarıda ise “Ticari İşletme” isimli birinci kitabının beşinci bölümünde 64. ile 88. maddeler arasında düzenlenmiştir.

Ticari defterlere ilişkin mevcut kanunda ve tasarıda yapılan düzenlemeler karşılaştırmalı olarak Tablo-1’de sunulmuştur.

Tablo-1. Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemeler

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

Kaynak: Doyrangöl, N. 2008. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Muhasebeye Getirilen Yenilikler, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 1: 1-21, TTK, TTKT.

Tablo-1 incelendiğinde hem başlıklar hem de düzenlemeler açısından farklılıklar dikkat çekmektedir. Yürürlükteki ticaret kanununda ticari defterlere ilişkin düzenlemeler defter tutma mükellefiyeti, çeşitli defterler, teslim ve ibraz ve ticari defterlerin ispat kuvveti olmak üzere dört başlık altında ele alınmıştır. Tasarıda ise ticari defterlere ilişkin düzenlemeler defter tutma ve envanter, açılış bilançosu, yıl sonu finansal tabloları ve saklama ve ibraz olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir.

Tablo-1'deki bilgiler hem Kanun hem de Tasarı açısından dikkatle incelendiğinde mevcut kanunda düzenlenip, Tasarıda yer verilmeyen düzenlemeler yapılmış olduğu dikkati çekmektedir. Örneğin, yürürlükteki TTK'da çeşitli defterler başlığı altında defterlerin neler olduğu sıralanmış ve defterlerin ayrı ayrı tanımı yapılmıştır. Oysa Tasarıda bu kadar detaylı düzenlemeye yer verilmemiş, 64. maddede tutulması gereken defterlerin isimlerinin sayılmasıyla yetinilmiştir. Başka bir örnek vermek gerekirse yürürlükteki TTK'da defterlerin sahibinin lehine, aleyhine ve diğer tarafların aleyhinde delil oluşturması ve ispat niteliği taşımasına ilişkin düzenlemeler yapılmışken, Tasarıda defterlerin delil olma ve ispat kuvvetine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Ayrıca Tablo-1 incelendiğinde Tasarıda düzenlenip, yürürlükteki Kanunda düzenlenmemiş olan yeni düzenlemelere de yer verildiği görülmektedir. Ara bilanço ve yıl sonu finansal tablolarının hazırlanmasına ya da TMSK'ya yetki verilmesine ilişkin düzenlemeler Tasarıda yeni düzenlenmiştir.

Bu tablodaki bilgiler dikkate alınarak ticari defterler ile ilgili olarak defter tutmakla kimlerin yükümlü olduğu, tutulması gereken defterlerin neler olduğu, defterlerin tasdiki, saklanması, ibrazına ilişkin bilgiler ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.1. Defter Tutmakla Mükellef Olanlar

Ticari yaşamı düzenleyen yasalar, ticari ilişkilerde bulunan taraflara, yaptıkları işlemlere ilişkin belgelerin kayıtlarını defterlerde izleme yükümlülüğü getirmektedir. Tacirler eskiden beri yaptıkları ticari işlemlere ilişkin olarak defter tutma ihtiyacı hissetmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında ticari defterlerin tarihçesi ile ticaretin tarihçesinin eş zamanlı olduğu söylenebilir (Poroy ve Yasaman, 1995:145).

TTK'nın 20. maddesine göre tacirler her türlü borçlarından dolayı iflasa tabi olmakla birlikte, kanun hükümlerine uygun olarak bir ticaret unvanı seçmekle ve kullanmakla, işletmelerini ticaret siciline kaydettirmekle ve ticari defterler tutmakla yükümlüdürler. Kanunun bu maddesinden de anlaşılacağı üzere tacirlerin yerine getirmesi gereken şekli ödevlerinden birisi de defter tutmak zorunda olmalarıdır. Tacirlerin defter tutma mükellefiyetine ilişkin olarak 6762 sayılı TTK'da, TTKT'de ve VUK'da düzenlemeler yapılmıştır. Defter tutmakla mükellef olanlar Tablo-2 de verilmiştir.

Tablo-2. Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutmakla Mükellef Olanlar

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar (TTK, m.66)	3 Mayıs 2007 tarihli Türk Ticaret Kanununu Tasarısına Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar (TTKT, m.64)	Vergi Usul Kanununa Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar (VUK, m.172)
<ul style="list-style-type: none">-Tacirler<li style="padding-left: 20px;">Tüzel kişi tacirler<li style="padding-left: 20px;">Gerçek kişi tacirler-Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler-Dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler-Bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği olmayan ticari teşekküller	<ul style="list-style-type: none">-Tacirler<li style="padding-left: 20px;">Tüzel kişi tacirler<li style="padding-left: 20px;">Gerçek kişi tacirler	<ul style="list-style-type: none">-Ticaret ve sanat erbabı-Ticaret şirketleri-İktisadi ve kamu müesseseleri-Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler-Serbest meslek erbabı-Çiftçiler

Kaynak:TTK, TTKT, VUK.

6762 sayılı Kanununun 66. maddesinde defter tutmakla mükellef olanlar, tacirler, özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler, dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği olmayan ticari teşekküller olarak sayılmıştır. Kanunda defter tutmak zorunda olanlar detaylı bir şekilde sıralanmış iken, TTK Tasarısının 64. maddesinde defter tutmak zorun olanlar açısından detaylı bir sıralamaya yer verilmemiş olup, sadece tacirlerin defter tutmakla yükümlü oldukları ortaya konulmuştur. Bu açıdan mevcut kanun ile tasarı defter tutmakla yükümlü olanlar açısından karşılaştırıldığı zaman tasarıdaki düzenlemenin tacir kavramına dayandırıldığı söylenebilir.

Öte yandan VUK'un 172. maddesinde defter tutmak zorunda olanlar, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi ve kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler olarak belirtilmiştir. VUK'da da mükellefler ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

1.2.1.1. Tutulması Gereken Defterler

Tacirler yaptıkları ticari faaliyetleri ile ilgili olarak işletmesinin mali ve ekonomik durumunu tespit etmek, borç ve alacak durumunu belirlemek ve faaliyet dönemi sonucunda da kâr-zarar durumunu başka bir ifade ile finansal performansının ne olduğu bilmek isteyecektir. Tacirler bunları ancak ticari defter tutarak gerçekleştirebileceklerdir.

6762 sayılı TTK'da, TTKT'de ve VUK'da hangi defterlerin tutulacağı sayılmıştır. Tablo-3'de mevcut kanun, Tasarı ve VUK açısından tutulması gereken defterler gösterilmiştir.

Tablo-3. Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Tutulması Gereken Defterler

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler (TTK, m.66/1 ve m.66/3)	3 Mayıs 2007 tarihli Türk Ticaret Kanununu Tasarısına Göre Tutulması Gereken Defterler (TTKT, m.64/4 ve m.64/5)	Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler (VUK, m.182 ve m.193)
-Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri -Karar Defteri -İşletme Hesabı Defteri	-Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri -Pay Defteri -Yönetim Kurulu Karar Defteri -Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	<i>Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler</i> -Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri -Günlük Kasa Defteri <i>İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler</i> -İşletme Hesabı Defteri -Günlük Perakende Satış ve Hasılat Defteri -Kambiyo Senetleri Defteri

Kaynak: TTK, TTKT ve VUK.

1.2.1.1.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 66/1. maddesinde tüzel kişi tacirlerin 66/3. maddesinde ise gerçek kişi tacirlerin tutması gereken defterler sayılmıştır. 6762 sayılı Kanunun 66/1. maddesine göre tüzel kişi tacirlerin yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tutması gerektiği belirtilmiştir. Aynı kanunun 66/3. maddesinde ise gerçek kişi tacirlerin yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri tutması gerektiği ifade edilmiştir.

TTK'nın 70. ve devamı maddelerinde çeşitli defterler başlığı altında tacirler tarafından tutulması gereken defterlere ilişkin olarak daha ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Çeşitli defterler başlığı altında yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, işletme hesabı defteri ve karar defteri düzenlenmiştir.

1.2.1.1.1.1. Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlere ilişkin belgeleri tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazmaya ilişkin defterdir (TTK, m.70). Başka bir ifade ile yevmiye defteri, işlemlerin, muhasebe terimleri ile tarih sırasına uyulmak suretiyle ve ilgili kanunlarda belirtilen kurallara uygun olarak kayıtlarının yapıldığı defterdir (Sevilengül, 2007:68). Yevmiye defterine işlemler yevmiye maddesi ile yapılır. Yevmiye maddesi ise yevmiye defterinde iki tarih çizgisi arasında yer alan terimlerin tümünü ifade eder (Sevilengül, 2007:69). Muhasebenin kaydetme fonksiyonu yevmiye defterleri aracılığıyla sağlanır.

TTK'ya göre bir yevmiye maddesinde, madde sıra numarası, tarih, borçlu ve alacaklı hesap isimleri, tutar ve her kaydın dayandığı belgelerin türü ve varsa tarih ve numaraları yer almalıdır (TTK, m.70).

TTK'ya göre yevmiye defteri ciltli olup sayfaları müteselsil sıra numaralı olmalıdır. Yevmiye defterine işlemler en geç on gün içerisinde kaydedilmelidir. Yevmiye defterleri kapanış tasdikine tabidir (m.70).

1.2.1.1.1.2. Defteri Kebir

Defteri kebir, yevmiye defterine kaydedilmiş olan işlemlerin buradan alınarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli bir şekilde bu hesaplarda toplayan defter olarak tanımlanmıştır (TTK, m.71). Muhasebenin sınıflandırma fonksiyonu defteri kebir aracılığıyla sağlanır.

Defteri kebir kayıtlarında tarih, yevmiye defteri madde numarası, tutar, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri yer almalıdır (TTK, m.71).

1.2.1.1.1.3. Envanter Defteri

Envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydedilir (TTK, m.72).

Envanter ve bilançonun düzenlendiği tarihe bilanço günü denilmektedir (TTK, m.72). Hesap dönemi başında işletmenin varlıkları ve kaynakları ile hesaplarda görülen değerler aynı olduğu halde, hesap dönemi sonunda işletmenin varlıklarında ve borçlarında çeşitli sebeplerle farklılıklar meydana gelmektedir (Bektöre ve diğerleri, 2000:17). İşletmenin bilanço günündeki mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının kesin bir şekilde tespit edilmesi envanter çıkarmak ile mümkün olacaktır. Saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle işletmenin bilanço günündeki mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının kesin bir şekilde tespit edilmesine envanter çıkarmak denir (TTK, m.73).

Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonunda çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içerisinde tamamlanmış olması gerekmektedir. Kanunda iş yılı ile ifade edilen süre altı aydan az ve on iki aydan da çok olmamayı gerektirir (TTK, m.72).

Bilanço ise envantere gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla düzenlenmiş şeklidir. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki kısımdan oluşur. Bilançonun aktif tarafını varlıklar başka bir ifade ile mevcutlar ve alacaklar, pasif tarafını ise borçlar ve öz kaynaklar oluşturmaktadır. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark yani öz kaynaklar tacirin işletmeye tahsis etmiş olduğu ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermayenin bilançonun pasif kısmına kaydedilmesi suretiyle aktif ve pasif toplamaları denkleştirilir. Yedek akçeler ve kâr ayrı olarak gösterilseler bile ana sermayenin cüz'leri sayılmaktadırlar (TTK, m.74).

1.2.1.1.1.4. İşletme Hesabı Defteri

İşletme hesabı defteri ciltli olup, sayfaları müteselsil sıra numaralıdır. İşletme hesabı defterinin sol tarafını giderler, sağ tarafını ise gelirler oluşturmaktadır. İşletme hesabı defterinin gider başka bir ifade ile masraf kısmına çıkarılan envantere göre iş yılı

başındaki mal mevcudu, iş yılı içinde satın alınan malın değeri ve iş yılı içinde yapılan bütün masraflar kaydedilirken, hasılat kısmına iş yılı içinde satılan malın değeri, iş yılı içinde yapılan hizmete ilişkin olarak alınan paralar ve çıkarılan envantere göre iş yılı sonundaki mevcudun değeri kaydedilir (TTK, m.76).

İşletme hesabı defterinde gider ve gelir kaydında sıra numarası, kayıt tarihi bilgileri, işlemlerin türü ve tutar bilgilerine yer verilir (TTK, m.76).

Emtia başka bir ifade ile ticari mal ile ilgili işlem yapanlar envanter çıkarmak zorundadırlar. Envanter, ticari mal mevcudunun sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi ile kesin bir biçimde tespit edilmesi olup, mal envanterinin işlemlere ait kayıtlar ile karıştırılmamak suretiyle yeniden işe başlama halinde işletme hesabı defterinin başına, iş yılı kapandıktan sonra ise işlemlere ilişkin kayıtları takip eden sayfaya yazılır (TTK, m.77).

1.2.1.1.1.5. Karar Defteri

Karar defteri tüzel kişiliğe sahip tacirler tarafından kullanılmaktadır. Karar defterine genel kurul veya ortaklar genel kurulu, yönetim kurulu tarafından müzakere sonucunda alınan kararlar ile toplantıda hazır bulunan üyelerin isim ve soy isimleri ve toplantı günü ile beyan edilen oy ve müzakerelerin tam bir şekilde bilinebilmesi için gerekli olan diğer hususlar yazılır. Bu kararların altı, şirket adına imza koyma yetkisine sahip kişiler tarafından imzalanır (TTK, m.78).

Yukarıda açıklandığı üzere; 6762 sayılı TTK'da ticari defterlerin neler olduğu sayılmakla kalmamış, bu defterlere ilişkin tanımlamalara, bulunması gereken asgari bilgilerin neler olduğuna da yer verilmiştir.

1.2.1.1.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Tutulması Gereken Defterler

3 Mayıs 2007 tarihli TBMM Adalet Komisyonunun kabul ettiği TTKT'de tutulması gereken defterler mevcut yasadaki gibi tüzel kişi tacirlerin ya da gerçek kişi tacirlerin

tutulması gereken defterler olarak ifade edilmemiş olmakla birlikte hangi defterlerin tutulacağı belirtilmiştir.

Tasarının 64/4. maddesinde pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerin ticari defter olduğu ifade edilmiş olup, bir nevi tutulması gereken defterlerin isimleri de sıralanmış bulunmaktadır. Tasarının 64/5. maddesinde ise yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin neler olacağının belirlenmesi için TMSK'ya yetki verilmiş olup, Kurulun bu yetkisini çıkaracağı tebliğler aracılığıyla kullanacağı belirtilmiştir.

Tasarıya göre tutulması gereken defterlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1.2.1.1.2.1. Yevmiye Defteri

Tasarının 64/5. maddesi şöyledir: yevmiye, defteri kebir ve envanter dışında tutulacak defterler TMSK tarafından bir tebliğ ile belirlenir. Tasarının 64/5. maddesinde tutulacak defterlerden bir kısmı sayılmış, burada sayılanların dışında tutulması gereken defterlerin neler olacağının belirlenmesi görevi Kurula verilmiştir. TMSK bu görevini çıkaracağı tebliğler aracılığıyla kullanacaktır.

Bu maddede sayılan defterlerden biri de yevmiye defteridir. Ancak yevmiye defteri "Ticari Defterler" başlığı altında düzenlenen defterlerden biri olmakla birlikte tasarıda yevmiye defterinin tanımına, defterde bulunması gereken asgari bilgilere ilişkin düzenlemelere, tasdikinin gerekliliğine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir.

6762 sayılı Kanundaki yevmiye defterine ilişkin olarak 70. maddede çok detaylı bilgi verilmesine rağmen, Tasarıda sadece yevmiye defterinin ismi anılmıştır. Bu açıdan TTK ile tasarı karşılaştırıldığında TTK'da defterlere ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde yapılmış olduğu aşikardır.

1.2.1.1.2.2. Defteri Kebir

Defteri kebir başka bir deyişle büyük deftere ilişkin olarak Tasarıda ayrıntılı bir düzenleme yapılmamış olup, 64/5. maddede tutulacak defterler olarak ismi sayılmıştır. Oysa TTK'nın 71. maddesinde defteri kebir ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

1.2.1.1.2.3. Envanter Defteri

Tasarının birinci kitabı beşinci kısmında ticari deftere ilişkin bilgiler düzenlenmiştir. Ancak "Ticari Defterler" başlığı altında yevmiye defteri, defteri kebir, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul müzakere ve toplantı defterine ilişkin ayrıntılı bilgi verilmemiş olmasına rağmen envanter başlığı altında ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

TTKT'de envanter ile ilgili düzenlemeler "Defter Tutma ve Envanter" başlığının altında "Envanter" olarak 66. maddede ve "Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler" olarak 67. maddede düzenlenmiştir.

Tasarının 66/1. maddesinde "*Her tacir ticari işletmesinin açılışında taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerini teker teker belirten envanter çıkarır*" denilmiştir. Tasarıda envanter çıkarmanın nasıl yapılacağına başka bir ifade ile sayarak mı, ölçerek mi, tartarak mı yoksa değerlendirmek suretiyle mi yapılacağına ilişkin bir tanımlamaya yer verilmemiştir.

Tasarının 66/2. maddesinde tacirin açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda envanter düzenlemesi gerektiği ifade edilmesinin yanı sıra faaliyet döneminin on iki ayı geçemeyeceği de belirtilmiştir. Yürürlükteki TTK'da envanter ile ilgili düzenlemede iş yılının başka bir ifade ile faaliyet döneminin altı aydan az ve on iki aydan fazla olmayacağı belirtilmiştir. Ancak Tasarı metninde faaliyet dönemi için on iki ayı geçemeyeceği belirtilirken faaliyet dönemi için alt süre düzenlenmemiştir. Bu durum "bir aylık süre" faaliyet dönemi olarak kabul edilebilir mi sorusunu akla getirmektedir. Tasarıda alt süreye

ilişkin düzenlemeye yer verilmemiş olması süre açısından farklı yorumların yapılmasına olanak sağlamıştır.

Ayrıca Tasarının 66/2. maddesinin son cümlesinde “*envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen bir süre içerisinde çıkarılır*” denilmiştir. Burada “faaliyet akışına uygun bir süre” ifadesi ile envanter çıkarma işleminin ne kadar bir zamanda tamamlanması gerektiğinin sınırları belirlenmemiştir. Doyrangöl (2008:8)’e göre faaliyet akışına uygun düşen süre şeklindeki düzenleme subjektiftir. Oysa mevcut ticaret yasasının 72. maddesinde iş yılı sonunda çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içerisinde tamamlanması gerektiği açık ve net bir biçimde ifade edilmiştir.

Tasarı metni ile yürürlükteki 6762 sayılı yasa karşılaştırıldığında sadece faaliyet dönemine ilişkin alt süre değil aynı zamanda envanter ve bilançoların tamamlanmasına ilişkin sürenin de belirtilmemiş olduğu dikkat çekmektedir.

Tasarının 66/3. maddesi yeni bir düzenlemeye yer vermektedir. Bu düzenlemeye göre maddi duran malvarlığına dahil varlıklar ile hammadde ve yardımcı maddeler, düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, bunlar mevcut miktar, değer ve bileşim açısından küçük değişikliklere uğramış olmaları koşuluyla değişemeyen miktar ve değerlerle envantere alınabilirler. Aynı düzenlemeye göre bunlara üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

Tasarının 66/4. maddesinde, aynı türden stok malvarlığı kalemlerinin, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurlarının ve borçlarının ayrı ayrı grup halinde toplanabileceğine ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabileceğine hükmedilmiştir. Bu madde ile aynı türdeki stok kalemleri, aynı değerdeki taşınabilir malvarlıkları, ve aynı değerdeki borçlar gruplandırılarak envantere konulabilir şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Ancak bu düzenleme ile ne anlatılmak istendiği net değildir. Örneğin taşınabilir malvarlıkları ile ne kastedildiği belli değildir. Doyrangöl (2008:8)’e göre taşınabilir malvarlığı; iştirak hisseleri, tahviller gibi menkul kıymetler ya da aktifte yer alan bütün fiziki varlıkları ifade etmek için kullanılmış olabilir.

Aynı nitelikteki stokların gruplandırılabilmesine olanak sağlanmış olmakla birlikte ortalama ağırlıklı değer ile ifade edilmeye çalışılan şey net değildir. Burada ortalama ağırlıklı değer ile stok değerlendirme yöntemlerinden biri olan ağırlıklı ortalama yöntemi ifade edilmiş olabilir. Böyle düşünülerek ortalama ağırlıklı değer ifadesinin kullanılması Doyrangöl (2008)'e göre ticaret kanununa müdahale edilmesi ticari kârın doğru hesaplanmasını engelleyebilir. Eğer burada amaç bir değerlendirme yöntemi vurgulamak ise yöntemin isminin belirtilmesinin yerine TMS-2 Stoklar Standardına atıfta bulunulmasının daha doğru bir yol gösterici olacağı söylenebilir.

Tasarıda envanteri kolaylaştırıcı yöntemler hakkında bilgi verilmiştir. Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler yukarıda da belirtildiği üzere Tasarının 67. maddesinde düzenlenmiştir. Adı geçen maddenin birinci fıkrasındaki düzenleme, envanter çıkarılırken malvarlığı mevcudunun sondaj yöntemine göre ve genel kabul görmüş olan matematiksel ve istatistiksel yöntemler aracılığı ile tür, miktar ve değer olarak tespit edilmesinin gerekliliği şeklindedir. Ayrıca envanter çıkarmada kullanılan yöntemlerin TMS ile uyumlu olması gerektiği vurgulanmakta, belirtilen şekilde envanter çıkarılmasından elde edilen sonuç ile fiziki sayım yapılmak suretiyle envanter çıkarılmasından elde edilecek sonucun birbiri ile eş değer olacağı ifade edilmektedir. Burada malvarlığı mevcudu ifadesi ile bilançonun aktifini oluşturan varlıklar anlatılmak istenmiştir.

Envanteri kolaylaştırıcı bir diğer yöntem ise, bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde TMS'ye uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti mümkünse fiziki envanterin gerekli olmadığı şeklindedir.

Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler için yapılan üçüncü düzenleme ise, faaliyet döneminin kapanışında, fiziki sayım veya TMS'ye uygun bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içerisinde bulunan bir gün itibariyle düzenlenmiş bir envantere gösterilmesi durumunda, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak TMS'ye uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemleriyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibariyle değerlemesi doğru olarak yapılabiliriyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek olmadığı şeklindedir. TTK'nın 72. maddesinde iş yılı sonu için

Çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek olan yılın ilk u ayı içerisinde tamamlanması gerektiği ifade edilmiş olmanın yanı sıra iş yılı sonunda çıkarılan envanterlerin ve bilançoların envanter defterine kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir. Oysa TTKT'de envanterin faaliyet döneminin kapanışından önceki u ay ve sonraki iki ay içerisinde kaydından ve bu kaydın özel envanter olarak isimlendirilmiş bir yere yapılmasından söz etmektedir. Mevcut yasa ile Tasarı karşılaştırıldığında süre açısından farklılık dikkat çekmektedir. Aynı zamanda mevcut yasada çıkarılan envanterin envanter defterine kayıt edilmesi gerektiği net bir şekilde belirtilmişken, Tasarıda zel envanter ifadesi kullanarak daha esnek bir uygulamaya olanak sağlanmıştır.

1.2.1.1.2.4. Pay Defteri

Pay defterine ilişkin olarak Tasarıda detaylı bir düzenleme yapılmamış olmakla beraber, 64/4. maddede pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesi ile alakalı olmayan defterlerin ticari defter olduğu ifade edilmiştir.

Tasarının 18. maddesinde tacirler her türlü borçlarından dolayı iflasa tabi olmakla birlikte, kanun hükümlerine uygun olarak bir ticaret unvanı seçmekle ve kullanmakla, işletmelerini ticaret siciline kaydettirmekle ve ticari defterler tutmakla yükümlüdür denilmiştir. Tacirlerin görevlerinden biri de ticari defter tutmak olduğuna göre ve pay defteri de bir ticari defter olduğuna göre tacirler pay defteri de tutmak mecburiyetindedirler.

1.2.1.1.2.5. Yönetim Kurulu Karar Defteri

Pay defterine ilişkin olarak yapılan açıklamalar yönetim kurulu defteri için de geçerlidir. nkn tasarının 64/4. maddesine göre yönetim kurulu karar defteri bir ticari defterdir ve tacirler ticari defter tutmakla ykmldrlere.

1.2.1.1.2.6. Genel Kurul Toplantı Ve Müzakere Defteri

Pay defterine ilişkin olarak yapılan açıklamalar genel kurul toplantı ve müzakere defteri için de geçerlidir. Çünkü tasarının 64/4. maddesine göre genel kurul toplantı ve müzakere defteri bir ticari defterdir ve tacirler ticari defter tutmakla yükümlüdürler.

Sonuç olarak Türk Ticaret Kanunu Tasarısında tutulması gereken ticari defterler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri olarak sayılmıştır. Bunların dışında tutulması gereken defterlerin TMSK tarafından çıkarılacak bir tebliğ ile belirleneceği ifade edilmiştir.

Tasarıdaki yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterine ilişkin düzenlemeler ile TTK'daki yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterine ilişkin düzenlemeler karşılaştırıldığında TTK'daki düzenlemelerin daha geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. Çünkü mevcut yasada sadece defterlerin ismi sayılmamış aynı zamanda defterlerin tanımına, defterlerde bulunması gereken asgari bilgilere ve tasdike tabi olup olmadıklarına ilişkin olarak düzenlemelere de yer verilmiştir.

Tasarıda yevmiye defteri, defteri kebir ve karar defterinin sadece isimleri sayılmışken envanter defteri başlığı altında düzenlenmemiş olsa da envanter ve envanteri kolaylaştırıcı yöntemler başlığı altında bir nevi envanter defteri anlatılmıştır.

1.2.1.1.3. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterler

VUK'ta ise tutulması gereken defterler bilanço esasına göre tutulacak defterler ve işletme esasına göre tutulacak defterler olarak iki başlık altında düzenlenmiştir.

1.2.1.1.3.1. Bilanço Esasına Göre Tutulması Gereken Defterler

213 sayılı VUK'ta defter tutma bakımından tacirler, birinci sınıf tacirler ve ikinci sınıf tacirler olmak üzere ikiye ayrılırlar. Birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler.

VUK'a göre bilanço esasına göre tutulacak defterler Tablo-3'te de gösterildiği üzere yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, günlük kasa defteridir. Bu defterlere ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

1.2.1.1.3.1.1. Yevmiye Defteri

VUK'un 183. maddesine göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli olup, sahifeleri müteselsil sıra numaralıdır. Aynı maddeye göre mükellefler istedikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması mecburi olan diğer defterleri müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.

VUK'taki yevmiye defterine ilişkin düzenleme ile TTK'daki yevmiye defterine ilişkin düzenlemeler yevmiye defterinin tanımı, defterlerin ciltli ve müteselsil sıra numaralı olması açısından paralellik göstermektedir.

1.2.1.1.3.1.2. Defteri Kebir

VUK'un 184. maddesinde defteri kebirin tanımı yapılmıştır. Buna göre defteri kebir yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemlerin yevmiye defterinden alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Defteri kebir ile yevmiye defterindeki veriler sınıflandırılmış olmaktadır. Bu açıdan defteri kebir muhasebenin sınıflandırma fonksiyonunu yerine getirir.

1.2.1.1.3.1.3. Envanter Defteri

Envanter defteri işe başlama tarihinde ve izleyen her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançoların kaydedildiği defterdir (VUK, m.185). TTK da olduğu gibi VUK'ta da bilanço günü ifadesine yer verilmiştir. Ayrıca envanter defterine ilişkin düzenlemede envanter defterinin ciltli ve müteselsil sıra numaralı olduğu da ifade edilmiştir.

Tablo-3'te de belirtildiği üzere bilanço esasına göre defter tutan tacirlerin tutması gereken defterler arasında günlük kasa defteri de belirtilmiştir. Ancak VUK'un 182. maddesinde sayılmış bulunan günlük kasa defteri 4369 sayılı Kanunla 1 Ocak 1999 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır.

Ayrıca VUK'un 197. maddesinde birinci sınıf tacirlerden sürekli olarak imalat işi ile uğraşanların yukarıda yazılı defterlerden ayrı olarak bir de imalat defteri tutması gerektiği belirtilmiştir.

1.2.1.1.3.2. İşletme Esasına Göre Tutulması Gereken Defterler

213 sayılı VUK'ta defter tutma bakımından tacirlerin, birinci sınıf tacirler ve ikinci sınıf tacirler olmak üzere ikiye ayrıldıkları yukarıda ifade edilmiştir. Birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü iken, ikinci sınıf tacirler işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler.

VUK'a göre işletme hesabı esasına göre tutulacak defterler Tablo-3'te de gösterildiği üzere işletme hesabı defteri ve günlük perakende satış ve hasılat defteridir. Bu defterlere ilişkin detaylı bilgiler aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

İşletme hesabı defteri VUK'un 194. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre işletme hesabı defteri iki taraftan oluşmaktadır. Defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına ise hasılatlar kaydedilmektedir. Defterin sol tarafına gider olarak, satın alınan mallar, yaptıkları hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili bütün giderler yazılır. Defterin sağ tarafına hasılat olarak, satılan mal bedeli, yapılan hizmet

karşılığında tahsil edilen paralar, tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılatlar yazılır.

Aynı maddede yapılan düzenlemede gayrimenkul ve tesisat gibi kıymetlerin bu defterde yer almayacağı ancak bu kıymetlere ilişkin olarak amortisman kayıtlarının yapılması halinde bu kıymetler üzerinden her yıl hesaplanan amortisman tutarının işletme hesabı defterinin sol tarafına gider olarak kaydedilebileceği açıklanmıştır.

Tablo 3’de işletme esasına göre tutulacak defterler arasında günlük perakende satış ve hasılat defteri belirtilmiştir. Ancak. VUK’un 193. maddesinde sayılmış olan bu defter 1 Ocak 1999 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır.

Kanunun mükerrer 196. maddesinde kambiyo senetleri defteri ismi geçmiştir. Ayrıca VUK’a göre serbest meslek faaliyeti ile uğraşanlar serbest meslek kazanç defteri, zirai faaliyetlerle uğraşanlar da çiftçi işletme defteri tutmak zorundadırlar.

Tutulacak defterlerin neler olduğu TTK, TTKT ve VUK’ta ayrı ayrı belirtilmiş olmakla birlikte burada bir konuya dikkat çekmek gerekmektedir. Mevcut yasada ve VUK’ta hem bilanço hem de işletme hesabı esasına göre tutulacak defterler sıralanmış iken, Tasarıda sadece bilanço esasına göre tutulacak defterlerin isimleri sıralanmıştır. Buna göre Tasarının ticari defterler ile ilgili bölümüne göre işletme hesabı esası terk edilmiştir ve bilanço esasına göre defter tutma zorunlu hale getirilmiştir (Bilen, 2007:126). Başka bir ifade ile Tasarının Meclis tarafından kabul edilmesiyle birlikte bilanço esasına göre defter tutmak; tüm tacirler açısından zorunlu olacaktır (Seviğ, 2005:17).

1.2.1.2. Defterlerin Tutuluş Şekli

Kayıt ve belgelerin tutuluş şekli denildiği zaman bunların fiziken defterlerde mi yoksa elektronik ortam diye ifade edilen bilgisayarlar aracılığıyla mı tutulduğu, hangi dilde ve para biriminde tutulması gerektiği, yanlış işlemler yapıldıysa bunların nasıl düzeltileceğine ilişkin bilgiler anlatılmak istenmektedir.

1.2.1.2.1. Defterlerin Tutulacağı Yer

Ticari işlemlere ilişkin olarak düzenlenen belgelerin kaydedildiği yer teknolojideki gelişmelere paralel olarak değişiklik göstermiş, defterler kağıt ortamından bilgisayar ortamına aktarılmıştır.

TTKT'nin 64/3. maddesinde ...Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin ...şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere artık defterler elektronik ortamda yani bilgisayar ortamında tutulmaktadır.

Tasarının 65/4. maddesine göre defterler ve gerekli diğer kayıtlar elektronik ortamda tutulacak ise aşağıda sıralanan koşulların da yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Defterler ve belgelere saklama süresi içerisinde ulaşılabilir olması,
- Defterler ve belgelerin saklama süresi içerisinde kolaylıkla okunmasının temin edilmesi.

Tasarının 65/4. maddesinde defterlerin tutulmasıyla ilgili olarak, defterleri ve gerekli diğer kayıtları, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulması şeklinde bir düzenlemeye yer vermiştir. Tasarının gerek 64/3. ve gerekse 65/4. maddelerinde dile getirilen dosyalanması suretiyle defter tutma kavramının ne olduğu tam olarak anlaşılammamaktadır. Bu durum işletmenin finansal nitelikte para ile ifade edilebilen tüm işlemleri için hazırlanmış belgelerin bir dosya içerisinde saklanması defter tutmak sayılabilir mi sorusunu akla getirmektedir. Tasarıda bu şekilde anlaşılmasında güçlük yaratan ifadelerin daha anlaşılabilir tarzda düzenlenmesi uygun olur.

Defterlerin tutuluş şekli ve bu konuda uygulanacak yöntemlerin TMS ile uyum içerisinde olması gerektiği de ifade edilmiştir (TTKT, m.65/4).

1.2.1.2.2. Defterlerin Tutulacağı Dil

Yürürlükteki TTK'nın 66. maddesinin son cümlesinde defterlerin hangi dilde tutulacağı belirtilmiştir. Buna göre defterlerin Türkçe olarak tutulması mecburidir. Tasarının 65/1. maddesinde “*defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur*” denilmiştir. Tasarı ve yürürlükteki TTK defterlerin Türkçe tutulması konusunda hemfikir olmalarına rağmen bu durum yürürlükteki TTK'da mecburi koşulmuştur. Tasarıda mecburiyet şeklinde bir ifadeye yer verilmemiştir. Ayrıca Tasarıda anılan maddede sadece defterlerin hangi dilde tutulacağı dile getirilmemiş, aynı zamanda kısaltma, harf, rakam ve semboller kullanılırsa bunların ne anlama geldiklerinin açıkça belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Tasarıda defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması gerektiği ifade edilmiştir (TTKT, m.65/2). Ancak defterlere belgelerin kayıt edilmesi ile ilgili olarak “*zamanında*” ifadesi kullanılmıştır. Bu ifade yerine belgelerin şu kadar süre içerisinde defterlere kaydedilmesi gerekir şeklinde bir ifade daha uygun olacaktır. TTK'da bu durum daha nettir. TTK'da yevmiye defterine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerde yevmiye defterine geçirilecek kayıtların haklı sebep olmaksızın on günden fazla geciktirilemeyeceği ifade edilmiştir. On gün şeklinde bir süreye yer verilmesi zamanında ifadesine göre daha net ve belirgindir.

VUK'ta ise defterlerin hangi dil ve para biriminde tutulması gerektiği “Kayıt Nizamı” başlığı altında düzenlenmiştir. VUK'a göre tutulacak olan defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ayrıca Türkçe kayıtların bulunması koşuluyla defterlere başka dilden kayıta yapılabileceği belirtilmiştir (VUK, m.215). VUK'a göre defterlerin Türk Parası ile tutulması gerektiği de ifade edilmiştir.

1.2.1.2.3. Yapılan Hataların Düzeltilmesi

Yürürlükteki TTK'da defter kayıtlarında yapılan hatalara ilişkin olarak herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. TTKT'de ise defter kayıtlarında yapılan hataların düzeltilmesine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. TTKT'ye göre defter kayıtları önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değişmelerin yapılması yasaktır (TTKT, m.65/3).

VUK'ta da yanlış kayıtların düzeltilmesine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiştir. VUK'un 217. maddesine göre yevmiye defterinde yapılan yanlışlıkların muhasebe kurallarına göre düzeltileceği belirtilmiştir. Diğer defterlere ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldı ise hatalı rakam veya yazı okunacak bir şekilde çizilecek, üst veya yan tarafına ya da ilgili olduğu hesaba doğrusu yazılacak şekilde düzeltilecektir. Defterlere yapılan bir kayıtların kazıma, çizme veya silme gibi işlemler uygulanması sonucunda okunmaz hale getirilmesi yasaktır.

Gerek Tasarıda ve gerekse VUK'ta deftere yapılan hatalı kayıtların daha önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde başka bir ifade ile okunamaz hale getirilecek şekilde değiştirilmesi ve çizilmesi yasaktır. Bu açıdan Tasarı ve VUK'taki uygulama birbiriyle örtüşmektedir.

1.2.2. Defterlerin Tasdiki

Defterlerin tasdiki kısmında hangi defterlerin tasdike tabi oldukları, tasdik zamanı, tasdik makamına ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilecektir.

Tasdike tabi olan defterler TTK, TTKT ve VUK açısından karşılaştırmalı olarak Tablo-4'te verilmiştir.

Tablo-4. Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Vergi Usul Kanunu'nda Tasdike Tabi Defterler

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Tasdike Tabi Defterler (TTK,m.69)	3 Mayıs 2007 tarihli Türk Ticaret Kanununu Tasarısına Göre Tasdike Tabi Defterler (TTKT, m.64)	Vergi Usul Kanununa Göre Tasdike Tabi Defterler (VUK, m.220)
-Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri -Karar Defteri	-Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri -Pay Defteri -Yönetim Kurulu Karar Defteri -Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	-Yevmiye Defteri -Envanter Defteri -İşletme Defteri -Çiftçi İşletme Defteri -İmalat ve İstihsal Vergisi Defterleri -Nakliyat Vergisi Defteri -Yabancı Nakliyat Kurumları-nın Hasılat Defteri -Serbest Meslek Kazanç Defteri

Kaynak: Bilen, A. 2007. Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 34:121-132, TTK, TTKT, VUK.

Tablo-4'te tasdike tabi olan defterlerin isimleri yürürlükteki TTK, Mecliste görüşülmekte olan Tasarı ve VUK'ta yapılan düzenlemeler açısından karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

TTK'nın 69. maddesinde tasdiki zorunlu olan defterler sıralanmıştır. Bu maddeye göre yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tasdike tabi olan başka bir deyişle tasdiki zorunlu olan defterlerdir.

TTKT'nin 64/3. maddesinde ticari defterlerin açılışının ve kapanışının noter tarafından onaylanacağı belirtilmiştir. Tasarıya göre yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri ticari defter olup, bunların tasdiki gerekmektedir.

Ayrıca Tasarıda, TMS'lere göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulacak defterlerin tasdikinin yapılıp yapılmayacağı eğer yapılacaksa bunun şekil ve

esaslarının neler olacağını belirlemeye Sanayi ve Ticaret Bakanlığı yetkili kılınmıştır ve Bakanlık bu görevini çıkaracağı tebliğler ile aracılığıyla kullanacaktır (TTKT, m.64/3).

1.2.2.1. Açılış Tasdiki

Defterler kullanılmaya başlamadan önce yaptırılan tasdik işlemine açılış tasdiki denir. Açılış tasdikine ilişkin olarak TTK'da, Tasarıda ve VUK'ta çeşitli hükümler yer almaktadır.

1.2.2.1.1. Türk Ticaret Kanununda Açılış Tasdikine İlişkin Hükümler

TTK'da şirketin kuruluş aşamasında 66. maddenin birinci fıkrasında yazılı olan defterlerin kullanılmaya başlamadan önce ticari işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere tacir tarafından ibraz edilmesi gerektiği, ayrıca defterlerin ticaret sicili memurluğu veya noter tarafından VUK'taki tasdike ilişkin hükümler göz önünde bulundurularak tasdik ve imza edileceği ifade edilmiştir (TTK, m.69). Burada defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce tasdik edileceği başka bir ifadeyle 66. maddede sayılan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defterinin açılış tasdikinin yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

TTK'nın 69. maddesinde noter veya sicil memurunun defterlerin kaç sayfadan oluştuğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmi mühür ve imza ile tasdik edeceği belirtilmiştir. Bununla birlikte noterce tasdik edilen defterlere ilişkin olarak defterlerin mahiyet ve sayılarını ve bu defterlerin kime ait olduğunun en geç yedi gün içerisinde ticaret sicil memurluğuna bildirilmesi gerektiği de ifade edilmiştir. Şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler VUK'un defter tasdikiyle ilgili olan hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca her tacir tutmak zorunda oldukları defterler ile tutmak istediği diğer defterleri türleri, içerikleriyle sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermek zorundadır. Memur bunlardan birisini tasdik ederek tacire iade edecektir. Bu yükümlülüğünü hiç yerine getirmeyen veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen tacir açısından bu gibi defterler tacirin lehine delil olarak kullanılmayacaktır.

Burada dikkati çeken en önemli nokta TTK açısından açılış tasdiki yapılmamış olan defterlerin hukuki uyumsuzluklarda tacir lehine delil olarak kullanılamayacağıdır.

1.2.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Açılış Tasdikine İlişkin Hükümler

Tasarının 66/3. maddesinde ticari defterlerin açılışının noter tarafından yapılması gerektiği belirtilmiş olmakla birlikte eğer bir şirket kurulmuşsa, şirketin kuruluşunda defterlerin tasdikinin noter veya ticaret sicil müdürlükleri tarafından da yapılabileceği belirtilmiştir. Açılışa ilişkin tasdik işlemi noter tarafından yapılır ise notere, ticaret sicili tasdiknamesi araması zorunluluğu getirilmiştir.

Anılan maddeye göre TMS'lere göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış tasdikinin yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa da bunun şeklinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılacak olan bir tebliğ ile belirleneceği ifade edilmiştir.

Mevcut yasa defterlerin kullanılmadan önce sicil memurluğuna beyanname ile bildirmesi gerektiği belirtilmişken, Tasarıda beyanname ile bildirmeye ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

1.2.2.1.3. Vergi Usul Kanunda Açılış Tasdikine İlişkin Hükümler

Vergi Usul Kanununda tasdik ne zaman yapılacağına ilişkin hükümler "Tasdik Zamanı" başlığı altında düzenlenmiştir. VUK'a göre tasdik zamanları aşağıdaki gibidir:

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar, defterlerini kullanacağı yıldan önce gelen yılın son ayı içerisinde tasdik ettirirler.
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenenler, defterlerini kullanacağı hesap döneminden önce gelen son ay içerisinde tasdik ettirirler.
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, defterlerini işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden

önce; vergi muafiyeti kalkanlar ise defterlerini muaflıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde tasdik ettirirler.

- Tasdike tabi defterlerin dolması veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmak zorunda olanlar defterlerini kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirirler.

VUK'ta yukarıda sayılan maddeler incelendiğinde tasdik zamanını belirten hükümlerin hepsinin açılış tasdikine ilişkin olduğu göze çarpmaktadır. Bu açıdan açılış tasdiki VUK'ta da düzenlenmiştir.

VUK'a göre yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergileri defterleri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defterlerinin tasdiki zorunlu olup (VUK, m. 220), bu defterlerin iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini yerine getirmekle mükellef olanlar tarafından, menkul kıymet veya kambiyo borsasındaki acentalar içinse borsa komiserliği tarafından tasdik edilmesi gerektiği ifade edilmiştir (VUK, m.223).

1.2.2.2. Kapanış Tasdiki

Mükellefler tarafından tutulan defterlerin bir kısmı yıl sonu geldiğinde kapanış tasdikine tabidir. Defterlere kapanış tasdiki yapılmasının amacı, defter sayfalarının boş veya satırlarının aralıklı olup olmadığını kontrol edilmesi suretiyle eski tarihli kayıt yapılmasının engellenmesidir (Kızılot, Hürriyet Gazetesi).

Kapanış tasdikine ilişkin olarak TTK'da, TTKT'de ve VUK'taki düzenlemeler aşağıda anlatılmıştır.

1.2.2.2.1. Türk Ticaret Kanununda Kapanış Tasdikine İlişkin Hükümler

TTK'ya göre kapanış tasdikine tabi defterler yevmiye defteri ve envanter defteridir.

Kanunun yevmiye defterine ilişkin düzenlemelerinin bulunduğu 70. maddesinde, yevmiye defterinin yeni senenin en geç ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına “görölmüştür” ibaresi yazılarak mühür ve imza ile tasdik edilmesinin şart olduğu belirtilmiştir.

Kanunun envanter defterine ilişkin düzenlemelerinin bulunduğu 72. maddesinde... noterin yapacağı muamele hakkında 70. maddenin son fıkrası tatbik olunur... denilmiştir. Bu ifadeden dolayı envanter defterinin kapanış tasdikine tabi olduğu anlaşılmaktadır. Ancak kanunda yevmiye defterinin kapanış tasdikinin yeni yılın en geç ocak ayının sonuna kadar yapılması gerekir şeklinde bir ifade ile bir süre belirtilmişken, envanter defterinin kapanış tasdikinin hangi süre zarfında yapılacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak 70. maddedeki atıftan hareketle envanter defterinin tasdikinin iş yılı bitiminden itibaren geçen üç ayı izleyen birinci ayın sonuna kadar yani Nisan ayının sonuna kadar yapılması gerekir (Pürsünlerli, 2000).

Kapanış tasdiki yapılmamış olan bu defterlerin TTK'ya göre sahibi lehine delil olarak kullanılması mümkün değildir.

1.2.2.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Kapanış Tasdikine İlişkin Hükümler

TTKT'de ticari defterlerin açılış ve kapanışlarının noter tarafından onaylanacağı belirtilmiştir (TTKT, m.64/3). Tasarıya göre ticari defter sayılan defterlerin hepsi bu durumda kapanış tasdikine tabidir. Tasarıda açılış işlemlerinin tasdikinde noter veya şirketin kuruluşuna ilişkin olarak sicil memurluğu tarafından yapılacağı düzenlenmişken, kapanış işlemlerinin tasdikinin ise sadece noter tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca TMS'ye göre elektronik ortamlarda veya dosyalama şeklinde tutulan defterlerin açılış ve kapanış tasdiklerinin yapılıp yapılmaması veya ne surette yapılacağı belirlenmesi ile ilgili olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı

ıkaracağı tebliğler aracılığıyla elektronik ortamlarda tutulan veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin tasdikine ilişkin esasları belirleyecektir.

Mevcut yasada yevmiye defterinin kapanış tasdikinin en geç yeni yılın Ocak ayı sonuna kadar, envanter defterinin kapanış tasdikinin ise izleyen yılın Nisan ayı sonuna kadar yapılması gerektiği belirtilmişken, Tasarıda kapanış tasdikinin izleyen faaliyet döneminin altıncı ayı sonuna kadar yapılacağı düzenlenmiştir (TTKT, m.64/3). Tasarıda kapanış tasdikine ilişkin süre kanundaki sreden fazla tutulmuştur.

1.2.2.2.3. Vergi Usul Kanununda Kapanış Tasdikine İlişkin Hükümler

VUK'ta açılış tasdiki ve ara tasdike ilişkin bilgilere yer verilmiş olmasına rağmen kapanış tasdikine ilişkin olarak herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

1.2.2.3. Tasdik İşlemlerinin Yapılmasınının Sonuçları

Tacirlerin tasdik işlemini yaptırmamaları bir takım sonuçlar doğurmaktadır. Tacirlerin tasdik işlemini yaptırmamalarından doğan sorumlulukları TTK, TTKT ve VUK açısından ele alınacaktır.

Tacirlerin tasdik işlemi yaptırmamalarından doğan sonuçları yürürlükteki ticaret kanunu açısından ele alınmış olup, yasanın 67. ve 85. maddelerinde tasdik işlemi yaptırmamanın sonuçlarının neler olduğu ifade edilmiştir.

TTK'nın 67. maddesinde defter tutma yükümlülüğü hiç yerine getirilmez ya da gerektiği gibi yerine getirilmezse ağır para cezası ile cezalandırılırlar denilmiştir. Tacirin defter tutmakla ilgili yükümlülüklerinden bir tanesi de defterlerini tasdik ettirmektir. Eğer tacir defterlerini tasdik ettirmezse bu maddeye göre ağır para cezası ile cezalandırılacaktır.

TTK'nın 67. maddesinde hakimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar, resmi işlemler dolayısıyla bir tacirin defter tutma mükellefiyetini gerektiği gibi yerine getirmediğini tespit etmeleri halinde bu durumu Cumhuriyet Savcılığı'na bildirmeye

mecbur oldukları ifade edilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere tasdik işlemlerini yaptırmayanlar hakkında hakimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunabileceklerdir.

Defterlerin uyuşmazlıklarda sahibi lehine delil olarak kullanılabilmesi için kanunda belirtilen şekilde tutulması yani kapanış tasdikinin yapılmış olması gerekir (TTK, m.85).

Yürürlükteki TTK'da defterlerin tasdikinin yapılmamasının ne gibi sonuçlar doğuracağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmişken, Tasarıda tasdik işleminin yerine getirilmemesine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

VUK'un 352/I-8.maddesine göre tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdikinin yaptırılmamış olması birinci dereceden bir usulsüzlük cezasını gerektirir. Aynı maddeye göre tasdike ilişkin kanuni süre bittikten bir ay sonra defterler tasdik ettirilmiş olsa bile VUK açısından tasdik ettirilmemiş sayılır. Defterlerin zamanında tasdik ettirilmemesinden kaynaklanan birinci derece usulsüzlük cezası re'sen vergi tarihini gerektirir (Yıldız ve Aslanoğlu, 2006:248). VUK'un 352/II-6. maddesinde tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin tasdik süresinin sonundan başlayarak bir ay içerisinde yaptırılmış olması ikinci derece usulsüzlük cezasının kapsamına girmektedir.

1.2.3. Defterlerin Saklanması ve İbrazı

Tacirler ticari faaliyetlerine ilişkin olarak tuttıkları defterleri, belgeleri saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek durumundadırlar. Yürürlükteki ticaret kanununda, Tasarıda ve VUK'ta defterlerin saklanması ve ibrazına ilişkin olarak yapılan düzenlemeler defterlerin saklanması ve defterlerin ibrazı olmak üzere iki başlık halinde işlenecektir.

1.2.3.1. Defterlerin Saklanması

Tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterleri kanunlarda belirtilen süreler içerisinde saklamaları yani muhafaza etmeleri gerekmektedir.

Defterlerin saklanması 6762 sayılı TTK'nın 68. maddesinde "saklama müddeti" başlığı altında açıklanmıştır. Buna göre defter tutmak zorunda olan kişiler ile işletmeye devam eden halefleri, defterleri ve saklanması zorunlu olan diğer hesap ve kağıtları son kayıt tarihinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar denilmiştir. Bu maddeye göre TTK açısından saklanacak şeyler; defterler, diğer hesap ve kağıtlardır.

TTKT'nin 82. maddesinde ise hangi belgelerin saklanması gerektiği mevcut yasaya göre daha kapsamlı bir şekilde düzenlenmiş olmanın yanı sıra saklanma süresine ilişkin bilgiye de yer verilmiştir. Adı geçen maddeye göre, her tacir aşağıda sıralanmış olan belgeleri on yıl saklamak zorundadır. Saklanması zorunlu olan belgeler aşağıda belirtilmiştir:

- Ticari defterler, envanterler, açılış bilançoları ve ara bilançolar, finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, topluluk finansal tabloları ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgeleri,
- Alınan ticari mektuplar,
- Gönderilen ticari mektupların suretleri,
- Defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeler.

Mevcut Kanunda saklama süresi son kayıt tarihinden itibaren başlarken, Tasarıda saklama süresi ticari defterlere son kaydın yapılması, envanterin çıkarılması, ara bilançonun düzenlenmesi, yıl sonu finansal tablolar ile konsolide finansal tabloların hazırlanması, ticari yazışmaların yapılmasına ilişkin takvim yılının bitişi ile başlar denilmiştir (TTKT, m.82/6).

Mevcut Yasada ve Tasarıda belgelerin saklanma süresi açısından bir farklılık bulunmamakta iken VUK açısından belgelerin saklama süresine ilişkin bir farklılık bulunmaktadır. VUK'un 253. maddesinde defter tutma mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterleri ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile, defter tutma mecburiyetinde olmayanlar ise VUK'un 232, 234 ve 235. maddeleri dahilinde almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzunu tarih sırasıyla düzenlenme tarihini izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklama zorunda oldukları ifade edilmiştir.

Defterlerin saklanmasıyla ilgili olarak şunları da belirtmekte yarar vardır. Tasarıya göre tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını yazılı, görsel ve elektronik ortamda saklamakla mükelleftir (TTKT, m.64/2). Bu şekilde bir düzenleme ile ilgili olarak TTK'da herhangi bir bilgi bulunmamaktadır.

Yürürlükteki TTK'da (m.68) ve TTKT'ye (m.82/8) göre defterleri saklama görevi gerçek kişi tacirlerin ölümü halinde mirasçıları tarafından, gerçek kişi tacirin ticareti bırakması durumunda ise kendisi tarafından gerçekleştirilecektir. Ancak mirasın resmi tasfiyesi yapıldı ise saklanması gereken defter ve kağıtlar sulh mahkemesi tarafından on yıl süre ile saklanacaktır (TTK,m.68). Tasarıda bu son cümleye ek olarak bir de tüzel kişiliğin sona ermesi eklenmiştir. Başka bir deyişle Tasarıya göre saklanması gereken defterlerin ve kağıtların sulh mahkemesi tarafından saklanması sadece mirasın resmi tasfiyesi halinde değil aynı zamanda tüzel kişiliğin sona ermesi halinde de geçerli olacaktır.

Yürürlükteki 6762 sayılı Kanunda ayrıca kolektif ve komandit şirketlerin her ne sebeple olursa olsun sona ermesi halinde bu şirketlerin defter ve kağıtları saklanması için ortaklardan birine veya notere verilirken, diğer şirketlerin sona ermesi halinde ise saklanması gereken defter ve kağıtların notere tevdi olunacağı belirtilmiştir (TTK, m.68). Ancak Tasarıda buna ilişkin bir ifadeye yer verilmemiştir.

1.2.3.2. Defterlerin İbrazi

Defter tutma mükellefiyeti, TTK ve VUK'ta belirtilen şekillerde yerine getirilmekle sona eren bir yükümlülük değildir (Doğru, 2007). Defterlerin usulüne uygun olarak tutulması ve kanunda belirtilen süreler dahilinde saklanması gerekliliğinin yanı sıra tutulan defter ve belgelerin ibrazı da gerekmektedir. Mükellefler tarafından ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması ve tespitinin kolaylaştırılması için ticari defter ve belgelerin ibrazı zorunludur (Yıldız, 2006:65). Vergi Usul Kanununa göre mükellefler saklamak zorunda oldukları defter ve belgelerin istenmesi halinde yetkili kişilere ibraz etmek zorundadırlar (Altunsabak, 2007:234). Verginin doğruluğunu tespit etmeye başka bir deyişle vergi incelemesi yapmaya kimlerin yetkili olduğu VUK'un 135. maddesinde

sayılmıştır; maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

1.2.3.2.1. Türk Ticaret Kanununda İbraz İle İlgili Düzenlemeler

Yürürlükteki yasaya göre tacirler tutmakla yükümlü oldukları defterleri son kayıt tarihinden itibaren on yıl süreyle saklamak ve bu süre zarfında belgelerin yetkili makamlar tarafından istenmesi halinde de ibraz etmek zorundadırlar.

Uygulamada mükellefler vergi ödemekten kaçınmak amacıyla defterleri saklama ve ibraz etme yükümlülüğünü gerektiği gibi yerine getirmedikleri gibi mücbir sebepler nedeniyle de yerine getirememiş olabilirler (Doğru, 2007). Bu mücbir sebeplerin neler olduğu Kanunun 68. maddesinde sayılmıştır; yangın, su baskını ve deprem. Tacirin saklamakla ve ibraz etmekle yükümlü olduğu defter ve kağıtlar, mücbir sebepler dolayısıyla kanunda belirtilen süre içerisinde ziyağa uğrarsa, tacir bu durumu öğrendikten itibaren onbeş gün içerisinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden bir vesika istemelidir. Mahkeme gerekli görürse delil toplanmasını isteyebilir. Eğer tacir böyle bir vesikayı almaz ise Kanun karşısında ibraz yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçınmış olacaktır. TTK'da ibrazdan kaçınmanın doğuracağı sonuçlara ilişkin düzenlemeye yer verilmemiş olup, bu düzenleme VUK'ta yapılmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda "Teslim ve İbraz" başlığı altında ibraz ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun 80. maddesinde ibraz mükellefiyeti açıklanmıştır. Bu maddeye göre yargılama sırasında haklı bir çıkarın varlığı ispat olunur ve mahkeme ibraz edilmesini ortaya çıkarmak bakımından zorunlu bulursa yalnız bilirkişi incelemesi yapılarak mahkemenin re'sen veya taraflardan birinin talebi üzerine bunların birine, yahut her ikisine ait defterlerle saklanması mecburi olan kağıtların ibrazını isteyebileceği belirtilmiştir.

1.2.3.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında İbraz İle İlgili Düzenlemeler

Tasarıya göre ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verir denilmiştir (TTKT, m.83/1). Bu madde hükmüne göre, ibraz hukuki uyuşmazlıkların çözümü için gereklidir. Tasarının bir sonraki maddesinde ise bir hukuki uyuşmazlıkla ilgili olarak defterler ibraz edildiğinde, defterlerin uyuşmazlık ile ilgili kısımlarının tarafların katılımı ile incelenmesi gerektiği ve gerekli görülmesi halinde de defterlerin yapraklarından suret alınabilmesine olanak sağlandığından bahsedilmiştir. Ayrıca defterlerin geri kalan içerikleri, onların TMS'ye uygunluklarının denetimi için gerekiyorsa mahkemeye açıklanır ifadesine yer verilmiştir (TTKT, m.84). Eğer hukuki bir uyuşmazlık varsa bu uyuşmazlıkların çözümü için mahkeme defterlerin ibraz edilmesini isteyebilir. Uyuşmazlığın çözümü tarafların bir araya gelerek defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımlarının incelenmesi şeklinde yapılacaktır ve gerekli görülmesi halinde uyuşmazlıkla ilgili kısımların birer örneğinin de alınabilmesine olanak tanınmıştır. Ancak defterlerde uyuşmazlıkla ilgili kısımların dışında kalan yerlerde kayıtların TMSK tarafından çıkarılan TMS'lere uygunluğunun denetimi gerekli ise bunun için mahkemeye açıklama yapılabileceği ifade edilmiştir.

Tasarının 85. maddesine göre malvarlığı hukukuna ilişkin olan uyuşmazlıklarda mahkeme ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilme yetkisine sahiptir. Malvarlığı hukukuna ilişkin olan uyuşmazlıkların özellikle miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesine ilişkin olarak ortaya çıktığı aynı maddede ifade edilmiştir. Hukuki uyuşmazlıklarda defterlerin mahkemeye ibrazının ardından uyuşmazlıkla ilgili kısımlar incelenirken, miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesine ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda mahkeme kendisine ibraz edilen ticari defterlerin bütün içeriklerinin incelemesini yapacaktır.

Tasarıda bir de mevcut Kanundan farklı olarak görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiştir. Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başka bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen bir kişi, masrafları kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gereken yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla görevli olup, gerektiğinde belgeleri masrafları

kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara gereksinim duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir denilmiştir (TTKT, m.85). Bu maddeye göre saklanması zorunlu olan defterler sadece veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edilebilmesi halinde ibrazı yapan kişi bu belgelerin okunabilmesi için masrafı kendisine ait olmak üzere bir yardımcı aracı hazır bulundurması gerekecektir. Yardımcı aracın ne olduğu maddede açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte bu maddeden hareketle bir diz üstü (notebook) bilgisayarın yardımcı araç olabileceği sonucunu çıkarabilir. İbrazı yapan kişi yardımcı aracı kullanmak yerine veri taşıyıcısındaki bilgileri bastırmak başka bir ifade ile yazıcıdan yazdırmak yoluyla da bilgilerin bir kopyasını ibraz edebilir. Bu kopyalardaki bilgilerinde okunabilir olması gerekmektedir.

1.2.3.2.3. Vergi Usul Kanununda İbraz İle İlgili Düzenlemeler

VUK'un 256. maddesinde defter ve belgelerle diğer kayıtların ibrazına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu maddeye göre gerçek ve tüzel kişiler saklamak zorunda oldukları her türlü defter ve kayıtlar ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını saklama süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için sunmak zorundadırlar. Bu maddede ayrıca kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli olan tüm bilgi ve şifrelerinde saklama süresi içerisinde talep edilmesi halinde yetkili makama arz edilmesi gerektiği de belirtilmiştir.

VUK'a göre Maliye Bakanlığı tasdiğe tabi hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli olan kayıt ve belgelerin ibrazını talep edebileceği gibi, yeminli mali müşavirler de defter ve belgelerin tetkiki için hesap ve işlemlerle doğrudan ya da silsile yoluyla taraflardan defter ve belgelerin ibrazını talep edebilir (VUK, m.256).

TTK'da ve Tasarıda ibraz görevinin yerine getirilmemesinin yaratacağı sonuçlara değinilmemiştir. Buna ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanununda yapılmıştır. Tacirin defterlerin saklanması ve ibrazına ilişkin yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirmemesi ikinci dereceden bir usulsüzlük teşkil eder (VUK, m.352/8). Buna göre hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozmamak koşuluyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi ikinci derece usulsüzlüktür. Ayrıca defter, kayıt ve belgeleri tahrif

edilmesi, vergi incelemesine yetkili makamlarca talebi üzerine defter ve belgeleri ibraz edilmemesi başka bir deyişle defter ve belgeleri gizlenmesi VUK'un 359. maddesi kapsamında düzenlenmiş olan kaçakçılık suçunun kapsamına girmektedir. Bu suçları işleyenler için VUK'ta belirtilmiş cezalar uygulanacaktır.

1.2.4. Ticari Defterlerin İspat Kuvveti

Ticari defterlerle ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer önemli konu da defterlerin ispat kuvvetidir. Ticari defterlerin ispat kuvveti TTK'nın 82. ile 86. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Tacir sıfatına sahip olan kişiler arasında ticari işlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda ticari defterler delil olarak kullanılır (TTK, m.82). Ticari işlerde defterlerin delil olabilmesini ön koşulu uyuşmayan tarafların her ikisinin de tacir olması gerekliliğidir. Taraflardan biri tacir ise defterler delil olarak kullanılamaz (Özdemir, 2008).

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

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

TTK'nın 69. maddesinde tasdike tabi olan defterler yani yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri kanunda belirtilen şekilde tasdik ettirilmek zorundadır. Bunların dışındaki defterlerin tasdikinin yapılması ihtiyaridir. Eğer tasdiki zorunlu olmayan defterler delil olarak kullanılmak isteniyorsa bunlar tek başına delil olarak kullanılamazlar. Delil olarak kullanılabilmeleri için tasdiki zorunlu olan defterlerin tasdik işlemleri usulüne uygun olarak yapılmış olması gerekir. Bu koşulun sağlanması halinde tasdiki zorunlu olmayan defterler, tasdiki zorunlu olan defterlerle birlikte delil olarak kullanılabilirler.

Defterlerin delil olarak kullanılabilmelerinin bir diğerk koşulu da yukarıda belirtildiğı gibi bütün defterlerin birbirini teyit etmesi koşuluyla olur. Eğer bütün defterler birbirini teyit etmiyorsa delil olarak kullanılamazlar.

Kanunda ticari defterlerin delil niteliğı defter sahibinin aleyhinde, lehinde ve diğerk tarafların aleyhine açısından incelenmiştir.

Bir ticari defterin sahibi aleyhinde delil teşkil etmesi TTK'nın 84.maddesinde *“Kanuna uygun olarak veya kanuna uygun olamayarak tutulan defterlerin kapsamı, sahibi ve halefleri aleyhine delil sayılır. Ayrıca kanuna uygun olarak tutulan defterlerdeki kayıtlar sahibinin lehinde olsa dahi aleyhindeki kayıtlar gibi geçerli olurlar”* şeklinde bir ifade ile düzenlenmiştir.

Bu madde ile kanuna uygun olarak tutulan ticari defterlerin sahibinin lehine delil olacağı, kanuna uygun olmayarak tutulan defterlerin ise sahibinin aleyhine delil olacağı belirtilmiştir.

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

Bir ticari defterin diğerk tarafların aleyhinde delil teşkil etmesi TTK'nın 86. maddesinde düzenlenmiştir. Taraflardan birinin tuttuğı defterler kanuna uygun iken, diğerk taraf hiç kayıt tutmamış veya kayıtlarını kanuna uygun olarak tutmamış olması veyahut ta defterlerini ibraz etmekten kaçınması, defterleri muntazam bir şekilde olan tacirin birbirini teyit eden defterlerindeki kayıtlar, diğerk tacir aleyhinde delil oluşturur. Hasım taraf, aleyhinde delil ittihaz olunan kaydın aksini geçerli deliller aracılığıyla ispatlayabilir.

6762 sayılı Kanunda ticari defterlerin delil olarak kullanılması yukarı da anlatıldığı üzere ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Defterlerin ispat kuvveti kanunda bu kadar

ayrıntılı düzenlenirken, Tasarı da buna ilişkin olarak bir düzenleme yapılmamıştır. Başka bir deyişle Tasarıya göre ticari defterlerin sahibi lehine, aleyhine ya da diğer tarafların aleyhinde delil olarak kullanılmasına ilişkin bir düzenleme yer verilmemiştir. TTKT’de defterlerin ispat kuvveti ortadan kaldırılmıştır.

Tasarıya göre ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verir denilmiştir (TTKT, m.83/1). Bu madde hükmüne göre, ibraz hukuki uyuşmazlıkların çözümü için gereklidir. Tasarıda defterlerin ispat kuvveti ortadan kalkmıştır ancak tasarının 83/1. maddesine göre uyuşmazlıklarda defterlerin incelenmesi düzenlenmiştir. Ulaş (2005:193)’a göre ticari defterlerin ispat kuvvetine ilişkin hükümlere Tasarıda yer verilmemiş olması nedeniyle Tasarının 83/1. maddesinde hukuki uyuşmazlıklarda defterlerin ibrazının düzenlenmesi pratikte değer ifade etmeyecektir.

1.2.5. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Getirilen Yeni Düzenlemeler

Tasarısı yürürlükteki TTK’da ayrıntılı düzenlenmiş bir konuyu kimi yerde onun kadar ayrıntılı düzenlememiş, kimi yerde de yürürlükteki Kanunda olmayan yeni düzenlemeleri gündeme getirmiştir. Bu yeni düzenlemeler açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tablolarına ilişkin olarak yapılan düzenlemeler ile TMSK’ya verilen yetki çerçevesinde incelenecektir.

1.2.5.1. Açılış Bilançosu ve Yıl Sonu Finansal Tablolarına İlişkin Düzenlemeler

Açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tablolarına ilişkin olarak yapılan düzenleme Tasarı ile getirilen yeni bir düzenlemeyi ifade etmektedir.

TTKT’nin 68. ve 81. maddeleri arasında açılış bilançosu ve yıl sonu mali tablolarının hazırlanmasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tablolarının düzenlenmesi genel hükümler, kalemlere ilişkin ilkeler ve değerlendirme ilkeleri olarak üç alt başlık halinde yapılmıştır.

1.2.5.1.1. Genel Hükümler

Genel hükümlerde açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tablolarının hazırlanmasından kimlerin sorumlu olduğu, bu tabloların hazırlanmasının hangi şekilde yapılacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Burada öncelikle finansal tablonun tanımının yapılmasında fayda vardır. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 7. paragrafında finansal tabloların işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumu olduğu ifade edilmiştir. Bu tanımda finansal durum kavramı bilanço, finansal performans kavramı ise gelir tablosunu ifade etmektedir. Tasarıda finansal tablo olarak açılış bilançosu ve yıl sonu mali tabloları olarak gelir tablosu ve yıl sonu bilançosundan bahsedilmiştir.

Tasarıya göre açılış bilançosu ve yıl sonu mali tablolarını düzenleme yükümlülüğü tacire aittir. Tacirin ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borç tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (açılış bilançosu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorunda olduğu TTKT'nin 68. maddesinde düzenlenmiştir. Aynı maddeye göre *“açılış bilançosunda, yıl sonu finansal tablolarının, yıl sonu bilançosuna ilişkin hükümler uygulanır”* şeklinde bir ifadeye de yer verilmiştir.

Tasarı metninde açılış bilançosu ve yıl sonu mali tabloları şeklinde bir ifadeye yer vermek yerine finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin hükümler denilmesi daha uygun olabilirdi. Çünkü gerek açılış bilançosu gerekse yıl sonu mali tabloları -ki bunlar tasarıda belirtilmemiş olmakla birlikte kapanış bilançosu ve gelir tablosudur- işletmenin mali tablolarının bir parçasıdır. Ayrıca tasarıda bilanço ile ilişkin olarak bir tanıma yer verilmemiştir. Tacirin varlık ve borç tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu -ki bunları açılış bilançosu ve yıllık bilanço olarak ifade edilmiştir- çıkarmak zorunda oldukları anlatılmıştır.

Tasarıda bir bilanço tanımı verilmemişken, TTK'da bir bilanço tanımı yapılmıştır (m.74). Bilanço, envantere gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla düzenlenmiş hülasesidir. Bilançonun aktif tarafında mevcutlar ve alacaklar, pasif tarafında borçlar ve öz kaynaklar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark

işletmenin ana sermayesi başka bir ifadeyle öz kaynaklarını oluşturur. Öz kaynaklar bilançonun pasif tarafına yazılmak suretiyle aktif toplamı ile pasif toplamı birbirine denk hale getirilir denilmiştir. Tasarıda böyle bir tanıma yer verilmemesinin sebebi bu konudaki düzenlemelerin artık TMSK tarafından yapılacak olmasından kaynaklanmaktadır.

Tasarının 68/1. maddesine göre “*açılış bilançosunda, yıl sonu finansal tablolarının, yıl sonu bilançosuna ilişkin hükümler uygulanır*” şeklinde bir ifadeye de yer verilmiştir. Buna göre bir önceki yılın kapanış bilançosu izleyen yılın açılış bilançosu ile aynıdır. Dolayısıyla da bu bilançolar hazırlanırken aynı hükümler uygulanmış olacaktır.

Ayrıca 68. maddede tacirin gelir tablosu hazırlaması gerektiğinden bahsedilmiştir. Sonra da bilanço ve gelir tablosunun yıl sonu finansal tabloları ifade ettiği belirtilmiştir.

Yürürlükteki TTK’da bilançonun hangi dil ya da para birimi ile düzenleneceğine ilişkin bir düzenleme yapılmamışken, Tasarıda yıl sonu finansal tablolarının diğer kanunlarda yer alan istisnaları saklı kalmak koşuluyla Türkçe ve Türk Lirası ile düzenleneceği açıkça belirtilmiştir (TTKT, m.70). Bu maddeye göre yıl sonu mali tabloları olan yıllık bilanço ile gelir tablosu Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenecektir.

Tasarıda finansal tablolar ile ilgili olarak getirilen bir diğer değişiklik finansal tabloların tacir tarafından tarih atılmak suretiyle imzalanmasıdır (TTKT,m.71). Yürürlükteki TTK’da tacirlerin finansal tabloları imzalamasına ilişkin bir düzenleme yapılmamışken, TTKT’de böyle bir düzenlemeye yer verilmiştir.

1.2.5.1.2. Kalemlere İlişkin İlkeler

Tasarıda kalemlere ilişkin ilkeler başlığı altında altı konu düzenlenmiştir:

- Tamlık ve mahsup yasağı,
- Bilançonun içeriği,
- Aktifleştirme yasağı,
- Karşılıklar,
- Dönem ayırıcı hesaplar

- Sorumluluk ilişkileri

1.2.5.1.2.1. Tamlik ve Mahsup Yasağı

Tamlik ve mahsup yasağına göre, tamlik ile finansal tabloların ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilmiş olan gelirlerini ve ticari işletmenin tüm gelir ve giderlerini doğru bir şekilde değerlendirilmiş olarak göstermek zorunda olduğu belirtilmiştir (TTKT, 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.

Aynı maddeye göre mülkiyeti muhafaza kaydıyla elde edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehin edilen veya başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir şeklinde bir düzenlemeye de yer verilmiştir.

Adı geçen maddenin son cümlesinde ise nakdi tevdiler yani nakit ödemeler söz konusu olursa bunlar teminat alanın bilançosunda gösterilir şeklinde bir düzenleme yer verilmiş olup, finansal kiralamaya ilişkin hükümlerin saklı olduğu da belirtilmiştir.

Mahsup yasağı ise Tasarının 72/2. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre aktif kalemler ile pasif kalemler, gelirler ile giderler ve taşınmazlara ilişkin haklar ve bunlara ilişkin yükümlülükler birbirleriyle mahsup edilemezler. Bu madde 1 No.lu Finansal Tabloların Sunuluşu Standardındaki netleştirme ile ilgili olan 32. paragrafının Tasarıya yansımadır. Çünkü bu maddede netleştirme ile ilgili olarak varlıklar ile borçlar, gelirler ile giderler başka bir Standart veya Yorum öngörmediği veya izin vermediği sürece, mahsup edilmemelidir denilmiştir. Örneğin satıcılar hesabı ile alıcılar hesabı ya da faiz geliri ile finansman giderleri arasında bir netleştirme yapılması hem Tasarıya hem de Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre yasaktır.

1.2.5.1.2.2. Bilançonun İçeriği

Tasarıda bilançonun tanımı yapılmamış olmasına rağmen içeriğinin ne olacağı belirlenmiştir. TTKT'nin 73. maddesinde “*TMS’de aksi öngörülmedikçe bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalem olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır*” denilmiştir.

Yürürlükteki TTK’da bilançonun aktif ve pasif kısımlardan oluştuğu ve bu kısımlarda hangi kalemlerin yer aldığı daha net bir şekilde belirtilmişken, Tasarıda bilançonun aktif ve pasif kısmı şeklinde bir ifadeye yer verilmemiştir.

1.2.5.1.2.3. Aktifleştirme Yasağı

TTKT’de yeni düzenlenen bir diğer konu aktifleştirme yasağıdır. Aktifleştirme yasağıyla ilgili olarak TTKT 74/1. maddede TMS’de aksine hüküm yoksa işletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlamak amacıyla yapılan harcamalar aktifleştirilemez denilmiştir. Bu madde hükmüne göre hem işletmenin kuruluşu esnasında hem de öz kaynak sağlamak amacıyla yapılacak olan harcamalar aktifleştirilmeyecek doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilecektir. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının 69. paragrafında gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken harcamalara ilişkin örnekler verilmiştir. Standardın bu maddesine göre başlangıç maliyetlerinin, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ya da sekreteryaya türü maliyetlerin, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamaların başka bir deyişle açılış öncesi maliyetlerin gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirileceği ifade edilmiştir.

TTK’nın 459. maddesinde ise kuruluş, örgütlenme ve yönetim masraflarının kâr ve zarar hesabında masraf olarak gösterileceği düzenlenmiş olmakla birlikte, ilk kuruluş ya da işletmenin sonradan genişletilmesi için ana sözleşmede ya da genel kurulda alınan bir karar varsa kuruluş masraflarının en çok beş yıllık bir zamana bölünebileceği ve her yıla ait olan miktarının o yılın kâr ve zarar hesabında gösterileceği düzenlenmiştir.

Örneğin, Belpa Temizlik Ürünleri Ltd. Şti.’nin kuruluş aşamasında 40.000 YTL’lik bir harcama yapıldı ise defter tutanlar bu harcamaları 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Hesabı aracılığıyla bilançolarda aktifleştirilebildiği gibi doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nın altında kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak muhasebeleştirilebilirdi. Ancak 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartları ülkemizde bütün işletmelerce uygulanmaya başladığında defter tutanların böyle bir tercih hakkı olmayacaktır. Çünkü TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre işletmelerin kuruluşu esnasında yaptıkları harcamaların aktifleştirilemeyeceği doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla Belpa Temizlik Ürünleri Ltd. Şti.'nin kurulması için yapılan 40.000 YTL tutarındaki harcama 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nda muhasebeleştirilecektir. Bu açıdan TMS'ye ilişkin düzenleme Tasarıda da yerini almıştır.

Ayrıca Tasarıya göre bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıkların bilançonun aktifine kalem olarak konulamayacağı ile sigorta sözleşmesinin yapılması için gerekli olan giderlerin de TMS'de aksi öngörülmedikçe aktifleştirilemeyeceği belirtilmiştir.

1.2.5.1.2.4. Karşılıklar

TTK'da olmayıp Tasarıda ilk defa düzenlenen bir diğer konu ise karşılıklardır. Tasarıya göre gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için TMS'lerdeki düzenlemeler dikkate alınarak karşılık ayrılacaktır.

TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında karşılıklar, gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan borçlar şeklinde tanımlamıştır (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. Aksi halde herhangi bir karşılığın finansal tablolara yansıtılamayacağı ifade edilmiştir.

1.2.5.1.2.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar

Tasarıda düzenlenen bir diğer konu ise dönem ayırıcı hesaplardır. Tasarının 76. maddesinde bilanço gününden sonraki belirli bir süre içerisinde gidere dönüşecek harcamalar ile gelir unsuru oluşturulacak tahsilatlar hakkında TMS uygulanır denilmiştir.

Dönem ayırıcı hesaplar, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramı gereği olarak kullanılan hesaplardır. Dönemsellik kavramı ise işletmenin sürekliliği kavramına göre sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını başka bir deyişle her dönemin gelirinin aynı döneme ait giderlerle karşılaştırılmasını ifade eden bir kavramdır (Akdoğan, 2007:6).

1.2.5.1.2.6. Sorumluluk İlişkileri

Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesi, devri, poliçenin kabulü, kefaletler, aval, garanti sözleşmeleri, akreditif teyitleri, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlar, üçüncü kişilerin lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ve TMS’de öngörülmüş olan diğer sorumluluklar bilançonun pasifinde gösterilmemişse bunların bilançoların altında veya ekte yani bilanço dipnotlarında TMS’lere göre açıklanması gerekmektedir. Ayrıca rücutan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkilerinin de belirtilmesi gerekir (TTKT, m.77).

1.2.5.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi

Tasarıda muhasebe mesleği açısından en önemli nokta 88. madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na tanınan yetkililerdir. Çünkü bu madde ile ülkemizde TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alınarak defter tutulacak ve finansal tablolar hazırlanacaktır.

TMSK ile ilgili olarak 88/1. maddede Tasarının 64. ve 88. madde (yani ticari defterlere ilişkin hükümlere) hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken gerekse bireysel ve konsolide mali tablolarını hazırlarken Kurul tarafından yayımlanan TMS'lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uyulması ve bunların uygulanması zorunluluğu getirilmiştir.

TMSK, uygulamada birlik sağlamak ve finansal tablolara uluslararası piyasalarda geçerlilik kazandırmak için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) tam uyumlu olacak şekilde tek başına düzenleme yapma yetkisine sahiptir (TTKT, m. 88/2).

Kurul değişik ölçütlerdeki işletmeler ve sektörler için örneğin KOBİ'ler gibi UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği durumlarda özel ve istisnai standartlar koyabilir. Ayrıca bunları uygulayanlar söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklamak durumundadırlar (TTKT, m.88/3).

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

TMS'lerde hüküm bulunmayan hallerde ilk önce ilgili buldukları alan dikkate alınacaktır. Dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm yoksa uluslararası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanacağı bildirilmiştir (TTKT, m.88/5).

TMSK'ya Tasarı ile böyle bir yetkinin verilmiş olması ülkemizdeki muhasebe uygulamaları açısından büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü Kurul muhasebe uygulamalarında ülkemizde tek güç olacaktır. Böylelikle muhasebe uygulamalarında bir birlik sağlanmış olacak, aynı zamanda yabancı ortaklıkları, iştirakleri olan işletmelerinde

UFRS kapsamında raporlama yapması suretiyle finansal tabloların uluslararası piyasalarda gerçeklik kazanmasının yolu açılmış olacaktır.

1.3. Değerleme İlkeleri Ve Özellik Arz Eden Bazı Düzenlemeler

Değerleme ilkeleri ve muhasebe hesaplarının bazılarında yapılan düzenlemeler ele alınmıştır.

1.3.1. Değerleme İlkeleri

Değerleme ilkeleri ve muhasebe hesapları kimi zaman TTK'da kimi zaman da TTKT'de ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir.

Tasarıda değerlendirme ilkeleri, TTK'ya göre daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Tasarıda değerlendirme ilkeleri dört başlık altında toplanmıştır:

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

1.3.1.1. Genel Değerleme İlkeleri

Finansal tablolarda yer alan varlıklar ve borçlara ilişkin olan değerlendirme ilkeleri aşağıda belirtilmiştir (TTKT, m.78):

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynısı olmalıdır. Çünkü 31 Aralık tarihiyle çıkarılan kesin mizanda yer alan hesaplardan kapanış bilançosu düzenlenir ve kapanış kaydı yapılır. 1 Ocak tarihinde ise kapanış kaydında yer alan hesaplar kullanılmak suretiyle açılış bilançosu hazırlanacak ve açılış kaydı yapılacaktır. Bu yüzden bir faaliyet döneminin kapanış bilançosundaki değerler ile onu izleyen faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler aynı olmak durumundadır. Örneğin kesin mizan sonucunda 10.000 YTL tutarında nakdi olan bir işletmenin 31

Aralık tarihi itibarıyla düzenlenen kapanış bilançosunda Kasa Hesabı'nın tutarı 10.000 YTL olacaktır. 1 Ocak tarihli açılış bilançosunda da Kasa Hesabı'nın tutarı 10.000 YTL olmalıdır.

- Fiili ve hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinin devam ettiği düşünülür. 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, 23.paragraf).
- Bilanço kapanış gününde varlıklar ile borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır. Bilanço gününe kadar doğmuş olan bütün muhtemel risk ve zararlar dikkate alınmalıdır. Muhtemel risk ve zararların bilanço günü ile yıl sonu finansal tabloların düzenlenme tarihi arasında öğrenilmesi bunların dikkate alınmayacağı anlamına gelmemektedir. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farklar dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilirken TMS'lerdeki esaslara uyulacaktır.
- Faaliyet yılının gelir ve giderleri, ödeme ve tahsilat tarihine bakılmaksızın işletmenin yıl sonu finansal tablolarına alınır.
- Önceki yılın finansal tablolarında uygulanan yöntemler korunur. Burada tutarlılık kavramı anlatılmak istenmiştir. Finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özelliklerden biri karşılaştırılabilirliktir. Bir finansal tablo kullanıcısı işletmelerin finansal tablolarındaki bilgileri karşılaştırarak meydana gelen değişiklikleri görmek isteyebilir. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için uygulanan muhasebe politikalarının birbiriyle tutarlı olması gerekir. Başka bir deyişle tutarlılık, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının değiştirilmeden birbirini takip eden dönemlerde de uygulanması gerektiğini ifade etmektedir (Akdoğan ve Sevilengül 2007:7). Eğer finansal tabloların hazırlanmasında

kullanılan yöntemler birbirini takip eden dönemlerde korunmazsa finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ortadan kalkacaktır.

1.3.1.2. Varlıklar ile Borçların Değerleme Ölçüleri

Tasarıda varlık ve borçların bilançonun kapanış gününde teker teker değerlendirileceği ifade edilmiş ve değerlendirme ilkelerine ilişkin olarak TMS'lerde gösterilen ölçülüler esas alınarak değerlendirme yapılacağı düzenlenmiştir (TTKT, m.79).

TTK'nın 75. maddesinde ise bütün aktiflerin, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydedilecekleri ve borsaya kote edilen emtia ve kıymetlerin o günün borsa raicine göre ve tahsil edilemeyen veya itilafli bulunanlar hariç olmak üzere, bütün alacakların itibari miktarlarına göre hesap edileceği düzenlenmiştir. Anılan bu maddede pasiflerin özellikle bütün borçların şarta bağlı veya vadeli olsalar bile itibari değerleri üzerinden hesaba geçirileceği düzenlenmiştir.

Tasarıda varlık ve borçların değerlendirileceği belirtilmiş olmakla birlikte bunların değerlendirilmesinde hangi değerlendirme ölçütlerinin kullanılacağı konusunda TMS'lerde gösterilen ölçütlerin esas alınacağı düzenlenmiştir. Oysa, TTK'nın bazı maddelerinde hangi bilanço kalemleri için hangi değerlendirme ölçütlerinin kullanılacağı ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

TTK'nın anonim şirketlere ilişkin hükümlerinde çeşitli bilanço kalemlerinin çeşitli durumlara göre değerlendirilmesinde birbirinden farklı ölçütler düzenlenmiştir ve bu bilanço kalemleri ve değerlendirme ölçütleri; stoklar ve sair mallar, borsa raici olmayan kıymetli evraklar ve devamlı tesisat için maliyet değeri, borsa raici bulunan kıymetli evrak için bir aylık ortalama borsa raici değeri, stok ve sair malların bilançonun düzenlenmesi sırasındaki cari fiyattan fazla olması halinde cari değer ve şirketler tarafından çıkarılan tahviller için itfa değeri şeklindedir (Tekinalp ve diğerleri, 1972:515).

TTK'nın 461. maddesinde stoklar ve sair mallara ilişkin bir düzenleme yer verilmiştir. Bu maddede hammaddelerin, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşyanın, emtianın ve satılık diğer malların en fazla maliyet değerleri ile bilançooya geçirilebilecekleri

belirtilmiştir. Aynı maddeye göre malların maliyet değeri bilançonun düzenlenme zamanında cari fiyattan fazlaysa bunların bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebileceği düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre stoklar, hammadde, mamul, yarı mamul ve ticari mallar maliyet değerlerine göre değerlendirilir. Maliyet değeri ise iktisadi bir kıymetin elde edilmesi ya da değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin giderlerin toplamıdır (VUK, m.262). TTK'nın 461. maddesi ile stoklara ilişkin değerlendirme ölçüsüne yer verilmişken, TTKT'de bu tür düzenlemeye yer verilmemiş olup, bu konuda ilgili olan Standardın yani TMS-2 Stoklar Standardının esas alınması gerektiğine atıfta bulunulmuştur.

Kıymetli evraklar *“Kıymetli evraklar öyle senetlerdir ki, bunların içerdikleri hak, senetten ayrı olarak ileri sürülmediği gibi başkalarına da devredilemez”* ifadesi ile TTKT'nin 645. maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanım TTK'da yer alan kıymetli evrak tanımıyla paralellik göstermektedir.

TTK'nın 461. maddesine göre borsa raici bulunan kıymetli evrakların, en fazla bilanço gününden bir ay öncesine ait zaman içindeki ortalama rayiçleri ile, borsa raici olmayan kıymetli evrakların ise faiz, temettü gibi gelirler ve kıymetlerdeki herhangi bir azalma dikkate alınması yoluyla maliyet değerlerini geçmemek üzere bilançoya kayıt edileceği düzenlenmiştir.

Borsa raici ise gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerini ifade etmektedir (VUK, m.263).

TTK'da kıymetli evrakların değerlendirme ölçüsüne ilişkin düzenlemeye yer verilmişken TTKT'de böyle bir düzenlemenin TMS'ler aracılığıyla belirleneceğine yer verilmiştir.

TTK'nın 460. maddesinde gayrimenkullerin, binaların, enerji santrallerinin, makinelerin, nakil vasıtalarının yani taşıtların, alet, edevat ve mobilya gibi sürekli olarak

işletmede kullanılan demirbaşların duruma göre uygun olan indirim yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri ile bilançoya geçirilecekleri düzenlenmiştir. Bu madde ile maddi duran varlıkların maliyet değeri ile bilançoya alınacağını ifade edilmiştir. Oysa Tasarıda böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin olarak TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardındaki düzenlemeler esas alınacaktır.

TTK'nın 460. maddesinde hakların, imtiyazların, ihtira beratlarının, hususi imal ve istihsal usullerinin, ruhsatnamelerin, markalar ve bunlara benzer sair kıymetlerin de maliyet değerleri ile bilançoya alınacakları düzenlenmiştir. Bu maddede belirtildiği üzere maddi olmayan duran varlıklar maliyet değerleri ile değerlendirilecektir. TTKT'de maddi olmayan duran varlıklar için hangi değerlendirme ölçülerinin kullanılacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu kalemlerin değerlendirilmesinde TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardındaki ölçütler esas alınacaktır.

1.3.1.3. İktisap Ve Üretim Değerleri

Tasarıda iktisap ve üretim değerleri 80. maddede düzenlenmiş olup, değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesinin, tanımlarının, kapsamlarının, uygulanacak kalemlerin gösterilmesinin ve değişikliklerin TMS'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Tasarının bu maddesinde iktisap veya üretim değerleri ile ilgili bir şey tespit edilecekse, bu konu ile ilgili olan TMS'nin dikkate alınması gerektiği ifade edilmektedir. Örneğin bir maddi duran varlık alımında, bu maddi duran varlığın maliyetine nelerin dahil edileceğini belirlemek için TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardındaki hükümler esas alınacaktır.

1.3.1.4. Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler

Tasarıya göre birtakım koşulların gerçekleşmesi durumunda TMS'lerde öngörülen değerlendirme basitleştirici yöntemler uygulanabilecektir (TTKT, m.81). Tasarının bu maddesindeki değerlendirme TTK'da bulunmayan bir düzenlemedir.

1.3.2. Özellik Arz Eden Bazı Düzenlemeler

TTK'nın maddelerinde aktif veya pasif kalemlere ilişkin yapılan düzenlemeler TTKT'de yer verilmemiştir. Burada esas sermaye ve yedek akçe, çıkarılmış tahviller ve diğer taahhütler hakkında bilgi verilecektir.

TTK'nın 463. maddesine göre esas sermaye ile yedek akçe, itfa, yenileme, yardım ve hayır işleri ve benzeri şekilde ayrılmış olan akçeler bilançonun pasif tarafına yazılır. Bu maddeye TTKT'de yer verilmemiştir.

TTK'nın 420. maddesinde tahvil "Anonim şirketlerin ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetleridir" şeklinde tanımlanmıştır. TTK'nın 420. ve 433. maddeleri arasında tahvillere ilişkin olarak yapılan ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Çıkarılan tahvillerin itfa değerleri üzerinden bir tek rakam olarak pasif tablosuna yazılacağı TTK'nın 464. maddesinde düzenlenmiştir. TTK'da tahvillerle ilgili olarak ayrıntılı düzenlemelere yer verilmişken, Tasarıda çıkarılmış tahvillere ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir.

Tasarının 504. maddesinde her çeşit tahvillerin, finansman bonolarının, varlığa dayalı senetlerin, diğer borçlanma senetlerinin, alma ve değiştirme hakkına sahip senetlerin ve her çeşit menkul kıymetlerin aksi kanunlarda öngörülmedikçe genel kurul kararıyla çıkarılabileceği düzenlenmiştir. Tasarıda tahvili içine alan sadece bu düzenlemeye yer verilmiştir. TTK'daki gibi tahvillerin çıkarılması için hangi koşulların gerekli olduğu, satın alma taahhütleri, tahvillerin şekli, tahvil defteri ve benzeri düzenlemelere TTKT'de yer verilmemiştir.

TTK'nın 465. maddesinde kefaletten ve garanti taahhütlerinden doğan mükellefiyetlerin ve üçüncü şahıs lehine tesis olunan rehinlerin, bilanço veya bilanço dipnotlarında bir kalem olarak ayrı ayrı gösterileceği düzenlenmiştir. Ayrıca aynı maddede bunlardan ve ileride yerine getirilecek teslim ve tesellüm mükellefiyetinden ya da bunlara

benzer taahhütlerden doğması olası zararlara karşılık bilançoya yedek akçe konması gerektiği düzenlenmiştir.

TTK'nın 465. maddesinde diğer taahhütlerin varlığı durumunda nelerin yapılması gerektiği düzenlenmişken, TTKT'de bu tür taahhütlere ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

TTKT'de hesap bazında bu tür düzenlemelerin yapılmamış olmasının nedeni Kurul'a yetki verilmiş olmasından kaynaklanır. Çünkü TMSK ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına çıkaracağı tebliğler aracılığıyla yön verecektir. Bu nedenden dolayı TTK'da ayrıntılı düzenlenen bazı konulara TTKT'de yer verilmemiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

BİRLEŞME, BÖLÜNME VE TÜR DEĞİŞTİRMEYE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Küreselleşmenin etkisiyle ulusal pazarlardaki rekabet uluslararası arenaya taşınmıştır. Küçük pay sahipleri bu piyasa koşulları içerisinde rakipleri karşısında ezilmemek ve işletmelerinin hayatlarını devam ettirebilmek için işletmeleri ile ilgili yapısal değişikliklere gitmek durumunda kalmıştır. İşletmelerin gittikleri yapısal değişikliklerin başında şirket birleşmeleri gelmektedir. Küçük pay sahipleri mevcut yapıları ile başka şirketler ile birleşmeye giderek değişen piyasa koşullarında hayatlarını idame ettirebilme, rekabet edebilme gücüne sahip olma, birleşmenin sağlayacağı güç birliğinden doğan sinerji etkisinden faydalanma, vergisel avantaj elde etme, ölçek ekonomisinden yararlanma, farklı piyasalarda pay edinme gibi pek çok avantajdan yararlanma olanağına sahip olmuştur. Şirketler birleşmenin sağladığı olanaklardan yararlanmak için tür değiştirme yolunu kullanmışlardır. Aynı türden olmayan şirketlerin birleşmesinin önündeki engel tür değişikliğinin yapılması ile en aza indirilmiştir.

Şirketlerin gerek ulusal gerekse uluslararası piyasalarda rakipleri ile başa çıkmak için birleşme yoluna gitmeleri, faaliyet konularının çeşitlenmesini sağlamıştır. Şirketlerin faaliyet konularındaki çeşitliliğin artması, zaman içerisinde birleşerek büyüyen şirketlerin daha fazla büyüme olanağının kalmaması, grup şirketlerinde yöneticilerin görüş ayrılıkları yaşamaları ve benzeri nedenler şirketlerin yapısında bir hantallığın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Şirketler bu hantal yapıdan kurtulmak, yöneticiler arasındaki görüş farklılıklarını ortadan kaldırmak, belirli alanlarda uzmanlaşmak amacıyla yeniden yapılanmaya gitmişler ve bu nedenlerden dolayı ortaya çıkan yeniden yapılanma modeli ise bölünme olmuştur.

Gerek birleşme gerekse bölünme işletmeler açısından birer yeniden yapılanma modelidir. İlk etapta bu iki kavram birbirleri ile ilişkili değilmiş gibi görünse de birbirleri ile ilişki içerisindedir.

Çalışmanın bu bölümünde birleşme, bölünme ve tür değiştirmeye ilişkin olarak 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan düzenlemeler ile TBMM Adalet Komisyonu tarafından 3 Mayıs 2007 tarihinde kabul edilen Türk Ticaret Kanunu Tasarısında yapılan düzenlemeler karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

2.1. Birleşme

Birleşme ile ilgili olarak birleşmenin tanımı yapılacak, birleşmenin nedenleri sıralanacak, birleşme ile ilgili yasal düzenlemelere yer verilecektir.

2.1.1. Birleşmenin Tanımı Ve Birleşme Nedenleri

Birleşme iki veya daha fazla şirketin bir araya gelerek yeni bir şirket kurmaları ya da bir veya birkaç şirketin başka bir şirketin bünyesine tamamen tasfiyesiz olarak devrolmalarını ifade etmektedir. Bu tanım bakımından şirket kavramı, devralma ve yeni kuruluş şeklindeki birleşmelerini kapsamaktadır (Yıldırım ve Kolotoğlu, 2003:199).

Bir birleşmeden söz edebilmek için en az iki şirketin var olması gerekmektedir. Bu şirketlerden biri tüzel kişiliğine son verip kül halinde başka bir deyişle bütün aktif ve pasifiyle diğer şirketin bünyesine girerek birleşebilecekleri gibi bu şirketler kendi tüzel kişiliklerine son verip yeni bir tüzel kişilik bünyesinde birleşebileceklerdir.

Şirketlerin birleşmek istemelerinin temel nedenini büyüme isteği oluşturmaktadır (Yıldırım ve Kolotoğlu, 2003:202). Şirketlerin birleşerek büyümeleri, gelişen ticaret hayatında rekabet edebilirlerini artıracak ve birtakım avantajlardan yararlanmalarını sağlayacaktır. Şirketlerin birleşme nedenleri sadece büyümekle sınırlı değildir. Şirketlerin birleşme nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Şirketlerin büyüme istekleri: Büyüme işletmeler açısından başarılması zorunlu olan bir olgudur (Topuz, 2005). İşletmeler başka şirketlerle birleşerek büyüyecek ve böylece hem karlarını maksimize etme hem de risklerini minimize etme şansına sahip olacaktır.
- Ölçek ekonomilerinden yararlanmak: Ölçek ekonomileri Yıldırım ve Kolotoğlu (2003) tarafından bütün girdilerin eşit oranlı değişimleri sonucunda, çıktı düzeyinde meydana gelen değişikliklerin şeklini gösterdiği şeklinde tanımlanmıştır. İşletme büyüklüğü veya işletmenin üretim hacminde meydana gelen artış sebebiyle şirketlerin kendi içinde yaşadıkları olumlu etkilere ölçek ekonomisi denilmektedir

(Yelkenci, 2006). Ölçek ekonomisi şirketlerin uzun dönem ortalama maliyetlerinin bir noktaya kadar azalması şeklinde etkisini gösterecektir (Yelkenci, 2006).

- Sinerji etkisinden yararlanmak: Şirketler birleşmenin getireceği sinerji etkisinden yararlanmak isteyebilirler. Sinerji iki veya daha fazla etkenin birlikte, bağımsız olarak faaliyet göstermeleri durumunda hesaplanandan daha büyük bir etki yaratmalarıdır (Gülmez, 2006). Topuz (2005)'a göre birleşen şirketlerin birbirlerinin güçlü yönlerinden yararlanması sinerji etkisini meydana getirmektedir. Örneğin, bir şirket otomobillerin yedek parçasının satışı konusunda iyi iken, otomobillerin bakım ve onarımı konusunda yani servis hizmetleri konusunda zayıf olabilir. Başka bir şirket ise servis hizmetleri konusunda iyi olup, yedek parça satışı konusunda zayıf olabilir. Bu iki şirketin birleşerek zayıf yönlerini elimine etmeleri ve güçlü yönlerini bir araya getirmeleri sinerji etkisinin oluşmasına ve şirketlerin tek başınayken sahip oldukları değerlerden daha fazla değer yaratmalarına neden olacaktır.

- Finansal sıkıntıdan kurtulmak: Birleşme nedenlerinden biri işletmelerin finansal darboğazdan kurtulmak istemesidir. Finansal açıdan sıkıntı çeken işletmelerin finansal yapısı kuvvetli olan işletmelerle birleşmesi her iki şirket açısından avantaj sağlayacaktır. Bir şirket finansman kaynağı bulurken, diğer şirket elindeki fazla fonları değerlendirme olanağına sahip olacaktır.

- Vergisel avantajdan yararlanmak: Şirketler birleşmenin getireceği vergisel avantajdan yararlanmak için başka şirketlerle birleşebilirler. Örneğin, zarar halinde bir şirket ile kârlı bir şirket birleştiğinde kârlı, şirket zarar halindeki şirketin zararını vergiden indirim konusu yapabilmektedir. Ayrıca zarar halindeki şirket yatırım indirimi olmasına rağmen zarardan dolayı bu indirimden yararlanamıyorsa kârlı şirketle birleştiği vakit, kârlı şirket yatırım indirimi hakkından yararlanabilecektir. Yine zarar halindeki bir şirketin devreden katma değer vergisi varsa kârlı şirketle birleştiğinde, kârlı şirket KDV'yi de kullanma hakkına sahip olacaktır.

- Etkin bir yönetime sahip olmak: Şirketler etkin bir yönetime sahip olmak için başka şirketler ile birleşebilirler: Şirketlerin etkin bir yönetimi yoksa alanlarında

uzman ve deneyimli yöneticilerin bulunduğu şirketler ile birleşerek yönetimlerini etkinleştirebilirler. Böyle bir birleşme ile pazarlama, finans, uluslararası işlemler ve benzeri alanlarda gereksinim duyulan, alanında uzman ve deneyimli yöneticiler şirkete kazandırılmış olacaktır (Yıldırım ve Kolotoğlu, 2003:204).

- Rekabeti azaltmak: Şirketler rekabetin azaltılması için birleşebilirler: Aynı endüstri sektöründe faaliyette bulunan şirketler arasında yapılan birleşmeler rekabetin azaltılması açısından önem taşımaktadır (Yıldırım ve Kolotoğlu, 2003).
- Küresel değişimler: Şirketler küresel değişimler nedeniyle başka şirketlerle birleşebilirler. Çolak (2006:36)'a göre küreselleşme nedeniyle artan rekabet ortamında şirketler yeni ürünler geliştirip ayakta kalabilmek için konularında uzmanlaşmış şirketler ile birleşebilirler. Uluslararası arenada rekabet gücünün artırılabilmesi için daha büyük sermayeye gereksinim vardır. Daha büyük sermaye borçlanabilme kapasitesinin artmasına ve daha fazla yatırım yapılmasına olanak sağlayacaktır.
- Psikolojik nedenler: Şirketler psikolojik nedenler ile birleşebilirler. Şirketler ekonomik nedenler başta olmak üzere psikolojik nedenlerle de birleşebilir. Bu psikolojik nedenler, şirketin devamını garanti altına alma kaygısı yaşamaması, büyümedikleri zaman rakipleri tarafından ezilme korkusu yaşamaması, demode olma kaygısı ve benzerleri şeklinde sıralanabilir (Çolak, 2006).

2.1.2. Birleşmeye İlişkin Yasal Düzenlemeler

Birleşme ile ilgili düzenlemeler TTK'da, Rekabeti Koruma Hakkındaki Kanunda, Sermaye Piyasası Kanununda, Kurumlar Vergisi Kanununda, Katma Değer Vergisi Kanununda, Damga Vergisi Kanununda ayrıca Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında düzenlenmiştir.

Bu çalışmada birleşmeler 6762 sayılı TTK ve TTKT'deki düzenlemeler açısından ele alınacaktır.

Tablo-5'te TTK ile Tasarıda birleşmeye ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler bir arada verilmiştir.

Tablo-5. Türk Ticaret Kanunu Ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Birleşme İle İlgili Düzenlemeler

6762 sayılı TTK (146. – 151. maddeler arası)	3 Mayıs 2007 Tarihli Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (136. – 158. maddeler arası)
ŞİRKET BİRLEŞMELERİ	BİRLEŞME
I- Tarifi (m.146)	1.Genel Hükümler
II- Şartlar	a) İlke (m.136)
Nev'ilerin Aynı Olması (m.147)	b) Geçerli Birleşmeler (m.137)
Karar (m.148)	c) Tasfiye Halindeki Şirketlerin Birleşmeye Katılması (m.138)
Bilanço (m.149)	d) Sermayenin Kaybı veya Borca Batıklık Halinde Birleşmeye Katılma (m.139)
III- Hükümleri	2.Ortaklık Payları ve Hakları
Alacaklıların İtiraz Hakkı (m.150)	a) Ortaklık Payının ve Haklarının Korunması (m.140)
Külli Halefiyet (m.151)	b) Ayrılma Akçesi (m.141)
	3.Sermaye Artırımı, Yeni Kuruluş ve Ara Bilanço
	a) Sermaye Artırımı (m.142)
	b) Yeni Kuruluş (m.143)
	c) Ara Bilanço (m.144)
	4. Birleşme Sözleşmesi, Birleşme Raporu ve Denetleme
	a) Birleşme Sözleşmesi (m.145)
	b) Birleşme Raporu (m.147)
	c) Birleşme Sözleşmesinin ve Birleşme Raporunun Denetlenmesi (m.148)
	5.İnceleme Hakkı ve Malvarlığında Değişiklikler
	a) İnceleme Hakkı (m.149)
	b) Malvarlığındaki Değişikliklerle İlgili Bilgiler (m.150)
	c) Birleşme Kararı (m.151)
	6. Kesinleşmeye İlişkin Hükümler
	a) Ticaret Siciline Tescil (m.152)
	b) Hukuki Sonuçlar (m.153)
	c) İlan (m.154)
	7. Sermaye Şirketlerinin Kolaylaştırılmış Biçimde Birleşmesi
	a) Uygulama Alanı (m.155)
	b) Kolaylıklar (m.156)
	8.Alacaklıların ve Çalışanların Korunması
	a) Alacaklıların Teminat Altına Alınması (m.157)
	b) Ortakların Kişisel Sorumlulukları ve İş İlişkilerinin Geçmesi (m.158)

Kaynak: TTK, TTKT.

Tablo-5'te birleşme ile ilgili olarak mevcut ticaret yasasında ve Tasarıda yapılan düzenlemeler karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Görüldüğü üzere Tasarıda yapılan düzenlemeler TTK ile kıyaslandığında daha çoktur. Çünkü 1957 yılından beri ellibir yıldır ülkemizin ticaret hayatına yön veren TTK gelişen şartlara uyum sağlayamaz günün koşullarına cevap veremez hale gelmiştir. Değişen ve gelişen ticaret hayatının önemli konularından biri olan birleşmeler bu yüzden Tasarıda daha detaylı olarak ele alınmıştır. Tasarıda birleşmelere ilişkin olarak mevcut yasada da var olan düzenlemelerin yanı sıra yeni düzenlemelere de yer verilmiştir.

TTK'da birleşmenin tanımı, koşulları ve sonuçları düzenlenmiştir. Ayrıca TTK'da anonim şirketlerin birleşmelerine ilişkin ayrı düzenlemelere de yer verilmiştir.

Tasarıda ise birleşme ile ilgili düzenlemeler genel hükümler, ortaklık payları ve hakları, sermaye artırımı, yeni kuruluş ve ara bilanço, birleşme sözleşmesi, birleşme raporu ve denetleme, inceleme hakkı ve malvarlığındaki değişimler, kesinleşmeye ilişkin hükümler, sermaye şirketlerinin kolaylaştırılmış şekilde birleşmesi ve alacaklıların ve çalışanların korunması olarak sekiz başlık halinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere ilişkin detaylı bilgilere aşağıda yer verilecektir.

2.1.2.1. Türk Ticaret Kanununda Birleşme İle İlgili Düzenlemeler

6762 sayılı Kanunda birleşme ile ilgili düzenlemeler Kanunun "Ticaret Şirketleri" isimli II. Kitabının birinci kısmında yapılmıştır. Kanunda birleşmenin tanımı yapılmış, birleşme koşullarının neler olduğu belirtilmiş ve birleşmenin hükümleri düzenlenmiştir. Birleşme ile ilgili hususlar yürürlükteki yasada 146. ve 151. maddeler arasında yer almaktadır. Bunun yanı sıra TTK'nın 451. ve 454. maddeleri arasında anonim şirketlerin nasıl birleşeceğine ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir.

2.1.2.1.1. Türk Ticaret Kanununda Birleşmenin Tanımı

6762 sayılı Kanunda birleşme şu şekilde tanımlanmıştır: “iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbirleri ile birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmaları veya daha fazla ticaret şirketinin varolan diğer bir ticaret şirketine devir etmesidir” (TTK, m.146).

Birleşme, bir veya daha çok ticaret ortaklığının malvarlığının, tasfiye olmadan, içlerinden birine veya yeni kurulan ortaklığa kendiliğinden ve kül halinde yani külli halefiyet yoluyla geçmesi, böylece malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığında, sona eren ortaklığın ortaklarının hesaplanan bir değiş tokuş ölçüsü doğrultusunda, bünyesinde birleşilen ortaklıkta kendiliğinden ortaklık hissesi kazanması şeklinde de tanımlanabilir (Ceylan, 2006:21).

Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere birleşmenin olabilmesi için en az iki ticaret şirketinin olması gerekmektedir. Başka bir deyişle hem birleşen hem de birleşilen şirket ticaret şirketi olmak zorundadır. Çelik (1999:130)’e göre birleşme için en az iki ticaret şirketinin varlığı ön koşul olarak TTK’da belirlenmiş olmasına rağmen, birleşmeye katılacak şirketlerin sayısı açısından bir tavan belirlenmemiştir.

Ticaret şirketlerinin neler olduğu TTK’nın 136. maddesinde sayılmıştır. Bu madde uyarınca kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketleri ticaret şirkettir.

Birleşme tanımından yola çıkıldığında hem devrolan (birleşen) hem de devralan (birleşilen) şirketin ticaret şirketi olması gerekir. Birleşen taraflardan biri adi şirket, diğeri de limited şirket olursa burada bir birleşmeden söz edilemez. Çünkü adi şirket TTK’nın 136. maddesine göre bir ticaret şirketi değildir.

Ayrıca birleşme tanımından yola çıkılarak iki türlü birleşmenin varlığından söz edilebilir:

- Devir yoluyla birleşme,
- Yeni kuruluş şeklinde birleşme.

Ticaret şirketinin varolan başka bir ticaret şirketine iltihak etmesine devir yoluyla birleşme denir. Devir yolu ile birleşmede bir ticaret şirketi mevcut olan başka bir ticaret şirketinin bünyesine bütün aktif ve pasifleriyle birlikte devrolur. Devrolan başka bir ifadeyle birleşen şirketin tüzel kişiliğini sona ererken, devralan yani bünyesinde birleşilen şirketin tüzel kişiliği devam etmektedir. Bu tür birleşmelerde ticaret şirketleri arasında tasfiye işlemi söz konusu değildir.

Yeni kuruluş şeklindeki birleşme ise iki veya daha fazla şirketin birbirleriyle birleşerek yeni bir şirket kurmalarınıdır. Burada birleşmeye katılan ticaret şirketlerinin tamamı tüzel kişiliğini kaybeder ve yeni kurulacak şirketin tüzel kişiliği altında bir araya gelirler. Bu tür birleşmelerde de tasfiye işlemi söz konusu değildir. Bilindiği gibi tasfiye halindeki bir işletmenin varlıkları nakde çevrilip borçları ödenir. Oysa burada böyle bir tasfiye işlemi yoktur.

TTK'nın 146. maddesinde çeşitli ticaret şirketlerine ait özel hükümlerin saklı kalması koşuluyla birleşme hakkındaki müteakip maddelerdeki hükümlerin de uygulanacağı belirtilmiştir.

2.1.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşmenin Koşulları

TTK'nın 147., 148. ve 149. maddelerinde birleşmenin koşulları belirtilmiştir. Birleşmenin koşulları; nevilerin aynı olması, karar ve bilançodan oluşur.

2.1.2.1.2.1. Nevilerin Aynı Olması

Birleşme yalnız aynı türden olan şirketler arasında yapılabilir. Bu açıdan kolektif ile komandit şirketler ve anonim şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler aynı türden sayılmaktadır (TTK, m.147).

Ticaret şirketlerinin birleşebilmesi için ilk koşul, birleşecek olan ticaret şirketlerinin aynı türden başka bir deyişle aynı neviden olmasıdır. Birleşme bakımından aynı türden sayılan şirketleri Kavak (2005:51) dört grupta toplamıştır.

- Kollektif şirketler ile komandit şirketler,
- Anonim şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
- Limited şirketler ile limited şirketler,
- Kooperatifler ile kooperatifler.

Bu gruplar incelendiğinde her grup kendi grubundaki ticaret şirketi ile birleşebilecektir. Başka bir deyişle birleşecek şirketler eşlerini kendi kümelerinden seçmek zorundadırlar (Türk, 1986:275). Örneğin, bir kollektif şirket ile bir başka kollektif şirket devir veya yeni kuruluş şeklinde birleşebilirken, bir limited şirket ile bir kollektif şirket devir veya yeni kuruluş şeklinde birleşemeyecektir. Çünkü limited şirket ile kollektif şirket aynı neviden değildir.

2.1.2.1.2.2. Karar

TTK'nın 148. maddesine göre birleşme için ilgili şirketlerin sözleşmelerinin değişmesi hakkındaki usul ve şartlar dairesinde, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilan olması gerekmektedir.

Birleşmek isteyen ortaklıkların sözleşmelerinin değişmesi gerekmektedir. Bunun için de sözleşme değişikliği ile ilgili olan usul ve koşullara uyulması gerekmektedir. Ayrıca birleşecek şirketler birleşme kararı verdikten sonra ve bu kararı tescil ve ilan ettirmek durumundadırlar.

2.1.2.1.2.3. Bilanço

Birleşen şirketlerin her biri, aralarında tespit edilecek bir örneğe göre düzenlenmiş bilançoğu ilan etmeye ve birleşme nedeniyle varlıkları sona eren ortaklıklar ise ayrıca kendilerine ait borçları nasıl ödeyeceklerine ilişkin düzenleyecekleri beyannameyi bilanço ile birlikte ilan etmeye mecburdurlar (TTK, m.149).

TTK'da yapılan düzenlemeye göre, birleşmeye karar veren şirketler aralarında belirleyecekleri bir bilanço örneğine göre bilanço hazırlayacaklardır. Hazırlanan bu bilanço ilan edilecektir. Ayrıca birleşmelerde infisah eden şirketler borçları varsa bu borçları nasıl ödeyeceklerini de bir beyanname aracılığıyla belirlemekle mükelleftirler.

2.1.2.1.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından Birleşmenin Sonuçları

6762 sayılı TTK'ya göre birleşmenin iki türlü sonucu vardır. Bunlar; alacaklıların itirazı ve külli halefiyet şeklindedir.

2.1.2.1.3.1. Alacaklıların İtiraz Hakkı

TTK'nın 150. maddesine göre birleşme kararı ilan tarihinden üç ay sonra hüküm ifade eder. Birleşme kararının ilan gününde hüküm ifade edebilmesi için şu üç koşuldaki birinin gerçekleşmesi gerekir:

- İlandan önce birleşen şirketlerin borçlarını ödemiş olmaları,
- Birleşen şirketlerin borçlarına denk gelen parayı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına (TCMB) veya muteber (güvenilir) başka bir bankaya tevdi etmiş olmaları,
- Alacaklıların şirket birleşmesine razı olmaları.

Belirtilmiş bu üç koşuldaki biri yerine gelmezse birleşme ilan gününde hüküm ifade etmez.

Kanunun aynı maddesi uyarınca birleşen şirketlerin borç karşılığı tutarının bankaya ödendiğinin ilanı gerekmektedir.

Birleşme ile ilgili olarak şirketin alacaklılarının her biri birleşme kararının ilan tarihinden itibaren üç ay içerisinde yetkili mahkemeye başvurarak itiraz etme hakkına sahiptir. İtirazdan sonra birleşmenin hüküm ifade edebilmesi için, alacaklıların itirazdan vazgeçmeleri veya mahkemenin vereceği kararın kesinleşmesi ya da mahkeme tarafından verilecek teminatın şirket tarafından kabul edilmesi gerekecektir. Bunların herhangi biri gerçekleşmezse birleşme hüküm ifade etmeyecektir (TTK, m.150).

2.1.2.1.3.2. Külli Halefiyet

TTK'nın 150. maddesinde belirtilen üç aylık süre zarfında alacaklılar alacaklarına itiraz etmezlerse, birleşme sözleşmesi kesinleşir ve kalan veya yeni kurulan şirket, ortadan kalkan şirketlerin yerine geçer. Bunların bütün hakları ve borçları başka bir deyişle bütün aktif ve pasifleri de kalan veya yeni kurulan şirkete geçer (TTK, m.151).

Şirketlerin birleşmesinden yeni bir şirket meydana gelmiş ise bu şirketin de tescil ve ilanı mecburidir (TTK, m.151).

Külli halefiyet, bir malvarlığını oluşturan bütün hakların, alacakların ve borçların tümüyle başka bir kişi veya ortaklığa devredilmesidir (Özden, 2006:22). Külli halefiyette intikal kendiliğinden oluşacağı için mülkiyetin geçmesi için zilyetliğin devri veya tapuda tescil işlemlerine gerek yoktur (Kavak, 2005:54).

2.1.2.1.4. TTK'da Anonim Şirketlerin Birleşmesine İlişkin Düzenlemeler

TTK'nın 149. ve 151. maddeleri arasında düzenlenen birleşmeye ilişkin hükümler TTK'nın 136. maddesinde sayılan tüm ticaret şirketleri için geçerli olmasının yanı sıra TTK'nın 451.ve 454. maddeleri arasında anonim şirketlerin birleşmesine ilişkin özel düzenlemelere de yer verilmiştir. Bu maddeler "Tasfiyesiz İnfisah" başlığı altında düzenlenmiştir.

TTK'da anonim şirketlere ilişkin birleşmeler ya devralma yoluyla ya da yeni şirket kurulması yoluyla gerçekleşmektedir.

2.1.2.1.4.1. Devralma Şeklinde Birleşme

6762 sayılı TTK'nın anonim şirketlerin devir yolu ile birleşmesine ilişkin düzenlemelerinde üç çeşit devir yoluyla birleşmeye yer verilmiştir. Buna göre anonim şirketler devir yoluyla,

- Başka bir anonim şirket ile

- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ile
- Kamu tüzel kişileri ile birleşebilirler.

Başka bir deyişle anonim şirketlerde devralma şeklindeki birleşmeler en az iki anonim şirket arasında yapılabileceği gibi bir anonim şirketin, sermayesi paylara bölünmüş olan bir komandit şirket tarafından devralınması şeklinde ya da bir kamu tüzel kişiliği tarafından devralınması şeklinde de olabilmektedir.

2.1.2.1.4.1.1. Bir Anonim Şirketin Başka Bir Anonim Şirkete Devri Yolu İle Birleşme

Bir anonim şirketin başka bir anonim şirkete devri yoluyla birleşmesi yürürlükteki ticaret yasasının 451. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre bir anonim şirket, başka bir anonim şirket tarafından bütün aktif ve pasifiyle yani külliye devralınması sonucunda infisah ederse yani sona ererse burada devralma yoluyla birleşme meydana gelir.

2.1.2.1.4.1.2. Bir Anonim Şirketin Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirkete Devri Yolu İle Birleşme

Bir anonim şirketin sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket tarafından devralınması yoluyla yapılan birleşme TTK'nın 453. maddesinde düzenlenmiştir. Böyle bir birleşme de bir anonim şirket bütün aktif ve pasifiyle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete devrolarak infisah eder ve devralan komandit şirketin sınırsız sorumlu ortakları da anonim şirketin borçlarından dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu olur.

2.1.2.1.4.1.3. Bir Anonim Şirketin Kamu Tüzel Kişilerine Devri Yolu İle Birleşme

Bir anonim şirketin kamu tüzel kişileri tarafından devralınması yoluyla yapılan birleşme TTK'nın 454. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre bir anonim şirketin malları devlet, vilayet ve belediye gibi bir kamu tüzel kişisi tarafından devralınırsa şirketin genel kurulu şirketin tasfiye yapılmamasına karar verebilirler. Bu karar infisah hükümlerine göre verilecektir ve kararın tescili ve ilanı gerekecektir. Tescil işleminden

sonra şirketin malları ve borçları kamu tüzel kişisine geçmiş olur ve ticaret sicilinden şirketin unvanı terkin edilir ve bu durum ilan olunur.

2.1.2.1.4.2. Yeni Kuruluş Şeklinde Birleşme

Anonim şirketlerin yeni kuruluş şeklindeki birleşmeleri TTK'nın 452. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, birden çok anonim şirketin malları yeni kurulacak bir anonim şirket tarafından devralınması halinde şirketlerin malları tasfiye olmaksızın yeni kurulan şirkete geçecektir. Burada yeni kurulacak anonim şirketin bünyesinde birleşecek olan anonim şirketlerin tüzel kişilikleri sona erecektir.

2.1.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Birleşme İle İlgili Düzenlemeler

Tablo-5'te de görüleceği üzere Tasarıda şirket birleşmeleri 136. madde ile 158. maddeler arasında düzenlenmiştir.

Tasarının 136. maddesinde şirketlerin ne şekilde birleşebilecekleri düzenlenmiştir. Bu maddeye göre şirketler, bir şirketin diğerini devralması veya yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri şeklinde birleşebilirler. Burada şirket kavramı ile ticaret şirketlerinin kastedildiği Tasarının 135. maddesinde düzenlenmiştir. Tasarının 124. maddesinde ise kolektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, limited şirket ve kooperatifler ticaret şirketi olarak belirtilmiştir.

Tasarıya göre şirketler devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme olmak üzere iki şekilde birleşebilirler.

Devralma şeklindeki birleşmede; devralan yani bünyesinde birleşilen şirket devrolunan başka bir deyişle birleşen şirketi bütün malvarlığı ile devralır ve birleşme ile devrolunan (birleşen) şirket infisah olur ve ticaret sicilinden silinir (TTKT, m.136/4). Devrolunan şirket sona ererken, devralan şirketin tüzel kişiliği devam eder.

Birleşme devralma şeklinde yapılmış ise devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında bir değişim oranına göre devralan şirketin payları belirlenir. Bu paylar devrolunan şirketin ortakları tarafından kendiliğinden iktisap edilmesi suretiyle de birleşme gerçekleşir. Ayrıca birleşme sözleşmesinde ayrılma akçesi de öngörülebilir (TTKT,m 136/3).

Yeni kuruluş şeklindeki birleşme tasarının 136/1-b maddesinde açıklanmıştır. Bu madde uyarınca şirketlerin yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri yeni kuruluş şeklinde birleşmedir. Birleşme yeni kuruluş şeklinde olacaksa bu Tasarı ile 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun, aynı sermaye konulmasına ilişkin düzenlemeleri ve asgari ortak sayısına ilişkin hükümleri dışındaki hükümleri uygulanarak yapılacaktır (TTKT, m.143).

Tasarı ile TTK'yı kıyaslarsak, her iki düzenlemede de birleşme türlerinin devir ve yeni kuruluş şeklinde olduğu görülmektedir.

2.1.2.2.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Açısından Birleşmenin Koşulları

Tasarıda yer alan birleşme koşullarının neler olduğu, hangi şirketlerin birleşmeye katılacağı, Birleşmenin koşulları açısından ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.1.2.2.1.1. Nevilerin Aynı Olması

TTK'da hangi tür şirketlerin birleşebilecekleri yukarıda açıklanmıştır. Kural olarak her şirket kendi grubundaki ticaret şirketi ile birleşebilirken, kendi grubu dışındaki ticaret şirketi ile birleşemezdi. Tasarıda hangi tür şirketlerin birleşebileceklerine ilişkin olarak TTK'nın aksine bir sınırlama yapılmamıştır. Dolayısıyla Tasarıya göre aynı türden olmayan şirketler bile birleşebileceklerdir. Tasarıda nevilerin aynı olması koşulu kaldırılmıştır. Birleşme açısından nevilerin aynı olmaması durumu Doyrangöl (2008) tarafından türler arası birleşme serbestisi olarak ifade edilmiştir.

Sermaye şirketlerinin, şahıs şirketlerinin ve kooperatiflerin hangi şirketlerle birleşebilecekleri Tasarının 137. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre,

- Sermaye şirketleri,
 - Sermaye şirketleri ile,
 - Kooperatifler ile,
 - Devralan şirket olmaları koşulu ile kolektif ve komandit şirketler ile birleşebilirler.

- Şahıs şirketleri,
 - Şahıs şirketleri ile,
 - Devrolunan şirket olmaları koşulu ile sermaye şirketleri ile,
 - Devrolunan şirket olmaları koşulu ile kooperatifler ile birleşebilirler.

- Kooperatifler,
 - Kooperatifler ile,
 - Sermaye şirketleri ile,
 - Devralan şirket olmaları koşulu ile şahıs şirketleri ile birleşebilirler.

Tasarıda birleşebilecek şirketler sermaye şirketleri, şahıs şirketleri ve kooperatifler açısından ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Tasarıya göre şahıs şirketleri kolektif ve komandit şirketlerdir; sermaye şirketleri ise anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir (TTKT, m.124/2).

Sermaye şirketleri, diğer sermaye şirketleri ve kooperatiflerle birleşebilirler. Ancak bir sermaye şirketi şahıs şirketi olan kolektif veya komandit şirket ile birleşecek ise devralan şirket olmak zorundadır. Aksi takdirde birleşemezler. Örneğin bir limited şirket bir kolektif şirket ile birleşecek ise limited şirketin devralan yani bünyesinde birleşilen şirket, kolektif şirketinde devrolan başka bir deyişle birleşen şirket olması gerekir.

Şahıs şirketleri şahıs şirketleriyle birleşebilirler ancak sermaye şirketi veya kooperatifle birleşebilmesi için devrolan şirket konumunda olması gerekir. Başka bir deyişle kooperatifler ve sermaye şirketleri şahıs şirketleri ile birleşecekler ise devralan şirket konumunda olmalıdırlar. Örneğin Tasarı açısından bir kolektif şirket ile bir komandit şirketin birleşmesi açısından herhangi bir kısıtlama yokken, bir kolektif şirket, bir anonim şirket ile birleşecekse kolektif şirket devrolan, anonim şirket ise devralan şirket

durumunda olmalıdır. Aksi takdirde birleşme yapılamaz. Çünkü anonim şirket bir sermaye şirketi olup, bir şahıs şirketi ile birleşmeye girecekse her zaman devralan şirket konumunda olmalıdır.

Kooperatiflerin kooperatif veya sermaye şirketleriyle birleşmesinde bir kısıtlama yoktur; kooperatifler şahıs şirketleri ile birleşecekler ise devralan şirket olmalıdırlar. Örneğin bir kooperatif, bir komandit şirket ile birleşecek ise devrolan konumunda olamaz. Aksi halde birleşmeden söz edilemez.

Görüldüğü üzere Tasarı şirket birleşmeleri açısından şirket türüne ilişkin bütün sınırlamaları ortadan kaldırmış olmakla birlikte devralma yoluyla birleşmelerde şirketlerin devralan şirket mi yoksa devrolan şirket mi olduğu açısından sınırlama getirmiştir.

TTK'da aynı türden olmayan şirketler birleşemezlerken, Tasarıda aynı türden olmayan şirketler birleşebilirler. Tasarıdaki bu düzenleme ile şahıs şirketlerini sermaye şirketleri ile birleşmesine olanak tanınması, şahıs şirketlerinin günümüzün rekabet koşulları içerisinde pazarda pay edinmesi ve varlıklarını devam ettirebilmeleri açısından büyük önem taşımaktadır.

2.1.2.2.1.2. Tasfiye Halindeki Şirketlerin Birleşmeye Katılması

Tasfiye halindeki bir şirket, birleşmeye katılabilir. Ancak tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılabilmesi için aşağıdaki iki koşulu taşıması gerekir:

- Tasfiye halindeki şirketin malvarlığının dağıtımına başlanmamış olması,
- Tasfiye halindeki şirketin devrolan şirket konumunda olması gerekir (TTKT, m.138/1).

Bu iki koşulun varlığı halinde bir işlem denetçisi bu hususların doğruluğunu inceleyecek ve hazırladığı raporu devralan şirketin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunacaktır (TTKT, m.138/2). İşlem denetçisinin hazırladığı rapor ile tasfiye halindeki şirketin birleşme için gerekli iki koşulu sağladığı ispat edilmiş olacaktır.

TTK'da birleşme ile ilgili düzenlemelerde tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılıp katılamayacağı konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamışken, tasarıda birleşmeye katılma açısından yeni bir durum daha düzenlenmiştir. Ayrıca sözü edilen işlem denetçisi çalışmanın ileriki bölümlerinde ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

2.1.2.2.1.3. Sermayenin Kaybı Ve Borca Batıklık Halindeki Şirketlerin Birleşmeye Katılması

Tasarı, sermayesi batık ve borç batağında olan şirketlerin de birleşebileceklerini düzenlemiştir. Böyle bir düzenlemeye TTK'da yer verilmemişken, Tasarıda yer verilmiştir.

Sermayesi ile yasal yedek akçelerinin yarısını zararlar kaybeden bir şirket veya borca batık durumda olan bir şirket, kaybolan sermayeyi veya gerekiyorsa borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edilebilen özvarlığa sahip olan bir şirket ile birleşebilir (TTKT, m.139/1).

Şirketlerin birleşme nedenlerinden birisi de finansman ihtiyacını karşılamak istemesidir. Şirketlerin karşılaştıkları finansal problemlerin başında yetersiz işletme sermayesi gelmektedir (Yelkenci, 2006:10). Çalışma sermayesi, bir işletmenin dönen varlıklarından kısa vadeli borçlarının çıkarılması suretiyle bulunan ve işletmenin likidite durumunu tespit etmede kullanılan ölçütlerden birisidir. Eğer bir işletme, yeterli çalışma sermayesi olmamasına rağmen borç almaya devam ederse, bu işletmenin daha fazla riskle karşı karşıya kalmasına ve borca batık hale gelmesine neden olacaktır. Şirketlerin bu tür finansal sıkıntılardan kurtulmasının bir yolu başka şirketler ile birleşmesidir. Borca batık durumundaki bir şirket bu finansal sıkıntılardan kurtulmak için başka bir şirket ile birleşme yolunu seçerken kârlı bir şirket neden iflas eşiğinde ya da borç batağında olan bir şirketle birleşmek ister sorusu akla gelmektedir. Bu sorunun yanıtı birleşmenin nedenlerinden biri olan vergisel açıdan sağladığı avantaj oluşturmaktadır. Topuz (2005)'a göre şirketler birleşme ile kâr ya da zararlarını ileri ve geriye taşıyabilme olanağına sahiptirler. Başka bir deyişle kârlı bir şirket, zarar eden bir şirketi alarak, bu zararı mahsup yaparak vergi avantajı elde edebilme olanağına sahip olacaktır (Topuz, 2005).

2.1.2.2.1.4. Ortaklık Payları Ve Ortaklık Haklarının Korunması

Ortaklık payları ve ortaklık haklarının korunmasına ilişkin düzenlemeler Tasarının 140. maddesinde yapılmıştır. Buna göre, devir yoluyla birleşmelerde devrolan yani tüzel kişiliği sona eren şirketin ortaklarının mevcut ortaklık paylarını ve haklarını karşılayacak değerde devralan şirketten pay isteme hakkı vardır. Örneğin, A anonim şirketi devir yoluyla B anonim şirketi ile birleşecektir. A anonim şirketinin ortakları, sahip olduğu hakları birleştikleri B şirketinde de devam etmesini isteme hakkı bulunmaktadır. Bu istem hakkı birleşmeye taraf olan şirketlerin malvarlıklarının değeri, oy haklarının dağılımı ve önemli bulunan diğer hususlar dikkate alınarak hesap edilecektir (TTKT, m.140/1).

Birleşen şirketler arasında payların değişim oranı hesaplanırken devrolan şirketin ortaklarına denkleştirme akçesi ödenebilir. Denkleştirme akçesinin öngörülebilmesi için de devrolan şirketin ortaklarının sahip olduğu payların gerçek değerinin %10'nunu geçmemesi gerekmektedir (TTKT, m.140/2).

Devir yoluyla birleşmelerde devrolan şirketin oydan yoksun paylarına sahip ortaklarına aynı değerde olan oydan yoksun paylar verilebileceği gibi oy hakkına sahip payların da verilmesine ilişkin düzenleme Tasarıda yer almaktadır (TTKT, m.140/3).

Devrolan şirketin ortakları imtiyazlı haklara sahip ortaklarsa bu ortaklara devralan şirket tarafından birleşmeden önceki imtiyaz haklarına eşdeğer olan imtiyaz hakları veya imtiyaz hakkı yerine uygun bir karşılık da verilebilmesi mümkündür (TTKT, m.140/4).

Devir yoluyla birleşmede devralan şirket, devrolan şirketin intifa senedi sahiplerine eşdeğerli hak tanımak veya birleşme sözleşmesinin yapıldığı tarihte intifa senetlerini gerçek değeri üzerinden satın almak mecburiyetindedir (TTKT, m.140/5).

Tasarıda düzenlendiği üzere devrolan şirketin ortaklarının ortaklık hakları devralınan şirkette de devam edecektir. Bununla birlikte devrolan şirketin ortakları devir işleminden önce imtiyazlı paya sahip ise devralan şirket tarafından bu ortaklara imtiyazlı pay verilebileceği gibi buna denk gelen bir karşılık da verilebilir. Ayrıca devrolan şirketin ortaklarının bir kısmı oydan yoksun paya sahip olabilirler. Bu durumda da devrolan

şirketin ortaklarına devralan şirket tarafından oydan yoksun pay verilebileceği gibi oy hakkı sağlayan paylar da verilebilir.

Tasarıda ortakların korunması ve hakları bu kadar ayrıntılı düzenlenmişken, TTK'da ise bunların nasıl yapılacağı 451. maddenin 8. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, devir yoluyla birleşmede devrolan şirketin infisahının tescilinden sonra devralan şirket tarafından devrolan şirketin ortaklarına verilecek olan hisse senetleri birleşme sözleşmesi hükümlerine göre verilecektir. Burada ortaklara sağlanacak haklar ya da haklarının nasıl korunacağına ilişkin başka bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Tasarıda ortakların ayrılma akçesi de alabileceğine ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Tasarının 141. maddesine göre birleşmeye katılan şirketlerin birleşme sözleşmelerinde ortaklarına, devralan şirketteki pay ve ortaklık haklarının elde edilmesi ile elde edilecek olan şirket paylarının gerçek değerine denk gelen bir ayrılma akçesi arasında seçim yapma hakkı tanınabileceği belirtilmiştir. Bu maddeye göre, birleşen şirketler arasında birleşmeye katılan ortaklar birleşilen şirkette ortaklık haklarının devam etmesini isteyebileceği gibi birleşilen şirkette ortak olmak istemeyebilir. Böyle bir durumda birleşmeye katılmak istemeyen ortaklar devralan şirketten ortaklık paylarına denk gelen bir tutar ile ortaklıktan çıkarsa alacağı bu tutara ayrılma akçesi denir. Ayrılma akçesinden devrolan şirketin ortakları yararlanabilir.

Birleşmeye katılan şirketlerin birleşme sözleşmesinde sadece ayrılma akçesinin verilmesini öngörebilecekleri Tasarının 142/2. maddesinde düzenlenmiştir. Birleşme sözleşmesinde ayrılma akçesi öngörülmüşse bu akçenin devreden şahıs şirketi veya sermaye şirketi tarafından onaylanması gerekir (TTKT, m .151/5). Ayrılma akçesi, devreden şirket bir şahıs şirketi ise oy hakkına sahip ortaklar tarafından olumlu olarak onaylanmalı; sermaye şirketi ise şirkette mevcut oy haklarının yüzde doksanın olumlu oyu ile onaylanmalıdır. Aksi takdirde ayrılma akçesi öngörülemez.

Devralma yoluyla birleşmede, birleşilen şirket sermayesini gerekli olan düzeyde artırmak durumundadır. Birleşilen başka bir ifade ile devralan şirketin sermayesini artırmasının nedeni devrolan şirketin ortaklarının haklarını korumaktır. Bu durum TTKT'nin 142/1. maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca sermaye artırımında aynı sermaye

konulmasına ilişkin düzenlemeler ile halka açık anonim şirketlerde yeni hisselerin halka arz edilmesine ilişkin hükümler uygulanmaz (TTKT,m.142/2).

2.1.2.2.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Normal Birleşme Süreci

TTKT’de birleşecek olan şirketlerin yapmaları gereken bir takım işlemler ayrıntılı bir biçimde hükme bağlanmıştır. Bu işlemler, birleşme sözleşmesinin hazırlanmasından başlayıp birleşme işleminin tamamlanmasına kadar devam etmektedir. Birleşme sürecinde nelerin yapılması gerektiği ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

2.1.2.2.2.1. Birleşme Sözleşmesinin Hazırlanması

Birleşme sözleşmesi yazılı bir şekilde yapılacak ve birleşecek olan şirketlerin yönetim organları tarafından imzalanacak olup, genel kurulları tarafından da onaylanacaktır (TTKT, m.145).

Birleşme sözleşmesinde hangi bilgilerin yer alacağı Tasarının 146. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre birleşme sözleşmesinde aşağıdaki bilgiler yer alması zorunludur.

- Devralma yoluyla birleşmelerde birleşmeye katılan şirketlerin ticaret unvanları, hukuki türleri, merkezleri; yeni kuruluş yoluyla birleşmelerde ise yeni şirketin türü, ticaret unvanı ve merkezi,
- Şirket paylarının değişim oranı, öngörülmesi halinde denkleştirme tutarı ile devrolan şirketin ortaklarının devralan şirketteki paylarına ve haklarına ilişkin açıklamalar,
- Şirket paylarının değiştirme biçimi,
- Devralan başka bir ifade ile birleşilen şirketin, imtiyazlı ve oydan yoksun payların sahipleriyle intifa senedi sahiplerine tanıdığı haklar,
- Birleşme ile elde edilen payların devralan veya yeni kurulan şirketin bilanço kârına hak kazandığı tarih ile bu isteme ilişkin bütün özellikler,
- Gereğinde ayrılma akçesi,

- Devrolan şirketin işlem ve fiillerinin devralan şirketin hesabına yapılmış sayılacağı tarih,
- Yönetim organlarına ve yönetici ortaklara tanınan özel yararlar,
- Gerektiğinde sınırsız sorumlu ortakların yani komandite ortakların adları birleşme sözleşmesinde yazılmalıdır.

2.1.2.2.2. Birleşme Raporunun Hazırlanması

Birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organları ayrı ayrı ya da birlikte bir birleşme raporu hazırlayacaklardır. Birleşme raporunda yer alacak bilgilere aşağıda yer verilmiştir (TTKT, m.147):

- Birleşmenin amacı ve sonuçları,
- Birleşme sözleşmesi,
- Şirket paylarının değişim oranı, öngörülmiş ise denkleştirme akçesi ve devrolan şirketin ortaklarına devralan şirket nezdinde tanınmış olan ortaklık hakları,
- Sözleşmede ayrılma akçesi öngörüldü ise ayrılma akçesinin tutarı, şirket pay ve ortaklık hakları yerine ayrılma akçesi verilmesinin nedenleri,
- Değişim oranlarının belirlenmesi açısından payların değerlendirilmesine ilişkin özellikler,
- Devralan şirket tarafından yapılacak sermaye artırımının miktarı,
- Öngörülmesi halinde, devrolan şirketin ortaklarına, birleşme nedeniyle yüklenecek olan ek ödeme ve diğer kişisel edim yükümlülükleri ile kişisel sorumluluklar hakkında bilgi,
- Değişik türdeki şirketlerin birleşmelerinde, yeni tür nedeniyle ortaklara düşen yükümlülükler,
- Birleşmenin birleşmeye katılan şirketlerin işçileri üzerindeki etkileri ile mümkünse sosyal planın içeriği,
- Birleşmenin birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları üzerindeki etkileri,
- Gerekli olması durumunda ilgili makamlardan alınan onaylar hukuki yönden açıklanır ve gerekçeleri belirtilir. Ayrıca yeni kuruluş yolu ile birleşmelerde yeni şirketin sözleşmesinin birleşme raporuna eklenmesi gerekir.

Birleşme raporu hazırlanmasının tek bir istisnası vardır (TTKT, m 147/4) ; küçük ölçekli şirketlerin tüm ortaklarının onaylaması koşuluyla birleşme raporunun hazırlanmasından vazgeçebilir.

2.1.2.2.2.3. Birleşme Sözleşmesi ve Birleşme Raporunun Denetlenmesi

Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun hazırlanmasından sonraki aşama bunların işlem denetçisi tarafından denetlenmesidir.

Birleşmeye katılan şirketler tarafından hazırlanan birleşme sözleşmesi ile birleşme raporunun ve ayrıca birleşmeye esas oluşturan bilançonun bu konuda uzman olan işlem denetçisi tarafından denetlenmesi zorunludur. Birleşmeye katılan şirketlerin, birleşme ile ilgili işlemlerini denetleyecek işlem denetçisine, her türlü bilgi ve belgeyi verme zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca denetleme yapılmasının tek istisnası vardır. O da küçük ölçekli şirketlerin tüm ortaklarının denetlemeden vazgeçebilmesini oylamasıdır. Böyle bir durum söz konusu ise denetlemeden vazgeçilebilir (TTKT, m.148).

2.1.2.2.2.4. Ara Bilançonun Hazırlanması

Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesinden sonraki aşamada birleşme sözleşmesinin imzalandığı tarih ile bilanço günü arasında altı aydan fazla sürenin geçmiş olması ve son bilançonun çıkarılmasından sonra birleşen şirketlerin malvarlıklarında önemli değişikliklerin olması gibi durumların oluşması ara bilançonun hazırlanması aşamasını gündeme getirecektir. Ara bilançonun hazırlanması Tasarının 144. maddesinde düzenlenmiştir.

Bu bilgiler ışığında ara bilançonun çıkarılabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerekecektir:

- Birleşme sözleşmesinin imzalandığı tarih ile bilanço günü arasında altı aydan fazla zaman geçmiş olması,
- Son bilançonun çıkarılmasından sonra birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana gelmesi.

Bu iki koşul meydana geldiği vakit birleşmeye katılan şirketler ara bilanço düzenlemek zorundadırlar.

Ara bilanço hazırlanırken yıllık bilançoya ilişkin hüküm ve ilkeler uygulanacaktır. Ara bilanço hazırlanırken fiziki envanterin çıkarılması gerekli değildir. Ayrıca ara bilanço hazırlanırken son bilançoda kabul edilen değerlemeler, ticari defterlerdeki hareket ölçüsünde değiştirilecek ve amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklarla ticari defterlerden anlaşılamayan işletme için önemli değer değişiklikleri de dikkate alınacaktır (TTKT, m.144).

Tasarıda ara bilançonun nasıl hazırlanması gerektiğine ilişkin bilgiler verilirken TMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına atıfta bulunulması daha uygun olurdu. Çünkü bu Standart ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğini tanımlamasının yanı sıra ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal raporlamada muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini de belirlemektedir.

2.1.2.2.2.5. İnceleme Hakkı ve Malvarlığındaki Değişiklikler

Birleşmeye katılan şirketlerin hepsi genel kurul kararından otuz gün önce şirket merkezleri ile şubelerinde ve halka açık anonim şirket ise Sermaye Piyasası Kurulunun öngöreceği yerlerde birleşme sözleşmesini, birleşme raporunu, denetleme raporunu, son üç yılın finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporlarını ve gerekli olması halinde ara bilançolarını, intifa senedi sahipleri ile şirket tarafından ihraç edilmiş bulunan menkul kıymet hamillerinin, menfaati bulunan kişilerin ve diğer ilgililerin incelemesine sunmakla yükümlüdür. Bu bilgiler ilgili sermaye şirketlerinin internet sitelerinde de yayınlanacaktır (TTKT, m.149/1).

Tasarıdaki bu düzenlemeye göre birleşmeye katılan şirketlerin ortakları ile intifa senedi sahipleri, şirketin ihraç etmiş olduğu menkul kıymetlerin hamilleri, menfaati bulunan kişiler birleşmeye ilişkin olan sözleşmeyi, birleşme raporunu, denetleme raporunu ve son üç yıla ait finansal tablolarını inceleme hakkına sahiptir. Bu kişiler birleşmeye ilişkin bu belgelerin birer suretinin kendisinde bulunmasını isteyebilirler. Bunun için herhangi bir bedel ödenmesi söz konusu değildir (TTKT, m.149/2).

Birleşmeye katılan şirketlerin hepsi başlangıçta belirtilen belgelerin nereye tevdi edildiklerini ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarını, teviden en az üç iş günü öncesinde Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ile şirket sözleşmesinde öngörülen gazetelerde ilan edecektir. Aynı zamanda sermaye şirketleri internet sitelerinde de ilan edeceklerdir (TTKT, m.149/3). Birleşecek olan şirketlerin hepsi Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayınlanan ve internet sitelerine konulan ilanda inceleme yapma hakkına sahiptir (TTKT, m.149/3).

İnceleme hakkının kullanılmamasının tek istisnası vardır; küçük ölçekli işletmelerde tüm ortakların onaylaması halidir (TTKT, m.149/4). Eğer küçük ölçekli işletmelerin ortaklarının tümü inceleme hakkının kullanılmaması konusunda onay verirse inceleme hakkı kullanılmayacaktır. Aksi takdirde küçük işletmelerdeki ortaklardan birinin inceleme hakkının kullanılması yönünde onay vermesi halinde inceleme hakkı kullanılacaktır.

Birleşmeye katılan şirketlerden birinin aktif veya pasif varlıklarında birleşme sözleşmesinin imza tarihi ile bu birleşme sözleşmesinin genel kurul onayına sunulacağı tarih arasında önemli değişiklik meydana gelmişse, yönetim organı bu durumu hem kendi genel kuruluna hem de birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organlarına yazılı olarak bildirecektir (TTKT, m. 150/1).

Bu maddeye göre birleşme sözleşmesinin imzalanmasından genel kurul onayına sunulmasına ilişkin zaman zarfı içerisinde birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler olmuşsa bu durumun birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organına yazılı olarak bildirilmesi gerektiğini ifade edilmektedir. Ancak Tasarıda ...aktif ve pasif varlıklarında... şeklindeki ifadenin yerine “şirketin aktifi ve pasifinde” ya da “varlıkları ile kaynaklarında” ifadelerinin kullanılması daha uygun olacaktır. Çünkü aktif ve pasif varlıklar ifadesinde pasif varlıklar ifadesi yanlış bir kullanımı oluşturmaktadır. Pasif varlıklar değil, pasif kaynaklar olur.

Şirketin malvarlıklarında önemli değişikliklerin olmasına ilişkin olarak yönetim organlarına yazılı olarak yapılan bildirimlerin arkasından birleşmeye katılan şirketlerin tüm yönetim organları birleşme sözleşmesinin değiştirilmesinin gerekli olup olmadığı ile

birlikte birleşmeden vazgeçilmesinin de gerekli olup olmadığını inceleyeceklerdir. Eğer birleşme sözleşmesinin değiştirilmesi ya da birleşmeden vazgeçilmesi gerekiyorsa birleşme sözleşmesi, birleşme raporu, denetçi raporunun genel kurul onayına sunulmasından vazgeçilir. Aksi takdirde birleşme sözleşmesinin değiştirilmesine gerek duyulmuyorsa yönetim organı genel kurulda bunun gerekçesini açıklayacaktır (TTKT, m.150/2).

2.1.2.2.2.6. Birleşme Kararı

Birleşme sözleşmesi, birleşme raporu, denetleme raporunun incelenmesinden ve birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişikliklerin olmadığından belirlenmesinden sonra birleşme sözleşmesi yönetim organı tarafından genel kurula sunulur.

Birleşme sözleşmesinin genel kurul tarafından kabul edilebilmesi için hangi nisaplarla onaylanması gerektiği Tasarının 151. maddesinde sıralanmıştır. Buna göre;

- Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi koşuluyla genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçü,
- Bir kooperatif tarafından devralınacak sermaye şirketlerinde, sermayenin çoğunluğunun temsil edilmesi koşuluyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçü,
- Limited şirketlerde, sermayenin en az dörtte üçünü kapsayan paylara sahip bulunmaları koşuluyla, tüm ortakların dörtte üçünün oyları,
- Kooperatiflerde, verilen oyların üçte ikisinin çoğunluğu ile, ana sözleşmede ek ödeme ve başka edim yükümlülükleri ya da sınırsız sorumluluk kabul edilmiş veya bunlar var olup da genişletilmişse kooperatife kayıtlı tüm ortakların dörtte üçünün kararı ile, onaylanmalıdır.
- Kollektif veya komandit şirketlerde birleşme sözleşmesinin oy birliği ile onaylanması gerekir. Bununla birlikte şirket sözleşmesinde birleşme sözleşmesinin bütün ortakların dörtte üçünün kararı ile onaylanması öngörülebilir.
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin başka bir şirketi devralması durumunda genel kurulda mevcut bulunanların dörtte üçünün onaylamasının yanı

sıra komanditelerin yani sınırsız sorumlu ortakların tamamının birleşmeyi yazılı olarak onaylamaları gerekir.

- Limited şirket tarafından devralınan anonim şirket veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, devralma ile ek yükümlülük ve kişisel edim yükümlülükleri de öngörülüyorsa veya bunlar var olup da genişletiliyorsa, bütün ortakların oy birliğine gerek vardır.
- Birleşme sözleşmesinde bir ayrılma akçesi öngörülmüş ise devreden şirket şahıs şirketi ise oy hakkına sahip ortakların, sermaye şirketi ise şirkette mevcut oy haklarının yüzde doksanın olumlu oyları ile onaylanmalıdır.
- Birleşme sözleşmesinde devrolan şirketin işletme konusunda değişiklik öngörülmüşse, birleşme sözleşmesinin ayrıca şirket sözleşmesinin değiştirilmesi için gerekli olan nisapla yani çoğunlukla onaylanmış olması gerekmektedir.

2.1.2.2.2.7. Birleşmenin Kesinleşmesi

Birleşme kararı genel kurul tarafından onaylandıktan sonraki aşama birleşmenin ticaret siciline tescil edilmesi ile kesinlik kazanması aşamasıdır. Bu durum Tasarının 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 devrolan şirket sona ererken, birleşme işlemi de kesinlik kazanmış olacaktır.

2.1.2.2.2.8. Birleşmenin Hukuki Sonuçları

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

Tasarının 153. maddesinde rekabetin korunması hakkındaki kanununa ilişkin hükümlerin saklı olduğu da ifade edilmiştir.

2.1.2.2.2.8.1. Alacakların Teminat Altına Alınması

Alacakların teminat altına alınması Tasarıda her ne kadar ayrı bir başlık altında düzenlenmiş ise de birleşmenin hukuki sonuçlarından birisini oluşturmaktadır. Tasarının 157. maddesinde alacakların teminat altına alınmasına ilişkin düzenlemeye göre; birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları, birleşmenin geçerlilik kazanmasından sonraki üç ay içinde istemeleri halinde devralan şirketler, alacaklıların alacaklarını teminat altına alacaktır.

Uygulamadaki TTK ile taslak hükümlerini alacakların teminat altına alınması açısından karşılaştırdığımızda aşağıdaki tespiti yapabiliriz. TTK'ya göre birleşme kararının ilan gününden hüküm ifade edebilmesi için aşağıdaki üç koşuldaki birinin gerçekleşmesi gerekir:

1. İlandan önce birleşen şirketlerin borçlarını ödemiş olmaları,
2. Birleşen şirketlerin borçlarına denk gelen parayı TCMB'ye veya muteber (güvenilir) başka bir bankaya tevdi etmiş olmaları,
3. Alacaklıların şirket birleşmesine razı olmaları.

Oysa Tasarıda birleşmenin ilan tarihinde hüküm ifade edebilmesi için böyle bir koşula gerek bulunmamaktadır. Birleşme tarihinde şirketin borçlarının ödenmemiş olması birleşmeye engel teşkil etmemektedir. Hatta birleşme geçerlilik kazandıktan sonra alacaklıların istemesi halinde alacakları tutarların teminat altına alınmasına olanak bile sağlanmıştır.

Tasarıya göre birleşmeye katılan şirketler, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde, tirajı ellibinin üzerinde olan yurt genelinde dağıtım yapan üç gazetede yedişer gün aralıklar ile alacaklılarına ilan yaparlar. Ayrıca internet sitelerine koyacakları ilanlar aracılığıyla alacaklılara haklarını bildireceklerdir (TTKT,m.157/2). Anılan maddeye göre, ilan yükümlülüğünün ortadan kalkması için işlem denetçisi tarafından birleşmeye katılan

şirketlerin serbest malvarlıklarının ödenmesine yetmeyecek bir alacaklarının bulunmadığının veya böyle bir alacak talebinin beklenmediğinin doğrulaması gerekecektir.

Devralan şirket bir işlem denetçisi raporu ile birleşmeden dolayı alacaklıların tehlikeye düşmediğini ispat ederse, teminat vermekten kurtulacaktır (TTKT, m.157/3). Ayrıca diğer alacaklıların zarara uğramayacakları anlaşılırsa, yükümlü şirket teminat göstermek yerine borcunu ödeyebilme olanağına sahiptir (TTKT, m.157/4).

2.1.2.2.8.2. Ortakların Kişisel Sorumlulukları Ve İş İlişkilerinin Geçmesi

Şirketin borçlarından dolayı sorumlu olan ortakların sorumlulukları birleşmeye katıldıktan sonra da devam eder. Devrolan şirketin ortaklarının borçlarının birleşmeden sonra da devam etmesi için bu borçların birleşme kararından önce doğmuş olması veya borçları doğuran sebeplerin bu tarihten önce meydana gelmiş olması gerekir (TTKT, m. 158).

Devrolan şirketin borçlarından doğan, ortakların şahsi sorumluluklarına ilişkin istemler birleşme kararının ilan tarihinden üç yıl geçtikten sonra zamanaşımına uğrar. Eğer alacak ilan tarihinden sonra muaccel olmuşsa yani istenebilir hale gelmişse bu durumda zaman aşımı süresi muacceliyet tarihinden itibaren başlayacaktır. Bu türlü bir sınırlama devralan şirketin borçlarından dolayı şahsen sorumlu olan ortakların sorumluluklarına uygulanmayacaktır (TTKT, m.158).

2.1.2.2.9. Birleşme Kararının İlanı

Birleşme sürecinin en son aşaması birleşme kararının Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmesidir (TTKT, m.154).

2.1.2.2.3. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Kolaylaştırılmış Birleşme Süreci

Tasarıda normal birleşme sürecinin yanı sıra kolaylaştırılmış birleşme süreci de düzenlenmiştir. Mevcut ticaret kanununda kolaylaştırılmış birleşme düzenlenmemişken Tasarıda böyle bir düzenlemeye yer verilmiştir.

Tasarının 155. maddesinde kolaylaştırılmış birleşmenin uygulama alanı, 156. maddesinde de kolaylıkların neler olduğu düzenlenmiştir.

Tasarıdaki kolaylaştırılmış birleşme sermaye şirketleri için geçerlidir. Daha önce de belirtildiği gibi şirket birleşmelerinde nevilerin aynı olması koşulu ortadan kalmış, bütün şirketlerin başka türden şirketlerle birleşmesine olanak tanınmış, ancak kimi birleşmelerde devralan ya da devrolan konumunda olmaları gerektiği vurgulanmıştır. Önceden değinildiği gibi sermaye şirketleri, sermaye şirketleriyle, kooperatiflerle veya devralan şirket olmaları koşuluyla kollektif veya komandit şirketlerle birleşebileceklerdir.

Tasarıda sermaye şirketlerinin kolaylaştırılmış şekilde birleşebilmeleri için aşağıdaki iki koşuldan birinin varlığı gerekir (TTKT, m.155/1).

1. Devralan sermaye şirketinin, devrolunan veya birleşen sermaye şirketinin oy hakkı veren tüm paylarına sahip olması,
2. Bir şirket veya bir gerçek kişi ya da kanun yahut sözleşme dolayısıyla bağlı bulunan kişi gruplarının, birleşmeye katılan sermaye şirketlerinin oy hakkı veren tüm paylarına sahip olması.

Bu iki koşuldan birinin varlığı halinde sermaye şirketleri kolaylaştırılmış biçimde birleşebilirler.

Yukarıda belirtilen koşullara uyan sermaye şirketleri, birleşme sözleşmesinde sadece birleşmeye katılan şirketlerin ticaret unvanları, hukuki türleri, merkezleri eğer yeni kuruluş yoluyla birleşiyorlarsa yeni şirketin türü, ticaret unvanı ve merkezi, gereğinde ayrılma akçesi ve sınırsız sorumlu ortakların isimleri bilgilerine yer verirler. Bu sermaye şirketleri birleşme raporu düzenlemekle, birleşme sözleşmesini denetlemekle ve inceleme hakkı sağlamakla yükümlü değillerdir. Ayrıca birleşme sözleşmesini genel kurulun onayına da sunmayabilirler (TTKT, m.156/1).

Devralan sermaye şirketi, devrolan sermaye şirketinin bütün paylarına değil de, en az oy hakkı veren paylarının yüzde doksanına sahipse, azınlıkta kalan pay sahiplerine; devralan şirkette şirket payları veya şirket paylarına denk gelen bir ayrılma akçesi verilmesini önerilebilir ve birleşmeden ek ödeme, herhangi bir şahsi edim yükümlülüğü ve kişisel sorumluluk doğmaması durumunda birleşme kolaylaştırılmış şartlarda gerçekleştirilebilir (TTKT, m.155/2).

Tasarının 155/2. maddesine uyan sermaye şirketleri ise, birleşme sözleşmelerinde sadece, birleşmeye katılan şirketlerin ticaret unvanları, hukuki türleri, merkezleri eğer yeni kuruluş yoluyla birleşiyorlarsa yeni şirketin türü, ticaret unvanı ve merkezi, şirket paylarının değişim oranları öngörülmüşse denkleştirme tutarı, devrolan şirketin ortaklarının devralan şirketteki paylarına ve haklarına ilişkin açıklamalarına, gereğinde ayrılma akçesi ve sınırsız sorumlu yani komandite ortakların isimlerine yer verirler. Bu şirketler, birleşme raporu düzenlemek ve birleşme sözleşmesini genel kurula sunmak zorunda olmamakla birlikte inceleme hakkını, birleşmenin tescili için ticaret siciline yapılan başvurudan otuz gün önce sağlamakla yükümlüdürler (TTKT, m.156/2).

Özetle; şirket birleşmeleri gerek TTK'da gerekse Tasarıda düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere Tasarıdaki düzenlemeler mevcut yasadaki da daha kapsamlı olup, Kanunda olmayan düzenlemeleri de içermektedir. 1957 yılından beri uygulanmakta olan TTK ticari hayatın gereklerine cevap veremez hale gelmesi ve gelişen dünya şartlarına uyumun sağlanması için hazırlanan Tasarı ile yapılan yeni düzenlemeler ticari hayattaki uygulamalara yön verecektir.

2.2. Bölünme

Bölünmenin tanımı yapıldıktan sonra, şirketlerin bölünmeye gitmelerinin nedenleri, bölünme türleri ve bölünme ile ilgili yasal düzenlemeler ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.2.1. Bölünmenin Tanımı Ve Bölünme Nedenleri

Bölünme, bir bütünün belirli bölümlere ya da parçalara ayrılması ve bunun sonucunda ortaya çıkan durum olarak tanımlanmaktadır (Dede, 2006).

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

Tanımlarda da ifade edildiği gibi kurumlar kaynakların ve olanakların verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla bölünmeye gitmektedir. Kurumların bölünmeye gitmesinin nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Kökbudak, 2007):

- Zamanında doğru ve yerinde verilmiş kararlar aracılığıyla kurulan şirketlerin enflasyon döneminde verimliliklerini kaybetmeleri,
- Optimum ölçeklerden uzaklaşan şirketlerin verimsiz yapılar haline alması,
- Ortaklık kuran şirketlerin ve grupların bir arada yürüttükleri faaliyetlerin gereklilikleri ve yeterlilikleri konusunda farklı görüşlere sahip olmalarından dolayı görüş ayrılıkları yaşamaları,
- Şirketlerin yatırım yapmaları için gerekli olan finansal kaynakların sağlanamamasından dolayı şirketin sahip olduğu malvarlığını başka ortaklıklara dağıtıp bunlar ile bütünleşerek yararlı hale gelmesini sağlamak,
- Optimal işletme büyüklüğüne ulaşan şirketlerin mevcut yapıları içerisinde büyüme olanağının ortadan kalkmasından dolayı kâr ve verimin iyileştirilmesi amacıyla bölünmeye gidilir.

2.2.2. Bölünmeye İlişkin Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde bölünmeye ilişkin olarak 6762 sayılı TTK'da herhangi bir yasal düzenlemeye yer verilmemiştir. Mevcut TTK'da hüküm yokken bölünme işlemleri eski KVK'daki hükümlere göre yapılmaktaydı. Ticari hayatın getirilerinden biri birleşme ise bir diğeri de bölünmedir. Artık ülkemizde bölünme işlemleri yasal zemin üzerine oturtulmaya çalışılmaktadır. Bölünme ile ilgili yasal düzenlemeler 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile TTKT esas alınarak kıyaslamalı olarak açıklanacaktır.

2.2.2.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Bölünmeye İlişkin Düzenlemeler

6762 sayılı Kanunda bölünmeye ilişkin olarak herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu eksikliğin giderilmesi için TTKT’de bölünme ile ilgili düzenlemeler Tasarının “Ticaret Şirketleri” isimli ikinci kitabında “Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme” başlığı altında 159. ve 179. maddeler arasında yapılmıştır. TTKT’de bölünmeye ilişkin olarak yapılan düzenlemeler Tablo-6’ da gösterilmiştir.

Tablo-6. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Bölünme

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

Kaynak: TTKT.

Tablo-6’da görüleceği üzere TTKT’de bölünme ile ilgili pek çok düzenlemeye yer verilmiştir. Burada bölünmenin türlerine, bölünmenin yapılabilmesi için yapılması gereken işlemlerin neler olduğuna, bölünme işlemine ilişkin olan belgelerin denetimine, bölünme kararına ve bölünme işleminin geçerliliğine ilişkin konular düzenlenmiştir.

2.2.2.1.1. Bölünme Türleri

TTKT'nin "Genel Hükümler" başlığı altında bölünme türleri, geçerli bölünmelerin neler olduğu ve şirket pay ve haklarının korunması düzenlenmiştir. TTKT'ye göre iki türlü bölünme söz konusudur. Bu bölünmeler tam ve kısmî bölünmedir.

2.2.2.1.1.1. Tam Bölünme

Tam bölünme ile şirketin bütün malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketin paylarını ve haklarını kazanırlar. Tam bölünüp devrolan şirket sona erer ve ticaret sicilinden terkin edilir (TTKT, m.159/1).

TTKT'ye göre tam bölünmenin olması için aşağıdaki koşulların olması gerekir:

- Tam bölünmeye ilişkin olarak kullanılan şirket kavramı ticaret şirketini ifade etmektedir. Ticaret şirketlerinin neler olduğu Tasarımın 124. maddesinde kollektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, limited şirket ve kooperatifler olarak belirtilmiştir,
- Tam bölünme şeklinde bölünecek şirket sahip olduğu bütün mal varlığı ile bölünmeye katılacaktır,
- Bölünen şirketin ortakları devralan şirkette de ortaklık payı ve hakkı kazanacaktır,
- Tam bölünme yolu ile bölünen şirket sona erecektir,
- Tam bölünme yolu ile bölünen şirketin ticaret sicilinden silinmesi gerekecektir.

Tasarıya göre bir şirket, tam bölünme yolu ile bölünüyorsa bütün malvarlığını bölüp, başka ticaret şirketlerine devredecektir. Tam bölünme yolu ile bölünen şirketin ortakları, bu bölümleri devralan şirketlerde pay ve hak kazanacak, tam bölünen şirket de infisah edip ve ticaret sicilinden silinecektir. Örneğin, bir dış ticaret işleriyle uğraşan bir şirketi ele alalım. Bu şirket hem ithalat hem de ihracat yapıyor olsun. Bu şirket tam bölünme yolu ile bölünürse ithalat ile ilgili işlemlerini ve de ihracatla ilgili işlemlerini başka şirketlere devredecektir. Bölünen şirketin ortakları devredildikleri şirkette pay ve hak kazanacaktır. Bölünen şirket ise sona erecek ve ticaret sicilinden silinecektir.

2.2.2.1.1.2. Kısmi Bölünme

Kısmi bölünme ise bir şirketin malvarlığının bir veya daha fazla bölümünün diğer şirketlere devrolması şeklindeki bölünmedir. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketin pay ve haklarını iktisap edecek veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığı olarak devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini meydana getirecektir (TTKT, m.159/2).

Kısmi bölünmede bir ticaret şirketi malvarlığını bölümlere ayırarak başka şirketlere devredecektir. Kısmi bölünmenin tam bölünmeden farkı ise bölünen şirketin infisah etmemesidir.

Gerek tam bölünmede gerekse kısmi bölünmede şirketin payları ve hakları Tasarının 140. maddesindeki hükümler doğrultusunda korunacaktır. Ortaklık payları ve haklarının korunmasına ilişkin olarak aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

- Bölünme suretiyle devrolan yani bölünen şirketin ortakları, ortaklık payları ve haklarını karşılayacak değerde devralan şirketin payları ve hakları üzerinde talep etme hakkı bulunmaktadır,
- Ortaklık paylarının değişim oranı belirlenirken bir denkleştirme akçesinin ödenmesi öngörülebilir. Denkleştirme akçesinin devrolan şirketin ortaklarına tahsis edilen ortaklık paylarının onda birini aşmaması gerekir,
- Devrolan şirketin ortakları oydan yoksun paya sahip iseler, ortaklara aynı değerde oydan yoksun pay verilebileceği gibi oy hakkına sahip paylar da verilebilir,
- Devrolan şirkette mevcut bulunan paylara bağlı imtiyaz hakları karşılığında devralan şirkette buna denk bir imtiyazlı hak verilebileceği gibi buna denk gelen bir karşılık da verilebilir,
- Devreden şirketin ortaklarına, bölünmeye katılan bütün şirketlerde varolan payları oranında şirket payları verilebilir ki burada oranlar korunmaktadır,
- Devreden şirketin ortaklarına, bölünmeye katılan bütün şirketlerde varolan payları oranına göre değişik oranlarda şirket payları da tahsis edilebilir ki burada oranların korunmadığı görülmektedir,

Gerek tam bölünmede gerekse kısmi bölünmede iş ilişkilerinin geçmesi konusunda düzenlemelere de Tasarının 178. maddesinde yer verilmiştir.

2.2.2.1.2. Bölünme Süreci

Türk Ticaret Kanunu Tasarısında bölünme süreci bölünme sözleşmesinin yapılması ile başlar ve bölünme işleminin ticaret siciline tescil edilmesi ile sona erer. Bölünme sürecinde hangi işlemlerin yapılması gerektiği ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

2.2.2.1.2.1. Bölünme Sözleşmesi Ve Bölünme Planının Hazırlanması

Daha önce de belirtildiği gibi Tasarıda tam bölünme ve kısmi bölünme olarak iki türlü bölünme düzenlenmiştir.

5520 sayılı KVK'da gerek tam bölünme gerekse kısmi bölünme tanımlanırken *...varolan veya yeni kurulan şirkete devri...* şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere bölünme ya mevcut olan bir şirkete devrolunarak ya da yeni bir kuruluş meydana getirilmesi şeklinde olur. Bu bölünmenin mevcut bir yapıya devir ya da yeni bir kuruluşun oluşmasını sağlama şekline bağlı olarak bölünme ile ilgili olarak sözleşme mi yoksa plan mı hazırlanacağı ortaya çıkacaktır.

TTKT'nin 166/1. maddesine göre bir şirket sahip olduğu mal varlığının bölümlerini mevcut olan şirketlere devrederek bölünecek ise bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları tarafından bir bölünme sözleşmesi yapılacaktır.

TTKT'nin 166/2. maddesine göre bir şirket sahip olduğu malvarlığının bölümlerini yeni kurulacak bir şirkete devrederek bölünecek ise bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organı bir bölünme planı düzenleyecektir.

Tasarıda yapılan düzenlemeye göre bir şirket mevcut bir şirkete bölünerek devroluyorsa bölünme sözleşmesi, yeni bir kuruluş şeklinde bölünüyorsa bölünme planı hazırlayacaktır.

Bölünmenin şekline ilişkin olarak hazırlanacak olan bölünme planı veya bölünme sözleşmesinin yazılı olarak yapılması ve bunların genel kurul tarafından Tasarıda belirtilen şekilde onaylanması gerekecektir (TTKT, m.166/3).

Bölünme sözleşmesi veya bölünme planının içeriğinde neler bulunması gerektiği Tasarının 167. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, bir bölünme sözleşmesinde veya bölünme planında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:

- Bölünmeye katılan şirketlerin ticaret unvanları, merkezleri ve türleri,
- Aktif ve pasif malvarlığı konularının devir amacıyla bölümlere ayrılmasını ve tahsisini gösteren liste,
- Payların değişim oranı, gereğinde ödenecek olan denkleştirme tutarı, devreden şirketin ortaklarının devralan şirketteki ortaklık haklarının ne olduğuna dair açıklama,
- Şirket paylarının değişim biçimi,
- Devralan şirketin intifa senedi, oydan yoksun pay sahiplerine ve özel hak sahiplerine tahsis ettiği haklar,
- Şirket paylarının hangi tarihten itibaren bilanço kârına hak kazanacakları ve bu istem hakkının özellikleri,
- Devreden şirketin işlemlerinin hangi tarihten itibaren devralan şirketin hesabına yapılmış kabul edildiği,
- Yönetim organlarının üyelerine, yönetim hakkına sahip kişilere, müdürlere ve denetçilere tanınan özel menfaatler,
- Bölünme sonucunda devralan şirkete geçen iş ilişkilerinin listesi.

Burada sıralanmış olan bilgilerin bölünme sözleşmesi veya bölünme planına yazılması ve bölünmeye katılan şirketlerin genel kurulu tarafından onaylanması gerekmektedir.

Bölünmeye karar veren bir şirket bütün malvarlığını değil de malvarlığının bir kısmını bölünmeye tabi tutuysa bölünen şirketin bölünmenin dışında kalan bir malvarlığı bulunacaktır.

Tasarının 168. maddesinde bölünme dışında kalan malvarlığına ilişkin olarak düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre, bölünme sözleşmesinde veya bölünme planında tahsisi yapılmayan malvarlıklarının olması durumunda tam bölünmede devralan tüm şirketlerin bölünme sözleşmesi ya da bölünme planına göre kendilerine geçen net aktif malvarlığının oranına göre, devralan tüm şirketlere paylı mülkiyet hakkı düşecektir. Bu hüküm kıyaslama yapılmak suretiyle alacaklara ve maddi olmayan malvarlıklarına da uygulanabilecektir. Tam bölünmeye katılan şirketler bölünme sözleşmesi veya bölünme planına göre herhangi bir şirkete tahsis edilmemiş olan borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu olacaktır. Kısmi bölünmede ise tahsis olunmayan başka bir ifadeyle bölünmenin dışında kalan malvarlığı devreden şirkette kalacaktır.

2.2.2.1.2.2. Ara Bilançonun Düzenlenmesi

Bölünme işlemlerinde ara bilançonun düzenlenmesi için aşağıdaki iki koşuldun birinin gerçekleşmesi gerekecektir (TTKT, m.165):

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

Bu iki koşuldun birinin varlığı halinde bir ara bilanço hazırlanacaktır. Ara bilançonun hazırlanmasına ilişkin hükümler birleşmedeki ara bilançonun hazırlanmasına ile ilişkin hükümler ile aynıdır. Bu iki koşul bölünmeye katılan şirketler açısından söz konusu değilse o zaman ara bilanço hazırlanmayacaktır. Ara bilançonun hazırlanmasına ilişkin olarak TMS'lere atıfta bulunulması daha uygun olacaktır.

2.2.2.1.2.3. Bölünme Raporunun Hazırlanması

Bölünme raporunun hazırlanmasına ilişkin hükümler Tasarının 169. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre bölünme raporunun kimler tarafından hazırlanacağı ile birlikte bir bölünme raporunda ne tür bilgilere yer verileceği sıralanmıştır.

Bölünme raporu, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları tarafından ayrı ayrı veya birlikte hazırlanır.

Bölünme raporunda aşağıdaki bilgilere yer verilmesi gerekmektedir:

- Bölünmenin amacı ve sonuçları,
- Bölünme sözleşmesi veya bölünme planı,
- Payların değişim oranı, gereğinde denkleştirme tutarı, bölünen şirketin ortaklarının devralan şirketteki ortaklık haklarına ilişkin bilgi,
- Değişim oranının belirlenmesinde, payların değerlemesine ilişkin özellikler,
- Bölünme dolayısıyla ortaklar için ek bir ödeme yükümlülüğü ortaya çıkarsa bu yükümlülükler ile birlikte, kişisel edim yükümlülükleri ve sınırsız sorumlulukları,
- Farklı türden şirketler bölünmeye katılması halinde ortakların yeni tür sebebiyle ortaya çıkacak yükümlülükleri,
- Bölünmenin işçiler üzerindeki etkileri,
- Bölünmenin bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları üzerindeki etkileri ekonomik ve hukuki yönleri ile açıklanıp gerekçeleriyle gösterilecektir.

Ayrıca bölünme sonucunda yeni şirket kuruluyor ise bu kurulan şirketin sözleşmesinin bölünme raporuna ilave edilmesi gerekir.

Bölünme raporunun hazırlanmamasının tek istisnası 169. maddede açıklanmıştır. Bu madde uyarınca küçük ölçekli şirketlerde tüm ortakların onaylaması halinde bölünme raporu hazırlanmayabilir. Ancak küçük ölçekli işletmelerde ortakların bir kısmı bölünme raporunun hazırlanmaması konusunda farklı bir görüşe sahipse başka bir ifadeyle küçük ölçekli işletmelerde ortakların bir kısmı bölünme raporunun hazırlanmasını öngörürken, bir kısmı bölünme raporunun hazırlanmasını öngörmüyorsa bu durumda bölünme raporu hazırlanacaktır. Çünkü istisna olan durum görüş farklılıkları yüzünden uygulanamayacaktır.

2.2.2.1.2.4. Bölünme Sözleşmesi, Bölünme Planı Ve Bölünme Raporunun Denetlenmesi

Bölünme sözleşmesi, bölünme planı ve bölünme raporu TTKT'nin 148. maddesinde birleşmenin denetlenmesine ilişkin hükümlerin kıyaslanması suretiyle denetlenecektir.

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

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

2.2.2.1.2.5. İnceleme Hakkı ve Malvarlığındaki Değişiklikler

Bölünmeye katılan şirketlerin her biri genel kurul kararından iki ay önce merkezlerinde, halka açık anonim şirketler ise ayrıca Sermaye Piyasası Kurulunun uygun gördüğü yerlerde bölünme sözleşmesini veya bölünme planını, bölünme raporunu, denetleme raporunu, son üç yılın finansal tablolarını, son üç yılın faaliyet raporlarını ve varsa ara bilançolarını ortaklarının incelemesine sunacaktır (TTKT, m.171/1).

Bölünmeye katılan şirketlerin ortaklarının her biri 171/1. maddede belirtilen belgelerin birer suretinin kendilerine verilmesini isteme hakkına sahiptirler. Ayrıca bölünmeye katılan şirketlerden her biri Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde, sermaye şirketleri ayrıca internet sitelerinde ortakların inceleme yapma hakkı bulunduğunu belirten bir ilan yayınlacaktır (TTKT, m.171/4).

Küçük ölçekli işletmelerin tüm ortakları inceleme hakkından vazgeçilmesini onaylarsa bölünme sözleşmesi veya bölünme planı, bölünme raporu ve denetleme raporu incelenmesinden vazgeçebilir.

Bölünmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında değişiklikler meydana geldiyse, bu takdirde malvarlıklarındaki değişikliklere ilişkin olarak şirket birleşmelerinde yapılan düzenlemeler kıyas yapılmak suretiyle uygulanacaktır.

Bölünmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana geldiyse yönetim organı bu durumu kendi genel kuruluna ve bölünmeye katılan diğer şirketlerin yönetim organlarına yazılı olarak bildirecektir. Bu durumda bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları bölünme sözleşmesi veya bölünme planının değişmesinin gerekli olup olmadığını inceleyecektir. Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının değişmesi söz konusu değilse yönetim organı bu durumu genel kurulda gerekçeleri ile açıklayacaktır. Eğer yönetim organı bölünme sözleşmesi veya bölünme planının değişmesinin söz konusu olduğu görüyorsa bölünme sözleşmesinin genel kurul onayına sunulması önerisini geri çekecektir.

2.2.2.1.2.6. Bölünme Kararı

Bölünmeye katılacak olan şirketler alacaklıların bu işlemde dolayı mağdur olmaması başka bir ifadeyle alacaklıların korunması için alacaklılara çağrıda bulunacaktır. Bölünmeye katılan şirketler, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde, tirajı ellibinin üzerinde olan ve yurt genelinde dağıtımı yapılan en az üç gazetede ayrıca sermaye şirketleri internet sitelerinde alacaklılarına alacaklarını bildirmek ve teminat vermek için istemde bulunmaya çağıracaktır (TTKT, m.174).

Bölünmeye katılan şirketler ilanının yayım tarihinden itibaren üç ay içerisinde alacaklıların istemde bulunmaları durumunda alacaklarını teminat altına almak zorundadırlar (TTKT, m.175).

Alacaklıların korunması için Tasarının 176. maddesinde ek bir sorumluluk daha getirilmiştir. Bu maddeye göre bir borcu devralan şirket borcunu ifa etmezse, bölünmeye

katılan diğ er şirketler de bu durumdan dolayı ikinci dereceden müteselsilen sorumlu olacaktır. Tasarıda yer alan bu düzenlemeler ile bölünme işlemlerinde alacaklıların alacaklarının korunması konusunda gerekli özen ve önemin verildiği görülmektedir.

Bölünmeye katılan şirketlerce alacaklılarının zarar görmemesi için ilan tarihinden itibaren üç ay içerisinde başvuran alacaklıların alacakları teminat altına alınacaktır. Bu teminat altına alma işlemleri tamamlandıktan sonra bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları bölünme sözleşmesini veya bölünme planını genel kurula sunacaktır.

Bölünmeye katılan şirketlerin genel kurulda kabul edilmesi için gereken oy nisabı birleşme kararının kabulüne ilişkin olarak Tasarının 151. maddenin birinci, üçüncü, dördüncü ve altıncı fıkralarında düzenlenmiş oy nisabı ile aynıdır (TTKT, m.173).

Bölünme kararının genel kurul tarafından kabul edilmesi için gereken oy nisapları aşağıdaki gibidir:

- Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi koşuluyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların $\frac{3}{4}$ ile,
- Bir kooperatif tarafından devralınacak olan sermaye şirketlerinde, sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi koşuluyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların $\frac{3}{4}$ ile,
- Limited şirketlerde, sermayenin en az $\frac{3}{4}$ 'nü temsil eden paylara sahip bulunmaları koşuluyla, tüm ortakların $\frac{3}{4}$ 'nün oyları ile,
- Kooperatiflerde, verilen oyların üçte ikisinin çoğunluğu ile, ana sözleşmede ek ödeme ve başka edim yükümlülükleri ya da sınırsız sorumluluk kabul edilmiş veya bunlar var olup da genişletilmişse kooperatife kayıtlı tüm ortakların dörtte üçünün kararı ile bölünme kararı onaylanmalıdır.
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin başka bir şirketi devralması durumunda genel kurulda mevcut bulunanların dörtte üçünün onaylamasının yanı sıra komanditelerin yani sınırsız sorumlu ortakların tamamının bölünmeyi yazılı olarak onaylamaları gerekir,
- Limited şirket tarafından devralınan anonim şirket veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, devralma ile ek yükümlülük ve kişisel edim

yükümlülükleri de öngörülüyorsa veya bunlar var olup da genişletiliyorsa, bütün ortakların oy birliğine gerek vardır,

- Bölünme sözleşmesinde devrolan şirketin işletme konusunda değişiklik öngörülmüşse, bölünme sözleşmesinin ayrıca, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi için gerekli nisapla onaylanmış olması zorunluluktur,
- Asimetrik bölünmede devreden şirkette oy hakkına sahip ortakların en az yüzde doksanı ile onaylanması gerekir.

Bölünmede asıl olan şey, bölünmeye katılan şirketlerin pay sahiplerinin haklarının korunmasıdır (Dede,2006:68). Pay sahiplerinin haklarının korunması noktasında simetrik ve asimetrik bölünme söz konusu olacaktır. Bölünmeye katılan şirketlerin ortaklarının sahip oldukları paylar, bölündükleri şirkette de aynı şekilde korunuyorsa bu simetrik bölünmedir. Örneğin bir şirkette bölünmeye gitmeden önce ortaklarının ortaklık payları % 50 ise ve bu şirket bölündüğü takdirde devralan şirkette de bölünen şirketin ortaklarının payı %50 olursa bu bir simetrik bölünme olur. Çünkü bölünmede oranlar korunmuştur. Eğer bölünmede oranlar korunmuyorsa o zaman asimetrik bölünme söz konusu olacaktır. Örneğin bölünmeye katılmadan önce bir şirketteki ortakların payları %50 iken bölünme sonrasında bu oran %30 olmuşsa burada asimetrik bölünme meydana gelecektir. Asimetrik bölünmede oranlar korunmamıştır.

Bölünmede oranlar korunmamışsa başka bir ifade ile asimetrik bölünme söz konusu olmuşsa bölünme kararının, devreden şirkette oy hakkına sahip olan ortakların en az yüzde doksanı tarafından genel kurulda onanması gerekecektir (TTKT, m.173/3).

2.2.2.1.2.7. Bölünmenin Ticaret Siciline Tescili Ve Geçerliliği

Bölünmenin ticaret siciline tescil ettirilmesi ve geçerlilik kazanması tasarının 179. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre,

- Bölünme kararı genel kurulda gerekli nisap ile onaylanınca, yönetim organı bölünmenin tescilini isteyecektir,

- Kısmi bölünmeden dolayı bölünen şirketin sermayesinin azaltılması gerekiyorsa, sermaye azaltılmasına ilişkin olarak ana sözleşme değişikliğinin de tescil ettirilmesi gerekmektedir,
- Tam bölünme şeklinde bölünen şirketin bölünme kararının ticaret siciline tescil edilmesiyle birlikte tam bölünen şirket infisah edecek başka bir deyişle sona erecektir,
- Bölünme kararının ticaret siciline tescil edilmesi ile bölünme işlemi geçerlilik kazanacaktır. Tescil ile tescil anında envanterde bulunan bütün aktifler ve pasifler devralan şirkete geçecektir.

2.2.2.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Bölünmeye İlişkin Düzenlemeler

5520 sayılı KVK'nın "Devir, Bölünme Ve Hisse Değişimi" başlıklı 19. maddesinde ve "Devir, Bölünme Ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme" başlıklı 20. maddesinde bölünmeye ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

2.2.2.2.1. Bölünme Türleri

KVK'nın 19. maddesine göre iki türlü bölünme söz konusudur: tam bölünme ve kısmi bölünmedir.

2.2.2.2.1.1. Tam Bölünme

Tam bölünme, tam mükellefiyete tabi bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak sona ermesi yoluyla tüm malvarlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden varolan veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellefiyete tabi sermaye şirketine devretmesi ve bunun karşılığında devredilen yani bölünen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesidir (KVK,m.19). Aynı madde de, bölünen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'nuna kadar olan kısmının nakden ödemesinin yapılan işlemin bölünme sayılmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

KVK'ya göre tam bölünmenin gerçekleşebilmesi için aşağıdaki koşulların olması gerekir:

- Hem bölünen şirketin hem de devralan şirketin tam mükellefiyete tabi olması gerekir. Buna göre dar mükellefiyete tabi şirketlerin tam bölünmesi söz konusu değildir,
- Hem bölünen hem de devralan şirketin sermaye şirketi olması gerekmektedir. 5520 sayılı KVK'nın 2. maddesinde sermaye şirketlerinin neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre, 6762 sayılı TTK'ya göre kurulmuş olan anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Ayrıca KVK'nın uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların da sermaye şirketi sayılacağı Kanunun 2. maddesinde dile getirilmiştir,
- Tam bölünen şirketin bütün mal varlığı kayıtlı değeri üzerinden bölünmeye tabi olacaktır,
- Tam bölünme yoluyla bölünen şirket bölünme işleminden sonra sona erecektir,
- Tam bölünme şeklinde bölünen şirketin ortakları devralan şirkette de ortaklık hakkı kazanacaktır.

Tam bölünmeye ilişkin tanım KVK ve TTKT ile paralellik göstermektedir. Bir şirketin tam bölünme yolu ile bölünen şirketin tüm malvarlığı ile bölünmeye katılması, bölünmesi sonucunda bölünen şirketin ortaklarının devralan şirkette ortaklık hakkına sahip olması ve bölünen şirketin infisah etmesi her iki kanunda da düzenlenmiştir.

Tam bölünme açısından KVK ve TTKT'de farklı düzenlemeler yer almaktadır. KVK'ya göre tam bölünme şeklindeki bölünme ile sadece sermaye şirketlerinin bölünebileceği düzenlenmişken, TTKT açısından sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin bölünebileceği düzenlenmiştir.

KVK'nın 20. maddesinde tam bölünme yolu ile bölünen şirketin sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergiye tabi tutulmuş olmakla birlikte bölünmeden doğan karların vergilendirilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu Kanuna göre bölünme tarihi,

şirketin yetkili kurulu tarafından bölünme ile ilgili kararın Ticaret Siciline tescil edildiği tarihtir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünme tarihinde bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayıp müştereken imzalamak durumundadırlar. Bölünme işlemi hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın yani nisan ayının sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılırsa bu durumda bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak ve müştereken imzalanacak bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi bölünmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

KVK'ya göre bölünen şirketin varlıklarını devralan şirketler, bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek borçlarından da müteselsilen sorumlu olacaklarını, diğer ödevlerini yerine getireceklerini bir taahhütname ile taahhüt edip kurumlar vergisi beyannamesine ekleyeceklerdir. Böyle bir durumda mahallin en büyük mal memuru hem bölünen hem de şirketin varlıklarını devralan kurumdan teminat isteme hakkına sahiptir (KVK, m.20).

Görüldüğü üzere Tasarıdan farklı olarak KVK'da tam bölünmenin gerçekleşmesi sonucunda vergilendirme söz konusu olmaktadır.

2.2.2.2.1.2. Kısmi Bölünme

KVK'ya göre kısmi bölünme, tam mükellefiyete tabi bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğini taşıyan bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar yani gayrimenkuller ile en az iki tam yıl süre ile elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim ya da hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak varolan veya yeni kurulacak olan tam mükellefiyete tabi sermaye şirketine devretmesidir (KVK, m.19)

KVK'nın 19. maddesine göre üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğünün korunması ve faaliyetlerinin devamı için gerekli olan tüm aktif ve pasiflerin devredilmesi zorunludur. Ayrıca kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık olarak

edinilen devralan şirketin hisseleri devreden şirkette kalabilmesi ya da doğrudan bölünen şirketin ortaklarına da verilebilmesi olanağı tanınmıştır. Eğer ki taşınmaz ve iştirak hisseleri kısmi bölünme suretiyle devrediliyorsa, devralan şirketin hisselerinin devreden yani bölünen şirketin ortaklarına verilmesi durumunda devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçlarında devredilmesi zorunlu kılınmıştır (KVK, m.19).

Gerek Tasarıda gerekse KVK'da kısmi bölünmeye ilişkin hükümlerin karşılaştırılması suretiyle aşağıdaki sonuçlara ulaşılır:

- KVK'ya göre tam mükellefiyete tabi sermaye şirketleri veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı kurumlar kısmi olarak bölünebilirlerken, Tasarıya göre sermaye şirketleri ve kooperatiflerin sermaye şirketlerine veya kooperatiflere bölünebileceği düzenlenmiştir (TTKT, m.160). Bu hükümlere göre şahıs şirketleri bölünemeyecektir (Şeker, 2007).
- KVK'ya göre kısmi bölünmeye tabi varlıklar taşınmazlar, iştirak hisseleri -ki bunların iki tam yıl süre şirketin aktifinde bulunmaları gerekmektedir-, üretim ve hizmet işletmeleri iken, Tasarıda bölünmeye tabi varlıklar konusunda bir sınırlama getirilmemiştir (Şeker, 2007).
- KVK'nın 20. maddesinde kısmi bölünme işlemlerinde bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek olan vergi borçlarından bölünen şirketin varlıklarını devralan şirketlerin, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olması koşuluyla müteselsilen sorumlu oldukları dile getirilmiştir.

2.3. Tür Değişirme

Tür değiştirmenin tanımı, şirketlerin tür değiştirme nedenleri, tür değiştirme süreci ve tür değiştirmeye ilişkin yasal düzenlemeler ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.3.1. Tür Değiştirmenin Tanımı Ve Tür Değiştirme Nedenleri

Tür değiştirme başka bir deyişle nevi değiştirme yürürlükteki ticaret kanununun “Ticaret Şirketleri” isimli ikinci kitabının birinci kısmında bir madde ile düzenlenmiştir. Oysa tür değiştirme Tasarının “Ticaret Şirketleri” ikinci kitabında 180. ve 190. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

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

Tür değiştirme ile ilgili olarak bu iki tanım incelendiğinde varolan bir şirket yapısının başka bir hale dönüştürülmesi anlatılmaktadır.

Şirketler sermaye yapılarını, sorumluluk yapılarını ve örgüt yapılarını değiştirmek istemelerinin yanı sıra finansman olanaklarını artırmak ve çeşitlendirmek ve vergi yönünden avantaj elde etmek için tür değiştirirler (Kavak, 2005).

Tekinalp (2005:132)’e göre şirketlerin tür değiştirmelerinin nedenleri şöyledir:

- İşletmelerin büyümesinin şahıs şirketlerini, daha uygun yapıya sahip olan sermaye şirketlerine çevirme zorunluluğunun ortaya çıkması,
- Kapalı tiplerden açık tiplere ya da açık tiplerden kapalı tiplere geçme gerekliliğinin oluşması,
- Sanayileşmenin sermaye şirketi tipini vazgeçilmez duruma getirmesi,
- Holdingleşme,
- Halka açılma,
- Kredi limitlerinin artırılması,
- Menkul kıymet çıkarabilme olanağının elde edilmesi,
- Sorumluluğun sınırlandırılması,
- Çeşitli yasal kolaylıklar ve zorunlulukların bulunması,
- Anonim şirketlerde asgari sermayenin yüksek olması sebebiyle limited şirket türüne çevrilme.

Şirketlerin 6762 sayılı TTK'ya göre birleşebilmeleri için aynı neviden olmaları koşulu düzenlenmiştir. Bu düzenleme şirketlerin tür değiştirmek istemelerinin nedeni olabilir. Örneğin TTK'ya göre bir kollektif şirket ile bir limited şirket birleşemez. Çünkü bu şirketler aynı neviden değildir. Kollektif şirket limited şirket ile birleşmek istiyorsa nevi değişikliği yaptıktan sonra birleşmeye gidebilir. Bunun için herhangi bir engel bulunmamaktadır. Kollektif şirket ilk önce nevi değiştirip limited şirket halini alacak ve ardından başka bir limited şirket ile birleşme olanağına sahip olacaktır. Bu açıdan bakıldığında tür değiştirmenin nedenleri arasında şirketlerin birleşmek istemeleri de sayılabilir.

Tür değiştirme ile ilgili düzenlemeler 6762 sayılı TTK ve TTKT açısından karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

Tür değiştirme başka bir ifade ile nevi değiştirme TTK'nın 152. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede bir ticaret şirketinin türünün başka bir ticaret şirketi türüne dönüştürülmesi kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yeni türe ait kuruluş işlemlerine tabi olduğu ve böylece yeni türe çevrilen şirketin eskisinin devamı olduğu açıklanmıştır.

TTKT'nin 180. maddesi tür değiştirme ile ilgili olup, bir şirket hukuki şeklini değiştirebileceği ve yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamı olacağı ifade edilmiştir.

Gerek mevcut ticaret yasasında gerekse Tasarıda tür değiştirme ile ilgili olarak birbirine paralel açıklamalara yer verilmiştir. Hem mevcut yasada hem de Tasarının 184. maddesinde tür değiştirme ile ilgili olarak şirketlerin yeni türe ait kuruluş işlemlerine tabi oldukları belirtilmiş olmakla birlikte, Tasarıda mevcut yasadaki farklı olarak sermaye şirketlerinde ortakların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

2.3.2. Geçerli Tür Değişiklikleri

Tür değişikliği ile ilgili olarak Tasarının 181. maddesinde geçerli olan tür değiştirmeleri sıralanmıştır:

Bir sermaye şirketi,

- Başka bir türde sermaye şirketine,
- Bir kooperatife dönüşebilir.

Bir kolektif şirket,

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

Bir komandit şirket,

- Bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,
- Bir kolektif şirkete dönüşebilir.

Bir kooperatif,

- Bir sermaye şirketine dönüşebilir.

Tasarının bu maddesi aracılığıyla tür değiştirme ile ilgili olarak ayrıntılı bir düzenlemeye yer verilmiştir. Çünkü mevcut ticaret yasasında tür değiştirme açısında böyle ayrıntılı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu maddeye göre, bir sermaye şirketi tür değiştirerek başka bir sermaye şirketi haline veya kooperatif haline dönüşebileceği belirtilmiştir. Sermaye şirketleri Tasarının 124. maddesinde anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak belirtilmiştir. Buna göre bir anonim şirket tür değiştirerek bir limited şirkete veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete dönüşebileceği gibi bir kooperatife de dönüşebilir. Ancak bir anonim şirket bir kolektif şirkete dönüşemeyecektir. Çünkü anonim şirket sermaye şirketi iken, kolektif şirket şahıs şirkettir. Sermaye şirketinin nevi değişikliği ile şahıs şirketi haline dönüşmesi Tasarıya göre aykırılık teşkil edecektir.

Yukarıda da açıklandığı üzere, Tasarıda bir sermaye şirketinin başka bir sermaye şirketine tür değiştirerek dönüşmesine olanak verilmiştir. Bununla ilişkili olarak TTK'nın 553. maddesinde de benzer bir durum ifade edilmiştir. Burada bir anonim şirketin bir limited şirkete tasfiyesiz olarak dönüştürülmesi için birtakım koşullar sıralanmıştır. Bunun

için limited şirketin esas sermayesinin anonim şirketin esas sermayesinden az olmaması gerektiği, anonim şirketin pay sahiplerine şirket sözleşmesi ile tespit edilmiş şekle uygun olarak yapılacak olan bir ilan aracılığıyla sahip buldukları payların itibari değerlerine kadar limited şirketin esas sermayesine iştirak etmesi olanağı tanınacağı ve bu şekilde iştirak edecek kişilerin koyacağı paylar tutarının, anonim şirketin esas sermayesinin en az üçte ikisine tekabül etmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tasarıda bir sermaye şirketinin tür değiştirerek şahıs şirketi haline gelemeyeceği ifade edilirken, bir şahıs şirketinin tür değiştirerek bir sermaye şirketi haline gelmesine olanak verilmiştir. Buna göre şahıs şirketi olan bir kollektif şirket tür değiştirerek komandit şirkete yani başka bir şahıs şirketine, sermaye şirketine veya kooperatife dönüşebilir. Bir komandit şirket tür değiştirerek bir başka şahıs şirketi olan kollektif şirkete, sermaye şirketine veya kooperatife dönüşebilir.

Tasarının 181. maddesine göre bir kooperatifte tür değiştirmek suretiyle yalnızca sermaye şirketine dönüşebilir. Buna göre bir kooperatifin tür değiştirerek bir şahıs şirketi olan kollektif veya komandit şirket haline dönüşmesi söz konusu olamaz.

Tasarıda kollektif ve komandit şirketlerin nevi değiştirmelerine ilişkin olarak özel düzenlemelere yer verilmiştir.

Bir kollektif şirketin bir komandit şirkete dönüşebilmesi için,

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

Bir komandit şirketin bir kollektif şirkete dönüşmesi için,

- Tüm komanditerlerin şirketten çıkması,
- Tüm komanditerlerin komandite olması gerektiği belirtilmiştir.

Bu şekilde bir tür değiştirme yapılacak ise Tasarıda tür değiştirme ile ilgili olarak 180. ve 190. maddeler arasında yapılan düzenlemelerin uygulanamayacağı belirtilmiş olmakla birlikte, bir kollektif veya komandit şirketin tek kişi işletmesi olarak faaliyetine

devam etmesine ilişkin olarak Tasarıdaki 257. madde hükmünün saklı olduğu da belirtilmiştir (TTKT, m.182).

Nevi değişikliğinde ortakların şirket payları ve hakları korunacaktır (TTKT, m.183). Ortakların şirket payları ve haklarının korunması için,

- Oydan yoksun paylar için oydan yoksun paylar verilebileceği gibi, oy hakkına sahip paylar verilebilir,
- İmtiyazlı payların karşılığında imtiyazlı paylar verilebileceği gibi yani aynı değerde paylar verilebileceği gibi uygun bir tazminatın ödenmesi de söz konusu olabilir,
- İntifa senedi karşılığında aynı değerde haklar verilebileceği gibi tür değiştirme planının düzenlendiği tarihte gerçek değer de ödenebilir.

2.3.3. Tür Değiştirme Süreci

Birleşme, bölünme ve tür değiştirme sürecinde izlenecek süreç Tasarıda yapılan düzenlemeler çerçevesinde birbirleriyle paralellik göstermektedir. Bir planın hazırlanması, bir raporun düzenlenmesi, bunların denetlenmesi, gerektiğinde ara bilançoların hazırlanması, genel kurul tarafından onaylanması ve tescil işlemlerinin yapılması şeklindeki süreç her üç işlem için aynıdır.

Tür değiştirme süreci, tür değiştirme kararının alınmasından başlar ve tür değiştirme işleminin tescil edilmesi ile sona erer. Tür değiştirmeye ilişkin süreç ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.3.3.1. Tür Değiştirme Planının Hazırlanması

Yönetim organı tarafından bir tür değiştirme planı hazırlanır. Bu planında şu bilgilerin yer alması gerekir (TTKT, m.185):

- Şirketin tür değiştirmeden önceki ticaret unvanı, merkezi ile tür değiştirdikten sonraki ticaret unvanı, merkezi ve yeni türe ilişkin ibare,
- Yeni türün şirket sözleşmesi,
- Ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısı, cinsi ve tutarı veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamalar.

2.3.3.2. Tür Değiştirme Raporunun Hazırlanması

Yönetim organı tarafından tür değiştirmenin amacı ve sonuçlarını içeren, yeni türe ilişkin olarak kuruluş işlemlerinin yerine getirilmiş olduğunu belirten, yeni şirket sözleşmesinin yer aldığı, tür değişikliğinden sonra ortakların sahip olacakları paylara ilişkin değişim oranının ne olduğunu belirten, tür değiştirmeden dolayı ortakların kişisel edim yükümlülükleri ve sorumlulukları varsa bunların neler olduğunu ve yeni türe geçişten dolayı ortaklar için doğan yükümlülüklerin hukuki ve ekonomik yönden açıklandığı ve gerekçelerinin gösterildiğı bir tür değişim raporunun yazılı olarak yapılması gereklidir (TTKT, m.186).

2.3.3.3. Ara Bilançonun Hazırlanması

Ara bilançonun hazırlanmasında geçerli olan koşullar ve hükümler bölünme ve birleşme işlemlerinden farklı değildir. Tür değiştirmede ara bilançonun düzenlenmesine ilişkin koşullar aynıdır. Buna göre bilanço günü ile tür değiştirme raporunun düzenlendiğı tarih arasında altı aydan fazla bir süre geçmişse veya son bilanço tarihinin çıkarıldığı tarihten itibaren şirketin malvarlığında önemli değişiklikler meydana gelmiş ise bir ara bilanço hazırlanacaktır (TTKT, m.184).

2.3.3.4. Tür Değiştirme Planı Ve Raporunun Denetlenmesi

Tür değiştirme planının ve raporunun denetlenmesi Tasarının 187. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca, bir işlem denetçisi tarafından tür değiştirme planının, tür değiştirme raporunun ve tür değiştirmeye esas olan bilançonun denetlenmesi gerekmektedir. İşlem denetçisi tür değiştirmeye esas olan bilançonun gerçeğe uygun olup olmadığını, tür değiştirmeye ilişkin şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini ve tür değiştirmeden sonra ortakların hukuki durumlarının korunup korunmadığını inceleyecek ve değerlendirecektir. Küçük ölçekli işletmelerin ortaklarının tümünün onayı ile denetlemeden vazgeçilebilir.

Şirket tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu, denetleme raporunu ve son üç yılın finansal tablolarını ve varsa ara bilançosunu genel kurulda karar alınmadan otuz

gün önce merkezinde ve halka açık anonim şirketlerde SPK'nın istediği yerlerde ortakların incelemesine sunacaktır. Ortaklar bu belgelerin birer suretini bedelsiz olarak edinebilirler (TTKT, m.188).

2.3.3.5. Tür Değişirme Kararının Tescil Ve İlanı

Yönetim organı tür değiştirme planını genel kurula sunacaktır. Tür değiştirme planının genel kurul tarafından kabul edilmesi için aşağıda belirtilen nisapların olması gerekir (TTKT, m.189):

- Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin 2/3'nün karşılanması koşuluyla genel kuruldaki mevcut oyların 2/3'ü ile onaylanmalıdır,
- Limited şirkete dönüştürme halinde ek ödeme veya şahsi edim yükümlülüğü doğacak ise tüm ortakların oyları ile onaylanmalıdır,
- Kooperatiflerde, ortakların en az 2/3'nün temsil edilmesi koşuluyla genel kurulda mevcut oyların çoğunluğu ile karar alınabilir veya kooperatiflerde ek ödeme, diğer kişisel edim yükümlülükleri veya şahsi sorumluluk getiriliyorsa veya bu sorumluluk ve yükümlülükler genişletiliyorsa kooperatifte kayıtlı olan ortakların 2/3'nün olumlu oyları ile tür değişikliği genel kurulda kabul edilir,
- Tür değiştirme planı kollektif veya komandit şirketlerde bütün ortakların oy birliği ile onanacaktır. Bununla birlikte şirket sözleşmesinde bütün ortakların 2/3'nün olumlu oyu ile bu kararın alınabileceği de hükme bağlanabilir.

Yönetim organı tür değiştirme dolayısıyla yeni şirketin sözleşmesini tescil ettirir. Tür değiştirmenin hukuki geçerlilik kazanması tescil ile mümkün olmaktadır. Tür değiştirme kararı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilir.

2.3.4. Birleşme Bölünme Ve Tür Değişirmede Pay Sahibini Koruyucu Ortak Hükümler Ve Denetimin Rolü

Şirketlerin birleşmesi, bölünmesi ve tür değiştirmesinde her ortak, ortaklık haklarının veya ortaklık paylarının kanuna uygun bir şekilde tanınmamış olması veya ayrılma karşılığının uygun olmamasından dolayı birleşme, bölünme veya tür değiştirme kararının ilanından itibaren iki ay içerisinde mahkemeden denkleştirme akçesi ödenmesini isteme hakkına sahiptir (TTKT, m.191).

Birleşme, bölünme ve tür değiştirme ile ilgili olarak 134. ve 190. maddelerin ihlal edilmesi halinde, bu tür işlemlere olumlu oy vermemiş ve bunu tutanağa geçirmiş bulunan şirketin ortakları bu kararın Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanından itibaren iki ay içerisinde iptal davası açma hakkına sahiptir. İlanın gerekmediği durumlarda ise süre tescil tarihi ile başlar (TTKT, m.192).

Birleşme, bölünme ve tür değiştirmeye ilişkin olarak yapılan işlemlerde herhangi bir eksiklik varsa mahkeme bu eksikliğin giderilmesi için taraflara süre verecektir. Hukuki sakatlık verilen sürede giderilmemişse mahkeme birleşme, bölünme veya tür değiştirme kararını iptal edecek ve gerekli önlemleri alacaktır (TTKT, m.192).

Birleşme, bölünme veya tür değiştirme işlemlerine katılmış bulunan kişiler, şirketlere, ortaklara ve alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zarardan sorumludurlar. Bununla birlikte birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemlerini denetlemiş olan işlem denetçilerinin ortaklara, alacaklılara karşı kusurları ile verdikleri zararlardan dolayı sorumlulukları bulunmaktadır (TTKT, m.193).

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, karlı 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.

Birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemlerinin gereği gibi yerine getirilmesinde hem şirket ortaklarının hem de bu işlemleri denetlemekle görevlendirilen işlem denetçilerinin sorumlulukları bulunmaktadır. Taraflar görevlerini gereği gibi yerine getirmez ise bu işlemlere olumlu onay vermeyen ortaklara, bu işlemlerin iptali için dava açma yetkisi tanınmıştır. Ayrıca görevini gereği gibi yerine getirmeyen işlem denetçilerinin de alacaklılara karşı verdikleri kusurdan ve zarardan dolayı sorumlulukları mevcuttur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU TASARISINDA DENETİMLE İLGİLİ HÜKÜMLERİN İNCELENMESİ

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalmış, böylece şirketlerin faaliyetleri ulusal alandan uluslararası alana taşınmış, çokuluslu şirketlerin sayısı artmış, şirketlerin faaliyet alanları genişlemiş ve muhasebe işlemleri daha karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Bu durum sadece şirketleri değil, şirketlerin faaliyetleri ile yakından ilgilenen menfaat gruplarını (kamuoyunu) da etkilemiştir. Şirketlerin yaptıkları faaliyetler sonucunda yayınladıkları finansal tablolar, bu menfaat gruplarının başka bir deyişle finansal tablo kullanıcılarının alacağı kararlarda önemli rol oynamıştır. Finansal tablo kullanıcıları olan yatırımcılar, çalışanlar, şirkete kredi verenler, satıcılar ve diğer tedarikçiler, müşteriler, hükümetler, kamu işletmeleri ve kamu (Kavramsal Çerçeve, 9. paragraf) şirketlerin yayınladıkları finansal tablolardan yararlanarak bir takım kararlar vereceklerdir. Kullanıcıların karar verme aşamasında yararlandıkları finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun bilgiler sunması gerekir.

Çokuluslu şirketlerin sayılarının artması, faaliyet alanlarının genişlemesi, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması ve benzeri durumlar sonucunda bazı şirketler hileli yollara başvurmuş, şirketlerinin durumunu olduğundan daha iyi gösteren finansal tablolar yayınlayarak yatırımcı çekmiştir. Ancak bu şekilde hareket eden şirketler 2000’li yılların başından itibaren çökmüş ve büyük skandalların yaşanmasına neden olmuştur. Bu skandallardan bir tanesi de enerji devi olan Enron’un iflasıdır. Enron’un iflası ile birlikte bir başka skandal daha ortaya çıkmıştır. O da bu şirketin hem denetim hem de danışmanlığını yapan Arthur Andersen Worldwide’in çöküşüdür. Bu skandallar dünyada muhasebe ve denetim mesleğine olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur. 2000’li yıllarda meydana gelen bu tür olaylar sonucunda dünyada muhasebe ve denetim mesleğinin gereği gibi yapılabilmesi için bir takım kuralların konması gündeme gelmiştir. Denetim mesleğine verilen önem daha da artmış ve denetimin bağımsızlığına ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde denetimin tanımı, denetim türleri, denetçi türleri hakkında kısaca bilgi verilecektir. Aynı zamanda ülkemizde denetim ile ilgili olarak 6762 sayılı TTK'da, TBMM Adalet Komisyonu tarafından 3 Mayıs 2007 tarihinde kabul edilen TTKT'de yapılan düzenlemeler karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

3.1. Denetimle İlgili Genel Bilgiler

Denetimle ilgili genel bilgiler başlığı altında denetim ve denetçinin tanımı yapılacak, denetim ve denetçi türleri hakkında bilgilere yer verilecek ve genel kabul görmüş denetim standartları hakkında bilgilere yer verilecektir.

3.1.1. Denetimin Tanımı

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara başka bir deyişle finansal tablo kullanıcılarına bildirmek için tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Kaval, 2005:3).

Denetim; geniş anlamda azlığın kuruluştan doğan sorumluluk bakımından kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin ibra edilmelerine muhalefeti, yönetim kurulu aleyhine dava açtırılması, bilançonun tasdikinin geriye bırakılması, münferit pay sahiplerinin şüpheli gördükleri yerlerde açıklama istemeleri, bilgi alınması, ortaklığın ticari defterleri ile yazışmalarının incelenmesi konularını kapsamaktadır (Tekinalp ve diğerleri, 2005:365). Dar anlamda denetim ise, anonim şirketlerde bu amaç için görevlendirilmiş organlar tarafından yapılan iç ve dış denetim olarak tanımlanır (Önder, 2008:6).

Genel kabul görmüş muhasebe denetiminin tanımı şöyledir: “Muhasebe denetimi, bir iktisadi birim veya döneme ilişkin bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir” (Bozkurt, 2000: 23).

Bu tanımlarda da ifade edildiği üzere denetim bir süreçtir. Bu süreç içerisinde işletmeler tarafından ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin olarak ortaya konulan iddiaların başka bir deyişle işletmelerin finansal tablolarının önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğunun uzman kişilerce yapılacak çalışmalar sonrasında toplanan delillerin değerlendirilmesi suretiyle elde edilecek görüşlerin rapor haline getirilip, ilgililere aktarılması işlemi yapılır.

Bu tanımlardan yola çıkılarak denetimin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 1999):

- Denetim bir süreçtir,
- İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar denetlenir,
- Önceden belirlenmiş ölçütler esas alınır,
- Uygunluk derecesi saptanır,
- Tarafsızca kanıt toplanır ve toplanan kanıtlar değerlendirilir,
- Denetçi denetim faaliyetleri sonucunda bir denetim görüşüne ulaşır,
- Ulaşılan görüş bir rapor aracılığıyla ilgililere duyurulur.

Bu bilgilerden yararlanılarak denetimin, yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların objektif bir biçimde incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonu olduğu söylenebilir (Aksoy, 2006:48).

3.1.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri farklı açılardan pek çok türde gruplandırılabilir. Farklı yazarlar tarafından yerli ve yabancı literatürde farklı denetim gruplandırmaları yapılmış olmakla birlikte literatürde en çok karşılaşılan gruplandırma biçimini amacına göre (mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler), yapılış nedenine göre (yasal denetim, isteğe bağlı denetim) ve denetçisinin statüsüne göre (bağımsız dış denetim, iç denetim ve kamusal denetim) denetim türleridir (Aksoy, 2006: 63).

3.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim türleri muhasebe denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir (Kaval, 2005).

3.1.2.1.1. Muhasebe Denetimi

Bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ya da işletmenin hukuki statüsünden dolayı başka bir muhasebe sistemine göre finansal tablolar hazırlanacak ise buna uygun düzenlenip düzenlenmediğinin veya raporlanıp raporlanmadığının denetlenmesi muhasebe denetimidir (Kaval, 2005:10). Muhasebe denetiminde işletmelerin finansal tabloları denetlenir; bu yüzden bu denetime finansal tabloların denetimi de denilmektedir.

Finansal tabloların amacı TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında açıklanmıştır. Finansal tablolar dediğimiz bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar setinden oluşan tablolar geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almasına yardımcı olan, işletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamayı amaçlayan tablolardır (TMS-1, 7. paragraf).

Muhasebe denetiminin başka bir deyişle finansal tabloların denetiminin amacı bir kuruluş veya şirkete ait olan finansal tabloların, ait oldukları kuruluşun veya şirketin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve yasal mevzuata uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı hakkında denetim görüşünün bildirilmesidir (Aksoy, 2006:64).

Finansal tablolar denetimi ile elde edilmek istenen şey finansal tabloların güvenilirliğini sağlamaktır. Bu amacın yerine getirilmesinde başka bir deyişle finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanmasında esas alınan ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve çeşitli yasal düzenlemelerdir.

Muhasebe denetimi bazı sektörler ya da işletme türlerinde yetkili otoriteler tarafından mecburi olarak yaptırılırken, bazı işletmelerde ise bu denetimin yapılması mecburi değildir (Kaval, 2005:10). Finansal tablolar denetimi ister mecburi ister ihtiyari olsun bu denetimin işletme dışından olan yeterli mesleki deneyim ve bilgiye sahip olan bağımsız denetçiler tarafından yapılması gerekmektedir; bu nedenden ötürü finansal tablolar denetimine bağımsız dış denetim de denilmektedir (Kaval, 2005:10).

3.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi kanunları, iş kanunları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetimi tarafından işletmeyi daha kolay ve verimli yönetmek için geliştirilen yönetmelik, emir ve talimatnamelere uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir (Kaval, 2005).

Uygunluk denetimi ile işletmenin dış çevresi tarafından ve üst yönetimi tarafından konulan kurallara uygun olarak hareket edilip edilmediğinin incelenmesi yapılmaktadır.

Bu denetim türünün amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecesinin belirlenmesidir (Bozkurt, 2000:28). Bu denetim iç denetçiler tarafından yapılabileceği gibi dış denetçiler tarafından da yapılabilmektedir (Kaval, 2005:11).

Uygunluk denetiminin tanımından da anlaşılacağı üzere bu denetim türünde kullanılan ölçüt hem işletmenin üst yönetimi hem de işletmenin dış çevresi tarafından konulan kurallar ve yasal düzenlemelerdir.

3.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin büyüme, karlılık, gelişme ve benzeri şanslarını ortaya koymak ve bu amaçla tespit edilmiş işletme hedeflerini uygulayabilmek ve bu hedeflerin başarısını test etmek için işletmenin amacına ulaşmasında engel olacak olumsuz gelişmelerin varlığını

ortaya çıkarmak suretiyle yönetimi desteklemeye yönelik yapılan sistematik incelemelere faaliyet denetimi denir (Kaval, 2005:9).

Faaliyet denetimi iç denetimin daha gelişmiş bir biçimi olmakla birlikte iç denetimden daha zor ve daha kapsamlıdır (Aksoy, 2006:66). Çünkü faaliyet denetimi sadece muhasebe işlemleri ile sınırlı değildir ve işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir (Bozkut, 2000:29).

Faaliyet denetimi yapılırken denetçiler tarafından kullanılacak olan ölçütler işletme bütçeleri, oranlar ve işletmenin içinde bulunduğu sektörün ortalamaları veya işletmenin başarı ölçütleri olabilir (Bozkurt, 2000:29).

3.1.2.2. Bağımsız Muhasebe Denetiminin Türleri

Halka açık olan anonim şirketlerden hisse senetleri borsada işlem görenler, aracı kurumlar, menkul, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları, emeklilik yatırım fonları, bireysel emeklilik şirketleri, bankalar, EPDK'nın denetimine tabi olan şirketler tarafından sunulan finansal tablolar bağımsız muhasebe denetimine başka bir deyişle bağımsız dış denetime tabidir.

Bağımsız muhasebe denetimi sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç türden oluşmaktadır.

3.1.2.2.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetime yıl sonu denetimi de denilmektedir. Yıl sonu denetimi veya sürekli denetim, halka açık şirketlerce, SPK gözetimine tabi diğer şirketlerce, sigorta şirketlerince, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerce sunulan finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde denetlenmesini ifade etmektedir (Kaval, 2005:12).

Bu denetim türünün en önemli özelliği tam denetim olması, başka bir ifadeyle mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmasından dolayı denetçinin mali yıl sona erinceye kadar yeterli sayı ve kalitede denetim kanıtı toplayabilmesi, her türlü denetim tekniğini kullanmasına olanak verecek zamanının olması ve bağımsız denetim standartlarının uygulanması olanağının bulunmasıdır (Kaval, 2005:12).

3.1.2.2.2. Sınırlı Denetim

Bankalar, özel finans kurumları ve sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin ara mali tablolarının yıllık denetimini yapan denetim şirketi tarafından denetlenmesi sınırlı denetimi ifade etmektedir (Kaval, 2005:12).

3.1.2.2.3. Özel Denetim

Özel denetim, belirli konularda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetim türüdür (Aksoy, 2006:67). Bu denetim şirketlerin birleşmeleri, bölünmeleri, devirleri, tasfiyesi, halka ilk defa açılması (Kaval, 2005) gibi durumlarda yapılabileceği gibi ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihtimalin araştırılması, mahkemelerce yapılan özel nitelikteki incelemeler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak olan teftiş ve incelemeler, vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler ve kredi işlemlerinden önce de yapılabilmektedir (Aksoy, 2006).

Özel denetimde denetlenecek konuların çeşitliliği denetçinin son derece bilgili ve deneyimli olmasını gerektirir (Aksoy, 2006:67).

3.1.3. Denetçinin Tanımı

Denetim faaliyetlerini yürüten, yeterli mesleki deneyim ve bilgi birikimine sahip olan, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri taşıyan ve çalışmalarında yeterli özen ve dikkati gösteren kişiye denetçi denir (Bozkurt, 2000:31). Başka bir deyişle, denetçi denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip olan ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kişidir (Aksoy, 2006:71).

Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere denetçi (Bozkurt, 2000:31),

- Yeterli mesleki deneyime ve bilgi birikimine sahip olmalıdır,
- Denetim faaliyetlerini yürütürken bağımsız davranmalıdır,
- Denetim çalışmalarında gereken mesleki dikkati ve özeni göstermelidir,
- Yüksek ahlaki değerlere sahip olmalıdır.

3.1.3.1. Denetçi Türleri

Denetçiler, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç çeşittirler.

3.1.3.1.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeler ile işçi-işveren ilişkisi olmayan (Bozkurt, 2000:32), alıcılarına profesyonel hizmet sunan tek başına çalışan uzman kişilere veya denetim kuruluşlarında görevli olan kişilere (Aksoy, 2006:72) denilmektedir.

Bağımsız denetçiler bağımsız çalışan, denetledikleri işletmelerle işçi ve işveren ilişkisi bulunmayan ve denetim hizmetini bir ücret karşılığında yerine getiren kişilerdir. Bağımsız denetçiler finansal tabloların denetimini yapmaktadırlar.

3.1.3.1.2. İç Denetçiler

İşletmenin devamlı çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi denir (Bozkurt, 2000:33).

İç denetçiler işletmelerin kendi bünyelerinde kurdukları denetim bölümünde faaliyet gösterirler. İşletme üst yönetimince alınan kararların çalışanlar tarafından yerine getirilip getirilmediğinin yanı sıra işletmede iş akışının sağlanması için oluşturulan yönetmelik ve kurallara uyulup uyulmadığını da denetlerler. İç denetçilerin denetim faaliyetleri uygunluk denetimi kapsamındadır.

İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en önemli fark; iç denetçi denetimi yapılan işletmede işçi-işveren ilişkisi çerçevesinde hareket ederken, dış denetçiler işçi-işveren ilişkisi olmadan kesinlikle bağımsız olarak denetim faaliyetlerini yerine getirir.

Bir işletmede iyi işleyen bir iç denetim mekanizmasının varlığı, dış denetim açısından da büyük önem taşır. Çünkü sağlıklı bir iç denetim, sağlıklı bir dış denetim yapılmasının ön koşuludur.

3.1.3.1.3. Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan kişilere kamu denetçisi denir (Bozkurt, 2000:33).

Kamu denetçilerinin kendi kurumlarında yaptıkları denetim faaliyetleri iç denetim; özel sektör kuruluşlarında yaptıkları denetim faaliyeti ise kamu denetimidir (Bozkurt, 2000:34).

3.1.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim faaliyetlerinin kimler tarafından, nasıl yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir (Kaval, 2005:37). Başka bir deyişle işletmelerin bağımsız denetimi için belirlenmiş ve denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirmeleri sırasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş standartlara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir (Erdoğan, 1994:6).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç bölümden oluşmaktadır: Genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarıdır (Kaval, 2005:37).

Genel standartlar, denetim görevini icra edecek olan uzman denetçilerin karakterlerini, davranışlarını ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içeren standartlardır (Güredin, 1998: 27). Genel standartlar denetçi nasıl olunur ve denetçi nasıl kalınır

sorularının yanıtını vermektedir (Kaval, 2005:37). Genel standartlar mesleki eğitim ve yetkinlik standardı ve bağımsızlık standardından oluşmaktadır. Mesleki eğitim ve yetkinlik standardı, denetim mesleğinin yeterli mesleki bilgi birikimi ve deneyime sahip kişiler tarafından yapılması gerektiğini belirtirken, bağımsızlık standardı denetçinin denetim faaliyetini yerine getirirken nasıl hareket etmesi gerektiğini belirtir.

Çalışma alanı standartları, bir denetim görevi alındıktan sonra, denetim sözleşmesinin yapılmasından denetim raporunun teslimine kadar geçen süre zarfında ne tür denetim işlemlerinin yapılacağını belirleyen standartlar olup, planlama ve gözetim standardı, iç kontrol sisteminin incelemesi standardı, yeterli kanıt toplama standardı ve çalışma kağıtlarının düzenlenmesi standartlarından oluşmaktadır (Kaval, 2005:44).

Raporlama standartları denetim faaliyetlerinin tamamlanmasının sonucunda hazırlanıp, denetlenen müşteri işletmeye verilecek olan denetim raporunun içermesi gereken asgari bilgileri ve şekil koşullarını, ayrıca sürekli, sınırlı ve özel denetim çalışmaları sonucunda hazırlanacak rapora ilişkin ilkeleri de belirleyen standartlardır (Kaval, 2005:46).

3.2. Türk Ticaret Kanunda Denetim İle İlgili Düzenlemeler

6762 sayılı TTK'da denetim ile ilgili yapılan düzenlemeler şirketler bazında ele alınmıştır.

3.2.1. Kollektif Şirketlerde Denetim

Kollektif şirketlerde denetim TTK'nın 167. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, bir ortak yönetim yetkisine sahip olmasa bile şirket işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinme, şirketin evrak ve defterlerini inceleme ve bunlara göre kendisi için şirketin finansal durumunu gösterecek bir hesap tablosu düzenleme hakkına sahiptir. Ayrıca bu maddeye aykırı sözleşmeler geçersizdir.

Kollektif şirketlerde şirket yöneticisi olsun veya olmasın bütün ortaklar denetim hakkına sahiptir ve bu denetim hakkı ortaklarca bizzat yerine getirilmelidir (Tekinalp ve diğerleri, 2005:169).

Kollektif şirketlerdeki denetim ortaklar tarafından yerine getirildiğinden bir iç denetim niteliği taşımaktadır.

3.2.2. Komandit Şirketlerde Denetim

Komandit şirketlerde denetim 6762 sayılı TTK'nın 249. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre komanditerlerin olağan ve olağanüstü denetim olmak üzere iki tür denetim hakkı mevcuttur (Tekinalp ve diğerleri, 2005:220).

Her komanditer başka bir deyişle komandit şirketlerde sınırlı sorumlu ortaklardan her biri iş yılı sonunda ve iş saatleri içerisinde şirketin envanterleri ile bilançosunun içeriğini ve bunların doğruluğunu incelemeye yetkilidir (TTK, m.249/1). Her komanditerin yaptığı bu tür denetime olağan denetim denilmektedir. Komanditer bu denetimi kendisi yapabileceği gibi uzman bir kişiye yaptırabilme hakkına da sahiptir (TTK, m.249/1). Eğer uzman şahıs hakkında bir itiraz olursa komanditer mahkemeye başvurup yeni bir uzman seçilmesini talep edebilir ve bunun üzerine mahkemenin bu konuda vereceği karar kesindir (TTK, m.249/1).

Olağan denetim hakkı sadece yıl sonlarında kullanılmaktadır (Tekinalp ve diğerleri, 2005:220). Ancak önemli sebeplerin varlığı halinde komanditerin talebi üzerine mahkeme şirketin işlerinin ve mevcudunun bizzat veya bir uzman kişi tarafından incelenmesine izin verebilir (TTK, m.249/2). Komanditerlerin isteği üzerine yapılan bu türlü denetime ise olağanüstü denetim adı verilmektedir. TTKT'de komandit şirketlerin denetiminde mahkeme tarafından atanacak olan uzman kişi işlem denetçisi olarak isimlendirilmiştir (TTKT, m.310).

Komandit şirketlerdeki denetim komanditer ortak tarafından yapıldığı zaman bir iç denetim niteliği taşıyacaktır.

TTK'nın 250. maddesinde komanditer ortakların denetim hakkına ilişkin bir sınırlandırma yapılmıştır. Bu maddeye göre komandit şirketlerde komanditer ortak, rekabet yasağının kapsamına giren bir iş yaparsa şirketin evrak ve defterlerini inceleme hakkını kaybeder (Tekinalp ve diğerleri, 2005:220).

3.2.3. Anonim Şirketlerde Denetim

Anonim şirketlerin denetimi, denetim organı tarafından gerçekleştirilir ve bu organ TTK'nın 347. ve 359. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir ya da daha fazla denetçi bulunur (TTK, m. 347). Denetçilerin sayısı birden fazla ise bu denetçiler bir heyet teşkil ederler yani birlikte hareket ederler (Tekinalp ve diğerleri, 2005:368).

Denetçiler anonim şirketlerde pay sahibi olanlar arasından seçilebileceği gibi pay sahibi olmayanlar arasında da seçilebilir. Denetçiler, ilk defa bir yıllığına kuruluş genel kurulu tarafından ve daha sonra en fazla üç yıllığına genel kurul tarafından seçilir (TTK, m.347). Ayrıca genel kurul bazı belirli konuların tetkiki ve teftişi için gerekli olması halinde denetçi seçebilir (TTK, m.348). Görev süreleri biten denetçilerin tekrar seçilmeleri konusunda bir engel söz konusu değildir ve dolayısıyla da görev süreleri dolan denetçiler tekrar seçilebilirler (TTK, m.347).

Anonim şirketlerde denetçi sayısı bir ise bu denetçinin; denetçi sayısı birden fazla ise o takdirde denetçilerin yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekir (TTK, m. 347).

Kimlerin denetçi seçilemeyeceği Kanununun 349. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca yönetim kurulu üyelerinin usul ve fürundan biri ile eşi ve üçüncü derecede dahil olmak üzere üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımları denetçi olarak seçilemeyecektir. Eğer bu düzenlemeye uymayacak şekilde denetçi seçilmişse seçilen denetçi ya da denetçilerin denetim görevinden derhal çekilmek zorunda oldukları aynı maddenin devamında düzenlenmiştir.

Genel kurul, denetçileri her zaman görevinden alabilir ve yerlerine başka kişileri seçebilir (TTK, m.350). Ayrıca şirketin pay sahipleri arasından seçilen denetçiler genel kurul tarafından görevlerinden alındıklarında tazminat isteme hakkına sahip değildir (TTK, m.350).

Denetçilerin görevlerinin neler olduğu TTK'nın 353. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Şirketin yönetim kurulu üyeleri ile işbirliği yaparak bilançonun düzenlenme şeklini belirlemek,
- Şirket işlemlerinden bilgi edinmek ve hiç olmazsa altı ayda bir şirketin defterlerini incelemek,
- Şirketin veznesini üç aydan fazla ara vermeden sık sık ve aniden teftiş etmek,
- En az ayda bir defa şirketin defterlerini inceleyerek rehin ya da teminat, yahut şirketin veznesinde saklanması üzere emanet olarak teslim olunan her türlü kıymetli evrakın var olup olmadığını tahkik ve kayıtlara tatbik eylemek,
- Esas sözleşmede pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılmaları için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
- Bütçe ve bilançoyu denetlemek,
- Tasfiye işlemlerine katılmak,
- Yönetim kurulunun ihmali halinde olağan ya da olağanüstü olarak genel kurulu toplantıya davet etmek,
- Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak,
- Yönetim kurulu üyelerinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine tamamiyle uymalarına gözcülük etmektir.

Denetçiler, her yılın sonunda şirketin durumuna, yönetim kurulunun düzenlediği bilanço ve diğer hesaplara ve yönetim kurulunun dağıtılmasını teklif ettiği kazançlara ilişkin olarak bir rapor düzenlemek ve genel kurula vermekle mükellefler (TTK, m.354). Genel kurul denetçinin bu raporu olmadan bilanço hakkında herhangi bir karar veremez. Denetçiler görevlerini yerine getirirken öğrendikleri eksiklik, yolsuzluk ve kanuna ya da esas sözleşmeye aykırı hareketleri bunlardan sorumlu olan üst makama ve önemli hallerde genel kurula bildirmekle de yükümlüdürler (TTK, m.354).

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

Denetçiler ayrıca yönetim kurulu toplantılarında görüşme ve oylamaya katılmamak koşuluyla hazır bulunabilirler (TTK, m.357).

Denetçiler bu görevlerini yerine getirirken öğrendikleri her türlü bilgiyi münferit pay sahiplerine ve üçüncü kişilere karşı saklamak zorundadırlar (TTK, 358). Eğer denetçiler, kanun veya esas sözleşme ile verilen görevlerini hiç yerine getirmiyor ya da gereği gibi yerine getirmiyorsa verecekleri zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen sorumlu olacaklardır (TTK, m.359).

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

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

Görüldüğü üzere TTK'nın 347. ve 359. maddeleri arasında denetim organı ve denetçilerin görev ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Ancak anonim şirketlerde bir organ niteliğini taşıyan iç denetim birimi, görevlerini gereği gibi yerine getirmediğinden dolayı bir takım sorunların yaşanmasına neden olmuştur. İşletmelerin iç denetimi genellikle ortaklar adına işlerin gidişatı hakkında hesap vermek üzere yapılır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:22). Özellikle halka açık anonim şirketlerde ortak sayısının çokluğu ve ortaklar

grubunun taşıdığı önem, denetimin niteliğini iç kontrol olmaktan çıkarmış ve şirket işlerinin gidişatını tarafsız ve gerçeğe uygun olarak sunulmasına yarayan bir faaliyet haline gelmesine neden olmuştur (Tekinalp ve diğerleri, 2005:366). Bunun bir sonucu olarak etkin olmayan bir iç kontrol şeklindeki denetim organı yerine etkin olan bir bağımsız dış denetime gereksinim ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetime duyulan gereksinimden dolayı TTKT hazırlanırken anonim şirketin denetim organını düzenleyen bu maddelerin hiçbirisine yer verilmemiştir. Çünkü tasarının temel hedefi denetçilerin bağımsız olmasına dayanmaktadır (Yıldırım, 2008:154). Dolayısıyla TTKT’de denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmaktadır (Yıldırım, 2008:154; Özkorkut, 2005:31; Özbirecikli 2006:15; Kaya, 2007:242).

TTK’nın 274. maddesine göre anonim şirketlerin işlemleri, bir tüzük ile belirlenecek olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ticaret müfettişleri tarafından bilançonun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde denetlenecektir.

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

SPK, sermaye piyasasında faaliyette bulunan anonim şirketlerin denetimi yapar. SPK’nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Tebliğ olmak üzere bağımsız denetim faaliyeti ve bağımsız denetim kuruluşlarıyla ilgili iki tane farklı düzenlemesi bulunmaktadır (Özkorkut, 2005:49). SPK’nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Seri:X, No:16 Tebliği’nde bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken bağımsız hareket etmek zorunda oldukları düzenlenmiştir (Özkorkut, 2005:52). Böylece anonim şirketler için organ niteliğindeki iç denetçilerin yanı sıra halka açık anonim şirketlerin denetimi için bağımsız denetçiler de düzenlenmiştir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:26). Başka bir deyişle halka açık olmayan anonim şirketlerin denetimi sadece iç denetim birimi olan denetim organı

tarafından yerine getirilirken, halka açık anonim şirketlerin denetimi hem iç denetim birimi olan denetim organı tarafından hem de bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir.

3.2.4. Limited Şirketlerde Denetim

Bilindiği üzere limited şirketlerde ortak sayısı en az iki en fazla elli olabilir (TTK, m.504). Limited şirketlerin denetimine ilişkin düzenleme TTK'nın 548. maddesinde ele alınmıştır. Bu maddede limited şirket ortaklarının sayısının yirmiden az veya çok olmasına göre şirketin denetimine yetkili olanlar açısından bir ayırıma gidilmiştir.

Ortak sayısı yirmiden az olan limited şirketlerde yönetim hakkı ve görevi bütün ortaklara ait değilse yönetici olmayan ortaklar başka bir deyişle müdür sıfatına sahip olmayan ortaklar Borçlar Kanununun (BK) 531. maddesinde yazılı olan haklardan yararlanabilirler. BK'nın bu maddesinde her ortağın, şirket işlerinin nasıl gittiği hakkında bizzat bilgi alma, şirketin evrak ve defterlerini inceleme ve kendisine özgü olmak üzere limited şirketin finansal durumuna ilişkin özet çıkarmaya yetkisi vardır (Tekinalp ve diğerleri, 2005:908). Bu madde hükmüne göre ortak sayısı yirmiden az olan limited şirketlerde her ortak denetçi sıfatı ile şirketin işlerini izlemeye, şirketin defter ve belgelerini incelemeye ve de şirketin finansal durumu hakkında bizzat bilgi almaya yetkilidir.

Ortak sayısı yirmiye geçen limited şirketlerde ise bir veya daha fazla denetçi bulunacaktır. Böyle bir durumda başka bir hüküm yoksa anonim şirketlerdeki denetçiye ilişkin düzenlemeler limited şirketler açısından da geçerlilik arz edecektir (TTK, m.548). Limited şirketler açısından TTK'da yapılan bu düzenlemeye TTKT'de yer verilmemiştir.

Özetle; TTK açısından şirketlerin denetimini bir denetim organı tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla TTK açısından bütün şirketlerin iç denetime tabidir. Oysa bu durum şirketlerin denetiminin verimsiz bir şekilde yapılmasına neden olmuştur. Bu durumun ortadan kaldırılması ve denetim faaliyetleri ile istenilen hedefe ulaşılması için TTKT'de denetime ilişkin olarak köklü değişiklikler yapılmış, şirketlerin denetim organı kaldırılmış ve bütün şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

3.3. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Denetim İle İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde Avrupa Birliği ile müzakerelerinin başlaması ile AB müktesebatına uyumun sağlanması ve gelişen sermaye piyasalarındaki değişimlerin yakalanması açısından denetimin önemi artmış ve bu alanda yasal düzenlemelerin yapılması kaçınılmaz bir hal almıştır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:19). Denetim konusundaki eksikliklerin giderilmesi ve AB müktesebatına uyumun sağlanması amacıyla TTKT’de denetim konusu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Muhasebe ve denetim alanındaki yasal düzenlemeler SPK, Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu (BDDK), Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan tebliğler aracılığıyla yapılmaktadır (Bilen, 2006:272). Ülkemizde yasal düzenleyici kurumlardan biri de Türkiye Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve bu Birlik bünyesinde oluşturulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)’dur. TÜRMOB denetçi olacak kişilerde aranacak koşulları belirlemekte, TÜDESK ise bağımsız denetim işinde denetçilerin uymak zorunda oldukları denetim standartlarını temel alan düzenlemeler yapmaktadır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 19). Ancak TÜDESK resmi bir hüviyet kazanamamıştır. Denetim alanında çeşitli kurumlar tarafından düzenlemeler yapılmış olsa bile bu alanın TTKT’da düzenlenmesi denetim mesleğinin önemini daha da ortaya koymaktadır.

Ülkemizde TTKT ile denetim alanında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Tasarıda denetimin kimler tarafından, hangi konularda yapılacağı ve hangi şirketlerin denetime tabi olacakları düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısında denetim,

- Bağımsız Denetim
- Özel Denetim
- İşlem Temelinde Denetim

olmak üzere üç temel başlık halinde düzenlenmiştir (Yanlı, 2008).

Denetim konusu Tasarının birleşme, bölünme ve tür değiştirme ile ilgili maddelerinde ve anonim şirketlere ilişkin maddelerinde (347. ve 406. maddeler arasında) düzenlenmiştir.

3.3.1. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Muhasebe denetimine ilişkin olarak yapılan açıklamalarda muhasebe denetiminde işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar denetlendiği için bu denetime finansal tabloların denetimi de denildiği, ayrıca ister ihtiyari ister zorunlu olsun finansal tabloların denetiminin işletme dışından bağımsız kişilerce yapılması gerektiği için bağımsız dış denetim denildiğini de ifade edilmiştir.

Ülkemizdeki uygulamalara göre bağımsız dış denetime tabi olan şirketler aşağıda sıralanmıştır (Kaval,2005:32):

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

Ülkemiz uygulamalarında sadece yukarıda sayılan şirketler bağımsız dış denetime tabi olup, finansal tabloları bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir. Oysa gelişmiş ülkelerde (ABD ve özellikle de AB ülkelerinde) bütün şahıs ve sermaye şirketleri bağımsız dış denetime tabidir ve bu durum ülkemiz açısından kıyaslandığında yetersizlik yaratmaktadır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:19). Ülkemizde halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim Tasarı ile büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel veya kamu sektörüne dahil bütün şirketler açısından zorunlu hale getirilmiş (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:22) ve böylece bağımsız denetime ilişkin yetersizlik giderilmiştir.

TTKT'de bağımsız denetime ilişkin olarak çok önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler Tasarının 397 ila 406. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddelerde bağımsız denetimin kapsamı, denetçi olabilmenin koşulu, denetçinin sorumluluğu, denetim raporu, denetim görüşü ile ilgili konular düzenlenmiştir.

3.3.1.1. Denetimin Konusu Ve Kapsamı

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

Tasarının 397. maddesinde anonim şirketlerin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarının, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının ve envanterlerinin Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetleneceği düzenlenmiştir. Bu maddeye göre bağımsız denetimi yapılacak olan şey sadece finansal tablolar değil, finansal tablolar ile birlikte yönetim kurulu tarafından hazırlanan yıllık raporlar ve envanterlerdir (Envanterlerin şeklindeki bir ifade anlamsızdır).

Finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları denetçinin denetiminden geçmemişse düzenlenmemiş hükmünde olur (TTKT, m.397/2). Bu madde hükmüne göre bütün finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetçi tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde denetlenmeyen finansal tablolar ve faaliyet raporları hiçbir hüküm ifade etmeyecektir.

Finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları denetim raporunun sunulmasından sonra değişikliğe uğradıysa ve bu değişiklik denetim raporunu etkileyebilecek nitelikteyse finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları yeniden denetlenir; yeniden denetleme ve bunun sonucu denetim raporunda özel olarak açıklanır ve yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere denetçi görüşünde yer verilir (TTKT, m.397/3). Denetim raporu sunulduktan sonra finansal tablolarda ve faaliyet raporlarında önemli değişikliklerin meydana gelmesi durumunda denetçi yeniden bir denetim yapacak ve bu değişimin nedenlerini gerekçeleri ile özel bir rapor hazırlayacaktır.

Denetim, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve TDS ile kanuna ve ana sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de içermektedir (TTKT, m.398/1). Denetçi denetim görevini yerine getirirken meslek ahlakı ile hareket edip çalışmalarında gereken mesleki özeni göstermelidir. Denetçi aynı zamanda şirketlerin ve toplulukların finansal tablolarını denetlerken, denetim standartlarına ve ana sözleşmeye uygun hareket edilip edilmediğinin de denetimini yapacaktır.

Denetim ile şirketlerin veya şirketler topluluğunun içinde bulunduğu durumun dürüst resim ilkesine uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı belirlenir. Eğer dürüst resim ilkesine uygun olmayan bir yansıtma söz konusu ise yanlışlıklar ve aykırılıklar açıkça belirtilir (TTKT, m.398/1).

Dürüst resim ilkesi TTKT'nin 515. maddesinde, anonim şirketlerin finansal tablolarının TMS'ye göre uygun hazırlanması sonucunda, finansal tabloların şirketlerin malvarlıkları, borç ve yükümlülükleri, öz kaynakları ve faaliyet sonuçları hakkında tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir biçimde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, olduğu gibi, aslına sadık kalacak şekilde göstermesi olarak açıklanmıştır. Kısaca dürüst resim ilkesi ile şirketlerin finansal tablolarının niteliksel özellikleri taşıması, TMS'lere uygun olarak hazırlanması ve şirketlerin finansal performansı, durumu ve nakit akışları hakkında gerçeği olduğu gibi yansıtması, şeffaf olması gerektiği anlatılmaktadır. Bu şekilde bir gösterimde herhangi bir finansal bilgi manipülasyonu söz konusu olamaz. 2000'li yıllarda yaşanan skandallar şirketlerin taraflı, gerçeği yansıtmayan başka bir ifadeyle dürüst resim ilkesine aykırı davranışlarından dolayı ortaya çıkmıştır. Denetçiler denetim faaliyetlerini yerine getirirken finansal tabloların gerçeği olduğu gibi yansıtıp yansıtmadığını belirleyeceklerdir. Denetçiler gerçeği doğru ve tarafsız olarak yansıtmayan bir durumun varlığını belirlerse buradaki yanlışlıkları ve aykırılıkları açıkça belirtmelilerdir.

Denetçi şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetiminden sorumlu ise topluluğun konsolide finansal tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları gereği gibi yerine getirip getirilmediğini denetleyecektir (TTKT, m.398/3). Bu maddeye göre denetçiler şirketler topluluğunun konsolide finansal tablolarını denetlerken, bu tabloların doğru bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını başka bir ifade ile konsolidasyonda eliminasyon işlemlerinin gereği gibi yapılıp yapılmadığını denetleyeceklerdir. Tasarının bu maddesinde konsolide finansal tabloların *...konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları...* ifadesinin yerine TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardına atıfta bulunulması daha uygun olurdu. Ancak Tasarının 88. maddesinde esasen Kurula ve muhasebe standartlarına atıfta bulunulduğundan konsolide finansal tablolarında bu kapsamda düzenlenmesi gerektiği açık ve belirgindir.

Denetçi finansal tabloların şirketin gerçek durumunu dürüstçe gösterilmesini tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında belirlemek için uygun bir sistem kurulup kurulmadığını, böyle bir sistem kurulmuş ise bu sistemin yapısını ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyecek ve denetim raporu ile birlikte yönetim kuruluna sunacaktır (TTKT, m. 398/4).

Tasarıda bağımsız denetimin TDS'lere göre yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bilindiği gibi Tasarıda Türkiye Muhasebe Standartlarına atıfta bulunulmuş ve Tasarının 88. maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkileri de düzenlenmiştir. Oysa; Tasarıda Türkiye Denetim Standartlarına atıfta bulunulmuş olmakla birlikte bu konuda hangi kurulun yetkili olduğu hususunda bir bilgiye yer verilmemiş olduğu görülmüştür. TÜRMOB bünyesinde TÜDESK oluşturulmuş ancak bu Kurul resmi bir hüviyet kazanamamıştır. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı hükümlerine ilişkin olarak Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulması için Maliye Bakanlığı tarafından Türkiye Denetim Standartları Kurulunun kurulması hususunda kanun taslağı hazırlandığı ve bu konuda çalışmaların yapıldığı bilinmektedir. Bu Kurul kuruluncaya kadar bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetim elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konacak yönetmelikler aracılığıyla düzenlenecektir.

3.3.1.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanununun 347. ve 359. maddeleri arasında murakıplar başka bir deyişle iç denetçiler düzenlenmiştir ve bu iç denetçiler anonim şirketlerin organı niteliğini taşımaktadırlar. Ancak bu maddelerde denetçi olacak kişilerin ne tür bir mesleki bilgi ve deneyime sahip olması gerektiği konusunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Ülkemizde 1957 yılında TTK'nın yürürlüğe girmesinden bu yana iç denetim, organ niteliğindeki murakıplar tarafından yerine getirilmektedir ancak bu düzenleme istenilen sonucu vermemiştir (Önder, 2008: 9). Çünkü uygulamada bağımsız denetimden uzaktan yakından ilgisi olmayan, hemen hemen her meslekten kişi şirketlerde kanuni denetçi seçilmiş ve seçilen bu kişiler denetledikleri şirketin çalışanı tarafından hazırlanan raporları fiilen denetim yapmaksızın imzalamıştır (Dural, 2008). Tasarının mimarı olan Tekinalp,

mevcut kanunumuzda denetçinin kimler olacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığını bundan dolayı da 1957 yılından itibaren ülkemizde denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmediği katıldığı toplantılarda dile getirmiştir. Dolayısıyla bu etkisiz ve verimsiz olan denetim faaliyetlerinin gereği gibi yerine getirilmesi için Tasarının hazırlanması aşamasında önemli çabalar sarfedilmiştir.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda mevcut organ niteliğindeki murakıplık da başka bir deyişle iç denetimde denetimi yapacak kişi açısından belirli bir uzmanlık aranmadığı için elli yıldan fazla süre uygulanan Kanun denetim açısından istenilen sonucu vermemiş ve formaliteden ibaret kalmıştır (Önder, 2008:153). Bundan dolayı TTKT’de iç denetim kaldırılmış ve bağımsız dış denetim getirilmiştir (Önder, 2008:153). Uzman bilgisine sahip olmayan murakıplar tarafından yapılan denetim tasarıda yerini, bir bağımsız denetim kuruluşu veya serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirin yaptığı finansal tablolar ile raporların, dolayısıyla da muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır (Özbirecikli, 2006: 16). Bağımsız denetim mesleği hemen hemen her meslekten kişinin yapacağı bir iş olmaması ve ciddi bir iş olmasından dolayı yapılan düzenleme yerinde bir düzenlemedir (Dural, 2008). Ancak Ulaş (2005:195) anonim şirket denetçisinin dışarıdan bağımsız bir şekilde seçilmesi konusunda hemfikirken, bu düzenlemenin büyük anonim şirketler için benimsenebilir nitelikte olacağını vurgulamış, küçük anonim şirketler bakımından benimsenmesinin mümkün olmayacağını ifade etmiştir.

Bağımsız denetçiye ilişkin olarak yapılan düzenlemeler Tasarını 399., 400. ve 401. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde kimlerin denetçi olabileceği veya olamayacağı, denetçilerin nasıl seçileceği ve görevden nasıl azledileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Tasarıya göre kimlerin denetçi olabileceği aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TTKT, m.400):

- Denetçi, ortakları yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) unvanına haiz bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir.

- Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya daha fazla YMM'yi veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilirler.

Bu maddeye göre denetçi bir bağımsız denetim kuruluşu veya bir veya birden fazla yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir olabilir.

Tasarıdaki bu düzenlemeye göre bir kimsenin denetçi olabilmesi için SMMM veya YMM ruhsatına sahip olması gerekmektedir. SMMM ve YMM olabilmenin koşulları 3568 sayılı meslek kanununda belirtilmiştir. Denetim yapacak kişilerin taşınması gereken koşullar meslek kanununun 4., 5. ve 9. maddesinde sıralanmıştır. Kanununun 4. maddesinde denetçi olacak kişilerin taşınması gereken genel koşullar sıralanmışken, 5. ve 9. maddelerinde SMMM ve YMM olabilmek için gereken özel koşullar sıralanmıştır.

3568 sayılı Kanununun 4. maddesine göre meslek mensubu olacak kişilerin aşağıda sayılan koşulları taşınması gerekir. Aksi takdirde bu koşulları taşımayanlar meslek mensubu olamazlar.

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

Bu kanuna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için şu özel koşulların olması gerekmektedir (3568 Sayılı Kanun, m.5):

- 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 dallarında lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

- Staj amacıyla SMMM veya YMM yanında iki yıl çalışmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavir ruhsatını almış olmak.

3568 sayılı meslek kanununun 9. maddesinde de YMM olabilmenin ön koşulu sayılmıştır:

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

Görüldüğü üzere Türk Ticaret Kanunu Tasarısında SMMM ve YMM ruhsatına haiz kişilerce denetim yapılacaktır bu da denetimin kalitesi açısından yerinde bir uygulamadır. Tasarıda, TTK'nın aksine herkes denetçi olamayacaktır. Denetçi olacak kişiler meslek kanunda belirtilen özel koşulları taşımak zorundadır. Bu açıdan denetçiler yani SMMM'ler ve YMM'ler hem belirli bir eğitim düzeyine hem de mesleki deneyim ve bilgi birikimine sahip olan kişiler olacaktır.

Tasarının 400. maddesinin devamında bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetim elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak olan bir yönetmelikle düzenleneceği dile getirilmiştir. Dural (2005:33)'a göre bu düzenlemenin meslek örgütü olan TÜRMOB tarafından yapılması gerekmektedir.

Tasarının 400. maddesinde kimlerin denetçi olamayacağı da sayılmıştır. Buna göre yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetim kuruluşu ve bu kuruluşun ortaklarından biri veya bunların ortaklarının yanında çalışan kişiler,

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibi ise,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi ya da çalışanı ise veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımış ise,

- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi ya da temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlardan yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt ve üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar olan kan ve sıhri hısımlıysa,
- d) Denetlenecek şirket ile bağlantı halinde 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 biçimde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyet ya da katkıda bulunmuş ise,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetim dışında faaliyette bulunduğu için e bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi veya gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g) a ve f bentlerinde yer alan koşulları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetten kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete ya da ona yüzde yirmiden fazla payla iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetim ve danışmanlık faaliyetlerinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.

Görüldüğü üzere kimlerin denetçi olamayacağı Tasarı metninde oldukça ayrıntılı düzenlenmiş bulunmaktadır. Özellikle bu maddeler denetçinin bağımsız bir şekilde denetim görevini yerine getirmesi için düzenlenmiştir. Yukarıda sayılan durumların varlığı denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldırır. Ayrıca TÜRMOB, katlanılması zor bir durumun ortaya çıkması halinde h bendinde belirtilmiş olan yasağın kaldırılması için belirli bir süre ile sınırlı olacak şekilde onay verebilme yetkisine sahiptir (TTKT,m.400/1/h).

Yürürlükteki TTK'da kimlerin denetçi olacağı ya da olamayacağına ilişkin bir düzenlemenin olmamasından dolayı denetim mesleği gereği gibi yerine getirilmemiştir, ancak Tasarıda denetçi olabilecekler ile olamayacaklar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Böylece denetim mesleği açısından denetçi kimliği netlik kazanmış, mesleğin yerine getirilmesinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarından bir tanesi genel standartlardır. Bu standartlar denetçi nasıl olunur ve nasıl denetçi kalınır sorularının cevabını oluşturmaktadır. Bu standartların konularından birisi denetçinin bağımsız olmasıdır. Bağımsızlık, mesleki faaliyetlerin tarafsız ve dürüst bir biçimde yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayış bütünüdür (Kaval, 2005:40). Denetçiler denetimini yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık ya da hizmet veremez ve bunu bir yavru şirket vasıtasıyla da yapamaz (TTKT, m.400/4). Tasarıdaki bu düzenleme denetçinin denetim görevini bağımsız bir şekilde yerine getirmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Denetçi denetimini yaptığı şirkete vergi denetimi ve danışmanlığı dışında bir hizmet verirse görevini bağımsız bir şekilde yerine getirmemiş olacaktır.

3.3.1.2.1. Denetçi Seçimi, Görevden Azil Ve Sözleşmenin Feshi

Denetçinin nasıl seçileceği Tasarının 399. maddesinde düzenlenmiştir. Aynı maddede denetçinin nasıl seçileceği düzenlenmiş olmasının yanı sıra denetçinin görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshine ilişkin düzenlenmeler de yapılmıştır.

Tasarıya göre denetçi şirket genel kurulu tarafından; topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulu tarafından seçilecektir (TTKT, m.399/1). Anılan maddeye göre denetçinin her faaliyet dönemi seçilmesi ve herhalde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmiş olması gerekir. Denetçinin genel kurul tarafından seçiminden sonra, yönetim kurulu gecikmeksizin denetim görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirecek ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan edecektir (TTKT, m.399/1). Burada TTK'daki gibi denetçinin ilk seçiminde kuruluş genel kurulu tarafından bir yıl, sonraki yıllar için genel kurul tarafından en fazla üç yıl için seçileceğine ilişkin olarak yapılan düzenlemeye yer verilmemiştir. TTKT'de bir ya da üç yıl gibi bir

süre sınırı yerine, denetçinin her faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

TTKT'nin 399. maddesine göre bir denetçi, bir de topluluk denetçisi söz konusudur. Denetçinin şirketin genel kurulu tarafından; topluluk denetçisininse ana şirketin genel kurulu tarafından hizmet vereceği faaliyet dönemi başlamadan seçilmiş olması koşulu getirilmiştir. Genel kurul denetçi seçimi görevini yerine getirdikten sonra yönetim kurulu da seçilen denetçiyi ticaret siciline tescil ettirip ve sicil gazetesi ile de internet sayfasında ilan ettirecektir.

Tasarının bu maddesinde geçen ... *herhalde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şartı*... şeklindeki ifade Moroğlu (2007:186)'na göre bozuk bir ifade olup, bu ifadenin ...*herhalde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi başlamadan seçilmesi şarttır*... şeklinde düzeltilmesi yerinde olacaktır.

Konsolidasyona dahil olan şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilmiş olan denetçinin, başka bir denetçinin seçilmemiş olması durumunda topluluk finansal tablolarının da denetçisi olacağı Tasarının 399/3. maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu maddeyi bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım: A, B ve C şirketleri konsolidasyon kapsamında olduğunu ve aynı zamanda A şirketinin ana şirket olduğunu varsayalım. B şirketi, şirketinin finansal tablolarını denetlemesi için genel kurulunda Bay SMMM Ahmet Yaşar denetçi olarak seçmiş olsun. Bu maddeye göre eğer başka bir denetçi seçilmez ise Ahmet Yaşar topluluk finansal tablolarının denetçisi olacak, hem A, hem B hem de C şirketinin konsolidasyona tabi finansal tablolarını denetleyecektir.

Denetçiler şirketlerin genel kurulunca seçilebildiği gibi bazı hallerde mahkeme tarafından da seçilebilir. Faaliyet döneminin dördüncü ayna kadar denetçi şirket genel kurulunca seçilmemiş ise yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin, herhangi bir pay sahibinin isteği üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanacaktır (TTKT,m.399/6). Bu maddeye göre bir şirketin faaliyet döneminin 1 Ocak tarihinde başlayıp 31 Aralık tarihinde sona erdiğini düşünürsek, faaliyet döneminin dördüncü ayna kadar başka bir deyişle nisan ayna kadar şirket genel kurulu herhangi bir denetçi seçmemiş ise şirketin yönetim kurulunun talebi veya her bir yönetim

kurulu üyesinin talebi veyahutta pay sahiplerinden herhangi birinin isteği üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi bu şirkete bir denetçi atayacaktır.

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile olası giderler için mahkemenin veznesine yatırılacak ön ödeme tutarı mahkeme tarafından belirlenecek olup, bu duruma üç iş günü içerisinde itiraz edilebilir; itiraz edilmemişse mahkemenin kararı kesinleşecektir (TTKT, m.399/7).

Denetçinin denetleme görevinden alınması başka bir ifadeyle görevinden azledilmesi hali TTKT'nin 399/4. maddesinde düzenlenmiştir. Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunun veya şirketin sermayesinin yüzde onuna sahip olan pay sahiplerinin, şirketin halka açık olması halinde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin talebi üzerine, ilgilileri ve seçilen denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin olması, özellikle de denetçinin taraflı davrandığı yönünde bir şüphenin varolması halinde başka bir denetçi atama yetkisine sahiptir (TTKT, m. 399/4). Bu madde hükmüne göre denetçinin görevden alınma yetkisi şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine verilmiştir. Denetçiden denetim görevi sadece bu maddede (m.399/4) belirtilen şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa alınabilir (TTKT, m.399/2). Oysa TTK'da genel kurulun denetçileri her zaman görevinden alma hakkına sahiptir. TTK'da denetçinin görevinden alınmasına ilişkin bir haklı sebep varlığının bulunması şeklinde bir düzenlemeye yer verilmemişti. Tasarıdaki bu düzenleme ile TTK kıyaslandığında denetçinin görevden alınması için haklı bir sebebin varlığı gerektiği gibi, kanun maddesinde sayılan belirli kişilerin asliye ticaret mahkemesine başvurması ve mahkemenin denetçiyi ve davacıları dinlemesi üzerine vereceği karar önem taşımaktadır. Bu açıdan TTKT'deki düzenleme TTK'ya göre daha açık ve nettir.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, seçilen denetçinin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanından itibaren üç ay içerisinde açılabilir (TTKT, m.399/5). Azlığın görevden alma ve yeni denetçi atama davasını açabilmesi için, genel kurulda denetçinin seçimi sırasında karşı oy başka bir deyişle olumsuz oy vermiş olması, bu karşı oyunu tutanağa geçirtmiş olması ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren

geriye doğru en az üç aydan beri şirkette pay sahibi sıfatını taşıyor olması gerekir (TTKT, m.399/5).

Denetçinin denetim görevinden alınıp yerine yeni bir denetçinin atabilmesi için seçilen denetçinin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmesinden itibaren üç ay içerisinde dava açma hakkı vardır. Eğer bu davayı azlık başka bir ifade ile şirkette az bir hisseye sahip olan kişiler açacak ise genel kurulda denetçi seçiminde karşı oy verip bunu da tutanağa işlettirmiş olması ve aynı zamanda o tarihten itibaren geriye doğru en az üç aylık süre zarfında pay sahibi sıfatını taşıyor olması gerekmektedir. Aksi takdirde azlık, genel kurulda denetçi seçimine karşı oy verip bunu tutanağa işlettirmemişse ya da genel kurul tarihinden itibaren geriye doğru üç aydan az bir süre içerisinde şirkette pay sahibi ise denetçinin görevinden alınıp yerine yeni bir denetçi atanması için dava açma hakkına sahip değildir.

Tasarının 399/5. maddesi ile düzenlenmiş bulunan görevden alma ve yeni denetçi atama davası denetçinin görevini gereği gibi yerine getirmesi açısından önemli bir mekanizmadır. Ancak görevden alma ve yeni denetçi atama Ulaş (2005:195)'a göre mahkemelerin şirketin iç işlerine daha fazla müdahale etmesine olanak tanınmasına ve mahkemelerin taşıdıkları iş yükünü daha da artırmasına yol açacaktır.

Tasarıya göre denetçi denetim görevini feshedebilir. Denetçinin denetim görevini feshetmesi için aşağıdaki iki koşuldan birinin varlığı gerekir (TTKT, m.399/8):

- Denetleme sözleşmesinde sadece haklı bir sebebin var olması durumu,
- Görevden alınma davasının açılması.

Ancak taraflar arasındaki denetçinin denetim görüşüne ilişkin fikir ayrılıkları, görüş yazısına ilişkin sınırlama veya kaçınma gibi durumlar söz konusu ise bunlar birer haklı sebep değildir (TTKT, m.399/8).

Denetçi bu iki durumdan birinin varlığı halinde denetim sözleşmesinin feshetme yetkisine sahiptir. Denetçinin denetim görevinin feshi yazılı ve gerekçeleri ile birlikte olmalıdır. Ayrıca denetçi sözleşmenin feshine kadar olan sürede elde ettiği sonuçları genel kurula sunmalı ve bu sonuçları rapor haline getirmelidir (TTKT, m.399/8). Denetçi fesih

ihbarında bulunduktan sonra yönetim kurulu tarafından hemen geçici bir denetçi seçilir, fesih ihbarı genel kurulun bilgisine sunulur, ayrıca yönetim kurulunun seçtiği denetçi genel kurulun onayına sunulur (TTKT, m.399/9).

TTK'da denetçinin denetim görevini feshetmesine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemişken, böyle bir düzenlemeye TTKT'de yer verilmiştir.

3.3.1.2.2. Denetçi Rotasyonu

Tasarı'ya göre bir bağımsız denetim kuruluşunun bir şirketi denetlemesi için görevlendirdiği denetçi, o şirket için yedi yıl arka arkaya denetim raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilecektir (TTKT, m.400/2).

Bu madde hükmüne göre denetçiler yedi yılda bir rotasyona tabi tutulacaktır. Bir denetçinin denetimini yaptığı işletme için yedi yıl rapor verdikten sonra iki yıl için değiştirilecek olması bu denetçinin o işletme için tekrar seçilmesine engel oluşturmayacaktır. TTK'da denetçi rotasyonuna ilişkin olarak düzenleme yapılmamıştır.

3.3.1.2.3. İbraz Yükümü Ve Bilgi Alma Hakkı

Denetçi veya denetim konusunun niteliğine göre işlem denetçisi, denetim görevini kanuna uygun ve gerekli mesleki özeni göstererek yerine getirebilmesi için denetim görüşüne dayanak oluşturacak bütün belgeleri şirketin yönetim kurulundan isteme hakkına sahiptir (TTKT, m.401/2). Ayrıca denetçi bu hakkını gerektiği takdirde yavru ve ana şirket için de kullanabilecektir (TTKT, m.401/2).

Tasarıya göre ibraz yükümlülüğü şirket yönetim kurulu tarafından yerine getirilecektir. Çünkü işletme yönetimi finansal tabloların hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur (Kavramsal Çerçeve, 11.paragraf). Dolayısıyla şirketin yönetim kurulu finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirir ve onaylayarak denetçiye teslim eder (TTKT, m.401/1). Ayrıca yönetim kurulu şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, borçlarını, kasasını, kıymetli evrakını ve envanterini

de denetlenmesi için denetçiye verebilme olanağına sahiptir (TTKT, m.401/1). Bununla birlikte yönetim kurulu konsolide finansal tabloları çıkartmakla yükümlü olup, konsolide finansal tabloları denetleyecek olan denetçiye topluluğun finansal tablolarını, topluluğun yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını ve bir denetim yapılmışsa ana ve yavru şirketin de denetim raporlarını vermekle yükümlüdür (TTKT, m.401/3).

Denetçi yıl sonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde bu belgeleri finansal tabloların çıkarılmasından önce de isteme hakkına sahiptir (TTKT, m.401/2).

Finansal tabloların hazırlanmasından ve sunumundan sorumlu olan yönetim kurulu denetçinin sağlıklı bir şekilde denetim faaliyetini yerine getirmesine yardımcı olmak amacıyla denetçinin denetim görüşüne ulaşmasında temel olabilecek bütün bilgileri ibraz etme yükümlülüğü ifade edildiği üzere tasarının 401. maddesinde detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

3.3.1.2.4. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Tasarıda denetçinin sır saklamasından doğan sorumluluğu da düzenlenmiştir.

Tasarıya göre denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetim kuruluşunun denetim yapmasına yardım eden temsilcileri, denetim görevini dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmakla ve denetim faaliyetleri sırasında öğrendikleri bilgileri saklamakla başka bir deyişle sır saklamakla yükümlüdürler (TTKT, m.404/1). Denetçiler denetim çalışmaları sırasında öğrendikleri iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Aksi takdirde kasten veya ihmalden dolayı bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen denetçi şirkete verdikleri zararlardan dolayı sorumlu olur (TTKT, m.404/1). Eğer denetim faaliyeti birkaç denetçi tarafından yürütülüyorsa o takdirde denetçiler verdikleri zararlardan dolayı müteselsilen sorumlu olacaklardır (TTKT, m.404/1).

Daha öncede belirtildiği üzere denetçi iki şekilde olabilirdi:

- Denetçi, ortakları yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) unvanına haiz bir *bağımsız denetleme kuruluşu* olabilir.
- Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya daha fazla YMM'yi veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilirler.

Dolayısıyla denetçi sır saklama görevini ihmalden ötürü veya kasten yerine getirmese verdiği zarardan sorumlu olacaktır. Aynı şekilde denetçi, bir bağımsız denetleme kuruluşu niteliğinde ise bu denetçilerin sır saklama yükümlülüğü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve de çalışanlarını kapsayacaktır (TTKT, m.404/3).

Tasarının 404/2. maddesine göre denetçilerin sır saklama yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda verdikleri zararlardan dolayı her bir denetim için 100.000 YTL tutarında ve hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketler içinse 300.000 YTL'ye kadar tazminat ödemesine hükmedilebilir. Bu maddeye göre tazminat denetime katılan kişilerin ihmalleri halinde veya denetime katılanlardan bazılarının kasıtlı davranışlarının bulunması halinde uygulanacaktır.

Tasarıda denetçilerin sır saklama yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde uygulanacak olan tazminatın sözleşme ile kaldırılamayacağı ve daraltılamayacağı 404/4. madde ile hükme bağlanmıştır.

Denetçilerin sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumlulukları rapor tarihinden itibaren beş yılda zamanaşımına uğrayacaktır; fiili suç olup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun olan dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına o zamanaşımının uygulanacağı belirtilmiştir (TTKT, m.404/5). Ayrıca ceza kanununun suç ihbarına ilişkin hükümleri saklı bulunmaktadır (TTKT, m.404/6).

Tasarıda sadece denetçinin denetim faaliyetleri sırasında edindikleri bilgileri saklama sorumluluğu bulunduğu belirtilmemiş aynı zamanda denetçinin bu sorumluluğu gereği gibi yerine getirmediği takdirde karşılaşacağı yükümlülükler de dile getirilmiştir. Bu düzenlemeler açısından Tasarı, TTK'da düzenlenmemiş pek çok alanı düzenlemiştir.

3.3.1.3. Denetim Görüşü

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

Denetçi denetim faaliyetleri sonucunu bir yazıyla belirtecektir ki bu yazı görüş yazısıdır. Denetçi görüş yazısında denetimin konusunu, çeşidini, niteliğini ve kapsamını ve de denetim sonucuna ilişkin elde ettiği değerlendirmeleri ifade edecektir (TTKT, m.403/1).

Denetimin tanımında da belirtildiği üzere denetçi bir denetim görüşüne ulaşacaktır. Denetçinin görüşü dört türlü olmaktadır:

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

Denetçi yeterli sayıda ve kanıtı topladıktan sonra bu kanıtları değerlendirecektir. Denetçi bu değerlendirme sonucunda finansal tabloların önemli hatalardan uzak olduğuna kanaat getirdi ise finansal tablolar için olumlu görüş verecektir (Kaval, 2005:180).

Tasarıya göre denetçi denetim sırasında elde ettiği bilgilere ve TMS'ler uyarınca yaptığı değerlendirmeye göre şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğu, şirketin veya topluluğun malvarlığı ve kârlılığına ilişkin durumun gerçeğe uygun olduğu yani gerçek durumu yansıttığı kanısına varırsa olumlu görüş verecektir (TTKT, m.403/1).

Şartlı görüş, denetçinin incelediği finansal tablolar hakkında genel olarak olumlu görüş taşımasına karşın, bazı konularla ilgili olarak görüşüne koşul koyması ve bunu açıklaması suretiyle verilir (Bozkurt, 2000:369).

Tasarıya göre denetçinin bazı çekincelerinin olması durumunda olumlu görüş yazısını sınırlandıracağı ya da olumsuz görüş yazısı vereceği düzenlenmiştir (TTKT, m.403/3). Sınırlanmış görüş, mali tabloların yetkili kurullarca düzeltilebileceği durumlarda ve finansal tablolarda açıklanmış bulunan ve etkisi sınırlı olan aykırılıkların bulunması durumunda verilir (TTKT, m.403/3). Görüş yazısında sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılacağı açık bir şekilde gösterilmelidir (TTKT, m.403/3). Tasarıda belirtilen sınırlandırılmış görüş ifadesi ile şartlı görüş anlatılmaktadır.

Olumsuz görüş, yeterli kanıt toplandıktan sonra muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ya da denetimde esas alınan mevzuata ilişkin önemli ölçüde uyumsuzluk söz konusu ise verilen görüştür (Kaval, 2005:182).

Tasarıya göre denetçi çekincelerinin olması durumunda ya olumlu görüşü sınırlandırır ya da olumsuz görüş yazısı verecektir (TTKT, m.403/3).

Görüş bildirmekten kaçınma, yeterli kanıt toplanmış olmasına rağmen bazı nedenlerden dolayı görüş oluşturulamaması veya yeterli kanıt toplamının hem denetim firması, hem de işletmenin durumundan kaynaklanmıyor olması durumunda verilen görüştür (Kaval, 2005:184).

Tasarıya göre denetçi denetimin belirtilen hükümlere uygun olarak yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak sağlamayan ölçüde belirsizliklerin bulunması halinde ya da şirket tarafından denetimde önemli kısıtlamaların yapılmış olması durumunda görüş vermekten kaçınabilir (TTKT, m.403/4). Görüş vermekten kaçınan bir denetçi bunun gerekçesini ortaya koymak durumunda iken ispat etmek durumunda değildir (TTKT, m.403/4). Tasarıya göre denetçinin görüş vermesinden kaçınması olumsuz görüş vermesi ile aynı sonuçları doğurmaktadır (TTKT, m.403/4).

Denetçi, bir şirketin finansal tabloları hakkında sınırlı olumlu görüş başka bir deyişle şartlı görüş, olumsuz görüş vermiş veya görüş bildirmekten kaçınmış ise o şirketin genel kurulu söz konusu finansal tabloları esas alarak, açıklanan kâr veya zararla doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan herhangi bir karar alamaz (TTKT, m.403/5). Böyle bir durumun varlığı halinde hakkında şartlı veya olumsuz görüş bildirilmiş ya da görüş

bildirilmekten kaçınılmış şirketlerde yönetim kurulu görüş tarihinden itibaren iki iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırır ve toplantı tarihinde geçerlilik kazanacak şekilde istifa eder (TTKT, m.403/5). Bunun üzerine şirketin genel kurulu yeni bir yönetim kurulu seçecek, seçilen kurul da altı ay içinde kanuna, ana sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlatıp, denetim raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır (TTKT, m.403/5).

Görüldüğü üzere Tasarı metninde sadece denetçinin vereceği görüş türleri ifade edilmemiş aynı zamanda verilen görüşlerin sonucuna da değinilmiştir. Burada en önemli nokta; eğer yönetim kurulu finansal tabloların hazırlanmasında gereken özeni göstermemiş ve bunun sonucunda da denetçi tarafından finansal tablolara ilişkin olarak şartlı görüş, olumsuz görüş belirtilmiş veya görüş bildirilmesinden imtina edilmiş ise yönetim kurulunun istifa etmek zorunda kalacağı hususudur. Yani Tasarı ile etkin çalışmayan bir yönetim kurulunun faaliyetlerine devam etmesine olanak verilmeyecektir.

Denetçinin görüş yazısında yönetim kurulunun sorunluluğunu gerektirecek bir durumun varolmadığına, varsa sorunlara da işaret edilebilir. Ayrıca görüş yazısı herkesin anlayabileceği bir dille yazılması gerekir (TTKT, m.403/2).

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun finansal tabloları, yıl sonu hesapları ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin olarak kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşmenin hükümlerinin yorumu veya uygulaması konusunda görüş ayrılıkları meydana gelmişse, bu durumda yönetim kurulu veya denetçinin talebi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verecektir ve mahkemenin vereceği karar kesin olup, dava giderlerinin borçlusu da şirket olacaktır (TTKT, m.406). Tasarıda şirket ile denetçi arasında çıkabilecek olan görüş aykırılıkları durumunda nelerin de yapılabileceği düzenlenmiştir. Eğer böyle bir aykırılık meydana gelirse bunun çözümü için şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine yönetim kurulu veya denetçi başvuracak ve mahkemenin vereceği kararlar sorun ortadan giderilecektir.

3.3.1.4. Denetim Raporu

Denetim, özü itibariyle finansal tabloların okuyucularına başka bir deyişle finansal tabloların kullanıcılarına, bu tabloların düzenlenmesinde esas alınması gereken mevzuata uygun düzenlenip düzenlenmediği biçiminde bir güvence vermek için yapılmaktadır (Kaval, 2005:172).

Denetçi, denetim çalışmalarında yaptığı denetimin türünü, kapsamını, niteliğini ve ulaştığı sonuçları açık, anlaşılır ve basit bir dil ile ayrıca geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olacak biçimde finansal tabloları konu alan bir rapor hazırlayacaktır (TTKT, m.402/1). Denetçinin hazırlayacağı bu rapora denetim raporu ismi verilir.

Denetçi ayrı bir raporda, yönetim kurulunun, şirketin ve topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporlarında yer alan değerlendirmelerinin finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığını ve gerçeğe uygun olup olmadığını değerlendirecektir (TTKT, m.402/2).

Denetçi değerlendirme yaparken şirketin finansal tablolarını; eğer ana şirketi ya da topluluğun denetimini yapıyorsa bunların finansal tablolarını esas alacaktır (TTKT, m.402/3). Aynı maddeye (m.402/3) göre denetçi şirketin ve topluluğun varlığını devam ettirebilmesinin koşulları ile gelişmesi hakkında yönetim kurulunun yaptığı irdelemeleri başka bir deyişle değerlendirmeleri TDS'lerde öngörölmüş bulunan ilgili çalışma ve raporlama standartlarının gösterdiği çerçevede değerlendirecek aynı zamanda raporda denetim sırasında TMS'lerin uygulanmasına ilişkin yanlışlıkların bulunup bulunmadığını ve şirketin TDS'ler arasında bulunan işletmenin sürekliliği ile ilgili standartta öngörölmüş bulunan gereklilikler çerçevesinde saptanan belirsizlikler ve işletmenin devamlılığını tehlikeye atan olguları açıklayacaktır.

Tasarının 402/3. maddesinde denetçinin denetim faaliyetlerinin temelini dayanağını finansal tablolar oluşturduğu ifade edilmiştir. Denetçi ister şirket ister ana şirket isterse topluluğu denetlesin denetim faaliyetlerinin temelini yine finansal tablolar oluşturacaktır. Bu maddedeki düzenlemeye göre denetçinin denetim faaliyetlerini yerine getirirken kullanacağı ölçütlerden birinin Türkiye Muhasebe Standartları olduğu ifade

edilmiştir. Başka bir ifade ile denetçi finansal tabloları denetlerken finansal tablolarda yer alan kalemlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluğunu denetleyecektir. Bilindiği üzere 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla ülkemizde muhasebe uygulamaları artık TMS'lere göre yapılacaktır. Dolayısıyla bu Tasarı yasalaştığı takdirde denetim açısından da TMS'ler bir denetim ölçütü olacaktır. Bu maddede dikkati çeken bir diğer önemli nokta ise denetim faaliyetleri yapılırken işletmenin sürekliliğine ilişkin bir belirsizlik ya da riskin olup olmadığının Türkiye Denetim Standartları açısından tespit edilmesidir. Bu tasarı hem muhasebe hem de denetim uygulamaları açısından ülkemizde bir standardizasyonun sağlanması açısından oldukça önemli düzenlemelere yer vermektedir.

Denetçi raporunda finansal tabloları dayanağını oluşturan defterlerin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ile birlikte TMS çerçevesinde şirketin malvarlığı, finansal durumu ve karlılık durumuna ilişkin bilgilerin gerçeğe uygun olarak dürüst bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını da belirtecektir (TTKT, m.402/5).

Denetçi raporunun esas bölümünde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile ana sözleşmenin finansal raporlama ile ilgili hükümlerine uygunluğunu ve yönetim kurulundan denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığını ve belgeleri verip vermediğini açıkça ifade edecektir (TTKT, m.402/4).

Denetçi şirketin finansal tablolarının gerçek resmi yani şirketin gerçek durumunu tehlikeye atan risklerin varlığına ilişkin olarak yönetim kurulunun görevini yerine getirip getirmediğini başka bir deyişle yönetim kurulunun bu tip risklere karşı önlem almak için sistem kurup kurmadığını, böyle bir sistem kurmuşsa bu sistemin yapısını ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyecek ve bu raporu denetim raporu ile yönetim kuruluna sunacaktır (TTKT, m.402/6).

Denetçi son olarak hazırladığı denetim raporunu imzalayarak yönetim kuruluna sunacaktır (TTKT, m.402/7).

Tasarıda denetim raporunda hangi bilgilere yer verileceği, denetim yapılırken nelerin ölçüt alınması gerektiği vurgulanmıştır. Bu düzenlemeler ülkemizde bağımsız denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

3.3.2. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Özel Denetime İlişkin Düzenlemeler

Özel denetim daha öncede belirtildiği üzere, belirli konularda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetim türüdür (Aksoy, 2006:67).

Kaval (2005:14)'a göre özel denetim, tasfiye, birleşme, bölünme gibi durumlarda ya da halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür. Kaval tarafından özel denetime ilişkin olarak yapılan tanımlama TTKT'de işlem temelinde denetim olarak isimlendirilmiştir. Bu konu işlem temelinde denetim kapsamında ele alınacaktır.

Tasarıda topluluk ilişkileri için özel denetimin yapılması 406. maddede düzenlenmiştir. Tasarının bu maddesinde,

- Denetçinin şirketin hakim şirket ile veya topluluk şirketleri ile ilgili olarak sınırlı olumlu görüş vermesi veya görüş vermekten kaçınması halinde,
- Yönetim kurulu tarafından şirketin, topluluk tarafından belirli bazı hukuki işlemler veya uygulanan önlemler nedeniyle kayba uğratılmış olduğu ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklaması halinde,

özel denetimin yapılması gerektiğini düzenlemiştir. Bu madde uyarınca şirketteki herhangi bir pay sahibinin talebi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin gerek hakim şirketle gerekse hakim şirkete bağlı şirketlerin biriyle olan ilişkisinin incelenmesi için özel denetçi atanacaktır.

Denetçi türlerinin sıralarken iç denetçi, dış denetçi (bağımsız denetçi) ve kamu denetçisinden söz edilmişti. TTKT ile bu denetçi türleri arasına bir yenisini daha eklenmiştir; o da özel denetçidir.

Özel denetçi, denetçinin şirketin hakim şirket ile ya da topluluk şirketi ile ilgili olarak şartlı görüş vermesi ya da görüş vermekten kaçınması halinde veya yönetim kurulunca şirketin topluluk tarafından belirli bazı hukuki işlemleri veya uygulanan önlemler nedeniyle kayba uğratılması halinde pay sahiplerinden birinin talebi üzerine mahkemece atanacaktır. Özel denetçiyi atayacak olan mahkeme, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesidir.

Özel denetçi topluluk ilişkileri için atanabileceği gibi pay sahipliğinden doğan hakların kullanılması için de atanabilir (Yanlı, 2008).

Anonim şirketlerde her pay sahibinin genel kuruldan belirli olayların açıklığına kavuşturulması için özel denetim talep etme hakkı vardır (TTKT, m.438/1). Özel denetim, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gereklidir (Yanlı,2008). Pay sahiplerinin özel denetim talep edebilmeleri için bilgi alma ve inceleme hakkını daha önce kullanmış olması gerekmektedir (Yanlı, 2008; TTKT, m.483/1).

Genel kurul, pay sahiplerinin özel denetim talebini kabul edebileceği gibi reddedilebilir. Eğer genel kurul, pay sahiplerinin özel denetim talebini onaylarsa başka bir deyişle kabul ederse, şirket ya da pay sahibi otuz gün içerisinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir (TTKT, m.438/2). Eğer genel kurul, pay sahiplerinin özel denetim talebini reddederse sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde ise yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya payların itibari değerleri toplamı en az birmilyon Türk Lirası olan pay sahipleri üç ay içerisinde şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir (TTKT, m.439/1).

Burada da belirtildiği üzere genel kurul özel denetim istemini kabul edebilir veya reddedebilir. Kabul ederse pay sahiplerinin mahkemeden denetçi atanmasını istemesi için süresi otuz gün ile, reddederse bu süre üç ay ile sınırlandırılmıştır.

Dilekçe sahiplerinin, kurucuların veya şirket organlarının, kanunu ve ana sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını ikna edici bir şekilde ortaya koymaları halinde mahkeme şirketi ve talepte bulunanları dinleyecek ve sonra özel denetçi atayacaktır (TTKT, m.439, 440). Mahkeme talep çerçevesinde inceleme konusunu belirleyerek bir veya daha fazla bağımsız uzmanı başka bir deyişle özel denetçiyi görevlendirecektir (TTKT, m.440).

Mahkeme tarafından atanan özel denetçi, özel denetim görevini şirket işlerini gereksiz yere aksatmadan belirli bir süre içerisinde yapmakla ve özel denetim esnasında

öğrendiği bilgileri saklamakla yükümlü iken, şirket kurucuları, organları, vekilleri, çalışanları, kayyımları ve tasfiye memurları ise önemli durumlarda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdürler (TTKT, m.441). Özel denetçiye bilgi vermekle yükümlü olan kişiler ile özel denetçi arasında bir uyuşmazlık ortaya çıkarsa bu uyuşmazlık, mahkemenin vereceği kararla çözülecektir. Mahkemenin vereceği karar kesindir (TTKT, m.441). Aynı maddeye göre özel denetçi ayrıca şirketin özel denetiminin sonuçlarına ilişkin görüşünü alacaktır.

Şirketin yönetim kurulu, şirket defterlerinin, yazışmalarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere şirket varlıklarının özel denetçi tarafından denetlenmesine izin verecektir (TTKT, m.441).

Özel denetçi yapmış olduğu denetim faaliyetleri sonucunda ulaştığı bilgileri bir rapor aracılığıyla mahkemeye bildirecektir. Buna karşılık mahkeme özel denetçi tarafından hazırlanan raporu şirkete tebliğ edecektir (TTKT, m.442).

Tasarıda özel denetim alanı ve özel denetçinin yapması gerekenler ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Tasarıda özel denetime ilişkin olarak özel denetim giderlerinin kimlere ait olacağı da düzenlenmiştir. Buna göre özel denetçi atanmasını mahkeme kabul etmişse şirket tarafından ödenmesi gereken tutarı belirtir bu tutarlar özel durum ve koşulların varlığı halinde kısmen veya tamamen talep sahiplerine yükletilebilir; özel denetçinin atanmasına genel kurul karar vermişse o takdirde de giderler şirkete ait olacaktır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda ne bağımsız denetim ne de özel denetimden söz edilmiştir. TTK'da anonim şirketler için iç denetim bir organ niteliğinde düzenlenmiştir. Tasarıda denetime ilişkin olarak yapılan düzenlemeler günümüz koşullarında denetim mesleğine verilen önemi bir kez daha ortaya koymakla kalmıyor aynı zamanda denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için gereken her türlü ayrıntıyı da düzenliyor.

3.3.3. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında İşlem Temelinde Denetime İlişkin Düzenlemeler

İşlem denetçileri, kuruluş, sermaye artırımı, sermayenin azaltılması, şirketin sermayesinin kaybı ve borca batıklık durumunun tespiti, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı, ek ödeme yükümlülüğü gibi konulardaki işlemleri denetleyen uzman kişilerdir (Özkorkut, 2005:33). İşlem denetçileri TTKT’de yeni düzenlenmiş bir denetçi türüdür. İşlem denetçilerinin de 3568 sayılı Kanunda yer alan denetçi olabilmenin koşullarını taşıması gerekmektedir.

İşlem denetçileri de denetçide olması gereken özellikleri taşımalıdır (Özkorkut, 2005:33). Başka bir deyişle TTKT’de denetçi olabilmenin koşulları işlem denetçileri açısından da geçerlidir. İşlem denetçileri tarafından yapılan denetim faaliyetlerine işlem denetimi ya da işlem temelinde denetim (Yanlı, 2008) denir.

Tasarı metninde işlem denetçilerinin denetleyecekleri alanlar ayrı ayrı düzenlenmiştir. İşlem denetçilerinin denetleyecekleri konular Yanlı (2008) tarafından şu şekilde sıralanmıştır:

- Birleşme,
- Bölünme,
- Tür değiştirme,
- Şirketler topluluğu,
- Komandit şirketler,
- Anonim ve limited şirketlerin,
 - Kuruluşu,
 - Sermaye kaybı ve borca batık olması,
 - Sermayenin artırımı,
 - Sermayenin azaltılması,
 - Menkul kıymet ihracı,
 - Ek ödeme yükümlülüğü.

İşlem denetçileri tarafından denetlenecek olan alanlar aşağıda açıklanmıştır.

3.3.3.1. Birleşme İşlemlerinde İşlem Denetimi

İşlem denetçilerinin denetlemesi gereken alanlardan bir tanesi birleşme işlemleridir. İşlem denetçileri tarafından birleşmeye katılan şirketlerin birleşmeye temel oluşturan finansal tablolarının, birleşme sözleşmesinin ve birleşme raporunun denetlenmesi gerekir. Birleşmeye katılacak olan şirketler ya da işletmeler işlem denetçilerinin talep ettikleri her türlü bilgi ve belgeyi temin etmekte yükümlüdürler.

İşlem denetçileri birleşme işlemlerine ilişkin denetim faaliyeti tamamladıktan sonra bir denetim raporu hazırlayacaktır. Bu denetim raporunda devralan şirketin devrolan şirketin ortaklarının haklarının korunması için gerekli sermaye artırımını yapıp yapmadığını, birleşmeye katılan şirketlerin değişim oranlarının adil bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığını, ayrılma akçesi öngörülmüşse bunun adil olup olmadığını, denkleştirme yapılmışsa bunun uygun olup olmadığını, değiştirme oranı hesaplanırken hangi yöntemlerin kullanıldığını ve hangi özelliklerin dikkate alındığını açıklayacaktır.

Birleşme işlemlerinde işlem denetçisinin bir diğer görevi ise alacaklıların teminat altına alınması aşamasındaki yükümlülüğüdür. Birleşmeye katılan şirketlerde alacaklıların korunmasına yetecek ölçüde şirketin malvarlığının olduğu işlem denetçisi tarafından doğrulanmalıdır. Devralan şirket açısından şirket alacağıının birleşme nedeniyle tehlikeye düşmediği işlem denetçisinin hazırlayacağı rapor ile ispat edilirse devralan şirketin teminat verme yükümlülüğü ortadan kalkacaktır. İşlem denetçisinin burada belirtilen görevleri Tasarının 148. maddesinde düzenlenmiştir.

3.3.3.2. Bölünme İşlemlerinde İşlem Denetimi

Bölünme işlemleri ile ilgili olarak işlem denetçisinin görevi alacaklıların teminat altına alınması açısından düzenlenmiştir. İşlem denetçisi bölünme işlemi sonucunda alacaklıların alacaklarının tehlikeye düşmediğini ispatlayan bir denetim raporu düzenleyecektir. İşlem denetçisi tarafından hazırlanacak bu rapor bölünmeye katılan şirketleri alacaklılarının alacaklarını teminat altına alma yükümlülüğünden kurtaracaktır. İşlem denetçisinin burada belirtilen görevleri Tasarının 157. maddesinde düzenlenmiştir.

3.3.3.3. Tür Değiştirme İşlemlerinde İşlem Denetimi

İşlem denetçisi şirketin tür değiştirme işlemleri ile ilgili olan tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu ve tür değiştirecek olan şirketlerin tür değiştirmeye temel oluşturan bilançosunu denetlemekle yükümlü iken, şirket de işlem denetçisinin denetim faaliyetlerinde kullanacağı her türlü bilgi ve belgeyi vermekle yükümlüdür.

İşlem denetçisi tür değiştirmeye ilişkin olarak tür değiştirme koşullarının gerçekte gerçektelemediğini, tür değiştirmeye ilişkin bilançonun gerçekte uygun olup olmadığını ve tür değiştirme sonrasında ortakların hukuki durumlarının korunup korunmadığını incelemekle ve değerlendirmekle yükümlüdür.

Küçük ölçekli işletmeler tüm ortakların kararı ile tür değiştirme işlemlerindeki işlem denetiminden vazgeçilebilirler. İşlem denetçisinin burada belirtilen görevleri Tasarının 187. maddesinde düzenlenmiştir.

3.3.3.4. Şirketler Topluluğunda İşlem Denetimi

Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini doğrudan ya da dolaylı olarak veya bir ticaret şirketi, başka bir ticaret şirketini bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hakimiyeti altında tutabiliyorsa birinci şirket hakim şirket, diğer şirket ise bağlı şirket olarak isimlendirilir ve bu şirketlerden en az birinin merkezinin Türkiye’de olması halinde TTKT’deki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanacaktır (TTKT, m.195). Şirket topluluğunda bir şirket hakim konumda iken diğer şirket ya da şirketler bağlı konumdadır. Şirketler topluluğu TTK’da düzenlenmemiş bir konu olup, Tasarı ile ilk defa düzenlenmiş bir konudur.

İşlem denetçisinin şirketler topluluğu açısından görevi Tasarının 207. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, bağlı şirketin hakim şirketle ya da diğer bağlı şirketlerle ilişkilerinde hile veya dolanın varlığı hakkında denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi tarafından bir görüş bildirebilir. Böyle bir görüşün varlığı halinde bağlı şirketin her pay sahibi bu durumun ağıklığa kavuşturulması için şirket

merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanması talep edebilir.

Şirketler topluluğunda, bağılı şirketin ister hakim şirkete isterse diğer bağılı şirketlere karşı olan hileli davranışları hakkında işlem denetçisi, özel denetçi veya riskin erken saptanması ve yönetim komitesi görüş bildirilecektir.

3.3.3.5. Komandit Şirketlerde İşlem Denetimi

Komandit şirketlerde bilindiği üzere komandite ve komanditer olmak üzere iki tür ortak vardır. Şirket borçlarından dolayı komandite ortak sınırsız sorumluluğa sahipken, komanditer ortak sınırlı sorumluluğa sahiptir.

Komandit şirketlerde murakabe başka bir deyişle denetleme alanı düzenlenmiştir. Her komanditer ortak başka bir deyişle komandit şirketlerdeki sınırlı sorumluluğa sahip ortaklardan her biri iş yılı sonunda ve iş saatleri içerisinde şirketin envanterleri ile bilançosunun içeriğini ve de diğer finansal tablolarını incelemeye yetkilidir. Komanditer ortaklar bu denetleme yetkisini bizzat kullanabileceği gibi bu yetkiyi kendisi kullanmayıp işlem denetçisi tarafından kullanılmasını da talep edebilir.

Komandit şirketlerde işlem denetçisinin görevi belirtildiği üzere iş yılı sonunda ve iş saatleri içerisinde komandit şirketin envanterleri ile bilançolarını ve diğer finansal tablolarını denetlemektir. İşlem denetçisi hakkında herhangi bir itiraz ileri sürülürse işlem denetçisi mahkeme tarafından atanabilir. Mahkeme haklı sebeplerin varlığı halinde komanditer ortakların talebi üzerine şirketin işlerinin ve varlığının bizzat veya bir işlem denetçisi tarafından incelenmesini her zaman isteyebilir. İşlem denetçisinin komandit şirketlerdeki görevi Tasarının 310. maddesi ile düzenlenmiştir.

3.3.3.6. Anonim Ve Limited Şirketlerde İşlem Denetimi

Anonim şirketlerde ve limited şirketlerde işlem denetçisinin görevleri bulunmaktadır. İşlem denetçilerinin bu şirket türlerine ilişkin görevleri aşağıda belirtilen başlıklar altında toplanabilir (Yanlı, 2008):

- Şirket kuruluşu,
- Sermaye kaybı ve borca batık olması durumu,
- Sermayenin artırımı,
- Sermayenin azaltılması,
- Menkul kıymet ihracı,
- Ek ödeme yükümlülüğüdür.

Anonim şirketlerin kuruluş belgeleri Tasarının 336. maddesinde sıralanmıştır. Bu madde uyarınca anonim şirketlerin kuruluş belgelerinden bir tanesi işlem denetçisi raporudur. İşlem denetçisi şirketin kuruluşunun denetlenmesine ilişkin bir rapor hazırlayacaktır. Bu işlem denetçisi raporunu küçük ölçekli ve halka açık olmayan anonim şirketlerde bir YMM veya bir SMMM tarafından düzenleyecektir.

Anonim şirketlerin kuruluşunu denetleyen işlem denetçisinin hazırlayacağı işlem denetçisi raporunda aşağıdaki bilgiler açıklanacaktır:

- Bütün payların taahhüt edildiği,
- Pay bedellerinin, kanunda veya ana sözleşmede öngörülmüş bulunan en az tutarlarının kanuna uygun bir biçimde bankaya yatırıldığı ve buna ilişkin banka mektubunun var olduğu,
- Bu yükümlülüğün dolandırıldığına ilişkin açık bir belirtinin olmadığı,
- Aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişiler tarafından değerlendirme yapıldığı,
- Mahkemece resmiyet verilen raporun dosyaya sunulduğu,
- Kurucu çıkarlarının kanuna uygun olduğu,
- Kurucular beyanıyla ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı bir değer ve işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığı ve diğer kuruluş belgelerinin var olduğu,
- Gerekli noter onaylarının ve izinlerinin alındığı açıklanacaktır (TTKT,m. 351).

Anonim şirketlerde kuruluş işlemlerinin denetlenmesine ilişkin olarak işlem denetçisi tarafından hazırlanacak olan işlem denetçisi raporu limited şirketler için de yapılacaktır (TTKT, m.586).

Anonim şirketlerde, şirketin borca batık durumda bulunduğuna ilişkin şüphelerin varlığı halinde yönetim kurulu, aktiflerin işletmenin sürekliliği ve muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkarttırır ve bunu işlem denetçisine verir. İşlem denetçisi de kendisine verilen bu ara bilançoğu en fazla yedi iş günü içerisinde inceleyecek ve elde ettiği görüş ve değerlendirmelerini bir rapor halinde yönetim kuruluna sunacaktır. Şirketin yönetim kurulunun işlem denetçisinin hazırladığı raporda aktiflerin şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamayacak ölçüde olduğu anlaması halinde, kurul, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurup şirketin iflasını talep edebilir (TTKT, m.376/3). Belirtildiği üzere işlem denetçisinin anonim şirketlerin borca batık durumda olduğunu belirten bir rapor hazırlaması halinde yönetim kurulunun şirketin iflasını isteme hakkına sahiptir. Bu açıdan işlem denetçisinin hazırladığı rapor büyük önem arz etmektedir.

Anonim şirketlerde sermaye artırımını ile ilgili işlemler işlem denetçisi tarafından denetlenecektir. Anonim şirketin yönetim kurulu tarafından bir işlem denetçisi atanacaktır. İşlem denetçisi bir sermaye artırım raporu düzenleyecektir ve bu raporda sermaye artırım işlemleri ve yönetim kurulunun beyanına ilişkin incelemelerinin ve denetimlerinin sonuçlarını açıkça gösterecektir. Sermaye artırımının bir kısmı şirketin iç kaynakları vasıtasıyla da yapılmış olabilir. Böyle bir durumun varlığı halinde işlem denetçisi sermayenin iç kaynaklarla artırılan kısmının şirket bünyesinde gerçekten var olduğunu doğrulayacaktır. Ayrıca bilanço tarihinden itibaren altı aydan fazla bir sürenin geçmesi halinde yeni bir bilanço çıkarılacak ve bu bilançonun işlem denetçisi tarafından onaylanması gerekecektir. Sermaye artırımına ilişkin olarak yapılan bu düzenlemeler Tasarımın 458., 459. ve 462. maddelerinde yer almaktadır.

Anonim şirketlerde nasıl ki sermaye artırımını işlem denetçisi tarafından denetleniyorsa sermaye azaltılması da işlem denetçisi tarafından denetlenecektir. Anonim şirketlerde sermayenin azaltılabilmesi için şirket alacaklılarının haklarını karşılayacak miktarda aktifin şirkette varolduğunun bir işlem denetçisi raporuyla doğrulanmış olması

gerekmektedir. Aksi takdirde işlem denetçisi tarafından böyle bir rapor düzenlenmemişse sermaye azaltılmasına yönetim kurulu karar veremeyecektir. Sermaye azaltılmasına ilişkin olarak yapılan bu düzenlemelere Tasarının 473/2. maddesinde yer verilmiştir.

Anonim şirketler her çeşit tahvili, finansman bonosunu, varlığa dayalı senedi, diğer borçlanma senetlerini, alma ve değiştirme hakkına haiz senetleri ve her çeşit menkul kıymeti genel kurul kararı ile çıkarabilme yetkisine sahiptir. Anonim şirketlerin genel kurulu yönetim kuruluna en fazla onbeş ay için menkul kıymetlerin ihraç edebilmesi ve menkul kıymet ihracının hükümleri ile koşullarının sağlanması ve işlem denetçisinin seçilmesi konusunda yetki verebilir. Burada da dile getirildiği üzere menkul kıymet ihracı işlemlerinde işlem denetçisine gereksinim bulunmaktadır. Buna ilişkin düzenleme Tasarının 505. maddesinde yapılmıştır.

Anonim şirketlerde şirket ortakları şirket sözleşmesi ile esas sermaye payı bedeli dışındaki bir ek ödeme ile yükümlü tutulabilirler.

- Şirketin esas sermayesi ile yasal yedek akçeler toplamının şirketin zararını karşılamaması halinde,
- Şirketin bu ek araçlar olmadan işlerini gereği gibi devam ettiremeyecek olması durumunda,
- Şirket sözleşmesinde tanımlanan ve öz kaynak ihtiyacı doğuran bir durumun gerçekleşmiş bulunması durumunda ortaklardan ek ödeme yükümlülüğü istenebilir.

Şirket ortaklarınca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüğünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için işlem denetçisi tarafından ek ödemeye ilişkin tutarın, serbestçe kullanılacak yedek akçelerle fonlardan karşılanabilir olmasının doğrulanmış olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere anonim şirketlerdeki ek ödeme yükümlülüğüne dair yapılan işlemlerde işlem denetçisinin doğrulaması gerekecektir. Bu düzenlemeler Tasarının 603. ve 605. maddelerinde düzenlenmiştir.

TTKT’de işlem denetçisinin görevleri ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. İşlem denetçisi anonim veya limited şirketin kuruluşundan, şirketlerin birleşme, tür değiştirme veya bölünme işlemlerinden, şirket sermayesinin artırılması veya azaltılmasından, menkul

kıymetlerin ihraç edilmesinden, ortakların ek ödeme yükümlülüğüne kadar pek çok konuda görevlendirilmiştir.

İşlem denetçilerinin yapmış olduğu bu konulardaki denetim faaliyetleri sonucunda hazırladıkları denetim raporlarından dolayı sorumlu olacaklardır. İşlem denetçilerinin sorumlulukları da Tasarının 554. ve 561. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre şirketin veya şirketler topluluğunun yıl sonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçiler ile şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler, yasal görevlerinin yerine getirilmesi sırasında yaptıkları kusurlu davranışlardan, şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına verdikleri zararlardan dolayı sorumludurlar. Sorumlular aleyhinde şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde dava açılabilir. Denetçilerin kusurlu olduğunu iddia eden kişi bu durumu ispatlamakla yükümlüdür.

Görüldüğü üzere TTKT’de denetime ilişkin düzenlemeler oldukça önemlidir. Bu düzenlemeler aracılığıyla ülkemizde etkin işlemeyen denetim sistemi bu Tasarının yasallaşması halinde hem bağımsız hem de etkin bir yapıya dönüşecektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmanın birinci bölümünü oluşturan ticari defterlerin muhasebe ve kayıt fonksiyonu açısından incelenmesi sonucunda ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Tasarıda bu alandaki en önemli düzenleme ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında standardizasyonun sağlanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması ve bu uygulamalara yön vermesi amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na yetki verilmiş olmasıdır. Bazı konularda TMSK'ya görev verilmesi işletme hayatında meydana gelen değişikliklere uyumun daha kolay sağlanması açısından önem arz etmektedir. Bilindiği üzere kanun yoluyla yapılan düzenlemelerin değiştirilmesi kolay olmadığı gibi önemli pek çok prosedürü de beraberinde getirmektedir. Ancak, Kurul aracılığıyla bu prosedürler azaltılmış olacaktır. Ayrıca Kurul tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na uygun solo ve konsolide finansal tabloların hazırlanması ülkemizdeki işletmelerin ve yabancı iştiraki olan işletmelerin muhasebe uygulamaları açısından uluslararası piyasalarla bütünleşmesini sağlayacaktır.

Tasarıda finansal tabloların hazırlanması, tutulması gereken defterlerin neler olduğu ve değerlendirme ölçüleri konularında, TTK'da olduğu gibi ayrıntılı düzenlemelere yer verilememiştir. Çünkü bu konulara ilişkin düzenleme yapma yetkisi TMSK'ya verilmiştir.

Tasarı ile işletme hesabı esasına göre defter tutulması kaldırılmış, sadece bilanço esasına göre defter tutulmasını düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile birinci sınıf tacirler ile ikinci sınıf tacirlerin tutukları defter türlerindeki farklılık ortadan kaldırılmış olacak ve bütün tacirler bilanço esasına göre defter tutacaklardır.

Teknolojideki gelişmelere paralel olarak ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması olanağı sağlanmıştır. Elektronik ortamda hangi defterlerin tutulması gerektiği konusunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı görevlendirilmiştir.

Tasarı ile ticari defterlere ilişkin olarak gelen en önemli düzenlemelerden bir diğeri ise defterlerin ispat kuvvetinin kaldırılmasıdır. Tacirler tarafından tutulacak defterler sahibinin lehine veya aleyhine delil olarak kullanılamayacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünü oluşturan birleşme, bölünme ve tür değiştirmeye ilişkin olarak elde edilen sonuçlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Türk Ticaret Kanununa göre sadece aynı türden işletmeler birleşebilirdi. Ancak Tasarı ile getirilen en önemli düzenleme birleşme açısından türlerin aynı olması koşulunun kaldırılmış olmasıdır. Böyle bir düzenleme bütün şirket türlerinin birbirleriyle birleşmesine olanak sağlayacaktır.

Tasarı şirket birleşmeleri açısından aynı türden olma koşulunu kaldırmış olmakla birlikte devralma yoluyla birleşmelerde şirketlerin devralan veya devrolan şirket konumunda olmalarına ilişkin bir koşul getirilmiştir. Örneğin, şahıs şirketleri sermaye şirketleri veya kooperatiflerle devralma yoluyla birleşeceklerse devrolan şirket konumunda olmalı; sermaye şirketleri veya kooperatifler şahıs şirketleri ile devralma yoluyla birleşeceklerse devralan şirket konumunda olmalıdır.

Tasfiye halinde veya borca batık durumunda olan şirketlerin de birleşmeye katılmaları Tasarı ile ilk defa düzenlenmiştir. Tasarıyla bu tür şirketlerin birleşmeye katılmalarına olanak verilmesi, bu şirketlerin içinde buldukları finansal darboğazdan kurtulmaları açısından önem arz etmektedir.

Birleşme işlemlerinde ortakların ve alacaklıların haklarının birleşme sonrasında da korunması için önemli düzenlemeler yapılmıştır. Ortakların birleşmeden önceki ortaklık paylarının birleşilen şirkette de devam etmesi için birleşilen şirketin sermaye artırımına gitmesi, alacaklıların alacaklarının teminat altına alınması bu duruma örnek gösterilebilir.

Birleşmeye ilişkin önemli bir diğer düzenleme ayrılma akçesidir. Birleşmeye katılan şirketlerin ortaklarının bir kısmı birleşme içinde yer almak istemiyorsa, ortakların devralan şirketten ortaklık paylarına denk gelen bir tutarı yani ayrılma akçesini alarak ayrılmasına olanak tanınmıştır.

Bölünme Tasarı ile ilk defa düzenlenmiş bir alandır. TTK'da şirketlerin birleşme ve tür değiştirmelerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olmasına rağmen bölünmeye ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Tasarıda bölünme süreci ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Bölünme devir yoluyla ya da yeni kurulacak şirkete devir yoluyla olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Bölünme sonunda pay sahipliğinin korunup korunmamasına göre simetrik ya da asimetrik bölünme ortaya çıkacaktır. Bölünme ile ilgili işlemler 5520 sayılı KVK ile paralellik göstermektedir.

Şirketlerin tür değişikliğine ilişkin düzenleme TTK'da birkaç madde ile yapılmışken, Tasarıda oldukça ayrıntılı olarak yapılmıştır. Şahıs şirketi, sermaye şirketi ve kooperatiflerin tür değiştirerek hangi şirketlere dönüşeceği, tür değiştirme sürecinde hangi işlemlerin yapılacağı ve tür değiştirme işleminin nasıl kesinlik kazanacağı ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Tasarıda şahıs şirketlerinin tür değiştirerek sermaye şirketi veya kooperatiflere dönüşmesine olanak tanınmışken, sermaye şirketlerinin tür değiştirerek şahıs şirketine dönüşmesine olanak tanınmamıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünü oluşturan Tasarının denetime ilişkin hükümlerinin incelenmesi sonucunda ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

TTK'ya göre şirketlerin denetimi şirketin bir organı niteliğindeki murakıplık başka bir deyişle iç denetim sistemi ile yapılmaktaydı. Ancak bu sistemin verimsiz işlemesinden dolayı denetim, organ olmaktan çıkarıldı ve tamamıyla bağımsızlaştırıldı.

TTK'ya göre şirketler iç denetime tabiiydi. Ancak Tasarı açısından bütün şirketler: şahıs-sermaye şirketi; büyük, küçük, orta ölçekli; halka açık olan veya olmayan; özel veya kamu sektörüne dahil olması açısından herhangi bir ayırıma tabii tutulmaksızın bağımsız dış denetime tabidirler.

Kimlerin denetçi olacağı ya da olamayacağı konusunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler ile denetim mesleği açısından denetçi kimliği netlik kazanmış, mesleğin yerine getirilmesinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Tasarıda denetime ilişkin en önemli düzenlemelerden biri denetçilerin SMMM veya YMM unvanına sahip olmaları konusundadır. Bu düzenlemeye göre herkes denetçi olamayacaktır. 3568 sayılı meslek kanununda belirtilen özellikleri taşıyan kişiler denetçi olabileceklerdir. Bugüne kadar böyle bir kuralın olmamasından dolayı bilgisiz, deneyimsiz kişiler sözde denetim faaliyetlerini yürütmekteydiler ve bu yüzden de denetim mesleği ülkemizde gereği gibi yerine getirilmemekteydi. Ancak Tasarı ile denetim mesleğinin önemi artmıştır ve denetim mesleğinin gereği gibi yerine getirilmesi için her tür düzenleme ayrıntılı olarak yapılmıştır.

Tasarıda üç tür denetim düzenlenmiştir; Bunlar bağımsız denetim, özel denetim ve işlem denetimidir. Bağımsız denetim yapılırken Türkiye Denetim Standartları esas alınacaktır. Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulması için Maliye Bakanlığı tarafından Türkiye Denetim Standartları Kurulunun oluşturulması konusunda kanun taslağı hazırlandığı ve bu konuda çalışmaların yapıldığı bilinmektedir. Bu kurul oluşuncaya kadar bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetim elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan yönetmeliklerle belirlenecektir.

Özel denetim, belirli konularda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla özel denetçiler tarafından yapılan denetimdir. Tasarı ile özel denetim ve özel denetçi ilk defa düzenlenmiştir. Özel denetçi denetim sonucunda ulaştığı görüşü rapor halinde ilgililere bildirecektir.

İşlem temelinde denetim birleşme, bölünme, tür değiştirme, anonim ve limited şirketlerin kuruluşu, sermaye artırımı veya azaltımı, menkul kıymetlerin ihracı gibi konularda işlem denetçileri tarafından yapılan denetimdir.

Bağımsız denetim, işlem denetimi ve özel denetim TTK'da düzenlenmemişken, Tasarıda ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Tasarıda denetime ilişkin olarak yapılan

düzenlemeler, günümüz koşullarında denetim mesleğine verilen önemi bir kez daha ortaya koymakla kalmıyor aynı zamanda denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için gereken her türlü ayrıntıyı düzenliyor.

Denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken kullanacakları ölçütlerin Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları olacağı Tasarıda düzenlenmiştir. Tasarı bu açıdan gerek muhasebe gerekse denetim uygulamaları açısından ülkemizde bir standardizasyonun sağlanması açısından oldukça önemli düzenlemelere yer vermiş bulunmaktadır.

Denetçi rotasyonu, denetçinin denetim görüşü gibi konulara TTK'da yer verilmiştir. Ancak tasarıda denetçinin rotasyon süresi, denetçi tarafından verilecek denetim görüşlerinin neler olduğu hakkında ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Tasarı açısından en önemli hususlardan biri tasarı metni hazırlanırken ikincil mevzuata ilişkin düzenlemelerin de eş zamanlı olarak yapılmasıdır. Önceki uygulamalarda tasarı metni Meclis tarafından kabul edildikten sonra ikincil mevzuat çalışmaları yapılır ve kanunda bir takım eksik düzenlemelerin olduğunun farkına varılırdı. Kanunlardaki eksikliklerin değiştirilmesi pek çok prosedürü de beraberinde getirirdi. Ancak bu Tasarı hazırlanırken ikincil mevzuatın eş zamanlı hazırlanmış olması oldukça önemlidir. Çünkü ikincil mevzuat, Tasarı metni hazırlanırken yapılan eksik düzenlemelerin düzeltilmesine olanak sağlamıştır.

Tasarıda pek çok yenilik yapılmış olmasına rağmen bazı maddelerde hâlâ tanımlamaya gidildiği görülmektedir. Tanımlama yapmak yerine atıflarda bulunmak daha uygun olabilirdi. Bu eksikliklerin de tasarının yasalaşma süresince giderileceği kanısı taşımaktayız. Tasarının yakın zaman içerisinde mecliste kabul edilmesinin ülkemiz ticari yaşamına önemli kazanımlar sağlayacağını düşünüyoruz.

KAYNAKÇA

- Açıkgöz, K. 2007. Şirketlerde Kar Payı Avansı Dağıtımı, <http://www.muhasabenet.net/mh_1306_sirketlerde%20kar%20payi%20avansi%20dagitimi.html> 13 Haziran 2007. Erişim Tarihi:21 Haziran 2008.
- Akdoğan, A. 2004. **Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 5.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. 2007. **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, T. 2006. **Tüm Yönleriyle Denetim AB İle Müzakere Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Genişletilmiş II. Baskı, Cilt 1, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Altunsabak, M. 2007. Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu Ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler İle Cezai Sorumluluk, **Mali Çözüm Dergisi**, 79: 233-243.
- Bektöre, S., Benligiray, Y., ve Erdoğan, N. 2000. **Tekdüzen Hesap Planına Göre Envanter ve Bilanço**, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık.
- Bilen, A. 2007. Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 34: 121-131.
- Bilen, A. 2006. Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetime İlişkin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi-I, **Yaklaşım Dergisi**, 167: 267-274.
- Bozer, A. ve Göle, C. 2004. **Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, T. İş Bankası A.Ş. Vakfı. Ankara: Sözkesen Matbaacılık.
- Bozkurt, N. 2000. **Muhasebe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı. Alfa Yayınevi.
- Ceylan, G.2006. İşletmelerde Devir Ve Birleşme İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Çelik, O. 1999. **Şirket Birleşmeleri Ve Birleşmelerde Şirket Değerlemesi**, Ankara.
- Çolak, M. 2006. Şirket Birleşmeleri Ve Rekabete Etkileri, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.

- Dede, B. 2006. Sermaye Şirketlerinde Kısmi Bölünme Ve Devir İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Doğru, B. 2007. Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Doyrangöl Cömert, N. 2008. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Muhasebeye Getirilen Yenilikler, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**,1: 1-21.
- Doyrangöl Cömert, N. 2008. TTK Tasarısının Muhasebeye Getirdiği Değişiklikler, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Ve Dayanışma Vakfı İstanbul Şubesi Geleneksel 7. Çalıştay'da yapılan power point sunusu.
- Dural, F. 2008. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Yer Alan Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş, Öneri Ve Değerlendirmelerimiz, Hesap Uzmanları Kurulunun 63. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Ve Denetim" Panelindeki konuşması, 29 Mayıs 2008, Ankara Hilton Oteli.
- Dural, F. 2005. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi Ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, **Mali Çözüm Dergisi**, 70: 29-35.
- Erdoğan, M. **Denetim**, Genişletilmiş Ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye Ve Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, N. 1994. **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Ve Raporlama**, TESMER Yayınları, Yayın No: 4, Ankara.
- Gülmez, H. 2006. Şirketlerin Birleşmeleri Ve Satın Almalarında Normal Üstü Getiri Ve Bir Türkiye Uygulaması, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Güredin, E. 1998. **Denetim**, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- Kavak, A. 2005. **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir Ve Bölünme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Kaval, H. 2005. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Kaya, M.İ. 2007. Anonim Ortaklıklarda Etkin Denetim, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt II, 1-2:241-262.
- Kızılot, Ş. Defterlerin Kapanış Tasdikini Yaptırdınız mı, Hürriyet Gazetesi. <<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=198035&yazarid=82>> 24 Ocak 2004. Erişim Tarihi: 21 Mayıs 2008.
- Kökbudak, A. A. 2007. Anonim Şirketlerde Bölünme, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Moroğlu, E. ve Kendigelen, A. 2007. **Notlu – İċtihatlı Türk Ticaret Kanunu Ve İlgili Mevzuat**, Güncelleştirilmiş 2.Bası, İstanbul: Arıkan.
- Moroğlu, E. 2007. **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirmeler Ve Öneriler**, 5.Baskı, İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Özdemir, E. 2008. Ticari Defterlerin Delil Olma Durumu Ve TTK Tasarında Bu Konuda Getirilen Yenilikler, **Yaklaşım Dergisi**, 182.
- Önder, M. F. 2008. **Türk Hukukunda İċ Denetim Ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Asil Yayın.
- Özbirecikli, M. 2006. Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları Ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme, **Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi**, 18: 1-18.
- Özden, C. 2006. Türkiye’de İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Eğitime İlişkin Öneriler, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Özkorkut, K. 2005. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, 2:32-69.
- Poroy, R. ve Yasaman, H. 1995. **Ticari İşletme Hukuku**, İstanbul: Beta Basım.
- Pürsünlerli, E. 2000. Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki Yaptırılması Ve Tasdik Yaptırmayanların Karşılaşabileceği Sorunlar, **e-Yaklaşım**, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000011922.htm> Erişim Tarihi : 20.05.2008.
- Rödl & Partner, 2007. Avans Kâr Payı Dağıtım Sirküleri, <www.roedl.com.tr/http/SRK200757.pdf> Erişim Tarihi: 20 Haziran 2008.

- Selimoğlu, S.K. ve Göktepe, H. 2007. Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, New Auditing Regulations In The Drafted Turkish Commercial Law, **Mali Çözüm Dergisi**, 81: 17-44.
- Seviğ, V. 2005. Kayıt Tutma Ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Kanunu Yasa Tasarısı, **Mali Çözüm Dergisi**, 70: 14-22.
- Sevilengül, O.2007. **Genel Muhasebe**, 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şeker, S. 2007. Kısmi Bölünmede Doğrular Ve Yanlışlar-I, **Yaklaşım Dergisi**, 107:106-113.
- Şirin,Ş. 1992. **Ticaret Hukukunda Şirketler Ve Özel Statülü Kurumlar**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Tekinalp, Ü., Poroy, R. Ve Çamoğlu, E. 2005. **Ortaklıklar Ve Kooperatif Hukuku**, Güncelleştirilmiş 9. Basıdan 10. Tıpkı Basım, İstanbul: Arıkan.
- Tekinalp, Ü., Poroy, R. Ve Çamoğlu, E. 1972. **Ortaklıklar Hukuku Adi Ortaklık Ticaret Ortaklıkları Ve Kooperatifler**, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, Fakülteler Matbaası.
- Topuz, D. 2005. Ülkemizde Anonim Şirketlerin Birleşmesi Ve Birleşmenin Muhasebeleştirilmesi, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu.
- Tüm Vergi Kanunları**, 2005. Kanun Metinleri Dizisi 15. Seçkin Yayıncılık.
- Türk, H. S. 1986. **Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesinde 'Nevilerin Aynı Olması' Koşulu**, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara: Olgaç Matbaası.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**, T.C. Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğü, TBMM Adalet Komisyonunun Kabul Ettiği Metin, 03/05/2007.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme, Pricewaterhousecoopers<http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tktasarisi_tr.pdf> Erişim Tarihi:30 Nisan 2008.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2007. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS/IAS İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, TMSK Yayınları -2, Fersa Matbaası.
- Ulaş, I. 2005. Uygulamacı Gözü İle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Bakış, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, 2: 189-210.

- Yanlı, V. 2008. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Hesap Uzmanları Kurulunun 63. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Ve Denetim” Panelindeki konuşması, 29 Mayıs 2008, Ankara Hilton Oteli.
- Yelkenci, B. 2006. Ulusal Ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Şirket Birleşmeleri Ve Bir Uygulama, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Yıldırım, A. H. ve Kolotoğlu, O. 2003. **Anonim Ve Limited Şirketlerin Kuruluşu – Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bölünme Ve Hisse Değişimi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık.
- Yıldırım, S. 2008. Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 10, 1:141-170.
- Yıldız, S. 2006. Ticari Defterlerin İbrazı Ve Kısmi İbraz Durumu, Presentation Of Commercial Boks And Partial Presentation Situation, **Mali Çözüm Dergisi**, 75: 59-74.
- Yıldız, S. ve Aslanoğlu, S. 2006. TTK ve VUK Açısından Ticari Defterler Ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki, **Yaklaşım Dergisi**, 162: 243-251.
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.**
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**