

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBE
VE DENETİM UYGULAMASINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Yılmaz UZUN**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK**

Ankara-2013

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN MUHASEBE
VE DENETİM UYGULAMASINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Yılmaz UZUN**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK**

Ankara-2013

ONAY

Yılmaz UZUN tarafından hazırlanan “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamasına Getirdiği Yenilikler” başlıklı bu çalışma, 24.04.2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Halim ERGEN (Başkan)

Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK (Üye- Danışman)

Yrd. Doç. Dr. Abdurrahman OKUR (Üye)

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamasına ilişkin hükümleri ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerini karşılaştırarak, yeni Ticaret Kanunu'nun ülkemizin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirmiş olduğu değişiklik ve yenilikleri ortaya koymaktır.

Bana böylesine önemli bir konu üzerinde çalışma fikri veren ve çalışmamın ilk gününden son gününe kadarki süreçte daima yol gösterici olan ve değerli fikirlerini benden esirgemeyerek tezime büyük katkı sağlayan danışmanım Yrd. Doç. Dr. Sayın Zeki Yanık'a, sevgilerinden her zaman güç aldığım aileme ve biricik eşim Damla UZUN' a teşekkürü bir borç bilirim.

Yılmaz UZUN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	x
TABLolar LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1.1. DEFTER TUTMA AMAÇLARI	5
1.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutma Amaçları	5
1.1.2. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma Amaçları.....	6
1.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma Amaçları	7
1.2. DEFTER TUTMA SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	8
1.2.1. Vergi Usul Kanununa Göre Defter Tutma Sorumluluğu	10
1.2.1.1. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Defterler	11
1.2.1.1.1. Birinci Sınıf Tacirlerin Tutmak Zorunda Olduğu	
Defterler	11
1.2.1.1.1.1. Yevmiye Defteri.....	11
1.2.1.1.1.2. Defteri Kebir	13
1.2.1.1.1.3. Envanter Defteri	13
1.2.1.1.2. İkinci Sınıf Tacirlerin Tutmak Zorunda Olduğu Defter	
(İşletme Hesabı Defteri).....	14
1.2.2. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma	
Sorumluluğu	15
1.2.2.1. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Tutulması Zorunlu	
Defterler	17
1.2.2.1.1. Yevmiye Defteri.....	17
1.2.2.1.2. Defteri Kebir	18
1.2.2.1.3. Envanter Defteri	19

1.2.2.1.4. Karar Defteri	19
1.2.2.1.5. İşletme Hesabı Defteri	19
1.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma	
Sorumluluğu	20
1.2.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Tutulması Zorunlu	
Defterler	21
1.2.3.1.1. Yevmiye Defteri	22
1.2.3.1.2. Defteri Kebir	22
1.2.3.1.3. Envanter Defteri	22
1.2.3.1.4. Pay Defteri	25
1.2.3.1.5. Yönetim Kurulu Karar Defteri	25
1.2.3.1.6. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri	25
1.2.3.1.7. İşletme Hesabı Defteri	26
1.3. TİCARİ DEFTERLERİN SAKLANMASI VE İBRAZINA İLİŞKİN	
DÜZENLEMELER	26
1.3.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Ticari Defterlerin Saklanması ve	
İbrazi	27
1.3.2. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Saklanması ve	
İbrazi	29
1.3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Saklanması ve	
İbrazi	30
1.4. TİCARİ DEFTERLERİN DELİL OLMA NİTELİĞİNE İLİŞKİN	
DÜZENLEMELER	32
1.4.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Ticari Defterlerin Delil Olma	
Niteliği	33
1.4.2. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Ticari Defterlerin Delil	
Olma Niteliği	33
1.4.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Ticari Defterlerin Delil	
Olma Niteliği	36
1.5. DEFTERLERİN TASDİKİ	37
1.5.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin Tasdiki	37

1.5.1.1. Tasdike Tabi Defterler	39
1.5.1.2. Tasdik Zamanı.....	40
1.5.1.3. Tasdik Yenileme	41
1.5.1.4. Tasdik Makamı	41
1.5.1.5. Tasdik Şerhi.....	42
1.5.1.6. Tasdik Şekli	42
1.5.2. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Tasdiki	43
1.5.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Tasdiki.....	45
1.6. DEFTERLERİN KAYIT DÜZENİ.....	47
1.6.1. Dil ve Para Birimi	47
1.6.2. İmza	49
1.6.3. Kayıt zamanı	49
1.6.4. Yanlış kayıtların düzeltilmesi.....	50
1.7. AÇILIŞ BİLANÇOSU, YILSONU FİNANSAL TABLOLARI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	50
1.7.1. Genel Hükümler	52
1.7.1.1. Düzenleme Yükümü	53
1.7.1.2. Düzenlemeye İlişkin İlkeler	54
1.7.1.3. Dil ve Para Birimi	54
1.7.1.4. İmza.....	54
1.7.2. Kalemlere İlişkin İlkeler	55
1.7.2.1. Tamlık ve Mahsup Yasağı	55
1.7.2.2. Bilançonun İçeriği	56
1.7.2.3. Aktifleştirme Yasağı	56
1.7.2.4. Karşılıklar.....	57
1.7.2.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar.....	58
1.7.2.6. Sorumluluk İlişkileri.....	58
1.7.3. Değerleme İlkeleri.....	59
1.7.3.1. Genel Değerleme İlkeleri	59
1.7.3.2. Varlıklar İle Borçların Değerleme Ölçüleri.....	61
1.7.3.3. İktisap Ve Üretim Değerleri.....	61

1.7.3.4. Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler	62
1.8. KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI	
KURUMU' NUN YETKİSİ	62

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN TİCARET ŞİRKETLERİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

2.1. TİCARET ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER.....	64
2.1.1. Şirketin Faaliyet Konusuna İlişkin Sınırlamanın (Ultra Vires)	
Kaldırılması	64
2.1.2. Sermayeye İlişkin Yenilikler	65
2.1.2.1. Sermaye Olarak Konulabilecek Değerlere İlişkin Yenilikler	65
2.1.2.2. Sermaye Olarak Konulacak Ayni Haklara İlişkin Yenilikler	66
2.1.2.3. Sermaye Taahhütlerine İlişkin Para Borçlarında Temerrüt	
Faizine İlişkin Yenilikler	67
2.1.3. Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmeye İlişkin Yenilikler	68
2.2. SERMAYE ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN YENİLİKLER	69
2.2.1. Anonim Şirketlere İlişkin Yenilikler	69
2.2.1.1. Kuruluş Sistemine İlişkin Yenilikler	70
2.2.1.1.1. Tedrici Kuruluşun Kaldırılması.....	71
2.2.1.1.2. Kurucu İşlem	71
2.2.1.1.3. Kuruluş Belgeleri ve Kurucular Beyanı	72
2.2.1.2. Sermayeye İlişkin Yenilikler	73
2.2.1.2.1. Asgari Sermaye Tutarı	73
2.2.1.2.2. Kayıtlı Sermaye Sistemi	74
2.2.1.3. Murakıplık Müessesesinin Kaldırılması ve Denetime İlişkin	
Yenilikler	76
2.2.1.4. Tek Kişilik Anonim Şirket	77
2.2.1.5. Temel ilkeler	79
2.2.1.5.1. Eşit İşlem İlkesi.....	80
2.2.1.5.2. Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanma Yasağı	80

2.2.1.6. Şirketin Kendi Pay Senetlerini İktisap veya Rehin Olarak Kabul Etmesi.....	81
2.2.1.7. Yönetim Kuruluna İlişkin Yenilikler.....	84
2.2.1.7.1. Yönetim Kurulu Üye Sayısına İlişkin Yenilikler	84
2.2.1.7.2. Gerçek veya Tüzel Kişi Üyeye İlişkin Yenilikler	85
2.2.1.7.3. Ortak Olmayan Üyeye İlişkin Yenilikler.....	86
2.2.1.7.4. Belli Grupların Yönetim Kurulunda Temsiline İlişkin Yenilikler	88
2.2.1.7.5. İsteğe Bağlı Sorumluluk Sigortasına İlişkin Yenilikler	89
2.2.1.7.6. Yönetim Kurulunun Devredilemez Görev ve Yetkilerine İlişkin Yenilikler.....	90
2.2.1.7.7. Risklerin Erken Saptanması ve Yönetimi İle İlgili Yenilikler	91
2.2.1.7.8. Yönetim Kurulu Toplantılarının Elektronik Ortamda Yapılmasına İlişkin Yenilikler	92
2.2.1.7.9. Pay Sahibi Olmayan Yönetim Kurulu Üyelerinin Şirkete Borçlanma Yasağına İlişkin Yenilikler	94
2.2.1.8. Genel Kurula İlişkin Yenilikler	95
2.2.1.8.1. Çağrısız Genel Kurul Konusuna İlişkin Yenilikler.....	95
2.2.1.8.2. Esas Sözleşme Değişikliklerinde Toplantı ve Karar Nisapları Konusuna İlişkin Yenilikler	96
2.2.1.8.3. Genel Kurulun Devredilemez Görev ve Yetkilerine İlişkin Yenilikler	98
2.2.1.8.4. Genel Kurul Kararlarının Butlanı Konusuna İlişkin Yenilikler	100
2.2.1.8.5. Genel Kurul Toplantılarının Elektronik Ortamda Yapılmasına İlişkin Yenilikler	101
2.2.1.9. Pay Sahibinin Konumuna İlişkin Yenilikler	102
2.2.1.10. Azlık Haklarına İlişkin Yenilikler	103
2.2.1.11. Şarta Bağlı Sermaye Artırımına İlişkin Yenilikler	103
2.2.1.12. Elektronik İşlemler ve Bilgi Toplumu Hizmetleri	105

2.2.1.12.1. İnternet Sitesi Açma	105
2.2.1.12.2. Beyanlar, Belgeler ve Senetler	107
2.2.1.12.3. Güvenli Elektronik İmza.....	108
2.2.1.12.4. Elektronik Ortamda Kurullar	108
2.2.1.13. Kurumsal Yönetime İlişkin Yenilikler	109
2.2.2. Limited Şirketlere İlişkin Yenilikler.....	111
2.2.2.1. Kuruluş Sistemine İlişkin Yenilikler	113
2.2.2.1.1. Kurulma Anı.....	113
2.2.2.1.2. Kuruluş Belgeleri ve Kurucular Beyanı	114
2.2.2.1.3. Şirket Sözleşmesinde Öngörölmeleri Şartıyla Bağlayıcı Olan Hükümler	115
2.2.2.2. Sermayeye İlişkin Yenilikler	116
2.2.2.2.1. Asgari Sermaye Tutarı	116
2.2.2.2.2. Aynı sermaye ve Ayınların Devralınması.....	116
2.2.2.2.3. Esas Sermaye Payları	117
2.2.2.3. Tek Kişilik Limited Şirket.....	118
2.2.2.4. Ortakların Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı.....	119
2.2.2.5. Organsal Yapının Düzeltilmesi	120
2.2.2.5.1. Yönetim ve Temsile İlişkin Yenilikler	120
2.2.2.5.1.1. Genel Olarak Müdürlere İlişkin Düzenlemeler	120
2.2.2.5.1.2. Müdürlerin Birden Fazla Olmaları.....	121
2.2.2.5.1.3. Müdürlerin Devredilemez Görev ve Yetkileri	122
2.2.2.5.1.4. Eşit İşlem.....	122
2.2.2.5.2. Genel Kurula İlişkin Yenilikler	122
2.2.2.5.2.1. Genel Kurulun Devredilemez Görev ve Yetkileri	123
2.2.2.5.2.2. Genel Kurulun Toplanması.....	124
2.2.2.5.2.3. Oy Hakkı ve Hesaplanması.....	124
2.2.2.6. Yılsonu Finansal Tabloları	125

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER

3.1. DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	128
3.1.1. Denetim Kavramı ve Unsurları	128
3.1.2. Genelde Denetim Türleri.....	130
3.1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	130
3.1.2.1.1. Faaliyet Denetimi.....	130
3.1.2.1.2. Muhasebe Denetimi	131
3.1.2.1.3. Uygunluk Denetimi	132
3.1.2.2. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri	133
3.1.2.2.1. Bağımsız Denetim	134
3.1.2.2.1.1. Bağımsız Muhasebe Denetiminin Türleri.....	134
3.1.2.2.1.1.1. Yıllık Denetim (Yılsonu–Sürekli Denetim)	135
3.1.2.2.1.1.2. Sınırlı Denetim (İnceleme – Ara Dönem Denetimi)	135
3.1.2.2.1.1.3. Özel Amaçlı Denetimler	136
3.1.2.2.2. İç Denetim	136
3.1.2.2.3. Kamusal Denetim	137
3.1.3. Denetçinin Tanımı.....	137
3.1.4. Denetçi Türleri	138
3.1.4.1. Bağımsız Denetçiler	138
3.1.4.2. Kamu Denetçileri	139
3.1.4.3. İç Denetçiler.....	139
3.1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	140
3.1.5.1. Genel Standartlar	142
3.1.5.1.1. Yeterli Eğitim ve Mesleki Yeterlilik Standardı	143
3.1.5.1.2. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	143
3.1.5.1.3. Bağımsız Düşünce Etkinliği Standardı	143
3.1.5.2. Çalışma Alanı Standartları.....	143
3.1.5.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı	144
3.1.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	144

3.1.5.2.3. Yeterli Kanıt Toplanması Standardı.....	145
3.1.5.3. Raporlama Standartları.....	145
3.1.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	146
3.1.5.3.2. Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık.....	146
3.1.5.3.3. Raporlama Sonuçlarında Bilgisel Açıklamaların Yeterliliği	146
3.1.5.3.4. Mali Tablolara İlişkin Genel Görüşün Olup Olmadığının Belirlenmesi.....	147
3.2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU’NUN DENETİME GETİRDİĞİ YENİLİKLER	147
3.2.1. Anonim Şirket Denetimine İlişkin Yenilikler	147
3.2.1.1. Genel Bilgiler	152
3.2.1.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı	153
3.2.1.3. Denetçiye İlişkin Yenilikler	154
3.2.1.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetçi Türleri.....	155
3.2.1.3.1.1. Bağımsız Denetçi.....	155
3.2.1.3.1.2. Özel Denetçi.....	156
3.2.1.3.2. Denetçinin Seçimi Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi	159
3.2.1.3.3. Denetçi Olabilecekler	161
3.2.1.3.4. Denetçi Olamayacaklar	162
3.2.1.3.5. Denetçi Rotasyonu	164
3.2.1.3.6. Denetçinin İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı.....	164
3.2.1.3.7. Denetim Raporu	165
3.2.1.3.8. Görüş Yazıları	165
3.2.1.3.9. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumlulukları.....	167
3.2.1.3.10. Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları	168
3.2.2. Limited Şirket Denetimine İlişkin Yenilikler.....	169
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	173
KAYNAKÇA	178
ÖZET	189
ABSTRACT	190

SİMGELER VE KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AT	: Avrupa Topluluğu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BK	: Borçlar Kanunu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
ETTK	: Eski Türk Ticaret Kanunu
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
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
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
YTTK	: Yeni Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1: VUK, ETTK ve YTTK Açısından Defter Tutacaklar	9
Tablo 2: Eski ve Yeni TTK'nın Ticari Defterlerin Tasdikine İlişkin Hükümlerinin Karşılaştırılması.	45
Tablo 3: Açılış Bilançosu, Yıl Sonu Finansal Tabloları ile İlgili Düzenlemelerin Karşılaştırılması	51
Tablo 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	142

GİRİŞ

29.06.1956 tarihinde hazırlanan ve 01.01.1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, yarım asrı aşkın bir süre boyunca Türkiye' de ticari hayata yön vermiş temel kanundur. Ancak bu süre zarfında gerek ülkemizde gerekse dünyada, başta teknolojiye ve ticari hayatta olmak üzere pek çok alanda gelişmeler ve değişimler meydana gelmiştir. Tüm bunların nihayetinde 6762 sayılı kanun bu gelişmelere cevap veremez duruma gelmiştir. Dolayısıyla gerek ülkemizdeki gerekse dünya ticaretindeki gelişmelerle uyumlu, yeni düzenlemeler içeren bir Ticaret Kanunu'nun hazırlanması adeta zorunluluk arz etmiştir.

Yukarıdaki açıklamaların yanı sıra yeni bir Ticaret Kanunu'nun oluşturulmasına kısaca aşağıdaki gelişmeler ve değişimler etkili olmuştur:

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış, şirketlerin yapıları değişmiştir. Özellikle ABD, Japonya, Almanya, İngiltere merkezli çok uluslu şirketler ortaya çıkmış ve bu şirketler kendi ülke sınırlarının ötesine geçerek uluslararası alanda faaliyetlerini yürütmeye başlamışlardır.

Artan kısmi ticari serbestlik ile birlikte dünya üzerinde mal, hizmet, bilgi ve sermaye hareketleri hızlanmıştır. Güçlü sermaye yapıları, gelişmiş teknolojiye sahip alt yapıları ve faaliyet gösterdikleri alanın genişliği sebebiyle, uluslararası şirketler küresel alanda faaliyetlerini ve rekabetlerini her geçen gün artırmışlardır (Tağraf, 2002:34). Bu durum uluslararası ticarete dair kuralların ve düzenlemelerin gözden geçirilmesi ve gelişmelere bağlı olarak sürekli yenilenmesi zorunluluğunu doğurmuştur.

Bununla birlikte özellikle son elli yıldan bu yana ülkelerin birleşerek ekonomik/siyasi birlikler (topluluklar) kurmaları ve kurulan bu toplulukların dünya genelinde gerek ekonomik gerekse siyasi kararlar alabilen güce sahip olmaları da diğer ülkeleri olduğu gibi ülkemizi de etkilemektedir. Sözgelimi, Avrupa Birliği ekonomik ve ticari hayata yön veren düzenlemelerin temelini oluşturan hukuk kurallarını ortaya koyan topluluk olmakla birlikte aynı zamanda siyasi bir güce de sahip uluslararası bir güçtür. Bu birliğin aldığı

kararlar ve ortaya koyduğu hukuk kuralları diğer ülkeleri ve o ülkelerin ticaret kanunlarını dolayısı ile ticari hayatını etkilediği kadar Avrupa Birliği'ne girme gayretinde olan ülkemizin ticari hayatını ve yürürlükte olan ticaret kanununu da hiç kuşkusuz büyük ölçüde etkilemektedir. Bu gelişmeler 6762 sayılı TTK başta olmak üzere mevcut düzenlemelerin ve kuralların, yaşanan gelişmelere paralel olarak ihtiyaçlara cevap verebilecek şekilde tekrar gözden geçirilmesi ve yenilenmesi zorunluluğunu doğurmuştur.

Bunun yanı sıra ticaret, endüstri, hizmet ve özellikle de teknolojiye adeta baş döndürücü bir şekilde yaşanan değişim ve gelişim ile bilgisayarlar başta olmak üzere diğer elektronik alet, cihaz ve makineler ticari hayatın vazgeçilmezleri arasına girmiştir. Teknolojik gelişmelerin ticari hayata girmesi ile ticaretin neredeyse büyük kısmının somut ortamlardan soyut (sanal) ortamlara kayması ve internet sayesinde en küçüğünden en büyüğüne hemen hemen tüm şirketlerin kendi web sitelerine sahip olmaları faaliyetlerinin büyük bir kısmını (ürünlerinin ve hizmetlerinin reklam, pazarlama, satış vs) artık bu web siteleri aracılığı ile sanal ortamda yapmaları sanal ticaretin her geçen gün daha da yaygınlaşmasını ve büyümesini sağlamıştır. Yukarıdaki gelişmeler 6762 sayılı TTK başta olmak üzere mevcut düzenlemelerin ve kuralların, yaşanan gelişmelere paralel olarak ihtiyaçlara cevap verebilecek şekilde tekrar gözden geçirilmesi ve yenilenmesi zorunluluğunu doğurmuştur.

Nihayet 08.12.1999 tarihinde yeni bir Ticaret Kanunu Tasarısı hazırlanması amacıyla, Prof. Dr. Ünal TEKİNALP başkanlığında bir komisyon kurulmuştur.

Yapılan çalışmalar neticesinde Türk Ticaret Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır. Başbakanlık tarafından 2005 yılında TBMM' ye sunulmuş ve uzun süren bekleyişten sonra 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanun'u 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde ticari defterlere ilişkin düzenlemeler ele alınmıştır. Bu bağlamda, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki hükümler,

Vergi Usul Kanunu ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri ile karşılaştırılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ticaret şirketlerine ilişkin düzenlemelerden bahsedilmiş ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri karşılaştırılmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise denetimle ilgili bilgiler verildikten sonra yeni Türk Ticaret Kanununun denetime ilişkin hükümleri ile eski Ticaret Kanunu hükümleri karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar ortaya konmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARİ DEFTERLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Muhasebe, fonksiyonları göz önünde tutularak, “mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır” (Sevilengül, 2003: 10).

Yukarıdaki tanımdan da anlaşıldığı gibi muhasebe biliminin temel işlevlerini yerine getirebilmesi için her şeyden önce finansal nitelikteki işlem ve olayları kendine özgü ilkeler ve kurallar çerçevesinde belgeleriyle birlikte kaydetmesi gerekmektedir. Ancak bundan sonra diğer işlevlerini yerine getirmesi mümkün olmaktadır. Şöyle ki, bir işletmede meydana gelen mali işlem ve olayları kaydetmeyen muhasebe sisteminin, söz konusu işletmenin finansal durumunu, performans sonuçlarını, faaliyetleri sonunda varlık ve kaynaklarında meydana gelen artış veya azalışları açıklayabilecek bilgileri üretmesi ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara iletmesi mümkün olmayacağı gibi belgelere dayalı kayıt sisteminden yoksun bir muhasebenin doğru ve güvenilir bir bilgi sistemi olma özelliğinin bulunmayacağı da açıktır.

Bu kısa bilgi bile kaydetme fonksiyonunun muhasebe içerisinde ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Muhasebe sistemi içerisinde çok önemli bir yere sahip olan kaydetme fonksiyonu ticari defterler yardımı ile yerine getirilmektedir.

Bu bölümde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’ndaki (YTTK) düzenlemeler Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (ETTK) ile karşılaştırmalı olarak ele alınacak ve getirilen yenilikler ortaya konacaktır.

1.1. DEFTER TUTMA AMAÇLARI

Yukarıda da ifade edildiği gibi muhasebe kaydetme fonksiyonunu ticari defterler aracılığı ile yerine getirmektedir.

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).

Defter tutma, tacir olmanın bir sonucudur. Başka bir ifadeyle defter tutma sorumluluğu (gerçek veya tüzel) kişilerin tacir sıfatını kazanmasıyla başlamakta ve tacir sıfatı ortadan kalkıncaya dek devam etmektedir.

Tacirin defter tutma amaçları çeşitli kanunlarda düzenlenmiştir. Bu bağlamda defter tutma amaçları bakımından VUK, ETTK ve YTTK düzenlemeleri ele alınacaktır.

1.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutma Amaçları

Devlet harcamalarının karşılandığı, en büyük kaynak vergidir. Bundan dolayı kazanç elde eden bütün gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden ödeyecekleri vergi devleti yakından ilgilendirir. Bu nedenledir ki Vergi Usul Kanunumuz içinde ticari defter ve belgeler önemli yer tutmaktadır. (171-242'nci maddeler arasındaki toplam 72 madde ticari defter ve belgeler ile ilgili düzenlemeleri kapsar (Erişim: www.megep.meb.gov.tr/mte_programmodul).

Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesine göre, "mükellefler tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar":

- i. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- ii. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- iii. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,

- iv. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- v. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki dâhil) kontrol etmek ve incelemek.

171'inci maddede yer alan hükümler incelendiğinde, devletin sağlıklı, bir vergi kontrolünü, tacirlerin tuttukları ticari defterler aracılığıyla yerine getirmekte olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra tacirler tuttukları ticari defterler aracılığı ile salt kendilerinin devlete ödeyecekleri vergi tutarını değil, ticari ilişkilerde bulundukları diğer mükelleflerin de vergi karşısındaki durumlarının devlet tarafından kontrol edilip incelemesine olanak tanımaktadırlar.

Vergi hukuku bakımından, ticari defterler, vergi yönetimine beyan edilen ve vergisel yükümlülük doğuran çeşitli mali bilgilerin doğruluğunun vergi yönetimi tarafından kontrol edilmesini sağlar. Bu çerçevede, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelere uygun olarak defterlerin tutulması gerekmektedir (Yıldız, Aslanoğlu, 2006, Erişim: <http://www.yaklasim.com/>).

1.1.2. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma Amaçları

Tacirin ticari defterleri tutması hükmü ETTK'nın 20'nci maddesinde ifade edilmekle birlikte, ticari defterler ile ilgili düzenlemelere, ilgili kanunun 66 ile 86'ncı maddeleri arasında yer verilmiştir.

ETTK' nın 66'ncı maddesinde, "Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, 66'ncı maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında sayılan, defterleri Türkçe tutmaya mecburdur", hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşıldığı gibi, tacirin defter tutmasındaki amaç, ticari işletmesinin faaliyette bulunduğu iş yılı içerisinde meydana gelen finansal nitelikteki tüm işlem ve olayları sonuçlarıyla birlikte tespit etmek, borç ve alacak ilişkilerini saptamaktır. Bunların yanı sıra söz konusu hükümlerde ticari işletmenin mahiyet ve önemine göre hangi defterlerin tacir tarafından tutulması gerektiği belirtilmiştir.

1.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma Amaçları

YTTK'nın beşinci kısmında (64 ila 88'inci maddelerde) yer alan düzenlemeler ticari defterlere ilişkindir.

YTTK'nın değişiklikten sonraki 64'üncü maddesinde, "her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir." hükmü yer almaktadır (YTTK m.64/1).¹

Getirilen yeni hüküm, eski hükümle hemen hemen aynı ifadeleri içermekle birlikte özellikle "defterlerin üçüncü kişi uzmanlara makul bir süre içinde yapacakları incelemelerde işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında bir fikir verebilecek şekilde tutulması ve işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesinin defterlerden izlenebilmesi"nin belirtilmesi yönüyle

¹ 30.06.2012 Tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 8. maddesi ile, YTTK'nın 64/1. fıkrası hükmü yukarıdaki şekilde değiştirilmiştir. Eski hüküm ise, "Her tacir ticari defterlerini tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88'inci madde hükümleri başta olmak üzere bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir" şeklindeydi. Dikkati çeken husus yapılan değişiklikle, ticari defterlerin TMS'ye göre tutulması zorunluluğunun ilgili madde metninden çıkarılmış olmasıdır.

farklılık göstermektedir. Bunun yanı sıra ETTK'da yer alan "her tacirin işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği defterleri tutması" şeklinde hükme YTTK'da yer verilmemesi, söz konusu kanunun ETTK'dan ayrılan diğer bir noktasıdır.

Diğer taraftan YTTK madde gerekçelerinden anlaşıldığı üzere, 64'üncü maddede yer alan "makul bir süre" ile kastedilen, defteri inceleyen uzmanın bazı kayıtları anlayabilmek amacı ile ayrıca araştırma yapmasına, bilgi toplamasına, açıklama istemesine gerek olmaksızın, o kaydı, sebebini, dayanağını ve gereğinde sonuçlarını değerlendirebilmesidir. Uzmanın "fikir edinmesi" demek tacirin mal varlığı durumunun, borçlarını yerine getirmeye yeterli olup olmadığı yorumunu yapabilmesidir, yoksa bir denetim elemanı gibi denetim sonuçlarını ortaya koyması, döküm yapması, sonuçları belirlemesi aranmaz.

Kanununda 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 ve kayıtları, sağlıklı bir denetim faaliyetinin yerinde getirilmesinin temelini oluşturmaktadır (Özbingöl, 2008: 8).

1.2. DEFTER TUTMA SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Bilindiği gibi defter tutma yükümlülüğü, iki yükümlülüğün ayrı amacından kaynaklanmaktadır. Bunlardan birisi işletmenin hem yönetimine ve ortaklarına hem de işletme ile ticari ilişki içinde bulunan kişilerin gereksinme duyduğu mali bilgilerini izlemek ve üretmek, ikincisi de "vergileme" nedeniyle kamuya dönük, özellikle vergi yönetimine karşı beyan arasına dayalı vergilemede, beyanın doğruluğunu kanıtlama amacıyla tutulmaktadır. Bu nedenle hem Ticaret Kanunu'na göre, hem de Vergi Usul Kanunu'na göre iki ayrı yükümlülük doğmuş bulunmaktadır (Özel, 2006).

Defter tutma, vergi kanunlarının uygulanması açısından önemlidir. Vergi kanunları mükelleflerin bazılarını defter tutma sorumluluğu yüklerken, bazılarını bu sorumluluktan muaf tutmuştur. VUK, defter tutma sorumluluğunda olanları, “*defter tutacaklar*” ve defter tutma sorumluluğunda olmayanları da “*defter tutmayacaklar*” olarak tanımlamıştır (Bozan, t.y: 183).

VUK, ETTK ve YTTK açısından defter tutacaklar karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: VUK, ETTK ve YTTK Açısından Defter Tutacaklar

VUK’a Göre Defter Tutacaklar(172.m)	ETTK’ya Göre Defter Tutacaklar (66. m.)	YTTK’ya Göre Defter Tutacaklar (64.m.)
➤ Ticaret ve sanat erbabı ➤ Ticaret şirketleri ➤ İktisadi kamu müesseseleri ➤ Serbest meslek erbabı ➤ Çiftçiler ➤ İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.	➤ Tüzel kişi (Hükmi şahıs) Tacirler ➤ Gerçek kişi (Hakiki şahıs) Tacirler ➤ Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller.	➤ Gerçek ve Tüzel Kişi Tacirler

Tablo1’deki verilerden de anlaşılacağı üzere defter tutma sorumluluğu, farklı kanunlarda farklı şekillerde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu defter tutma sorumluluğu yüklediği kişileri önce birinci ve ikinci sınıf tacir olarak ayırma tabi tutmuş, daha sonra kimlerin birinci sınıf tacir olduğunu 177'nci maddesinde açıkladıktan sonra, 178'inci maddesinde ikinci sınıf tacirlere ilişkin düzenlemelere yer vermiştir. Aynı kanunun 176'ncı maddesinde birinci sınıf tacirlerin bilanço esasına, ikinci sınıf tacirlerin ise işletme hesabı esasına göre defter tutacakları hükme bağlandıktan sonra, 182'nci maddesinde bilanço esasına göre defter tutacak tacirlerin (birinci sınıf tacirlerin), 193'üncü maddesinde ise işletme hesabı esasına göre defter tutacak tacirlerin (ikinci sınıf tacirlerin) tutmak zorunda olduğu defterler belirtilmiştir.

Yine Tablo1'de görüldüğü üzere, ETTK'da ise defter tutma zorunluluğu tacirlerin gerçek ve tüzel kişi olmaları bakımından ele alınmıştır. Daha sonra gerçek ve tüzel kişi tacirlerin tutmak zorunda olduğu defterler ismen sayılarak sonraki maddelerde söz konusu defterler açıklama yoluna gidilmiştir.

YTTK'da ise, yapılan son değişiklikle gerçek ve tüzel kişilerin 213 sayılı VUK'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

1.2.1. Vergi Usul Kanununa Göre Defter Tutma Sorumluluğu

Kimlerin defter tutmak zorunda olduğu VUK'un 172'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

- i. Ticaret ve sanat erbabı,
- ii. Ticaret şirketleri,
- iii. İktisadi kamu müesseseleri,
- iv. Serbest meslek erbabı,
- v. Çiftçiler,
- vi. İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

VUK'un 173'üncü maddesinde; "Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz. " hükmü yer almaktadır. Buna göre defter tutmayacak olanlar şunlardır:

- i. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler,
- ii. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü olarak tespit edilenler,
- iii. Kurumlar vergisinden muaf olan İktisadi kamu müesseseleri,
- iv. Kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

1.2.1.1. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Defterler

VUK tutulması zorunlu olan defterleri, birinci sınıf ve ikinci sınıf tacirler (tüccarlar) açısından ayrı ayrı düzenlemiştir. Birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre, ikinci sınıf tacirler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar (VUK m.176).

1.2.1.1.1. Birinci Sınıf Tacirlerin Tutmak Zorunda Olduğu Defterler

Bilanço esasına göre defter tutma, VUK'un üçüncü bölümü altında yer alan madde 182'de düzenlenmiştir. Buna göre, birinci sınıf tacirlerin tutmak zorunda oldukları defterler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- i. Yevmiye defteri (günlük defter),
- ii. Defteri Kebir (Büyük defter),
- iii. Envanter defteri (mevcudat ve muvazene defteri).

1.2.1.1.1.1. Yevmiye Defteri

Tutulması zorunlu defterlerden biri olan yevmiye defterinin tanımı VUK'un 183'üncü maddesinde yapılmıştır. Buna göre, yevmiye defteri, kayda

geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında yevmiye defterinin özelliklerinden bahsedilerek, söz konusu defterin ciltli ve sayfalarının müteselsil sıra numaralı olması gerektiği ifade edilmiş olup, fıkranın devamında mükelleflerin diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik (değiştirilen) yapraklı olarak kullanabileceği hükmü yer almaktadır.

Yevmiye defterine ilk olarak; yeni işe başlayan işletmelerde işe başlama bilançosunda, devam eden işletmelerde ise önceki dönem sonunda çıkarılan bilançoda yer alan varlık ve kaynakların hesaplara yansıtılması için “açılış kaydı” yapılır. Bu kayıtla hesaplar açılır. Bu kayıttan sonra günlük işlemler sırasıyla, belgelere dayanarak ve yevmiye maddeleri halinde, yevmiye defterine kaydedilir. Yevmiye defteri, işlemlerin muhasebe kaydına dönüştürülmesinin bir disiplin altında gerçekleştirilmesinin ve değiştirilmeden muhafaza edilmesinin sağlanması için tutulur (Sevilengül, 2003: 68-69).

Yevmiye defterine kaydedilen her madde, tarih çizgisi ile açılır ve bunu izleyen maddenin tarih çizgisi ile kapatılır. Madde bu iki tarih çizgisi arasındaki şeklin adıdır. Günlük deftere kaydedilen her maddede, en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekir (Bozan, 2001:185):

- i. Sayfa numarası,
- ii. Büyük defter sayfa bağlantı numarası,
- iii. Madde numarası,
- iv. Tarih,
- v. Borçlu ve alacaklı hesapların kodu ve adları,
- vi. Açıklama,
- vii. Borçlu hesap,
- viii. Alacaklı hesap

Günlük defter olarak da ifade edilen yevmiye defteri muhasebenin kaydetme işlevini yerine getirmektedir.

1.2.1.1.1.2. Defteri Kebir

Büyük defter olarak da isimlendirilen defteri kebir VUK'un 184'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Defteri kebir, ciltli ve sayfaları birbirini izleyen çift sıra numaralıdır. Sol sayfa hesabın borç tarafı, sağ sayfa alacak tarafıdır. Yevmiye defterine (günlük deftere) kaydedilen işlemler, hesapların büyük defterdeki ilgili sayfalarına nakledilir (Bozan, 2001: 185).

Yukarıdaki madde hükmünden ve ifadelerden de anlaşılacağı üzere defteri kebir muhasebe sisteminin sınıflandırma işlevini yerine getirmektedir.

1.2.1.1.1.3. Envanter Defteri

VUK 186'ncı maddede envanterin doğrudan tanımı yapılmıştır. Buna göre: "Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir." Aynı kanunun bir önceki maddesinde ise envanter defterine nelerin kaydedileceği belirtilerek dolaylı olarak envanter defterinin tanımı yapılmıştır. Adı geçen madde hükmünden hareketle envanter defteri, işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterlerin ve bilançoların kaydolunduğu defterdir, tanımı yapılabilir. 185'inci maddenin devamında envanter defterinin de yevmiye defteri ve defteri kebir gibi, "ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur" hükmü yer almaktadır.

Bilanço esasına göre defter tutan tacirlerin tutması gereken defterler arasında günlük kasa defteri de belirtilmiştir. Ancak VUK'un 182'nci maddesinde sayılmış bulunan günlük kasa defteri 4369 sayılı Kanunla 1 Ocak 1999 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır (Özbingöl, 2008: 24).

VUK'un 190'ıncı maddesi envanterin yapılma devresini bazı işletmeler için uzatmıştır. Nitekim bu maddeye göre, büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarını üç yılda bir çıkarabileceklerdir. Envanter yapılmayan yıllarda ise; iktisadi kıymetlerin mevcut değer ve miktarları envanter defterine alınacaktır. Aynı madde, büyük mağazalardan geniş ölçüde çeşitli mal alış veriş yapan perakende ticaret evlerini kastettiğini yazmaktadır. Diğer taraftan, sınıai işletmeler de diledikleri takdirde, iki veya üç yılda bir envanter çıkarabilmek için Maliye Bakanlığı'ndan izin talep edebilirler (Ataman, 2001: 12).

1.2.1.1.2. İkinci Sınıf Tacirlerin Tutmak Zorunda Olduğu Defter (İşletme Hesabı Defteri)

İkinci sınıf tacirler, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit ederler. Bunu gerçekleştirmek için işletme hesabı defteri denilen tek taraflı ve basit bir defter tutarlar (Bozan, 2001: 196).

VUK'un 176'ncı ve 193'üncü maddelerinde yer alan hükümlerle işletme hesabı defterinin ikinci sınıf tacirler açısından tutulması zorunlu kılınmıştır. Aynı kanunun 194'üncü maddesinde ise işletme hesabı defteri, niteliği açısından ele alınmıştır. Buna göre, "işletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Hasılat kısmına, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur." denilmiştir.

İşletme esasına göre tutulacak defterler arasında günlük perakende satış ve hasılat defteri belirtilmiştir. Ancak VUK'un 193'üncü maddesinde sayılmış olan bu defter 1 Ocak 1999 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır (Özbingöl, 2008: 26).

Yeri gelmişken (6335 s. Kanun ile yapılan) son değişiklikten önceki YTTK düzenlemelerinde, işletme hesabı defterine yer verilmediğini, gerek

tüzel kişi gerekse gerçek kişi tüm tacirler için bilanço esasına göre defter tutma zorunluluğu getirildiğini belirtmek gerekmektedir. Ancak daha sonra, 6335 s. Kanun'un 8'inci maddesinin 5'inci fıkrası ile, gerçek ve tüzel kişilerin 213 sayılı VUK'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır. Böylece yeni Kanun'un yürürlüğe girmesine bir gün kala yapılmış olan değişiklikle, tacirlerin defter tutma sorumluluğuna ilişkin olarak getirilen en önemli yenilikten vazgeçilmiştir.

1.2.2. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma Sorumluluğu

Defter tutmak zorunda olanlar, ETTK'nın 66'ncı maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükümleri incelendiğinde, söz konusu kanunda gerçek kişi tacirlerin hangi defterleri, tüzel kişi tacirlerin hangi defterleri tutmak zorunda oldukları ayrı ayrı belirtilmiştir. Yani defter tutma zorunluluğu açısından gerçek ve tüzel kişi ayrımına gidilmiştir. Buna göre tacirler aşağıdaki defterleri Türkçe tutmaya mecburdur;

Tacir hükmi şahıs ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri (ETTK m.66/1),

Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller, karar defteri hariç yukarıdaki bentte yazılı defterleri (ETTK m.66/2),

Tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri (ETTK m.66/3).

Defter tutma sorumluluğuna ilişkin olarak yukarıdaki hükümlere ek olarak 6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 14'üncü maddesi ile değiştirilen ETTK'nın "Defter Tutma Mükellefiyeti" başlıklı

66'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, söz konusu maddede geçen defterlerin (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defteri) elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağını Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri icabı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 242, 175 ve mükerrer 257'nci maddelerinde defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi konusunda da Maliye Bakanlığı'na yetki tanınmıştır. (http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content_id=2998).

Yukarıda yer alan yetkilere istinaden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar hakkında Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken çıkarılan, 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 13.12.2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tebliğ, 13.12.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir

Bu Tebliğe göre elektronik defter tutulması mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Tebliğde yer alan şartları taşıyanlar 1.1.2012 tarihinden itibaren elektronik defter tutabileceklerdir.

Diğer taraftan ETTK m.67/1'inci fıkrasında ise "Tacir, defter tutma sorumluluğunu başkaları aracılığı ile yerine getirebilir. Ancak tacirin yetkili kıldığı kişi veya kişilerin defterlere geçirmiş olduğu tüm kayıtların, tacir tarafından tutulmuş kayıtlar hükmünde olduğu kanunda mevcuttur" denilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, "Tutulması zorunlu defterlerin kanuna uygun surette tutulmamasından veya bu defterlerin mevcut olmamasından ya da söz konusu defter ve kağıtların gereği gibi saklanmamasından doğan sorumluluğun, doğrudan işletme sahibine, tüzel kişilerde idare organının üyelerine (azalarına) veya bunların yetkili kıldığı kişilere, tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletme ve teşekküllerde ise onları idare etme yetkisi olan

kimselere aittir.” hükmü yer almaktadır (ETTK m.67/2). Aynı maddenin devamında yukarıda sayılan yetkili kişilerin kanundan doğan bu sorumluluğu, memur veya müstahdemlerine (odacı) yükleterek sorumluluktan kurtulamayacakları ifade edilmiştir.

ETTK’nın 67/3’üncü fıkrasında, defter tutma sorumluluğunu kanunda belirtildiği gibi yerine getirmeyen tacirlerin, diğer kanunlardaki hükümlerin de saklı kalarak, ağır para cezalarına mahkûm edilecekleri belirtilmiştir.

1.2.2.1. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Tutulması Zorunlu Defterler

Defterler ETTK’da “tutulması zorunlu defterler” ve “ihtiyari defterler” olmak üzere ele alınmıştır.

Tutulması zorunlu defterler ise 66’ncı maddede ismen sayılmıştır. Bunlar:

- i. Yevmiye defteri,
- ii. Defteri kebir
- iii. Envanter defteri
- iv. Karar defteri
- v. İşletme hesabı defteri

Tutulması gereken defterlere ilişkin olarak VUK’da yer alan hükümlere ilave olarak TTK’da tüzel kişiler için “karar defteri” tutma zorunluluğu getirilmiştir (Yıldız, Aslanoğlu, 2006)

1.2.2.1.1. Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muameleleri vesikalardan çıkararak tarih sırasıyla ve “madde” halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir (ETTK m.70/1).

Bir yevmiye maddesinin en az; sıra numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, meblağ ve her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaraları gibi bilgileri içermesi gerekmektedir (ETTK m.70/2).

İşletmelerdeki mali nitelikli işlemlerin en geç on gün içerisinde kaydedilmesi gereken yevmiye defteri, ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olmalıdır (ETTK m.70/3-4).

Yevmiye defteri, yeni senenin en geç ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesi şarttır (ETTK m.70/5).

1.2.2.1.2. Defteri Kebir

ETTK'nın 71'inci maddesinde defteri kebirin tanımı bulunmaktadır. Buna göre, "Defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir."

Defteri kebirdeki kayıtların en az tarih, yevmiye defteri madde numarası, meblağ, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri yer almalıdır (ETTK m.71/2).

Kanunda yapılan tanımdan da anlaşıldığı üzere, defteri kebir (Büyük defter) muhasebe sistemi içerisinde sınıflandırma fonksiyonunu yerine getirmektedir.

Anımsanacağı üzere, yevmiye defterinin de kaydetme fonksiyonunu yerine getirdiği yukarıdaki bölümlerde ele alınmıştı. Bu açıdan bakıldığında defterlerin bir önemi daha ortaya çıkmaktadır. Bu da muhasebe bilgi sisteminin, fonksiyonlarını yerine getirmede defterlerden yararlanmakta olmasıdır.

1.2.2.1.3. Envanter Defteri

ETTK'nın 72'nci maddesinin envanter defteri ile ilgili hükümleri, VUK 185 ve 186'ncı madde hükümleriyle birkaç sözcük dışında tamamen aynıdır. Buna göre, envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur. Envanter ve bilançonun taalluk ettiği tarihe "bilanço günü" denir (ETTK m.72/1-2).

İş yılı altı aydan az on iki aydan çok olamaz. Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır (ETTK m.72/3).

Envanter defterinin de, yevmiye ve defteri kebir gibi ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olması gerekmektedir (ETTK m.72/5).

1.2.2.1.4. Karar Defteri

Karar defterine genel kurul (umumi heyet) veya ortaklar genel kurulu, gerek varsa yönetim kurulu (idare meclisi) tarafından müzakere neticesinde alınan kararlarla toplantıda hazır bulunan üyelerin (azaların) adları ve soyadları ve toplantı günü ile beyan edilen oy (rey) ve müzakerelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar geçirilir ve bu kararların altı şirket namına imza koymaya yetkili olanlar tarafından imzalanır (ETTK m.78).

ETTK'nın sadece tüzel kişileri tutmaya zorunlu kıldığı, diğer bir ifadeyle gerçek kişi tacirlerin tutmak zorunda olmadığı defterdir.

1.2.2.1.5. İşletme Hesabı Defteri

VUK'a göre ikinci sınıf tacirlerin tutmak zorunda oldukları bu defter, ciltli sıra numaralıdır. İşletme hesabı defterinin sol tarafında giderler, sağ tarafında ise gelirler yer alır (ETTK m.76/1).

İşletme hesabı defteri sadece işletmenin gelirlerle giderlerinin kaydedildiği defterdir. Bu defte kayıt yapılabilmesi için giderlerle ilgili ödemenin yapılması ve gelirlerin tahsil edilmesi şart değildir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan bir işletmenin; belli bir tarihteki mevcutlarını, alacaklarını, borçlarını ve sermayesini belirlemek imkansızdır. İşletme hesabı esasına göre defter tutma (basit kayıt yöntemi) bu yönüyle bilanço esasına göre defter tutma (çift taraflı kayıt) yönteminden farklılık göstermektedir (Bozan, 2001: 197).

İşletme hesabı defterinde gider ve gelir kayıtlarının en az; sıra numarası, kayıt tarihi, işlemlerin çeşidi ve tutar bilgilerini bulundurması şarttır (ETTK m.76/1).

1.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma Sorumluluğu

ETTK, tutulması zorunlu kayıtlar için muhasebe standartlarına uygun olmasa da defterlerin içeriklerini belirleyen bir düzen getirmiş bulunmaktadır, bu şekliyle ülkemizde muhasebe kayıtlarında Ticaret Kanunu açısından bir serbestinin olduğunu söylemek olanaklı değildir (Özel, 2006. Erişim: <http://www.yaklasim.com/>)

Vergi yasalarında ise, tutulması zorunlu defter ve belge adedi Ticaret Kanunu'na göre, adet olarak çok olmakla birlikte, kayıt araçlarına içerik açısından Ticaret Kanunu'ndan farklı olarak azda olsa serbesti tanıdığıdır (Özel, 2006. Erişim: <http://www.yaklasim.com>).

YTTK'da her tacirin defter tutmak zorunda olduğu aynı kanunun 64'üncü maddesinde yer almaktadır.

Belirtmek gerekir ki YTTK'nın 64/1'inci fıkrası hükmüne göre tacirlerin defterlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutması zorunluluğu bulunmaktaydı ancak bu zorunluluk, 6335 s. Kanunun 8'inci maddesi ile kaldırılmıştır.

1.2.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Tutulması Zorunlu Defterler

YTTK'da tacirler tarafından tutulması gereken defterlere 64'üncü maddede yer verilmiştir.

Gerçekten de, söz konusu maddenin ilk şeklindeki hükümler ile ticari defterler açısından reform niteliğinde yenilikler getirilmiştir. Getirilen yeniliklerle, işletme hesabı esası kaldırılmış ve tüm tacirlerin defterlerini bilanço esasına göre tutmaları öngörülmüştür. Ayrıca tacirlerin defterlerini tutarken Türkiye Muhasebe Standartları'na uymaları gerektiği de yapılan önemli yeniliklerden birisidir.

Ancak daha önceki bölümlerde de ifade edildiği gibi, 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 8'inci maddesinin 5'inci fıkrasındaki hükümlerle yukarıdaki (YTTK'nın 64'üncü maddesinin birinci, üçüncü ve beşinci fıkralarında yer alan) hükümler değiştirilmiştir. Yapılan son değişiklikle tacirlerin defterlerini tutarken Türkiye Muhasebe Standartları'na uymaları yönündeki zorunluluk da kaldırılmıştır.

Defterlerin 213 sayılı VUK hükümlerine göre tutulması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca, "bu Kanun'un defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 s. Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez" hükmü de yapılan son değişiklikler arasındadır.

YTTK'nın 64/4'üncü fıkrası hükmünde ise, işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter kabul edilmiştir. Adı geçen defterlerin ticari defter olarak kabul edilmesinin nedeni ise karine oluşturmak, ispatta yardımcı olmak ve ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmek olduğu aynı kanunun madde gerekçelerinde belirtilmiştir.

YTTK'ya göre tutulması zorunlu olan defterler aşağıda ele alınmıştır.

1.2.3.1.1. Yevmiye Defteri

ETTK'nın 70'inci maddesinde yevmiye defterinin tanımı yapılmıştır. Bir yevmiye maddesinde bulunması gereken asgari bilgiler verilmiş, defterin nasıl olması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, kayda geçirilmesi gereken kayıtların ne kadar sürede yevmiye defterine işlenmesi gerektiği, defterin kapanış tasdikinin ne zaman yapılması gerektiği gibi bilgilerle söz konusu defter üzerinde detaylıca durulmuş olmasına karşın, YTTK'da adı geçen defterle ilgili herhangi bir tanım yapılmamış, sadece 64/4'üncü fıkrasında fiziki veya elektronik ortamda tutulmasına göre, açılış ve kapanış onaylarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Daha önce de ifade edildiği gibi, VUK'un 183'üncü maddesinde yevmiye defterine ilişkin düzenlemeler mevcuttur.

1.2.3.1.2. Defteri Kebir

ETTK'nın 71'inci maddesinde detaylı bir şekilde açıklanan defteri kebirle ilişkin ayrı bir tanım veya başka bir düzenleme YTTK'da mevcut değildir. Yevmiye defteri gibi 64/4'üncü fıkrasında açılış ve kapanış onayları ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

1.2.3.1.3. Envanter Defteri

Envanter ile ilgili düzenlemeler; ETTK'nın 72'nci maddesinde envanter defteri, 73'üncü maddesinde "envanter" ve 77'nci maddesinde "emtia envanteri" başlıkları ile ele alınmıştır. YTTK'da ise, 66'nci maddesinde,

envanter ve 67'nci maddesinde envanteri kolaylaştırıcı yöntemler başlıklarıyla yer almıştır.

ETTK'da envanterin tanımı yapılmış olmasına karşın yeni kanunda, böyle bir tanıma yer verilmemiş, her tacirin işletmesinin açılışında bir envanter çıkarmasını ve bunu her hesap dönemi sonunda tekrarlamasını 66/1'inci fıkrasında hükme bağlamıştır.

YTTK'nın madde gerekçelerinde envanterin, belli bir zamanda bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri bağlamında “nesi var-nesi yok” anlamına gelen teknik bir terim olduğu ve tamlik ve doğruluk ilkelerinin amaç yönünden envanteri tanımladığı belirtilmiştir. Bu bağlamda ilk envanterin, şirketin taşınmazlarının, alacak ve borçlarının, nakit parasının ve diğer varlıklarının *eksiksiz ve doğru bir şekilde* gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

YTTK'nın 66/2'nci fıkrası her faaliyet yılının sonunda çıkarılacak envanteri hükme bağlamıştır. Madde devamında YTTK, faaliyet dönemini “on iki ay” ile sınırlamış ve envanterin, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen bir süre içinde çıkarılması hükümlerine yer vermiştir. Oysa ETTK'nın 72/2'nci fıkrasında yer alan düzenlemeler şöyledir: İş yılı, altı aydan az on iki aydan çok olamaz. Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonunda çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır.”

Görüldüğü üzere yeni kanununda iş yılının on iki ayı geçemeyeceği belirtilerek faaliyet döneminin üst sınırı, ETTK'da olduğu gibi, kesin olarak belirtmiştir. Buna karşın ETTK'da yer alan “ iş yılı altı aydan az olamaz” ifadesine yer verilmemiştir. Ayrıca YTTK'da envanterin “gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde çıkarılması” somut olarak belli bir süre belirtilerek zorunlu tutulurken, yeni kanunda bu değiştirilerek daha esnek bir ifade olan, “düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde ” çıkarılması hükmü yer almıştır.

YTTK'nın madde gerekçelerinde belirtildiği üzere, “*düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre*” hükmüyle envanterin, bilânço gününden önce bilânçoya esas alınabilecek bir süre içinde çıkarılması kastedilmektedir.

66/3'üncü fıkra kural olarak değişmeyen değer ilkesini benimsemiştir. Kural malvarlığı unsurlarının teker teker değerlendirilmesidir. Hüküm bunun iki istisnasını öngörmektedir. Bunlardan birincisi maddî duran malvarlığına dahil varlıklar, ikincisi ise, dönen malvarlığı kategorisi kapsamındaki işletme ihtiyaçları için düzenli bir şekilde ikame edilen ham ve yardımcı maddelerle, akaryakıt gibi işletme malzemeleridir. Her ikisi de daha önceki değişmeyen değerleriyle (sabit değer) envantere alınabilirler. Ancak, ikinci kategorinin işletmede devamlı ikame edilmesi yanında toplam değerleri ile sabit değerleri arasındaki farkın küçük olması gerekir. Bu kural sürekli olarak uygulanamaz. Üç yılda bir fizikî, yani tam ve gerçek değerle varlıkların teker teker değerlendirilmesi suretiyle envanterin çıkarılması gerekir (YTTK Madde Gerekçeleri).

66/4'üncü fıkra aynı grup içerisine girebilecek stok mal varlığı, taşınır malvarlığı unsurları ve borçların ayrı ayrı gruplandırılmasına ve ortalama ağırlıklı değerle envantere konulmasına olanak veren bir hükümdür.

Görüldüğü gibi, YTTK'nın 66'ncı maddesinin 66/3 ve 66/4'üncü hükümleri, ETTK hükümlerinden farklı ve tamamen yenidir.

YTTK'nın 67'nci maddesinde envanteri kolaylaştırıcı yöntemlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Adı geçen maddede envanter çıkarılırken, mal mevcudunun sondaj yöntemine ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemlere göre belirlenebileceği ifade edilmiş olup, kullanılacak yöntemin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olması belirtilmiştir. Ayrıca bu şekilde çıkarılan envanterin sonuçlarının, fiziki envanter sonuçları ile denk düşmelidir hükmü yer almaktadır(YTTK m. 67/1).

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kapanış envanterinin düzenlenmesinde, TMS'ye uygun olan başka bir yöntemin uygulanması

suretiyle, eğer mal varlığı mevcudu cins, miktar ve değer olarak güvenle tespit ediliyorsa fiziki sayım yapma zorunluluğunun gerekli olmadığı belirtilmiştir.

Üçüncü fıkra, saymaya, tartmaya, ölçmeye dayalı yani nicel olmasına gerek bulunmaksızın, değerleri artırarak, eksilterek envanter çıkarılmasını düzenlemekte ve bunun iki hâlde mümkün olduğunu öngörmektedir (YTTK Madde Gerekçeleri).

1.2.3.1.4. Pay Defteri

YTTK'da pay defteri, muhasebeyle ilgili olmadığı halde ticari defter olarak ifade edilmiştir. Bununla birlikte söz konusu deftere ilişkin başka herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

1.2.3.1.5. Yönetim Kurulu Karar Defteri

Yeni kanunda yönetim kurulu karar defteri de muhasebe ile ilgisi olmayan ancak ticari defterler arasında sayılan defterlerdendir. Söz konusu defterin de açılış ve kapanış onaylarına ilişkin bilgiler verilmiş olmakla birlikte detaylı bir açıklama yapılmamıştır.

1.2.3.1.6. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri

Muhasebeyle ilgili olmayıp, ticari defter sayılan diğer bir defter de genel kurul toplantı ve müzakere defteridir. Yukarıdaki açıklamalar bu defter için de geçerlidir.

1.2.3.1.7. İşletme Hesabı Defteri

YTTK'nın ilk şeklinde bu deftere yer verilmemişse de 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle YTTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişilere VUK'un defter tutma ve kayıt zamanı ile ilgili hükümlerine uyma zorunluluğunun getirilmesi sonucu eski uygulamada olduğu gibi işletme hesabı defterinin ikinci sınıf tacirler tarafından tutulması gerekmektedir.

1.3. TİCARİ DEFTERLERİN SAKLANMASI VE İBRAZINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Defter ve belgelerin saklanma süresi açısından, ETTK ile YTTK hükümleri arasında bir farklılık bulunmamakla birlikte, VUK'un 253'üncü maddesine göre, defter tutmak zorunda olanlar tuttukları defterleri, ilgili yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile, defter tutma zorunda olmayanlar da almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını, tarih sırasıyla düzenlenme tarihini izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorunda oldukları belirtilmiştir (Akça, 2010: 23).

YTTK'da defter ve belgelerin saklanması ve ibrazı konularına 82 ila 86'ncı maddelerinde yer verilmiştir.

Öte yandan 83/1 fıkrasında hukuki uyuşmazlıklarda ibraz konusu ele alındıktan sonra, 83/2'nci fıkrası Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun (HUMK), yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle, senetlerin ibraz zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanabileceğini düzenlemiştir.

Muhasebe kayıtlarına göre bazı hesaplamalar yapılması gereken davalar nedeniyle YTTK'nın 83/2'nci maddesinde bulunan "yargılamayı gereken davalar" ibaresi yerine HMUK' un 226 ve 229'uncu maddelerinde de

düzenlenen “muhasibeyi gerektiren davalar” olarak düzeltilmesi kanunun amacına da uygun düşecektir (Kayar, 2005: 375).

Ticari defterlerin saklanması ve ibrazına ilişkin düzenlemeler aşağıda ETTK, VUK ve YTTK açısından ele alınmıştır.

1.3.1. Vergi Usul Kanunu’na Göre Ticari Defterlerin Saklanması ve İbrazı

Vergi Usul Kanununun 172’nci maddesinde sayılan gerçek ve tüzel kişilerin defter tutma mecburiyeti yanı sıra aynı kanunun 253-256’nci maddeleri hükmü gereğince tuttıkları defter ve belgeleri ibraz mecburiyeti de bulunmaktadır. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilme yükümlülüğünün yerine getirilmeme eylemi müeyyideye bağlanarak cezaî yaptırımlar öngörülmüştür (Altunsabak, 2007: 233).

VUK’a göre defter ve diğer belgelerin saklanması ve ibrazı ile ilgili düzenlemeler, söz konusu kanunda altıncı kısmında “Defter Ve Vesikaları Muhafaza” başlığı altında ele alınmıştır.

Buna göre, VUK 253’üncü madde hükmünde, “bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” ifadesine yer verilmiştir.

Aynı kanunun bir sonraki maddesinde ise, defter tutma mecburiyetinde olmayanların muhafaza ödevine yer verilmiştir. Buna göre, “VUK’un 254’üncü maddesinde, “defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235’inci maddeler mucibinde almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” denilmiştir.

VUK 256'ncı maddesi ise, defter ve belgelerle kayıtların ibraz mecburiyetini şu hükümlerle açıklamıştır, “defter ve belgeleri muhafaza mecburiyetinde olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

Mükelleflere defter ve belgelerini ibraz için VUK'un 14'üncü maddesindeki “ kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde on beş günden aşağı olmamak şartıyla” hükmüne göre, en az on beş günlük süre verilir (Altunsabak, 2007: 234).

VUK'un mükerrer 355'inci maddesi gereğince defter ve belge ibraz etmeyen mükellefler hakkında tabi oldukları sınıflar baz alınarak özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunun 359'uncu maddesinde ise, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlerde bulunması gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ile defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya içeriği ile ilgili yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı, söz konusu defter kayıt ve belgeleri yok edenler veya sahte olarak düzenleyip

kullananların ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Ayrıca VUK'un 359'uncu maddesinde, ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı ifade edilmiştir.

1.3.2. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Saklanması ve İbrazı

ETTK 68/1'inci fıkra hükmüne göre, defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden halefleri, defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburî olan diğer hesap ve kağıtları tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar.

Defter ve kâğıtlar gerçek kişi tacirin ölümü halinde mirasçıları, ticareti terk etmesi halinde kendisi, mirasın resmi tasfiyesi halinde ise sulh mahkemesi tarafından birinci fıkroda yazılı müddetle saklanır (ETTK m.68/2).

Kollektif ve adî komandit şirketlerin her ne suretle olursa olsun infisahı halinde bunlara ait defter ve kâğıtlar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki yetkili mahkeme tarafından birinci fıkra gereğince saklanmak üzere ortaklardan birine veya notere, diğer şirketlerin infisahı halinde ise, notere tevdi olunacağı, noter harç ve ücreti şirket mevcudundan ödeneceği aynı maddenin üçüncü fıkrasında belirtilmiştir.

68'inci maddenin son fıkrası ise, saklanması zorunlu olan defter ve kâğıtların doğal afetler (yangın, su baskını, yer sarsıntısı vb.) sebebiyle kaybolması halinde tacirin bu durumu öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde, tacirin işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebileceğine dairdir. Bu durumda mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını emredebilecektir. Böyle bir belge almamış olan tacir ise defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılacaktır.

ETTK’da teslim ve ibraz ile ilgili hükümlere, “Teslim ve İbraz” başlığı altında yer alan 79-81’inci maddelerinde yer verilmiştir.

79’uncu maddede ticarî defterlerle, saklanması zorunlu olan diğer kağıtların tesliminin; miras, şirket ve iflas işlerinde istenebileceği ve teslimi halinde ise, söz konusu defter ve kağıtların her tarafının gerek mahkeme gerek ilgililer tarafından incelenebileceği hükmü mevcuttur.

İbraz mükellefiyeti, ilgili kanunun 80’inci maddesinde yer almıştır. 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 resen veya taraflardan birinin talebi üzerine bunların birine yahut her ikisine ait defterlerle saklanması mecburi olan kağıtların ibrazını isteyebileceği belirtilmiştir (Özbingöl, 2008: 39).

1.3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Defterlerin Saklanması ve İbrazi

Belgelerin saklanmasına ilişkin düzenlemeler YTTK’nın 82’nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede saklanması gereken belgeler ismen sayılmıştır. Bunun yanı sıra ticari mektuplar tanımlanmış ve açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç tutularak, 82/1’de sayılan belgelerin elektronik ortamda saklanmasının koşulları belirtilmiştir.

YTTK’nın 82/5’inci fıkrasında ticari defter ve belgelerin saklanma süresi on yıl olarak öngörülmüştür.

Yeri gelmişken belirtmek gerekir ki, Son- Tasarıda saklama süresi beş yıl olarak öngörülmüşse de, Adalet Komisyonu bu süreyi yeniden on yıla çıkarmıştır (Kendigelen, 2011: 74).

Öte yandan eski düzenlemelerden farklı olarak, muhtemelen uygulamada gündeme gelen tereddütleri gidermek amacıyla, zayi belgesinin “hırsızlık” sebebine dayalı olarak da talep edilebileceği açıkça öngörülmüş (Kendigelen, a.g.e.:74), ve “bu dava hasımsız açılır” cümlesi eklenmiştir. Bu

ekleme, uygulamada zayi belgesi davalarının hasımlı olarak açılması şeklinde yapılan hataları gidermek ve bu konudaki içtihatları kanunlaştırmak amacıyla eklenmiştir (Altaş, 2012: 215-216).

Son olarak tüzel kişi tacirin, tüzel kişiliğinin sona ermesi durumunda, saklanması zorunlu olan defter ve belgelerin on yıl süreyle sulh mahkemesince saklanacağı öngörülmüştür (YTTK 82/8).

YTTK'nın yukarıdaki madde hükümleri ETTK'nın 68'inci maddesinde yer alan hükümlerle örtüşmekle birlikte daha geniş kapsamlı düzenlemelerdir.

82'nci madde hükümlerinin yanı sıra YTTK'nın 64/2'nci fıkrası da belgelerin saklanmasına ilişkin hükümler içermektedir. Buna göre, tacir işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlendirilmiştir. Bu bakımdan 82'nci madde hükümleri 64'üncü maddeyi tamamlamaktadır.

Kanunun bir sonraki maddesinde ise, ticari uyuşmazlıklarda mahkemenin yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebileceği belirtilmiştir.

84'üncü maddede ise, bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımlarının tarafların katılımı ile inceleneceği ve gerekli görülmesi halinde, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınacağı belirtilmiştir.²

Ticari defter ve belgelere, diğer bir ifadeyle muhasebe uygulamalarına ilişkin yeni kanunla getirilen yeniliklerden birisi de, görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazı başlığı ile 86'ncı maddede yer alan düzenlemelerdir.

² Maddenin devamında, "Defterlerin geri kalan içeriklerinin, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluklarının denetimi için gerekli olması halinde mahkemeye açıklanır" ifadesine yer verilmişse de, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Kanun ile bu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır (6335s.K. m.43/1)

86'ncı madde hükmüne göre, saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir.

Teslim ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin olarak dikkate alınması gereken bir diğer husus ise, YTTK 562/1-f hükmünde “belgeleri ibraz etmemenin” bir suç olarak nitelendirilmesi ve dört bin Türk Lirası idari para cezası yaptırımına bağlanmasıdır.³

1.4. TİCARİ DEFTERLERİN DELİL OLMA NİTELİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Toplumsal yaşamın her aşamasında örf ve adet hukukunda ve özellikle gerçek hukuk devletinde “kanıtlama” kavramı bir kural olarak her zaman ayrıcalıklı ve özel bir önem sahibi olmuştur (Özel, 2006 Erişim: <http://www.yaklasim.com>).

Ticari defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi ve ispat kuvveti oluşturabilmesi için, kanunun emredici hükümlerine uygun olarak tutulması ve bazı şartlara sahip olması gerekmektedir. Kanuna uygun şekilde tutulmayan defterlerin sahibi lehine delil teşkil edebilmesi söz konusu değildir (Erişim <http://www.mustafagulsen.com.tr>)

Bu bölümde ticari defterlerin delil olma niteliği VUK, ETTK ve YTTK açısından ayrı ayrı ele alınmış ve detayları aşağıda belirtilmiştir.

³ Söz konusu para cezası, YTTK'nın 562/1-f fıkrasında, “iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası” şeklinde öngörülmüşken, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Kanun ile yukarıdaki şekilde değiştirilmiştir(6335 s.K.m.30/1-f).

1.4.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Ticari Defterlerin Delil Olma Niteliği

VUK'un 227/1'inci fıkrasında, defterlerin ispatı ile ilgili olarak, "bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburdur." hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere VUK, üçüncü kişilerle olan işlemlere ait kayıtların belgelendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Zira gerek VUK gerek TTK ve diğer kanunların hükümleri, "belge yoksa kayıt da yok" mantığı ile oluşturulmuşlardır. Bu bağlamda belgesiz bir kaydın hiçbir ispat gücünün olmadığını belirtmek gerekir. Hatta ispat aracı olarak kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, VUK'da öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde, bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı VUK'un 227/3'üncü fıkrasında hükme bağlanmıştır.

VUK'un mükerrer 257/2'nci fıkrasında ise mükelleflerin, işlemleri ile ilgili tahsilât ve ödemelerini banka ve benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle belgelendirmelerinin zorunlu olduğunu belirtmek gerekir.

1.4.2. Eski Türk Ticaret Kanunu Açısından Ticari Defterlerin Delil Olma Niteliği

Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek amacıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği tüm defterleri kanuna uygun olarak tutmak zorundadır (ETTK m. 66/1).

Tacirin ticari işletmesinin finansal durumu ile ilgili bilgilerin bulunduğu ticari defterler, aynı zamanda ticari faaliyetlerde çıkan uyuşmazlıklar durumunda bir ispat aracı olarak da kullanılmaktadır. Bu bağlamda ticari

bakımdan işlev ve önemlerinin yanı sıra, ticari defterler, bir de hukuki olarak büyük bir öneme sahip bulunmaktadır.

Ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ticari defterler, belli koşulların gerçekleşmesi halinde, sahibi lehine veya aleyhine yahut karşı tarafın aleyhine delil olarak kullanılabilirler. Bu koşullar ETTK'nın 82 ila 86'ncı maddelerinde ifade edilmiştir.

ETTK'nın 82'nci maddesinde defterlerin kesin delil olma işlevleri ele alınmış olup, ilgili madde aşağıdaki gibidir:

Ticari işlerden dolayı tacir sıfatını haiz olan kimseler arasında çıkan ihtilaflarda ticari defterler aşağıdaki maddelerde gösterilen şartlar dairesinde delil olarak kabul olunur (ETTK m. 82/1).

Tasdiğe tabi olmayan defterler ancak 69'uncu madde gereğince tasdiğe tabi olup da tasdik edilmiş olan ilgili defterlerle birlikte delil olarak kabul olunur (ETTK m. 82/2).

Bir tacirin tuttuğu bütün defterlerin birbirini teyit etmesi şarttır, aksi takdirde defterler delil olmaktan çıkar (ETTK m. 82/3).

Yukarıdaki madde hükümlerinden de anlaşıldığı gibi ticari defterlerin uyuşmazlıklarda kesin delil olarak kullanılabilmesi aşağıda açıklanan şartlar dairesinde mümkün olmaktadır:

- Uyuşmazlığın, ticari işlerden dolayı çıkmış olması,
- Uyuşmazlığın, tacir sıfatını haiz kimseler arasında çıkmış olması,
- Tasdiğe tabi olmayan defterlerin ancak tasdiğe tabi olup da tasdik edilmiş defterlerle birlikte delil olabilmesi,
- Tacirin tuttuğu tüm defterlerin birbirini doğrulaması.

Bu maddelere ek olarak 85'inci maddede defterlerin sahibinin lehine delil olma durumu açıklanmıştır. Buna göre, kanuna uygun olarak tutulan ve birbirini tamamlayan ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için, karşı tarafın (hasım tarafın) kanuna uygun olarak tutulmuş ve birbirini teyit eden defterlerinde bu duruma aykırı hiçbir kaydın bulunmaması, bu durumun

tersinin belge veya diğer delillerle ispatının mümkün olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde ticari defterlerdeki kaydın ispat kuvvetinin kalmayacağı belirtilmiştir.

Mahkeme, yukarıda ifade edilen tüm şartların gerçekleşmesi halinde, kanaatini güçlendirmek için davacıya, defterlerindeki kaydın doğru olduğuna ve halen davalıda yerine getirilmesi gereken bir hakkı bulunduğuna ilişkin yemin vermek zorundadır. Defter sahibi yeminden kaçınırsa, iddiasını defterleri ile ispat edememiş sayılır. Bu konu ile ilgili düzenleme ETTK'nın 83'üncü maddesinde; "mahkeme, aşağıdaki hükümler gereğince, defter münderecatını sahibi lehine hükme medar görmüşse kanaatini kuvvetlendirmek için o kaydın doğru olduğuna ve davacının halen davalıda yerine getirilmesi gereken hakkı bulunduğuna dair defter sahibine tamamlayıcı bir yemin verir. Taraflardan biri hasmın ticari defterlerinin münderecatını kabul edeceğini mahkeme huzurunda beyan etmiş iken hasmı ticari defterlerini ibrazdan imtina ederse, mahkeme, defterlerin ibrazını istemiş olan tarafa iddiasının sıhhati hakkında bir yemin verir." şeklinde yer almıştır (Erişim: <http://www.mustafagulsen.com/yeni/default.asp>).

84'üncü maddede ise, ticari defterlerin sahibinin aleyhine delil olması durumu hükme bağlanmıştır.

Adı geçen madde hükmüne göre, "Kanuna uygun olarak veya olmayarak tutulmuş olan ticari defterlerin münderecatı, sahibi ve halefleri aleyhinde delil sayılır (ETTK m.84/1).

Şu kadar ki, kanuna uygun olan defterlerde sahibi lehine olan kayıtlar dahi aleyhindeki kayıtlar gibi muteber olup bunlar birbirinden ayrılmaz (ETTK m. 84/2).

Burada önemli olan nokta şudur ki, tacirin defterindeki aleyhinde olan kayıtların ispat aracı olarak kullanılabilmesi için, söz konusu defterlerin kanuna uygun olarak tutulmuş olması gerekmemektedir. Ancak lehine olan kayıtların ispat aracı olarak kullanılabilmesi için defterlerin kanuna uygun olarak

tutulması, gerekli tasdiklerinin yapılmış olması ve yukarıda belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

Ticari defterlerin diğer tarafın aleyhine delil olma durumu da ETTK'nın 86'ncı maddesinde düzenlemiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, taraflardan birinin defterleri kanuna uygun olup da diğerininki olmaz veya hiç defteri bulunmaz yahut ibraz etmek istemezse; defterleri muntazam olan tacirin birbirini teyit eden defterlerindeki kayıtlar, diğeri aleyhinde delil olur. Hasım taraf, aleyhinde delil ittihaz olunan kaydın aksini muteber delillerle ispat edebilir.

1.4.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Ticari Defterlerin Delil Olma Niteliği

ETTK'da ticari defterlerin ispat kuvveti detaylı bir şekilde, düzenlenmiş iken, YTTK'nın 83'üncü maddesinde, ticari uyuşmazlıklarda mahkemenin, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebileceği, aynı kanunun 84'üncü maddesinde ise, hukuki bir uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımlarının taraflarının katılımı ile inceleneceği, gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınacağı hükmü yer almakta; ancak, ETTK'daki gibi defterlerin kesin delil olabileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.⁴

YTTK ile birlikte, eski mevzuatta tacir olmanın sonuçlarından olan ticari defterlerin sahibi lehine ve aleyhine kesin delil olma yönü ortadan kalkmakta, sadece takdire bağlı delil niteliği korunmaktadır. Bunun sonucu olarak da ticari defterler kesin delil olmaktan çıkarılmıştır (Budak, 2005: 516).

Ticari işlerden dolayı tacirler arasında görülen davalarda, işletmenin muhasebesi için tutulan ve usulüne göre onaylanan defterlerin delil olarak

⁴ YTTK'nın 64/1'inci fıkrasındaki “defterlerin geri kalan içerikleri, onların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluklarının denetimi için gerekliyse mahkemeye açıklanır.” ifadesi, yapılan son değişiklikle madde metninden çıkarılmıştır (6335 s. K m.43/1).

kabul edileceği, işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayanların muhasebeyle ilgisi olan defterlerle birlikte değerlendirilebileceği, bütün defterlerin birbirlerini teyit etmesi gerektiği, aksi takdirde delil olmaktan çıkacağı, kanuna uygun olarak tutulması halinde kayıtların lehe ve aleyhe olması açısından fark gözetilmeyeceği, usulsüz olarak tutulan defterler açısından ise defterlerin sadece sahibi açısından aleyhinde delil sayılacağı yönünde yeni bir düzenleme yapılması doktrinde teklif edilen öneriler arasında yer almaktadır (Budak, 2005.: 520).

1.5. DEFTERLERİN TASDİKİ

Bu bölümde, ticari defterlerin tasdikine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Her tacirin defter tutma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluk çeşitli kanunlarda yer alan düzenlemelerden dolayı doğmaktır. Yine kanunlarımızdaki mevcut düzenlemelere göre, tacirler tuttukları defterleri tasdik ettirmek zorundadırlar.

Aşağıda ticari defterlerin tasdikine ilişkin VUK, ETTK ve YTTK düzenlemelerine yer verilmiştir.

1.5.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin Tasdiki

Tacirler tarafından tutulması zorunlu olan ticari defterler ve bunların tasdikine ilişkin hükümler Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olup, üç tür tasdik bulunmaktadır. Bunlar; açılış tasdiki, ara tasdiki ve kapanış tasdikidir (Erişim: <http://www.mustafagulsen.com/>).

Vergi Usul Kanunu'nun 182'nci maddesinde, bilanço esasına göre vergilendirilen mükelleflerin zorunlu olarak tutması gerektiği defterler konusu düzenlenmiştir. Buna göre, "yevmiye defteri", "defter-i kebir" ve "envanter defteri" zorunlu olarak tutulması gereken defterlerdendir. Bunun yanında, VUK'un

193'üncü maddesine göre, işletme esasına tabi mükelleflerin ise "işletme hesabı defteri" tutmaları gerekmektedir (Yıldız ve Aslanoğlu Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>).

VUK'un 210'uncu maddesi uyarınca serbest meslek erbabının ise, serbest meslek kazanç defteri tutma yükümlülüğü bulunmaktadır.

VUK'da defterlerin tasdikine ilişkin düzenlemeler ise 220 ila 226'ncı maddelerde yer almaktadır. Buna göre, söz konusu kanunun 220'nci maddesinde tasdike tabi defterlerin hangileri olduğu belirtilmiştir. Defterlerin tasdik zamanları 221'inci, tasdik yenileme ile ilgili bilgiler 222'nci, defterlerin tasdik makamları 223'üncü, tasdik şerhi, tasdik şekli ve defter tasdikine ait bordrolara ilişkin bilgiler de sırasıyla 224, 225 ve 226'nci maddelerde yer almaktadır.

Ticari defterlerin açılış tasdikinin yaptırılması VUK açısından zorunlu tutulmuşken kapanış tasdiklerinin yaptırılması için herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Oysa ticaret kanunları ticari defterlerin, hem açılış hem de kapanış tasdiklerinin (ETTK, envanter-yevmiye defteri için ve YTTK, yevmiye-yönetim kurulu karar defteri için) yaptırılmasını zorunlu kılmıştır.

Tasdikinin yasal zorunluluk olduğu defterlerden herhangi birisinin tasdikinin yapılmaması VUK m.352'ye göre birinci derecede usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Yine süresinin bitiminden itibaren bir ay geçtikten sonra yapılan tasdikler hiç yapılmamış sayıldığından VUK m.30 gereğince resen takdiri gerektirmektedir. Süre bitiminden itibaren bir ay içinde yaptırılacak tasdikler yasal süresi içinde geçerli kabul edilmektedir. Ancak ikinci derece usulsüzlük kişiye uygulanmaktadır (Turanlı, 2011: 228, Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler20111220702.htm>).

VUK'da tek tek açıklanmış olan tasdiki zorunlu olan defterler dışındaki defterler için tasdik zorunluluğu söz konusu değildir. Bu defterler kanunda yer almışsa kesinlikle tutulacak, ancak tasdikleri zorunlu olmayacaktır. Eğer kanunda yer almamışsa hem tutulması hem de tasdiki tamamen isteğe

bağlıdır (Biyar, 2006. Erişim:http://www.alomaliye.com/ozgur_biyar_defter.htm)

Ayrıca Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca müştereken çıkarılarak 13.12.2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile dileyen mükelleflerin 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren elektronik defter tutmaya başlayabilecekleri düzenlemesi getirilmiştir. Bu kapsamda elektronik defter oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyenler, www.edeffer.gov.tr internet sitesinde belirtilen Başkanlık veya Genel Müdürlük adresine yazılı olarak başvuruda bulunacaktır. Defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kağıt ortamında tutamayacaklardır. Bu durumda berat ve mali mühür uygulaması önem kazanmaktadır (Türmob Sirküler Rapor Mevzuat Erişim: www.turmobil.org.tr/sistem/FCKeditor/editor/.../file/147_2011.pdf).

1.5.1.1. Tasdike Tabi Defterler

VUK'un 220'nci maddesinde tasdike tabi defterler maddeler halinde belirtilmiş olup, aynen aşağıda verilmiştir:

- Yevmiye defteri
- Envanter defteri
- İşletme defteri
- Çiftçi işletme defteri,
- İmalat ve istihsal vergisi defteri
- Nakliyat vergisi defteri
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri
- Serbest meslek kazanç defteri

Sözü geçen maddeye göre, VUK uyarınca cevaz verilen hallerde, yukarıda sayılan defterlerin yerine kullanılacak olan defterlerin de tasdike tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki madde hükmü ile aynı kanunun 182'nci maddeleri birlikte incelendiğinde defteri kebirin, birinci sınıf tacirlerin tutmak zorunda olduğu defterler arasında sayılmasına karşın, tasdiki zorunlu olan defterler arasında yer almamıştır.

Yeri gelmişken şu hususu belirtmek gerekir, VUK'a göre tasdik zorunluluğu bulunmasa da, tacirlerin defteri kebirini tasdik ettirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluk ETTK'nın 69/1'inci fıkrasında yer alan hükümden doğmaktadır.

1.5.1.2. Tasdik Zamanı

Defterlerin tasdik zamanlarına ilişkin bilgiler VUK'un 221'inci maddesinde yer almaktadır. Sözü edilen maddeye göre, mükellefler tutacakları tasdike tabi defterlerini aşağıda belirtilen zamanlarda tasdik ettirmek zorundadırlar:

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

Tacirlerin kullanacakları defterleri süresinde tasdik ettirmeleri büyük önem taşımakta olup, tasdik yükümlülüğüne gerektiği gibi uyulmaması hem ticaret hukukunda hem de vergi hukukunda ayrı ayrı ağır yaptırımları gündeme

getirebilmektedir (Doğrusöz, 2007 Erişim: [http://www. Mevzuatbankasi.com /portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=2445](http://www.Mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=2445)).

1.5.1.3. Tasdik Yenileme

VUK' un 222'nci maddesinde yer alan hükme göre, defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığı'nca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar.

1.5.1.4. Tasdik Makamı

VUK'a göre, defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur.

Tasdik makamı, VUK'a göre tasdike getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik eder (VUK m.223).

VUK'un 223'üncü maddesinin son fıkrasına göre ise, defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir.

Madde hükmünden anlaşıldığı üzere, şirketlerin kuruluş aşamasında, tutulacak ticari defterler, noterin yanı sıra şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru tarafından da tasdik edilebilmektedir. Noterin yanı sıra ticaret sicili memuruna da tasdik etme yetkisinin verilmesinin amacı şirket kuruluşunu hızlandırmaktır.

Yeri gelmişken, ETTK (m.69/1) ve YTTK (m.64/3)'nın tasdik makamına ilişkin hükümlerin de VUK'da yer alan hükümlere paralel olarak düzenlendiğini belirtmek gerekir.

1.5.1.5. Tasdik Şerhi

Noterlerin yapacağı tasdik şerhleri ile anonim ve limited şirketlerin kuruluşu aşamasında ticaret sicili memurlarınca da yapılacak tasdik şerhleri defterin ilk sayfasına yazılır ve şu bilgileri içerir (VUK m. 224);

1. Defter sahibinin;
 - a) Gerçek kişilerde başta soyadı sonra öz adı (Müessesesin varsa maruf unvanı da ayrıca ilave olunur);
 - b) Tüzel kişilerde unvanı;
2. İş adresi;
3. İş veya meslekin nev'i;
4. Defterin nev'i;
5. Defterin kaç sayfadan ibaret olduğu;
6. Defterin kullanılacağı hesap dönemi;
7. Defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi;
8. Tasdik tarihi;
9. Tasdik numarası;
10. Tasdiki yapan makamın resmi mühür ve imzası.

1.5.1.6. Tasdik Şekli

Ticari defterlerin tasdik şeklinin nasıl olacağı VUK'un 225'inci maddesiyle hükme bağlanmıştır. Buna göre, ciltli defterlerin tasdik esnasında sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker tasdik makamının resmi mühürü ile mühürlenir. Müteharrik (değişir) yapraklı yevmiye defteri kullanmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilen müesseseler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı yukarıdaki esaslara göre tasdik ettirirler. Tasdikli yapraklar bittiği takdirde,

yeni yapraklar kullanılmadan evvel tasdike arz olunur. Bunların sayfa numaraları tasdikli yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül ettirilir. Tasdik makamı, ilave yaprakların sayısını ilk tasdik şerhinin altına kaydeder ve bu kaydı usulüne göre tasdik eder.

1.5.2. Eski Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Tasdiki

ETTK'nın 69'uncu maddesinde defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Buna göre; "Şirket kuruluş aşamasında 66'ncı maddenin birinci fıkrasında yazılı defterler kullanılmaya başlanmadan önce tacir tarafından ticari işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz edilir. Bu defterler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerinde yer alan bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza olunur. Sicil memuru veya noter defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğunu ilk ve son sayfaya yazarak resmi mühür ve imzasıyla tasdik eder. Noterlerce tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicili memurluğuna bildirilir. Şirketlerin müteakip yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler VUK'un defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur." hükmü yer almaktadır.

Madde devamında ise, her tacirin, tutmak zorunda olduğu diğer defterlerle tutmak istediği defterlerin her birinin tür (nevi) ve nitelikleriyle (mahiyetleriyle) sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermek zorunda olduğu, memurun bunlardan birisini tasdik ederek tacire geri vereceği, bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen tacirin defterlerinin lehine delil olamayacağı belirtilmiştir.

Ancak, ticari defterlerin kapanış tasdikinin yaptırılması yalnızca sahibi lehine delil teşkil etmesi açısından önemli değildir. Kapanış tasdikinin yaptırılması tacirler için; zayi belgesi alınabilmesi, para cezasına muhatap olmamak, taksirli müflis sayılmamak ve konkordato taleplerinin kabul

edilebilmesi açısından da büyük önem arz etmektedir (Kıvanç, Poyraz, 2011 http://www.alomaliye.com/2011/hakan_kivanc_ticari_defterlerin_kapanis.htm).

İcra İflas Kanunu'nun 310'uncu maddesine göre TTK'da belirtildiği şekilde defterlerini tutmamış kişiler, iflas etmeleri durumunda taksiratlı müflis sayılmaktadırlar. Aynı zamanda Türk Ceza Kanunu'nun 162'nci maddesine göre iki aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. İcra iflas Kanunu'nun 285'inci maddesine göre, konkordato talebinde bulunacakların defterlerini TTK'ya göre tutmuş olmaları gerekmektedir. Kapanış tasdiki yaptırmayanların konkordato talepleri reddedilmektedir. Yargıtay, kapanış tasdiki yaptırılmamış bulunan defterlerin, yangın, su, ya da yer sarsıntısı gibi afetler nedeniyle kaybedilmesi halinde mahkemeden, zayii belgesi alınmasının mümkün olmayacağı görüşündedir (Kıvanç ve Poyraz, 2011 Erişim. http://www.alomaliye.com/2011/hakan_kivanc_ticari_defterlerin_kapanis.htm).

ETTK'ya göre, tacirlerin tutmak zorunda oldukları ticari defterlerin hem açılış hem de kapanış tasdikinin yaptırılması zorunludur. Adı geçen kanunun 70'inci maddesinin son fıkrasına göre, yevmiye defterinin, yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce "görülmüştür" sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesinin şart olduğu, 72'nci maddesinde ise, envanter defterine kaydolunacak envanter ve bilançoların en geç Mart ayı sonuna kadar tamamlanması gerektiği ifade edilmiş ve madde devamında envanter defterine geçirilen envanter ve bilançonun tacir, kollektif ve komandit şirketlerde sınırsız olarak sorumlu olan bütün ortaklar ve tacir sıfatını haiz olan diğer şirket ve kurumlarda idare işlerine yetkili olan kimseler tarafından imza ve notere ibraz olunacağı, noterin yapacağı muamele hakkında 70'inci maddenin son fıkrasının uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Sözü edilen tasdik, uygulamada "kapanış tasdiki" olarak adlandırılmaktadır. Kanunda defteri kebir için ise böyle bir zorunluluk (kapanış tasdikinin yaptırılması) öngörülmemiştir.

1.5.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Tasdiki

YTTK ile ETTK'nın ticari defterlerin tasdikine ilişkin hükümleri karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2: Eski ve Yeni TTK'nın Ticari Defterlerin Tasdikine İlişkin Hükümlerinin Karşılaştırılması.

	ETTK (6762 Sayılı)	YTTK (6102 Sayılı)
Ticari Defterler	<u>Gerçek Kişiler</u> -İşletme Defteri veya -Yevmiye Defteri	-Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri
Ticari Defterler	-Defteri Kebir -Envanter Defteri <u>Tüzel Kişiler</u> -Yevmiye Defteri -Defteri Kebir -Envanter Defteri -Karar Defteri	-Pay Defteri -Yönetim Kurulu Karar Defteri -Genel Kurul Toplantı Defteri -işletme defteri
Defter Tasdikleri	-Noter tarafından veya	-Noter tarafından veya
Açılış Onay Makamı	-Şirket kuruluşunda Ticaret Sicili Müdürlükleri tarafından da onaylanabilir.	-Şirket kuruluşunda Ticaret Sicili Müdürlükleri tarafından da onaylanabilir.
Açılış Onay Zamanı	-Kullanılmaya başlamadan önce	-Kullanılmaya başlamadan önce ⁵
Kapanış Onay Makamı	-Noter tarafından	-Noter tarafından
Kapanış Onay Zamanı	-Yevmiye Defteri izleyen dönemin Ocak ayı sonuna kadar -Envanter Defteri izleyen dönemin Mart ayı sonuna kadar	-izleyen faaliyet faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar -İzleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar

(Kaynak: Fatma Pamukçu, 2011: 220).

YTTK'nın 64/3 fıkrası hükmüne göre, ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yaptırılması, söz konusu defterlerin elektronik ortamda veya fiziki ortamda tutulmalarına göre farklılık arz etmektedir. Şöyle ki fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkarda sayılan defterlerin (pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri) açılış onaylarının kuruluş sırasında ve

⁵ Yapılan son değişiklikle "Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir" hükmü getirilmiştir (6335 s.K. m.8/3).

kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılacağı, bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onaylarının ise, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yine notere yaptırılacağı belirtilmiştir.⁶

Ayrıca yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere ETTK'ya göre yevmiye defteri ile envanter defterinin kapanış tasdiklerinin yapılması yeterliyken ve yevmiye defterinin kapanış tasdikinin Ocak ayı, Envanter defterinin Mart ayı sonuna kadar yapılması gerekirken, YTTK'nın ilk şeklinde yer alan hükme göre, ayırt edilmeksizin tüm defterlerin izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar kapanış tasdiklerinin yapılması öngörülmüştür. Bu hüküm 6335 sayılı Kanun ile değiştirilerek sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterinin kapanış tasdikinin yaptırılması yeterli görülmüş ve bu iki defterin tasdiki için izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar süre tanınmıştır. Ancak daha sonra bu düzenlemeler de 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Nihayet yevmiye defterinin izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinin ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar kapanış tasdikinin yapılması öngörülmüştür (YTTK m. 64/3).

Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde ise, bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacaktır (YTTK m.64/3).

Ayrıca, fiziki veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan bir tebliğle belirleneceği hüküm altına alınmıştır (YTTK m.64/3).

⁶ YTTK'nın 6335 s. Kanun ile değişikliğe uğrayan bir diğer fıkrası ise 64/3'tür. Bu fıkranın eski şeklinde, "Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılış ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Gümrük ve Ticaret (Mülga Sanayi ve Ticaret Bakanlığı) Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir" hükmü öngörülmüştü.

Nihayet YTTK'da yer alan şirketlerin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir hükmü, ETTK'nın 69'uncu maddesinde 4884 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, uyum içersindedir. Bunun yanı sıra YTTK'nın 64/4'üncü fıkrası gereğince açılış tasdikinin noter tarafından yapılması durumunda, noter ticaret sicili tasdiknamesi aramak zorundadır.

ETTK'da defterlerin kullanılmadan önce sicil memurluğuna beyanname ile bildirmesi gerektiği belirtilmişken, yeni kanunda beyanname ile bildirmeye ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Özbingöl, 2008: 32).

1.6. DEFTERLERİN KAYIT DÜZENİ

Ticari defterlere kayıt yapılırken bir takım kurallara uyulması gerekmektedir. Bu kurallar VUK, ETTK ve YTTK' da düzenlenmiştir. Bu bölümde adı geçen kanunlarda yer alan düzenlemelere yer verilecektir.

1.6.1. Dil ve Para Birimi

Vergi Usul Kanunu'nun 215'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan hükme göre, defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Madde devamında, "bu kayıtların vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabileceği" ifade edilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılacağı hükmü bulunmakta ve Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, belgelerin yabancı para birimine göre de düzenlenebileceği, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde ise Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmayacağı hükmü yer almaktadır.

Defterlerin tutulacağı dile ilişkin hükümler, ETTK'nın 66'ıncı maddesinin birinci fıkrasında "Her tacir,.....defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur." şeklindeki ifadeyle yer almaktadır.

Defterlerde kullanılacak para birimine ait ifade ise aynı kanunun "açıklık ve doğruluk esasları" başlığı altında bulunan 75'inci maddesinde "...envanter ve bilançoların.....memleket parasına göre tanzimi lazımdır." şeklinde bir ifadeyle hükme bağlanmıştır.

Aynı husus, YTTK'nın 65'inci maddesinde yer almaktadır. Adı geçen madde hükmüne göre, defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

Yukarıdaki madde hükmüne göre, kısaltmalar, harfler ve semboller, işlem yapan kişilerin adlarını, ticarî işletmelerin ve şirketlerin unvanlarını, konularını, gümrük veya diğer bir düzenlemenin pozisyon numaralarını ifade edebilir. Söz konusu kısaltmaların, sayıların, harf ve sembollerin anlamları duraksamaya yer bırakmayacak kesinlikte ve tekdüze olmalıdır. Defterlerin Türkçe'den başka dil ile tutulamayacağı emredici niteliktedir (YTTK Madde Gerekçeleri).

YTTK'nın 70'inci maddesi ise, "yılsonu finansal tabloların Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır." hükmünü içermektedir.

Bu madde hükmünden anlaşılabileceği üzere finansal tabloların Türkçe ve TL cinsinden düzenleneceği öngörülmüş ancak defter ve belge düzeni için böyle bir şart öngörülmemiştir. Esasen böyle bir şartı finansal tablodan ziyade kayıt ortamı için öngörmek daha uygun olurdu (Doyrangöl, 2008: 13).

1.6.2. İmza

YTTK'nın getirdiği yeniliklerden birisi de 71'inci maddede yer alan hükümdür. Bu hükme göre, finansal tablolar tacir tarafından tarih atılarak imzalanacaktır. ETTK'da ise bununla ilgili bir hüküm mevcut değildir.

Ayrıca, YTTK'nın madde gerekçelerinde de belirtildiği üzere, Borçlar Kanunu 12'inci maddesi dolayısıyla kural olarak güvenli elektronik imza geçerlidir.

1.6.3. Kayıt zamanı

Kayıtların hangi süreler içerisinde defterlere kaydedilmesi gerektiği, VUK'un 219'uncu maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, işlemlerin işin hacmine ve gereğine uygun olarak yapılan kayıtlar, on günden fazla geciktirilemez.

Ancak kayıtlarını sürekli olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkililerin imzasını taşıyan belgelere dayanarak yürüten işletmelerde işlemlerin bu belgelere kaydedilmesi, defterlere işlenmesi yerine geçer. Kayıtlarını bu şekilde izleyen işletmeler, işlemlerini esas defterlere kırk beş gün içinde kaydetmelidir (Bozan, 2001: 194).

Serbest meslek kazanç defterinin iş yerinde bulundurulması ve bu deftere ait işlemlerin günü gününe söz konusu deftere kaydedilmesi zorunludur.

ETTK hükümleri de VUK hükümlerine paralel olarak kayıtların on günlük süre içerisinde defterlere kaydedilmesini ve haklı bir sebep olmaksızın bu sürenin aşılamayacağını zorunlu kılmıştır.

YTTK'da defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması gerektiği ifade edilmiştir (YTTK, m.65/2). Bunun yanı sıra defterlere belgelerin kayıt edilmesi ile ilgili olarak "zamanında" ifadesi kullanılmıştır. Nihayet 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Kanun ile yapılan

değişiklikle, YTTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişilerin VUK'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorunda oldukları öngörülmüştür (YTTK m.64/5).

1.6.4. Yanlış kayıtların düzeltilmesi

VUK'a göre, yevmiye maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilir. Yevmiye defteri dışında kalan diğer tüm defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına ya da ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunmaz bir hale getirmek yasaktır (VUK m.217).

ETTK'da yanlış kayıtların düzeltilmesine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte, YTTK'nın 65/3'üncü fıkrasında; "bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır." hükmü yer almaktadır.

Esasen yukarıdaki madde hükmünde açıklanmaya çalışılan şey defterlere hatalı kayıt yapılmış ise bunun nasıl düzeltilmesi gerektiğidir (Doyrangöl, 2008: 6). Söz konusu hatalı kayıtlar, yukarıda açıklandığı üzere VUK'un 217'inci maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde düzeltilir.

1.7. AÇILIŞ BİLÂNCOSU, YILSONU FİNANSAL TABLOLARI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

YTTK'nın finansal tablolara ilişkin düzenlemeleri ETTK düzenlemeleri ile karşılaştırılmalı olarak aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 3: Açılış Bilançosu, Yıl Sonu Finansal Tabloları ile İlgili Düzenlemelerin Karşılaştırılması

ETTK'da Yer Alan Düzenlemeler	YTTK'da Yer Alan Düzenlemeler
ETTK'da ticari defterler ile ilgili bahsin çeşitli defterler kısmında envanter defterinin altında 3. alt başlıkta (Madde 74'de) Bilanço , 4. alt başlıkta ise Açıklık ve Doğruluk Esasları (madde75) düzenlenmiştir.	Açılış ve Yıl Sonu Finansal Tabloları I.Genel Hükümler 1.Düzenleme Yükümü (Madde 68) 2. Düzenleme ilkeleri(69) 3.Dil ve Para Birimi(70) 4.İmza(71)
Bu düzenlemelere göre Bilanço (Madde 74); envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır... (maddenin devamı aktif ve pasifi tarif eder...) Açıklık ve Doğruluk Esasları (Madde 75); İlgililerin işletmenin mali durumu hakkında doğru bir fikir edinebilmeleri için envanter ve bilançonun ; • Eksiksiz • Açık • Kolay anlaşılır biçimde tanzimi esastır. Aktifler işletme için haiz oldukları bilanço günü değeriyle yansıtılır..... maddenin devamında değerleme esaslarından bahsedilmektedir.)	II.Kalemlere İlişkin İlkeler 1. Tamlik ve Mahsup yasağı(72) 2.Bilançonun İçeriği(73) 3.Aktifleştirme Yasağı(74) 4.Karşılıklar(75) 5.Dönem Ayırıcı (Geçici) hesaplar(76) 6.Sorumluluk İlişkileri(77) III.Değerleme İlkeleri 1.Genel değerleme ilkeleri(78) 2.Varlık ve borçların Değerleme Ölçü.(79) 3.İktisap ve Üretim Değerleri(80) 4.Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler(81)

(Kaynak: Doyrangöl, 2008:11).

YTTK'nın 6335 sayılı Kanun ile değişik 88'inci maddesinin birinci fıkrasında, "64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve uygulamak zorundadır." hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki fırka hükmü YTTK'nın 6335 sayılı Kanun ile değişik 64/1'inci fıkrası hükmü ile değerlendirildiğinde, işletmelerin ticari defterlerini tutarken VUK hükümlerine uymak zorunda oldukları, bununla birlikte finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları'na göre tutmak zorunda oldukları sonucu çıkmaktadır.

Oysa YTTK'nın 88'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hükme göre ise, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koyma ve farklı düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir. Söz konusu kurum bu yetkiyi kullanarak 15 Kasım 2012 tarihli bir duyuru yayımlamıştır. Söz konusu duyuruda, "660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanun'un 397'nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanun'un 1534'üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS' nin uygulanmasına, bu kapsama dahil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılincaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına, karar verilmiştir." şeklinde bir açıklamaya yer verilerek, hangi işletmelerin finansal tablolarını TMS'ye göre hazırlamak zorunda olduğunu açıklamıştır.

1.7.1. Genel Hükümler

Tablo 3'te de ifade edildiği üzere, açılış bilançosu ve yılsonu finansal tablolara ilişkin düzenlemeler YTTK'nın 68 ila 81'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Aynı konu ETTK'nın ise, bilanço başlığı ile 74'üncü maddesinde, "açıklık ve doğruluk esasları" başlığı ile 75'inci maddesinde yer almıştır.

YTTK'da finansal tablolara ilişkin düzenlemelere, “genel hükümler”, “kalemlere ilişkin ilkeler” ve “değerleme ilkeleri” olmak üzere üç başlıkta yer verilmiştir.

Genel hükümler ise, “düzenleme yükümü, düzenlemeye ilişkin ilkeler, dil ve para birimi, imza” alt başlıklarıyla sırasıyla 68, 69, 70 ve 71’inci maddelerde yer almıştır.

1.7.1.1. Düzenleme Yükümü

YTKK’ nın 68’inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan hükme göre, tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır.

68’inci maddenin bahsi geçen fıkrasında mevcut olan, “....varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tablo..” ifadesiyle bilanço anlamına kısa bir gönderme yapılmakta ancak net olarak bir bilanço tanımına yer verilmemektedir.

Oysa ETTK’nın 74’üncü maddesinde bir bilanço tanımı yapılmıştır. Buna göre; Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla düzenlenmiş hülasasıdır. Bilançonun aktif tarafında mevcutlar ve alacaklar, pasif tarafında borçlar ve özkaynaklar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark işletmenin ana sermayesi başka bir ifadeyle özkaynaklarını oluşturur. Özkaynaklar bilançonun pasif tarafına yazılmak suretiyle aktif ile pasif toplamı birbirine denk hale getirilir denilmiştir (Özbingöl, 2008: 45-46).

Aynı fıkra devamında her tacirin açılış ve yıllık bilanço düzenlemek zorunda olduğu öngörülmektedir. Ayrıca aynı fıkra hükmünde açılış bilançosuna uygulanacak hükümlerin neler olduğuna da yer verilmiştir.

Aynı maddenin ikinci ve üçüncü fıkrasında ise sırasıyla, tacirin gelir tablosu hazırlayacağı ifade edilmiş ve bilanço ile gelir tablosunun yılsonu finansal tablolarını oluşturduğu ifade edilmiştir.

1.7.1.2. Düzenlemeye İlişkin İlkeler

YTTK'nın 69'uncu madde hükmüne göre, yılsonu finansal tablolar; Türkiye Muhasebe Standartları'na uyularak düzenlenmeli⁷, açık ve anlaşılır olmalı, *“düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.”*

YTTK'nın anonim şirketlerle ilgili kısımlarında hüküm⁸ olmakla birlikte özellikle bu madde kapsamında finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin bir süre belirtilmemiş olması bir eksikliktir (Doyrangöl, 2008: 13).

1.7.1.3. Dil ve Para Birimi

Daha önceki bölümlerde ele alındığı üzere YTTK'nın 70'inci maddesinde yılsonu finansal tablolarının Türkçe ve Türk Lirası ile düzenleneceği ifade edilmiş, ayrıca bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklı tutulmuştur.

1.7.1.4. İmza

YTTK'nın 71'inci maddesinde yer alan hükme göre, finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanması gerekmektedir.

⁷ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 15.11.2012 tarihli duyurusu ile hangi işletmelerin finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca düzenlemeleri gerektiğini açıklamıştır.

⁸ Anonim Şirketler ile ilgili düzenlemelerde; yönetim kurulunun TMS'ye uygun finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporlarını bilanço gününü izleyen üç ay içinde hazırlamaları ve genel kurula sunmaları öngörülmüştür.

1.7.2. Kalemlere İlişkin İlkeler

YTTK’da kalemlere ilişkin ilkeler; “tamlik ve mahsup yasağı, bilançonun içeriği, aktifleştirme yasağı, karşılıklar, dönem ayırıcı hesaplar ve sorumluluk ilişkileri” başlıkları ile sırasıyla 72 ila 77’inci maddelerde yer almaktadır.

1.7.2.1. Tamlik ve Mahsup Yasağı

YTTK’nın 72’inci maddesinin birinci fıkrasında “tamlik” ilkesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur.

Madde devamında, “mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir” şeklinde bir ifadeye yer verilmiş ayrıca nakdî tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alacağı öngörülmüştür.

Aynı maddenin birinci fıkrasının son cümlesinde yer alan hüküm ile finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklı tutulmuştur.

Anılan maddenin ikinci fıkrasında aktif kalemlerin pasif kalemlerle, giderlerin gelirlerle, taşınmazlara ilişkin hakların, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemeyeceği açık bir şekilde ortaya konulmuştur.

1.7.2.2. Bilançonun İçeriği

YTTK'da bilançonun tanımı bulunmamakla birlikte bilançonun içeriğine dair bilgiler yer almaktadır. Hatırlanacağı üzere ETTK'nın 74'üncü maddesinde bilançonun tanımı yapılmıştır.

“Bilançonun İçeriği” başlığı altında yer alan maddede, Türkiye Muhasebe Standartları'nda aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıkların, özkaynakların, borçların ve dönem ayırıcı hesapların ayrı kalemler olarak gösterileceği ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılacağı hükmü öngörülmüştür.

Bu hüküm, ETTK'nın 70'inci maddesiyle içerik itibarıyla aynıdır. Hüküm bilânçodaki aktif ve pasif ayırımına çok genel bir ifade ile işaret etmekte, ancak ne cetvel ne de tablo şekline ilişkin bir tercih belirtmektedir. Genel bir hüküm olduğundan uyulması zorunlu asgarîyi gösteren bir bilânço şemasına da yer vermemiştir (YTTK Madde Gerekçeleri).

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, duran varlıklar kısaca tanımlanmış, işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıkların bu grupta izleneceği belirtilmiştir (Çalışkan, 2008: 61).

1.7.2.3. Aktifleştirme Yasağı

Aktifleştirme yasağına ilişkin YTTK'da Türkiye Muhasebe Standartları'nda aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamayacağı öngörülmüştür (YTTK m.74/1).

Adı geçen kanunun madde gerekçelerinde belirtildiği üzere hüküm tamlık ilkesinin bir uygulamasıdır.

Bilirkişi, noter, avukat ücretleri, tescil giderleri ve çeşitli resimler gibi kuruluş giderleri sonucunda işletmeye herhangi bir varlık girmez. Aynı şekilde öz sermayenin sağlanabilmesi için yapılan ihraç, izahname, pay senedi basımı

giderleri ile aracı kurum komisyonları da işletmeye bir varlık kazandırmaz. Bu sebeple Alm TK.'nın 248'inci paragrafından alınan ve uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum içinde bulunan bu hüküm, anılan giderlerin yani varsayımsal aktiflerin aktifleştirilmesini yasaklamakta, böylece 6762 sayılı Kanunun 458'inci maddesinden ayrılmaktadır. Kural tamlık ilkesinin gereği olduğu için söz konusu giderlerin ihraç primi ile mahsubu da mümkün değildir. Yasak, finansman giderlerini kapsamaz (YTTK Madde Gerekçeleri).

Ayrıca söz konusu kanunda, bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamayacağı hükmünün yanı sıra, sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderlerin aktifleştirilemeyeceği hükmü öngörülmüştür.

1.7.2.4. Karşılıklar

Karşılıklarla ilgili olarak YTTK'da, "gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır" hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki madde hükmüyle, "her ne kadar TMSK'ya⁹ atıfta bulunulsa da gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek kayıplar için karşılık ayrılması ifadesi ülkemizde yerleşik ya da genel kabul görmüş muhasebe kavramları bakımından eksik ve farklı ifadelerdir. Muhtemel yükümlülük ve askıdaki işlem ile ne kastedildiği belli değildir" (Doyrangöl, 2008:15).

İlgili kanunun madde gerekçelerinde yukarıdaki madde hükmüyle ilgili olarak, ".....askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan

⁹ TMSK'nın faaliyetine 2.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile son verilmiş ve aynı adla oluşturulan Kurula, Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak (md.9/1-a) görevi verilmiştir.

doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir.” ifadelerine yer verilmiştir.

1.7.2.5. Dönem Ayırıcı Hesaplar

76’ncı maddede, “bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır” hükmüne yer verilmiştir.

Dönem ayırıcı (geçici) hesaplar, dönemsellik kavramı şeklinde adlandırılan, muhasebenin temel kavramlarından birini ifade eder. Dönemsellik kavramı işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesidir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve kârların ayrı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir (Çetiner, 2006: 15).

1.7.2.6. Sorumluluk İlişkileri

Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır.¹⁰ Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir (YTTK m.77).

¹⁰ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 15.11.2012 tarihli duyurusu ile hangi işletmelerin finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca düzenlemeleri gerektiğini açıklamıştır.

ETTK' da sorumluluk ilişkisi düzenlenmemiştir (Akça, 2010: 37). Söz konusu düzenleme, şeffaflık ilkesi ve tam açıklama kavramının gereği olarak, pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir.

1.7.3. Değerleme İlkeleri

YTTK'da değerlendirme ilkeleri, genel değerlendirme ilkeleri, varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri, iktisap ve üretim değerleri, değerlemeyi basitleştirici yöntemler olmak üzere toplam dört başlık altında ele alınmıştır.

Bu bölümde sözü edilen başlıklar ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

1.7.3.1. Genel Değerleme İlkeleri

Finansal tablolarda yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

a) Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.

b) Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.

c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.

d) Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.

f) Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

YTTK madde gerekçelerinde belirtildiği üzere, “a” bendinde yer alan hüküm, bilançoların gediksiz birbirini izlemelerini bir önceki bilânçonun kapanış değerlerinin bir sonraki bilânçonun açılış değerleriyle özdeş olmasını, böylece finansal durum karşılaştırması yapılmasını ifade etmektedir.

“b” bendinde yer alan hükme göre, finansal tablolar normal olarak işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır (Örten, Kaval, Akpınar, 2010: 5).

“c” bendinde, şeffaf olmanın gereği olarak bilanço gününde tüm varlık ve borçların teker teker değerlendirilmesi gerektiği öngörülmektedir.

“d” bendinde yer alan hükümde, değerlemenin ihtiyatla yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

İhtiyatlılık ise, belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde aktiflerin ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder (Örten, Kaval, Akpınar, 2010: 7).

“Bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır.” şeklindeki ifade TMS-10’ da yer alan hükümlerdir. Zaten anılan bendin son cümlesinde de TMS esaslarına uyulacağı belirtilmiştir.

“e” bendinde ifade edilen kavram, muhasebenin temel varsayımlarından biri olan tahakkuk esasını ifade eder.

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, varsayımlar, kurallar ve uygulamalardır. İşletmeler bunlardan kendilerine uygun olanları tercih ederler (Örten, Kaval, Akpınar, 2010: 7).

İşletmeler TMS-8’de belirtilen iki durum haricinde muhasebe politikalarında değişiklik yapamazlar. Bu durum kararlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereğidir, “f” bendindeki hükümde bu durum ifade edilmiştir.

78’inci maddenin ikinci fıkrasında, “standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden ayrılabilir” hükmüne yer verilmiştir.

1.7.3.2. Varlıklar İle Borçların Değerleme Ölçüleri

YTTK’ nın 79’uncu maddesinde yer alan hükme göre, “Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.”

Yukarıdaki madde hükmünde, değerlendirme ölçüleri ve değerlendirmeye ilişkin diğer konularda Türkiye Muhasebe Standartları’nın geçerli olacağı ifade edilmiştir.

1.7.3.3. İktisap Ve Üretim Değerleri

Bu madde hükmünde, değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabi olduğu ifade edilmiştir (YTTK m. 80).

1.7.3.4. Değerlemeyi Basitleştirici Yöntemler

Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemlerin uygulanacağı YTTK'nın 80'inci maddesinde yer almaktadır.

1.8. KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU' NUN YETKİSİ

YTTK'nın 88'inci madde hükmüne göre¹¹, 64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları belirtilmiş ve 514 ilâ 528'inci maddeler ile bu Kanun'un ilgili diğer hükümleri saklı tutulmuştur.

88'inci maddenin ikinci fıkrasında ise, düzenlemelerin uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na tam uyumlu olacak şekilde, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirleneceği hükmüne yer verilmiştir.

Üçüncü fıkrada ise¹², Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na başka bir yetki verilmiştir. Bu yetki ise söz konusu kurumun değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen

¹¹ 6335 s. Kanun ile değiştirilen maddelerden biri de YTTK' nın 88'inci maddesidir. Eski hükümde (YTTK m.88/1), finansal tabloların yanı sıra ticari defterin de TMS'ye uygun olarak tutulması öngörülmüşken, son değişiklikle ticari defterlerin TMS'ye göre tutulması zorunluluğu kaldırılmıştır(6335 s. K. m.9).

¹² 6335s. Kanun ile yapılan değişiklikle, YTTK m.88/3'de yer alan “değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için” ifadesi yerine “değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için” ifadesi kullanılarak somut bir şekilde “kar amacı gütmeyen kuruluşlar” için de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun özel ve istisnai standartlar koyabilmesine ve farklı düzenlemeler yapabilmesine imkan tanınmıştır(6335 s. K. m.9/3).

kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koyabilmesi ve farklı düzenlemeler yapabilmesine ilişkindir.¹³

Yeri gelmişken belirtmek gerekir ki, YTTK'nın 562/2'nci fıkrasında, 88'inci maddeye aykırı hareket edenlerin dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.¹⁴

¹³ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kendisine verilen bu yetkiyi kullanarak 15.11.2012 tarihli duyurusu ile finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlayacak ticari işletmeleri belirlemiştir.

¹⁴ 6335 s. Kanun değişikliği yapılmadan önce bu fıkarda öngörülen ceza “yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezası” iken değişiklikten sonra yukarıda da belirtildiği gibi “dört bin TL idari para cezası”na dönüştürülmüştür.

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN TİCARET ŞİRKETLERİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Bu bölümde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ticaret şirketleri ile ilgili genel hükümleri Eski Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümleri ile karşılaştırmalı olarak ele alınacak ve getirilen yenilikler ortaya konacaktır.

2.1. TİCARET ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER

YTTK ticaret şirketlerine birçok yenilik getirmektedir. Söz konusu yenilikler bu bölümde, ultra viresin kaldırılmasına, sermayeye, birleşme, bölünme ve tür değiştirmeye ilişkin olmak üzere üç başlıkta incelenecektir.

2.1.1. Şirketin Faaliyet Konusuna İlişkin Sınırlamanın (Ultra Vires) Kaldırılması

ETTK'nın 137'nci maddesinde yer alan hükme göre, ticaret şirketlerinin hak edinebilmeleri ve borç yüklenebilmeleri ancak şirket sözleşmesinde yazılı işletme konusu çerçevesi içinde kalmak şartıyla mümkün olmaktadır. Diğer bir ifadeyle işletme konusu dışında kalan işlemler ultra vires olduğundan yok sayılmaktadır.

YTTK'da ultra vires ilkesine yer verilmediği görülmektedir. Kanun genel gerekçesinde açıklandığı üzere, ultra viresin Türk ticaret ve medeni hukuk öğretilerinde eleştirilmesi, AET 1968 tarihli ve 68/54 sayılı şirketlere ilişkin birinci yönergesinde, AET'ye üye ülkelerin ultra vires kuralını kanunlarından çıkarmalarını öngörmesi ve hep gündemde bulunan eleştiriler dikkate alınarak ultra vires kuralına yeni kanunda yer verilmemiştir.

Bununla birlikte YTTK'nın 371'inci maddesiyle bu kurala bir istisna getirilmiştir. Şöyle ki, adı geçen maddenin birinci fıkrasında temsil yetkisinde ultra vires kuralı kabul edilmiş, ikinci fıkrasında “temsile yetkili olanların üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de şirketi bağlar; meğerki üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda olduğu ispat edilsin.” denilmiştir. Buna göre, anonim şirketlerin ehliyetinde ultra vires geçersiz; buna karşılık işlemin konu dışı olduğu biliniyorsa veya bilinebilecek durumda ise, ultra vires geçerli olmaktadır (Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 138: 58. Erişim:http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/Turk_Ticaret_Kanunu.pdf).

Sonuç olarak ilkenin kaldırılması sebebiyle, şirketin işletme konusu dışında yapacağı işlemlerin sonuçları, yeni kanunda üçüncü kişinin iyi niyeti çerçevesinde düzenlenmiştir (YTTK Genel Gerekçeleri).

2.1.2. Sermayeye İlişkin Yenilikler

YTTK'da sermaye konusuna ilişkin yenilikler de mevcuttur. Özellikler teknolojik gelişmelere uygun olarak sermaye olarak konulabilecek değerlerin kapsamı genişletilmiştir. Bunun yanı sıra, ETTK'da yer alan ancak, uygulamada şirketler açısından sıkıntılı olan sermaye olarak konulan aynı haklara ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır. Son olarak da sermaye taahhütlerine ilişkin para borçlarında temerrüt faizi konularına yeniliklerin getirildiği görülmektedir.

Bahsi geçen hususlar aşağıda üç başlıkta ele alınmıştır.

2.1.2.1. Sermaye Olarak Konulabilecek Değerlere İlişkin Yenilikler

ETTK'nın 139'uncu maddesinde düzenlenmiş bulunan sermaye koyma borcuna ilişkin yaklaşımın YTTK'da bazı değişikliklerle benimsendiği görülmektedir. Yeni kanunda göze çarpan en önemli değişiklik şirkete sermaye

olarak konulabilecek değerlerin teknolojik gelişmelerin ortaya çıkardığı mal varlığı değerlerini de içerecek şekilde genişletilmiş olmasıdır (Toprak, t.y. Erişim: <http://www.mehmettoprak.av.tr/index.php?news&nid>).

Bu kapsamda ETTK'nın 139'uncu maddesinin ikinci bendinde yer alan 'sınai haklar' yerine, ondan daha yeni ve geniş kapsamlı olan 'fikri mülkiyet' kavramı kullanılmıştır. Bununla birlikte YTTK'nın 127'nci maddesinin 'h' bendinde yer alan, "haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar adlar ve işaretler gibi değerler" ifadesi, teknolojik gelişmelere bağlı olarak getirilen yeniliklerdendir.

Yine YTTK'nın 'j' bendinde yer alan "devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer" ifadesiyle de ETTK'nın 139'uncu maddesinin sekiz numaralı bendinin ikinci kısmı daha geniş bir şekilde ifade edilmiştir (YTTK Madde Gerekçeleri).

2.1.2.2. Sermaye Olarak Konulacak Ayni Haklara İlişkin Yenilikler

ETTK'nın 140/2'nci fıkrasında yer alan hükümde, "sermaye olarak gayri menkul mülkiyeti veya gayrimenkul üzerinde mevcut veya tesis edilecek ayni bir hakkın konulması taahhüdünü ihtiva eden şirket sözleşmesi hükümleri, resmi şekil şartı aranmaksızın muteberdir." denilmiştir.

YTTK'nın genel gerekçelerinde de açıklandığı üzere, şirkete sermaye olarak konulan taşınmazların, şirket adına tescillerinin ihmal sebebiyle veya kasten yapılmayıp eski malikleri üzerinde kalması, birçok soruna neden olmuştur. Bu soruna ilişkin YTTK'nın 128/6'ncı fıkrası ile yeni bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre söz konusu madde de "mülkiyet ve diğer aynî hakların tapu siciline tescili istemi ile diğer sicillere yapılacak tescillerle ilgili bildirimler, ticaret sicil müdürü tarafından, ilgili sicile resen ve hemen yapılır. Şirketin tek taraflı istemde bulunabilme hakkı saklıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere şirketin sermaye olarak konulan gayrimenkul üzerinde tasarruf edebilmesi için zorunlu bulunan tescil bildirimi resen ticaret sicil

müdürlüğü tarafından yapılabileceği gibi ayrıca şirketin de bu yönde tapu sicil müdürlüğüne başvurmak hakkı öngörülmüştür (Erişim: <http://www.mehmettoprak.av.tr/index.php?news&nid>).

YTTK'nın 128/6'ncı fıkrasında yer alan hükümle uygulamada yaşanan sorunlara çözüm getirilmeye çalışılmış ayrıca sermayenin korunması ve güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır.

YTTK ile getirilen yeniliklerden birisi de taşınmazların aynı sermaye olarak kabul edilmesi için, taahhütte bulunan kişinin taahhüdünü tapuya şerh olarak kaydettirmesi, fikri mülkiyet hakları ile diğer değerlerin varsa özel sicillerine kaydedilmesi ve taşınırın ise güvenilir bir kişiye tevdi edilmesi gerekli kılınmasıdır. Aksi halde aynı hakların sermaye olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca özel sicile yapılan kayıtların iyi niyeti kaldıracağı hükmüne aynı madde yer verilmiştir (YTTK M.128/2).

Söz konusu hüküm sermaye olarak konulan para dışındaki değerleri korumak, şirketin kuruluş aşamasında sorunlarla karşılaşmamasını sağlamak amacıyla öngörülmüştür.

2.1.2.3. Sermaye Taahhütlerine İlişkin Para Borçlarında Temerrüt Faizine İlişkin Yenilikler

Sermaye olarak taahhüt edilip vaktinde konulamayan paranın, sermayenin ödenmesi gereken günden itibaren kanuni faizinin de verilmesi gerektiği hükmü, ETTK'nın 141'inci maddesinde yer almaktadır.

YTTK'da ise, "zamanında ifa edilemeyen sermaye para ise,, aksine şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede hüküm yoksa, şirketin tescili anından itibaren temerrüt faizi de ödenir." denilmiştir.

Yeni kanunda, öncelikle ETTK'nın 141'inci maddesinin kenar başlığı olan "gecikme faizi" değiştirilmiş, bunun yerine "temerrüt faizi" ifadesi kullanılmıştır.

Bunun yanında yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı gibi, yeni kanunda, “kanuni faiz” ifadesi terk edilerek yerine “temerrüt faizi” ifadesine yer verilmiştir. Ayrıca faizin, sermayenin ödenmesi gereken günden itibaren değil, şirketin tescili anından itibaren ödeneceği açıkça belirtilmiştir.

2.1.3. Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmeye İlişkin Yenilikler

ETTK’ da birleşme ile ilgili düzenlemeler Kanun’un “Ticaret Şirketleri” isimli II. Kitabının birinci kısmında yapılmıştır. Kanunda birleşmenin tanımı yapılmış ve birleşme koşullarının neler olduğu belirtilmiş ve birleşmenin hükümleri düzenlenmiştir. Birleşme ile ilgili hususlar ETTK’da 146’ncı ve 151’inci maddeler arasında yer almaktadır. Bunun yanı sıra ETTK’nın 451’inci ve 454’üncü maddeleri arasında anonim şirketlerin nasıl birleşeceğine ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir (Özbingöl, 2008: 64).

YTTK, şirketlerin birleşmesi hususuna ilişkin birçok yenilik getirmektedir. Söz konusu yeniliklerden en göze çarpanlardan biri de, ETTK’nın 147’nci maddesinde düzenlenen şirket birleşmelerinde “nevilerin aynı olması şartı”nın terk edilerek, şirketlere birleşme serbestisinin tanınmasına ilişkin yeniliktir.

Söz konusu yenilik YTTK’nın 137’nci maddesinde düzenlenmiştir. 137’nci madde hükmüne göre, sermaye şirketlerinin, şahıs şirketlerinin ve kooperatiflerin hangi şirketlerle hangi şartlar altında birleşebilecekleri birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda ayrı ayrı gösterilmiştir. Yeni düzenleme anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit, kollektif, komandit ve kooperatif şirketlerinin birbirleriyle birleşmelerine izin vermektedir.

YTTK ile “bölünme” ye ilişkin hükümlere de yer verilerek, maddi hukuk yönünden önemli bir boşluk doldurulmuştur.

YTTK 159’da yer alan hükümde, şirketlerin tam veya kısmi bölünebileceği ifade edilerek, tam ve kısmi bölümlerin tanımları yapılmıştır.

Bunun yanı sıra, sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebileceklerine aynı kanunun 160'ncı maddesinde yer verilmiştir.

Tür değiştirmeye ilişkin hükümlere ise, YTTK'nın 180 ila 190'ıncı maddelerinde yer verilmiştir.

ETTK'da tek madde (ETTK m.152) ile düzenlenmiş olan tür değiştirme YTTK'da oldukça detaylı biçimde on bir madde halinde düzenlenmiştir.

Özetlemek gerekirse, şirketlerin birleşmeleri, bölünmeleri ve tür değiştirmeleri ayrıntılı bir şekilde ve AT yönergelerine uygun olarak düzenlenmiştir. Getirilen yeni hükümlerle sadece söz konusu yapısal değişikliklerin güvenli, şeffaf ve basit bir işlemler zinciri içinde gerçekleşmeleri sağlamakla kalınmamış, aynı zamanda, alacaklılar ve diğer hak ve menfaat sahipleri de korunmuştur. Ayrıca işçilerin devralan şirkete geçişleri, hakları ve sorumlulukları da ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. (YTTK Genel Gerekçe p.114).

2.2. SERMAYE ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN YENİLİKLER

YTTK özellikle sermaye şirketleri ile ilgili olarak reform denilebilecek birçok değişiklik ve yenilik getirmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde, YTTK ile getirilen yenilikler anonim ve limited şirketler açısından ele alınmıştır.

2.2.1. Anonim Şirketlere İlişkin Yenilikler

Anonim şirketler için ETTK'da, ikisi yürürlükten kaldırılmış (ETTK 288, 299) toplam iki yüz beş madde tahsis edilmiş (ETTK 269-474) olmasına karşılık, YTTK'da anonim şirketler toplam iki yüz otuz beş maddede düzenlenmiştir (YTTK 329-563). Yeni kanunda kendisine hiç yer bulamayan ETTK'daki hüküm sayısının takriben yetmiş beş olduğu dikkate alındığında, YTTK'nın anonim şirketlere ilişkin hükümlerinin toplamda yüz beş tanesinin, dolayısıyla neredeyse yarısının, tamamen yeni olduğu söylenebilir. Öte

yandan ETTK'dan aktarılan toplam yüz otuz maddenin ise hemen hemen yarısı, içerik bakımından artık yeni bir madde olarak nitelendirmeyi gerektirecek ölçüde değiştirilmiş, geri kalan diğer yarısında ise ifadesinin güncelleştirilmesinin yanı sıra, esasen hüküm farklılığı sonucunu doğurmayacak bazı ekler yapılmıştır (Kendigelen, 2011:183).

Prof. Dr. Abuzer Kendigelen'in yukarıda vermiş olduğu bilgilerden, YTTK'nın anonim şirketlere ilişkin hükümlerinin, yaklaşık dörtte üçlük bölümünün ETTK hükümlerinden tamamen farklı ve yeni olduğu, geri kalan hükümlerinin ise, günümüz koşulları göz önüne alınarak, bazı değişiklikler yapılmak suretiyle ETTK'dan yeni kanuna aktarıldığı anlaşılmaktadır.

Bunların yanı sıra anonim şirketlere getirilen yeniliklere ilişkin olarak YTTK genel gerekçesinde yukarıdaki bilgilere paralel olarak şu ifadelere yer verilmiştir; anonim ortaklıklar bölümü, yeniden kaleme alınmış, 6762 sayılı Kanun'un pek az hükmü YTTK'ya aktarılmıştır. Yenilikleri, sisteme ve kurumlara ilişkin olanlar ve münferit hükümlere özgülenenler şeklinde iki bölümde toplayabiliriz. Anonim şirketler alanında AET/AT'nin şirketlere ilişkin yönergeleri ile uyum sağlanmıştır. Ancak anonim şirketler reformu denilebilecek yenileştirmeyi, sadece AB şirketler hukuku ile uyumlaştırma amacıyla açıklamak doğru olmaz. Bu reformun temelinde, çağdaş gelişmelerin, teorilerin, eleştirel öğretinin, içtihat birikiminin, sorunlara çok yönlü yaklaşımların ve anonim şirketlerin özellikle pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerin kendi dinamiklerinin de etkisi vardır.

YTTK'nın anonim şirketler için öngörmüş olduğu değişiklik ve yeniliklere çalışmamızın aşağıdaki alt bölümlerinde detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

2.2.1.1. Kuruluş Sistemine İlişkin Yenilikler

Yeni Kanun'un anonim şirketlerin kuruluş sistemine getirmiş olduğu yenilikler; tedrici kuruluşun kaldırılması, kurucu işlem, kuruluş belgeleri ve kurucular beyanı olmak üzere üç başlık altında ele alınmıştır.

2.2.1.1.1. Tedrici Kuruluşun Kaldırılması

ETTK’da yer alan düzenlemeye göre anonim şirketler, ani ve tedrici olmak üzere iki biçimde kurulabilirler. Buna göre;

Ani kuruluş, şirket paylarının tamamının kurucular tarafından taahhüt edilmesiyle olmaktadır.

Tedrici kuruluş ise, bir kısım payların kurucular tarafından taahhüt edilmesiyle ve geri kalan kısmı içinse halka müracaat edilmesi suretiyle olmaktadır.

Tedrici kuruluş eski düzenlemelerde yer almakla birlikte uygulamada hiç rastlanmayan ve kuruluş işlemleri bakımından oldukça karışık olan bir kuruluş şeklidir.

Basit ve güvenli kuruluş anlayışı Avrupa’da tedrici kuruluşun kaldırılması sonucunu doğurmuştur. Çünkü bu tür kuruluş hantal ve karışıktır. Nitekim Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa, Hollanda ve İsviçre başta olmak üzere hemen hemen tüm Avrupa ülkelerinde tedrici kuruluş artık mevcut değildir. (YTTK Genel Gerekçe 59. Paragraf).

YTTK’da tedrici kuruluşu yer verilmemiş olması, yukarıda açıklanan bilgiler ışığında değerlendirildiğinde kuruluş işlemleri bakımından yerinde bir yeniliktir.

2.2.1.1.2. Kurucu İşlem

YTTK ile getirilen yeniliklerden biri de, Alman hukukunda genel kabul gören ön-anonim şirketin varlığının kabul edilerek yeni kanuna 335’inci madde ile alınmış olmasıdır. Adı geçen madde hükmüne göre, şirket, kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur.

Ön anonim şirketin varlığı, söz konusu şirketin ticaret siciline tescili anına kadar devam edecek, bu andan itibaren şirket tüzel kişilik kazanacağından ön şirket tasfiyesiz sona erecektir.

Madde gerekçelerinde de açıklandığı gibi, ön-anonim şirketin niteliği ile hukuki durumu öğretide ve mahkeme kararlarında açıklığa kavuşacaktır.

Bu düzenlemenin bir diğer özelliği ise, anonim ortaklıkların sadece ani usulde kurulabileceğini ve ETTK'dan farklı olarak yeni kanunun artık tedrici kuruluşa izin vermediğini dolaylı bir şekilde vurgulamasıdır (Kendigelen, 2011:191).

2.2.1.1.3. Kuruluş Belgeleri ve Kurucular Beyanı

Tamamen yeni olan YTTK'nın 336'ncı maddesi hükmüne göre, esas sözleşme, kurucular beyanı, değerlendirme raporları, ayın ve işletme devralınmasına ilişkin olanlar da dahil olmak üzere, kurulmakta olan şirketle, kurucular ve diğer kişilerle yapılan ve kuruluşla ilgili olan sözleşmeler kuruluş belgeleri olarak belirtilmiştir.¹⁵ Madde devamında ise, söz konusu belgelerin, sicil dosyasına konulacağı ve birer nüshalarının ise şirket tarafından beş yıl süreyle saklanacağı YTTK'da hüküm altına alınmıştır.

Hükmün amacı madde gerekçelerinde, "alenîliği sağlamak, gizli sözleşme yapılmasını olabildiğince önlemek ve pay sahipleri sözleşmesini kuruluşun ve şirketler hukukunun saçağının dışında tutmaktır. Sözleşmeler dahil, kuruluşla ilgili bütün belgelerin sicil dosyasına tevdi edilmesinin sebebi budur" şeklinde açıklanmış olsa da, söz konusu belgelerin birer suretinin sicil dosyasında zaten muhafaza edilmiş olduğundan, anonim şirket bakımından

¹⁵ YTTK'nın değiştirilmeden önceki ilk şeklinde, kuruluş belgeleri arasında "işlem denetçisi raporu" ifadesi de bulunmaktaydı. Ancak, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Kanun ile "İşlem Denetçisi"ne ilişkin hükümlerin tamamen kanundan çıkarılması nedeniyle, kuruluş belgeleri arasında işlem denetçisi raporunun da olmayacağı hususunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir(6335 s. K. m 41/5).

ayrıca bir saklama yükümlülüğünün öngörülmesi hususu bazı uzmanlar tarafından eleştirilmektedir.¹⁶

Kurucular tarafından kuruluşa ilişkin olarak bir beyan verilmesi zorunluluğu YTTK ile ilk defa düzenlenmektedir. Söz konusu beyan bir rapor niteliğinde olup bağlayıcıdır. Kurucular beyanı; kuruluş sırasında konulan sermayenin türünü, sermaye taahhütlerini, aynı sermayeyi, devralınan bir işletme varsa ona ilişkin raporları ve devralmanın gerekliliğini, satın alınan malvarlığı unsurlarının fiyat ve maliyetini, ödenecek komisyonları, şirket taahhütlerini içermelidir. Böyle bir düzenlemenin yapılaş amacı; şirketlerin hesap verebilirliğini arttırmak ve kamuyu aydınlatma yükümlülüğünün, en etkin şekilde yerine getirilmesini sağlamaktır. Sicil müdürünün incelemesine sunulan belgeler sicil müdürlüklerinde saklanır. YTTK bu düzenlemeyle beraber kurucular beyanının gerçeğe aykırı bilgiler içermesi durumunda, üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası da öngörmektedir (Kılınç, 2011).

2.2.1.2. Sermayeye İlişkin Yenilikler

Sermayeye ilişkin yenilikler asgari sermaye tutarı ve kayıtlı sermaye sistemi başlıkları altında ele alınmış ve aşağıda detaylıca açıklanmıştır.

2.2.1.2.1. Asgari Sermaye Tutarı

ETTK'nın 272'nci maddesi hükmüne göre, özel kanunlarda aksine hüküm olmadıkça esas sermaye miktarı elli bin TL'den aşağı olamaz. Bu miktar Bakanlar Kurulu'nca on katına kadar artırılabilir.

Madde hükmünden anlaşıldığı üzere ETTK, anonim şirketlerin kurulmasında asgari tutar olarak elli bin TL'yi zorunlu kılmıştır.

¹⁶ Bkz. Kendigelen, A.; Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler Yenilikler İlk Tespitler s.192, E. Moroğlu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarısı Taslağı Değerlendirme ve Öneriler s.140.

YTTK'da, ETTK'da öngörülen asgari para miktarında bir değişiklik yapılmamış, bununla birlikte esas sermaye ve kayıtlı sermaye olmak üzere ikili bir sermaye sistemi öngörülmüştür. Buna göre, YTTK'nın 332'nci maddesinde, "tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye elli bin Türk Lirası'ndan ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüz bin Türk Lirası'ndan aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Bakanlar Kurulu'nca artırılabilir" denilmiştir.

Kanun hükmünden de anlaşıldığı gibi, esas sermaye ve kayıtlı sermayenin tanımı yapılarak her iki sistemde de asgari sermayenin ne kadar olması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan ETTK'da Bakanlar Kurulu'na asgari sermaye tutarını on katına kadar artırılması konusunda yetki verilmişken, yeni kanunda, söz konusu Kurul'a asgari tutarları artırma yetkisi tanınmış olmakla birlikte, bu yetkiye bir üst sınır getirilmediği görülmektedir(YTTK 332/1). Bunun yanı sıra halka açık anonim şirketlerde kayıtlı sermaye sistemini düzenleyen Sermaye Piyasası Kanunu'nun 12'nci maddesi hükmü saklı tutulmuştur (YTTK 332/4).

2.2.1.2.2. Kayıtlı Sermaye Sistemi

Kayıtlı sermaye sistemi Sermaye Piyasası Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenmiş olup, "hisse senetlerini halka arz etmek üzere kurulan anonim ortaklıklar ile kurulmuş olup da sermaye artırmak suretiyle hisse senetlerini halka arz edecek olan anonim ortaklıklar, Kurul'dan (SPK) izin almak şartı ile kayıtlı sermaye sistemini kabul edebilirler" denilmiştir.

Yukarıdaki kanun hükmünden de anlaşılaacağı üzere, Sermaye Piyasası Kanunu'nda, kayıtlı sermaye sistemi sadece halka açık anonim şirketler ve sermayesini artırmak suretiyle halka açılan anonim şirketler için

öngörülmüştür. Diğer bir ifadeyle kapalı anonim şirketler, kayıtlı sermaye sisteminin dışında tutulmuşlardır.

Kayıtlı sermaye, Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, kayıtlı sermaye, (halka açık) anonim ortaklıkların esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak kaydıyla, yönetim kurulu kararı ile TTK'nın sermayenin artırılmasına dair hükümlerine tabi olmaksızın çıkarabilecekleri hisse senedi azami miktarını gösteren, Ticaret Sicili'ne tescil edilmiş sermayeleridir.

Kayıtlı sermaye sistemi sayesinde anonim şirketler, esas sözleşmede belirtilmiş ve Ticaret Sicili'ne tescil edilmiş olmak şartıyla, sermaye artırımına ilişkin bazı formaliteleri yerine getirmek zorunda kalmadan belli bir miktara kadar yönetim kurulu kararıyla sermayelerini artıracaklardır.

Kayıtlı sermaye sistemi Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmişken, 6762 sayılı Ticaret Kanunu'nda esas sermaye sistemi öngörülmüştür (Korkut, Erişim:<http://www.omerkorkut.gen.tr/upload/File/Yayinlar/Kay%C4%B1tl%C4%B1%20Sermaye%20Sistemi.pdf>).

YTTK'nın 332'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye elli bin Türk Lirası'ndan ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüz bin Türk Lirası'ndan aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Bakanlar Kurulu'nca artırılabilir." hükmü yer almaktadır.

332'nci maddenin ikinci fıkrasında kayıtlı sermayeli anonim şirketlerde başlangıç sermayesinin ve çıkarılmış sermayenin tanımı yapılmış, aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, halka açık olmayan anonim şirketlerin gerekli şartlara sahip olmadıkları takdirde ilgili bakanlıktan izin alarak kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilecekleri, bu sisteme alınırken aranan nitelikleri kaybettiklerinde ise aynı bakanlık tarafından sistemden çıkarılacakları ifade edilmiştir.

Ayrıca YTTK'nın 460'ıncı maddesinin birinci fıkrasında, kayıtlı sisteminde yönetim kuruluna sermaye artırımına ilişkin yetkinin en çok beş yıl için tanınabileceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki 332'nci maddenin birinci fıkrası hükümden de anlaşıldığı üzere, YTTK ile getirilen yeniliklerden birisi de, kapalı anonim şirketlerin de kayıtlı sermaye sistemini kabul etmelerine olanak tanınmasıdır. Böylece, halka açık anonim şirketler ile kapalı anonim şirketler arasındaki farklar azaltılmış ve kapalı anonim şirketlerin halka açık anonom şirkete dönüşmeleri kolaylaştırılmıştır.

SPK'da benimsenen esas ve kayıtlı sermaye ayrımı yeni düzenlemelerde de benimsenmiş bu sayede iki kanun arasında paralellik sağlanmıştır (Kılınç, Erişim: <http://kanberkilinc.com.tr>)

2.2.1.3. Murakıplık Müessesesinin Kaldırılması ve Denetime İlişkin Yenilikler

YTTK'nın denetime ilişkin yenilikleri ayrıntılı olarak üçüncü bölümde ele alınacağı için burada kısaca bahsedilecektir.

ETTK, murakıpların denetimini gerçekleştirdikleri şirketlerin paylarına sahip olmaları ya da olmamalarına kayıtsız kalmıştır. (ETTK m.347/2). Bununla birlikte, murakıplar bir kişi ise onun, birden çok kişi ise yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmasını aramıştır. Murakıpların bağımsızlıklarına yönelik olarak, onların yönetim kurulu üyesi ve şirketin memuru olamayacakları hükme bağlanmıştır (Arslan, 2011: 73).

Murakıplık ile ilgili düzenlemelere, ETTK'nın 347 ila 359'uncu maddelerinde ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. Bununla birlikte söz konusu düzenlemelere göre yapılan denetim, uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetim anlayışı olmaktan uzak, gerekli mesleki bilgileri haiz olmayan kişiler tarafından da yapılabilen bu anlamda, profesyonelliğin göz ardı edilmiş olduğu ve işlevsel olmayan bir sisteme ait faaliyetlerden ibarettir.

Yeni Kanun'da, -denetime tabi- şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetimi tamamen işletme dışına taşınmaktadır. Eski kanundaki murakıplık müessesesi kaldırılmakta, onun yerine bağımsız dış denetim getirilmektedir. Söz konusu bu denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılması öngörülmektedir (Kayı, 2011. Erişim: <http://www.dengeymm.com.tr>).

Belirtilmelidir ki 6355 sayılı Kanun ile YTTK'nın denetime ilişkin hükümleri değiştirilmiş ve Bakanlar Kurulu'na denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi verilmiştir. Adı geçen Kurul'un denetime tabi şirketleri belirlemede baz aldığı ölçütlerin çok yüksek nedeniyle, bu ölçütleri sağlamayan çoğu şirket tamamen denetimsiz kalmıştır. Neyse ki daha sonra 6455 sayılı Kanun ile tüm anonim şirketlerin denetim kapsamına alınması sağlanmıştır.

Ayrıca YTTK'ya göre, denetime tabi olduğu halde, denetlettirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacaktır(YTTK m.397/2).

YTTK'da düzenlenen denetlemenin konusu, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların envanter de dahil olmak üzere, tüm muhasebenin denetimidir. Söz konusu olan, kanuna, esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimidir. Raporun denetimi ise, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir. Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsar. (YTTK Genel Gerekçeleri 129.Paragraf).

2.2.1.4. Tek Kişilik Anonim Şirket

Yeni TTK ile getirilen en önemli yeniliklerden birisi de tek kişilik anonim şirketin kuruluşuna imkan tanınmış olmasıdır.

Bilindiği gibi ETTK'ya göre, anonim şirketin kurulabilmesi için şirkette pay sahibi en az beş kurucu ortağın bulunması şarttır (ETTK m.277). Ayrıca

sözü edilen kanunun 434/4'üncü fıkrasında, pay sahiplerinin beş kişiden aşağı düşmesi durumu şirketin infisah sebeplerinden birisi olduğu belirtilmiştir.

Eski düzenlemede anonim şirket kurulması için, kurucu ortaklara asgari bir sayı sınırının konması uygulamada birçok sorunun meydana gelmesine neden olmaktadır. Bununla birlikte, esas sermayeye katılmadığı gibi kazanca da ortak olmayan ve şirketin yönetiminde aktif olarak görev almayan kişiler görünüşte ortak olmakta ve üçüncü kişiler açısından hukuki görünüme olan güven sarsılmaktadır. Şirketin etkisiz birer elemanı olarak da görülen bu gibi sembolik hissedarların genellikle aile üyelerinden oluşması, söz konusu bu şirketlerin kurumsallaşmasını engellemekte ve zamanla parçalanmasına neden olmaktadır (Gökmen, 2012 Erişim: <http://www.kocaeligazetesi.com.tr>).

Yukarıdaki nedenlerden ötürü YTTK ile eski uygulamada olduğu gibi, kurucular için asgari bir sayı öngörülmemiş, 338'inci maddede yer alan, “anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır” hükmüyle tek kişilik anonim şirketin kurulmasına imkan tanınmıştır. Getirilen yeni düzenleme ile uydurma pay sahiplerinden arındırılmış, hukuki görünüş itibarıyla üçüncü kişiler açısından güvenilir olan ve kurumsal yapı bakımından güçlü anonim şirketlerin kurulması amaçlanmıştır.

Ayrıca getirilen düzenleme ile AET'nin 89/667 sayılı, şirketlere ilişkin 12.Yönergesinin tanıdığı olanaktan yararlanılarak, AB üyesi devletlerin hukukları ile tam uyum sağlanmıştır (YTTK Genel Gerekçeleri 120.Paragraf).

Anonim şirketin kurulduktan sonra pay sahibi sayısının beşin altına düşmesi ile ilgili olarak, ETTK'nın 435'inci maddesinde, “şirketin tescilinden sonra hakiki pay sahiplerinin sayısı beşten aşağıya düşer veya şirketin kanunen lüzumlu organlarından biri mevcut olmaz yahut umumi heyet toplanamazsa, pay sahiplerinden veya şirket alacaklarından birinin yahut Ticaret Vekaleti'nin talebi üzerine, mahkeme şirketin durumunu kanuna uygun hale ifrağ için münasip bir müddet tayin eder ve buna rağmen durum düzeltilmezse şirketin feshine karar verir” hükmü yer almaktadır.

ETTK'nın 434/4'üncü fıkrası ve 435'inci maddesi birlikte değerlendirildiğinde, her ne kadar 434/4'üncü fıkra ortak sayısının beşin altına düşmesi durumu infisah sebeplerinden kabul edilse de, sonraki maddede, şirketin feshine karar verilebilmesi için, kanunda bahsedilen kişilerin mahkemeye başvurması gerekmekte ayrıca mahkemece verilen süre içerisinde, şirketin kanuna uygun hale getirilmemiş veya getirilememiş olması gerekmektedir. Ancak bu süre geçtikten sonra mahkemece şirketin feshine karar verilebilir.

YTTK'da tek kişilik anonim şirketin kurulmasına veya sonradan pay sahiplerinin ayrılmasıyla, pay sahibi sayısının bire düşmesi durumunda da şirketin faaliyetlerine devam etmesine olanak vermekle birlikte sözü edilen durumlara ilişkin bir takım yeni hükümleri de beraberinde getirmiştir. Buna göre, adı geçen kanunun 338/2'nci fıkrasında, pay sahibi sayısı bire düşerse, durumun, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilmesi, yönetim kurulunun bildirim aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde, şirketin tek pay sahipli bir anonim şirket olduğunu tescil ve ilan ettirmesi gerekmektedir.

Ayrıca hem şirketin tek pay sahipli olarak kurulması hem de payların tek kişide toplanması halinde tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edileceği ifade edilmiş, aksi halde doğacak zarardan, bildirimde bulunmayan pay sahibinin ve tescil ve ilanı yaptırmayan yönetim kurulunun sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır (YTTK 338/2).

Nihayet son fıkra da ise, şirketin tek pay sahibi olacak şekilde kendi payını iktisap etmesi ve ettirmesi yasaklanmıştır (YTTK 338/3).

2.2.1.5. Temel ilkeler

YTTK'da iki ilke hükme bağlanmıştır. Bunlardan birincisi eşit işlem ilkesi, ikincisi ise pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağıdır. Söz konusu ilkelere ilişkin detaylı bilgiler aşağıda ilgili başlıklar altında yer almaktadır.

2.2.1.5.1. Eşit İşlem İlkesi

Anonim ortaklıklarda eşitlik ilkesi, pay sahipliği mevkilerinin maliklerine sağladığı haklar ve yükledikleri borçlar bakımından diğerleri ile aynı olması şeklinde ifade edilmektedir (Cerrrahoğlu, 1978). Diğer bir deyişle aynı hukuki konumda olan pay sahipleri aynı nimete sahip ve aynı külfete tabi olmalıdırlar. ETTK’da bu konuda bir hüküm bulunmamasına rağmen genel bir hukuk ilkesi olarak anonim ortaklıklar bakımından da geçerlidir (Yıldız, 2004. Erişim: <http://www.e-akademi.org/makaleler/iceliktas-1.htm>).

Yukarıda tanımlanan eşit işlem ilkesine ETTK’nın 357’nci maddesinde “pay sahipleri eşit şartlarda eşit işleme tabi tutulur” şeklindeki bir ifadeyle yer verilmiştir.

Yukarıdaki maddede, pay sahiplerinin eşit şartlarda eşit işleme tabi tutulacağı açıkça bir kanun hükmü olarak öngörülme suretiyle, şirket organlarının keyfi karar ve uygulamalarının önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Gerekçede ilkeye aykırılığın yaptırımının kural olarak “iptal olduğu belirtilmiş, ancak somut olayın şartlara göre başkaca yaptırımların da gündeme gelebileceğine işaret edilmiştir. Buna karşılık YTTK 391/1-(a)’da eşit işlem ilkesine aykırı yönetim kurulu kararlarının “batıl” olduğu açıkça hükme bağlanmıştır (Kendigelen, 2011: 207-208).

2.2.1.5.2. Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanma Yasağı

Pay sahiplerinin şirkete borçlanmaları yasağı ETTK düzenlemelerinde yer almayıp yeni kanunla getirilen yeniliklerden biridir.

YTTK’nın 358’inci maddesinde, “İştirak taahhüdünden doğan borç hariç, pay sahipleri şirkete borçlanamaz. Meğerki borç, şirketle, şirketin işletme konusu ve pay sahibinin işletmesi gereği olarak yapılmış bulunan bir işlemde doğmuş olsun ve emsalleriyle aynı veya benzer şartlara tabi tutulsun” şeklinde hükme yer verilmişti, ancak yoğun eleştiriler nedeniyle söz konusu hüküm

6335 s. Kanun ile “Pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz.” şeklinde değiştirilmiştir (6335 s. K. m.15).

Getirilen yeni hükümle şirket sahiplerine, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa ettikleri ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karının geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olduğu sürece şirkete borçlanmalarına izin verilmiştir.

Aynı zamanda hükme aykırılık, cezaî yaptırıma da bağlanmıştır (YTTK madde 562/4). YTTK’nın değiştirilmeden önceki şeklinde “şirkete borçlanan pay sahiplerinin” üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı öngörülmüşken, 6335 s. Kanun değişikliği ile “pay sahiplerine borç verenlerin” ,yani şirketin, üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı hükmü getirilmiştir.

2.2.1.6. Şirketin Kendi Pay Senetlerini İktisap veya Rehin Olarak Kabul Etmesi

ETTK’nın 329’uncu maddesi hükmüne göre, bazı istisnai durumlar dışında şirket, kendi hisse senetlerini iktisap (temellük) edemeyeceği gibi rehin olarak da kabul edemez. Ayrıca adı geçen kanuna göre, bu senetlerin temellükü veya rehin alınması neticesini doğuran sözleşmeler de geçersiz sayılmaktadır.

Daha yalın bir anlatımla; sermaye taahhüdünü yerine getirerek bir şirkete ortak olan ya da ikincil piyasalardan bir şirketin hisse senedini satın alan kişi, bu hisse senetlerini ancak üçüncü şahıslara satarak ya da devrederek parasını geri alabilmekte ve şirket ortaklığından ayrılabilmekteydi. Aksi takdirde elindeki hisse senetlerini şirkete iade ederek bedellerini tahsil etmesi ve ortaklıktan ayrılması mümkün olmamaktaydı (Nacar, 2011a. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>).

Ancak bazen ekonomik ve hukuki sebepler ortaklığın kendi paylarını iktisap etmesini zaruri kılabilmektedir. Bu gibi durumları göz önüne alan kanun koyucu yasağa bir takım istisnalar getirmiştir (Çeliktaş, 2006. <http://www.e-akademi.org/makaleler>).

YTTK'da ise, istisnai durumlar dışında, eski kanunda, yer alan mutlak sınırlamalar kaldırılarak, yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Yeni düzenlemelere göre, bir şirketin kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşmayacak miktarda, ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul etmesi mümkündür (YTTK m.379/1). Bununla birlikte, şirketin kendi paylarını iktisap veya rehin olarak kabul edebilmesi için genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirilmesi şarttır ve bu yetki en çok beş yıl için geçerli olmaktadır. Söz konusu yetkide, iktisap veya rehin olarak kabul edilecek payların itibari değer sayıları belirtilerek toplam itibari değerleriyle söz konusu edilecek paylara ödenebilecek bedelin alt ve üst sınırın gösterilmesi ve yönetim kurulunun her izin talebinde kanuni şartların gerçekleştiğini belirtmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır (YTTK m. 379/2).

Bu konuda yeni kanunun öngördüğü diğer şartlar ise, iktisap edilecek payların bedelleri düşüldükten sonra, kalan şirket net aktifinin, en az esas veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olması [(Net Aktif – İktisap Edilen Pay Bedeli) $\geq$ (Esas veya Çıkarılmış Sermaye + Yedek Akçeler)] ve sadece bedellerinin tümü ödenmiş bulunan payların iktisap edilebileceği hususlarıdır (Nacar, 2011a., Erişim:www.yaklasim.com/makaleler).

YTTK'nın 379/5'inci fıkrasında ise, yukarıdaki hükümlerin, ana şirketin paylarının yavru şirket tarafından iktisabı halinde de uygulanacağı, pay senetleri borsada işlem gören şirketler hakkında ise, SPK'nın şeffaflık ilkeleri ile fiyata ilişkin kurallar yönünden gerekli düzenlemeleri yapacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, paylarının iktisap edilmesi amacıyla, şirketin başka bir kişiyle yaptığı, konusu avans, ödünç veya teminat verilmesi olan hukuki

işlemlerin batıl olacağı, kredi ve finans kurumlarının işletme konuları içine giren işlemlere ve şirketin veya onun bağlı şirketlerinin çalışanlarına, şirketin paylarını iktisap edebilmeleri için, avans, ödünç ve teminat verilmesine ilişkin işlemlere söz konusu butlan hükmünün uygulanmayacağı ifade edilmiştir (YTTK m 380/1).

Ayrıca yeni kanunun 381'inci maddesince, bir şirket yakın ve ciddi bir kayıptan kaçınmak için gerekli olduğu takdirde kendi paylarını, genel kurulun yetkilendirme kararı olmadan da iktisap edebilecektir. Ancak payların bu yolla iktisabı halinde yönetim kurulunun, ilk genel kurula; iktisabın sebep ve amacı, iktisap edilen payların sayıları, itibari değerlerinin toplamı ve sermayenin ne kadarını temsil ettiği, bedeli ve ödeme şartları hakkında yazılı olmak üzere bilgi vermesi gerekmektedir.

Bunlarla birlikte, ETTK'daki benzer istisnai durumlar yeni kanunda da korunmuştur. Örneğin,

- Esas veya çıkarılmış sermayesinin azaltılmasına ilişkin 473 ilâ 475'inci madde hükümlerini uyguluyorsa,
- Küllî halefiyet kuralının gereğiyle,
- Bir kanuni satın alma yükümünden doğuyorsa,
- Bedellerinin tümü ödenmiş olmak şartıyla ve cebrî icradan, bir şirket alacağının tahsili amacına yönelikse,
- Şirket, menkul kıymetler şirketiye, şirket paylarını iktisap edebilecektir (YTTK m.382).

Bunların yanı sıra, ETTK'daki şirketlerin, bedellerinin tamamı ödenmiş olmak şartıyla, kendi paylarını ivazsız iktisap edebilecekleri hükmü YTTK'da korunmuştur (YTTK m.383).

Sonuç olarak dünyanın gelişmiş ülkelerinde gözlemlenen eğilime paralel olarak; ülkemizde de ETTK'da yer alan anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap ve rehin olarak kabul edebilmeleri konusundaki istisnai haller dışındaki mutlak sınırlamadan vazgeçilmiş ve YTTK ile şirketlere, ortaklarda bulunan hisse senetlerini belirli bir orana kadar devir alabilme imkanı

tanınmıştır. Anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmeleri sonucunda meydana gelebilecek olumlu ve olumsuz sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde kanaatimizce de en makul yol bu olarak görünmektedir (Doğrusöz, Onat ve Töralp; 2011).

2.2.1.7. Yönetim Kuruluna İlişkin Yenilikler

Yönetim kurulu, kurumsal yönetim ilkelerinin en çok etkilendiği organ olması nedeniyle YTTK ile söz konusu kurulun, özellikle yapısal olarak daha sağlamlaştırılması ve daha işlevsel olabilmesi için birçok yenilik getirilmiştir.

Yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmaları zorunluluğunun ortadan kaldırılması, tek kişilik yönetim kuruluna imkân sağlanması, tüzel kişilerin tüzel kişilik olarak yönetim kuruluna seçilmesi, getirilen yeniliklere örnek olarak gösterilebilir. Bu düzenlemelerin, profesyonel yönetime katkıları ve şirketlerin kurumsallaşmalarına etkileri uygulama ile birlikte daha açık bir şekilde ortaya çıkacaktır (Altaş, 2011: 109).

YTTK ile yönetim kuruluna getirilen yenilik ve değişiklikler aşağıdaki başlıklar altında detaylı olarak açıklanmıştır.

2.2.1.7.1. Yönetim Kurulu Üye Sayısına İlişkin Yenilikler

ETTK'nın 312/1'inci fıkrasında, “anonim şirketlerin esas mukavelesiyle tayin veya umumi heyetçe intihap edilmiş en az üç kişiden ibaret bir idare meclisi bulunur” hükmü mevcuttur.

Yukarıdaki hükümden de anlaşılacağı gibi ETTK'ya göre, yönetim kurulunun, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş ve en az üç kişinin bulunması gerekmektedir.

Oysa YTTK'nın 359/1'inci fıkrasında, “anonim şirketin, “esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla

kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur” hükmüne yer verilerek, ETTK’daki yönetim kurulunun en az üç kişiden oluşması şartı, terk edilerek, söz konusu kurulun oluşabilmesi için tek kişinin varlığı yeterli bulunmuştur.

Söz konusu değişikliğin nedeni, bir taraftan, sistemde tek pay sahipli anonim şirkete yer verilerek birçok AB ülkesinin aynı kuralı uygulamakta olması dolayısıyla AB hukuku ile uyum sağlanması, diğer taraftan da, küçük anonim şirketler ile ana şirketlerde, daha kolay yönetme yöntemlerinin uygulanmasına olanak tanınmasıdır (YTTK Madde Gerekçeleri).

Bununla birlikte YTTK madde gerekçelerinde, tek kişi ile kurul ifadesinin çelişki yaratmadığı ifade edilerek, söz konusu “kurul” kelimesinin birden ziyade kişiden çok, “organ” a işaret ettiği belirtilmiştir. Ayrıca gerekçelerde “modern şirketler hukuku anlayışında kurulun birden çok kişi anlamı güç geçtikçe vurgusunu yitirmektedir” ifadesine yer verilmiştir.

Nitekim bu kural, esneklik ve kolaylık sağlayacağı ve özellikle topluluk oluşturulmasında, kurumsallaşmada ve hatta profesyonelleşme ile bölünmelerde yararlı olacağı düşünülmüş ve getirilmiştir (Komisyon Raporu).

2.2.1.7.2. Gerçek veya Tüzel Kişi Üyeye İlişkin Yenilikler

ETTK’da, yönetim kurulunun pay sahibi üye ortaklardan oluşacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte adı geçen kanunda, pay sahibi olan tüzel kişilerin, yönetim kurulu üyesi olamayacağı, ancak söz konusu tüzel kişilerin temsilcisi olan gerçek kişilerin yönetim kuruluna üye seçilebileceği hüküm altına alınmıştır (ETTK m.312/2).

Oysa YTTK’nın 359/2’nci fıkrasında, gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerin de yönetim kuruluna üye seçilebileceği ifade edilmiştir. Madde devamında ise, “bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu,

şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir” denilmiştir.

Anılan fıkra hükmü gereği, yönetim kurulu üyeliğine seçilen tüzel kişi, sadece bir gerçek kişiyi tescil ve ilan ettirebilir, yoksa başka bir tüzel kişiliği tescil ve ilan ettiremez. Ve yönetim kurulu toplantılarına sadece bu tescil ve ilan edilen kişi katılıp oy kullanır başkası katılamaz. Bu manada tüzel kişinin yönetim kuruluna her toplantıda farklı kişileri yollayarak kuruluşun çalışmasını ve istikrarını bozması da engellenmiş olmaktadır (Altaş, 2011: 112).

Getirilen değişiklikle, tüzel kişilerin yönetim kurulu üyesi olabilmelerine olanak tanınarak, bir taraftan, 623’üncü maddesinin ikinci fıkrası ile uyum sağlanmış, diğer taraftan tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi olarak sorumlu tutulmasının yolu açılarak şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara güvence verilmiştir (YTTK Madde Gerekçeleri).

YTTK’nın 359/3’üncü fıkrasındaki hükme göre ise, “yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır” hükmü getirilerek tam ehliyetli olmayan gerçek veya tüzel kişilerin yönetim kuruluna üye olarak seçilemeyeceği belirtilmiştir.¹⁷

2.2.1.7.3. Ortak Olmayan Üyeye İlişkin Yenilikler

ETTK’nın 312/2’nci fıkrasında yer alan “ idare meclisi pay sahibi aza ortaklardan teşekkül eder” hükmü, tek başına ele alındığında bu hükümden pay sahibi olmayan kişilerin yönetim kurulu üyesi olamayacakları sonucu çıkmaktadır.

Ancak, yukarıdaki fıkra, yine 359/2’de yer alan, “pay sahibi olmayan kimselerin aza seçildikleri takdirde, bunların pay sahibi sıfatını kazandıktan

¹⁷ YTTK’nın 359/1’inci ve 359/3’üncü fıkralarının değişmeden önceki şeklinde sırasıyla “Temsile yetkili en az bir üyenin yerleşme yerinin Türkiye’de bulunması ve Türk vatandaşı olması şarttır.” ve “Yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yüksek öğrenim görmüş olması zorunludur. Tek üyeli yönetim kurulunda bu zorunluluk aranmaz.” ibareleri yer almaktaydı. Ancak, yapılan değişiklikle madde metninden çıkarılmıştır (6335 s. K. m.43/11).

sonra işe başlayabilecekleri” hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, pay sahibi olmayanların da yönetim kurulu üyeliğine seçilebileceği ancak, yönetim kurulu üyeliğine seçilmiş olsalar dahi pay sahibi sıfatını kazanmayan kimselerin yönetim kurulunda görev alamayacakları şeklinde bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

ETTK’deki, pay sahibi olmayan kişilerin yönetim kuruluna üye seçilemeyecekleri hükmü, şirketlerin profesyonel bir şekilde, uzman kişiler tarafından yönetilmesi önünde büyük bir engel teşkil etmektedir.

Her ne kadar ETTK’nın 319’uncu maddesinde, esas sözleşmede hüküm bulunmak şartıyla şirket yönetiminin murahhas müdürlere bırakılabileceğine ilişkin bir kolaylık getirilmişse de bu hükmün uygulamasına fazla rastlanılmamaktadır. Ayrıca yönetim kurulunun konumu dikkate alındığında pay sahibi olmaları zorunlu olmayan murahhas müdürlerin bir baskı hissetmeden çalışabileceklerini söylemek de mümkün görünmemektedir. Bu engel uzman ve yetenekli yönetici adaylarının fiktif şirket ortaklığı sağlanarak Kanunu dolaşmak suretiyle aşılmaya çalışılıyordu. (Akkaya, 2011. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/>).

Getirilen yenilikle, yönetim kurulu üyelerinin ayrıca, pay sahibi olmalarına ilişkin ETTK’da öngörülmüş bulunan zorunluluk kaldırılmış ve profesyonel yönetimin önü açılmıştır.

Yeri gelmişken belirtmek gerekir ki, yukarıda sayılanların yanı sıra YTTK, “temsile yetkili en az bir üyenin yerleşme yerinin Türkiye’de bulunması ve Türk vatandaşı olması” şartı getirmişse de 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Kanun ile bu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

Yine 6335 sayılı Kanun ile getirilen diğer bir değişiklik ise, yönetim kurulu üyelerinin yüksek öğrenim görmüş olma şartına ilişkindir. YTTK hükümlerinde yönetim kurulu üyelerinin en az ¼’ünün yüksek öğrenim görmüş olması öngörülmüşken, yapılan son değişiklikle bu hüküm de yürürlükten

kaldırılarak yönetim kurulu üyelerinin yüksek öğrenim görmüş olmaları şartı tamamen kaldırılmıştır.

2.2.1.7.4. Belli Grupların Yönetim Kurulunda Temsiline İlişkin Yenilikler

“Esas sözleşmede öngörülmek şartı ile belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir. Bu amaçla, yönetim kurulu üyelerinin, belirli bir grup oluşturan pay sahipleri, belirli pay grupları ve azlık arasından seçileceği esas sözleşmede öngörülebileceği gibi, esas sözleşmede yönetim kurulu üyeliği için aday önerme hakkı da tanınabilir” hükmü YTTK’nın 360’ıncı maddesinde yer almaktadır.

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşıldığı üzere, yönetim kurulunda temsil edilme hakkı ancak, esas sözleşmede açık bir hüküm bulunmak kaydıyla mümkün olabilmektedir.

Bu madde, yönetim kurulunda temsil edilme hakkını hem pay sahibi gruplarına hem azlığa hem de pay gruplarına tanımıştır. Kârda, oyda, tasfiye payında veya diğer herhangi bir mal varlığı hakkında imtiyazlı olan bir pay grubuna yönetim kurulunda temsil hakkı tanınabilir. Söz konusu hak, imtiyaz gibi her paya değil, belirli pay sahipleri grupları ile belirli pay gruplarına ve azlığa bir bütün olarak tanınmaktadır (YTTK Madde Gerekçeleri).

Söz konusu düzenlemeye göre, genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine önerilen adayın veya hakkın tanındığı gruba ve azlığa mensup adayın haklı bir sebep bulunmadığı takdirde üye seçilmesi zorunludur (YTTK m.360/1).

Bununla birlikte, ilgili kanunda, bahsi edilen temsil edilme hakkının, halka açık anonim şirketlerde yönetim kurulu üye sayısının yarısını aşamayacağı ifade edilmiş, ayrıca bağımsız yönetim kurulu üyelerine ilişkin düzenlemeler saklı tutulmuştur (YTTK 360/1).

Bu hükmün uygulanabilmesi için hem azlığın hem de belirli gruplarının belirlenebilir ve tanınabilir bir şekilde tanımlanması, yani bir anlamda diğerlerinden ayrılabilir olmaları gerekmektedir.

Son olarak YTTK'nın 360/2'nci fıkrasında, "bu maddeye göre, yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınan payların imtiyazlı sayılacağı" hükmüne yer verilmiştir.

2.2.1.7.5. İsteğe Bağlı Sorumluluk Sigortasına İlişkin Yenilikler

Dünyada 1930'lu yıllarda ortaya çıkan yönetim kurulu üyelerinin ve müdürlerin sorumluluğu sigortası, isteğe bağlı bir sorumluluk sigortası olarak düzenlenmektedir. Bu sigorta halen mesleki sorumluluk sigortasına eklenen koşullarla yapılmaktadır, kendine özgü genel şartları henüz düzenlenmemiştir. Yöneticilerin sorumluluğu sigortası genel şartlarının Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanıp yürürlüğe konulması yararlı olacaktır (Huriye, 2011: 3).

YTTK'nın 361'inci maddesinde, "yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini yaparken kusurlarıyla şirkete verebilecekleri zarar, şirket sermayesinin yüzde yirmi beşini aşan bir bedelle sigorta ettirilmiş ve bu suretle şirket teminat altına alınmışsa, bu husus halka açık şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulu'nun ve ayrıca pay senetleri borsada işlem görüyorsa borsanın bülteninde duyurulur ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluk değerlendirmesinde dikkate alınır." hükmüyle, yönetim kurulu üyelerinin şirkete verecekleri zararların güvencesi olarak, isteğe bağlı zarar sigortası getirilmiştir.

Moroğlu'na göre, söz konusu düzenleme, isteğe bağlı ve zorunlu sigorta koşullarını ve sigortanın kimler tarafından yaptırılacağını açıkça hükme bağlamadığından uygulamada kargaşa yaratacaktır (Moroğlu, 2006: 165).

2.2.1.7.6. Yönetim Kurulunun Devredilemez Görev ve Yetkilerine İlişkin Yenilikler

Yönetim kurulunun devredilemez yetkilerini gösteren 375'inci madde hükümleri, YTTK ile getirilen yenilikler arasındadır. Söz konusu maddede yer alan, yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri şunlardır (YTTK m.375).;

- Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi.
- Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi.
- Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.
- Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları.
- Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi.
- Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi.
- Borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması.

YTTK'nın 375'inci maddesiyle yukarıda sayılan görev ve yetkiler yönetim kuruluna bırakılmış, hatta yönetim kurulunun bu görev ve yetkileri devredemeyeceği gibi, bunlardan vazgeçemeyeceği de açıkça hükme bağlanmıştır. Toplam yedi bent halinde sayılmakla birlikte, üst düzeyde yönetim, üst gözetim, muhasebe ve finans denetimi gibi çerçevesi oldukça geniş çizilen bu görev ve yetkiler, esas sözleşmeyle dahi artık genel kurula

veya başka bir ihtiyari kurul ya da komisyona bırakılamayacaktır (Kendigelen, 2011: 227).

2.2.1.7.7. Risklerin Erken Saptanması ve Yönetimi İle İlgili Yenilikler

YTTK'ya göre, yönetim kurulu, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebepleri erken saptamak, bu durum ile ilgili gerekli önlemleri almak ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür (YTTK m.378/1).

Risklerin erken saptanması ve yönetimi ile ilgili, yönetim kurulunun yükümü, pay senetleri borsada işlem gören şirketlere ilişkindir.

Diğer şirketlerde ise risklerin erken teşhisi ve yönetimi ile ilgili uzman komitenin kurulması, ancak denetçinin bunu gerekli görüp, durumu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesine bağlıdır. Bu durumda söz konusu komite derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir (YTTK m.378/1).

Komite, her iki ayda bir yönetim kuruluna bir rapor verir ve raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Komitenin hazırladığı rapor ayrıca denetçiye de yollanır (YTTK m.378/2).

Risklerin erken saptanması ve yönetimi komitenin kurulmasındaki amacın, yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu teyakkuz (uyanıklık) altında tutmak, gereğinde organlarca derhal etkili önlemlerin alınmasını sağlamak olduğu madde gerekçelerinde belirtilmişse de, bazı uzmanların görüşleri¹⁸ söz konusu komitenin yapacağı işlerin zaten yönetim kurulunun işi olması sebebiyle böyle bir komite kurulmasının pratikte bir yarar sağlamayacağı yönündedir.

¹⁸ Bkz: Moroğlu, 2006: 176.

2.2.1.7.8. Yönetim Kurulu Toplantılarının Elektronik Ortamda Yapılmasına İlişkin Yenilikler

YTTK teknolojik gelişmeleri de dikkate alarak, şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede düzenlenmiş olması şartıyla, yönetim kurulu ve müdürler kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılmasına imkan tanımaktadır.

Bu sayede yönetim kurulu veya müdürler kurulu tamamen elektronik ortamda yapılabileceği gibi, bazı üyelerin fiziken mevcut bulundukları bir toplantıya bir kısım üyelerin elektronik ortamda katılması yoluyla da icra edilebilecektir. Bu hallerde kanunda veya şirket sözleşmesinde ve esas sözleşmede öngörülen toplantı ile karar nisaplarına ilişkin hükümler aynen uygulanacaktır (YTTK m.1527/1).

YTTK yukarıdaki öngörülen hallerde, elektronik ortamda oy kullanabilmek için, şirketin bu amaca özgülenmiş bir internet sitesine sahip olması, ortağın bu yolda istemde bulunması, elektronik ortam araçlarının etkin katılmaya elverişliliğinin bir teknik raporla ispatlanıp bu raporun tescil ve ilan edilmesi ve oy kullananların kimliklerinin saklanması hususlarını şart koşturmuştur (YTTK m.1527/3).

Ayrıca, YTTK'nın 1527/4' üncü fıkrasında, “esas sözleşme veya şirket sözleşmesi gereği şirket yönetimi, bu yolla oy kullanmanın bütün şartlarını gerçekleştirir ve ortaya gerekli bütün araçları sağlar.” denilmektedir.

Söz konusu hüküm, esas veya şirket sözleşmesi gereğince, oy kullanılmasına ilişkin, gerekli bütün araçların sağlanması yükümlülüğünün şirket yönetimine ait olduğunu ifade etmektedir.

YTTK'nın 6335 s. Kanun ile değişikliğe uğrayan 5'inci fıkrasında ise, anonim şirketlerde genel kurullara elektronik ortamda katılma, öneride bulunma, görüş açıklama ve oy verme gibi durumların, fiziki olarak katılma ve oy vermenin bütün hukuki sonuçlarını doğuracağı ifade edilmiştir. Ayrıca bu hükmün uygulanması esaslarının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan

bir yönetmelikle düzenleneceği ve söz konusu yönetmelikte genel kurula elektronik ortamda katılmaya ve oy vermeye ilişkin esas sözleşme hükmünün örneğinin yer alacağı belirtilmiştir. Fıkra devamında anonim şirketlerin yönetmelikten aynen aktarılacak olan hükümde değişiklik yapamayacakları ve yönetmeliğin oyun gerçek sahibi veya temsilci tarafından kullanılmasını sağlayan kurallar ile 407/3'üncü fıkrasında öngörülen Bakanlık temsilcilerinin bu hususa ilişkin yetkilerini içereceğinden bahsedilmiştir. Nihayet bahsi geçen yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte genel kurullara elektronik ortamda katılma ve oy kullanma sisteminin uygulanmasının pay senetleri borsaya kote edilmiş şirketlerde zorunlu hale geleceği hükme bağlanmıştır.

Son olarak, aynı maddenin 6'ncı fıkrasında, yukarıdaki hükümler çerçevesinde, oyun gerçek ve sahibi tarafından kullanılmasına ve uygulamaya ilişkin kurallar ile pay sahibinin temsilcisine internet sitesi aracılığıyla talimat vermesi esas ve usullerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca¹⁹ çıkarılacak bir tebliğle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu toplantılarının on-line olarak yapılabilmesi, özellikle yabancı sermayeli şirketlerde önemli bir sorunu çözümleyecektir. Zira, üyelerinin bir kısmı hatta tamamı yurtdışında yerleşik yabancılardan oluşan yönetim kurullarının toplantılarının fizikî olarak yapılması önemli güçlükler arz etmekte, kararların 6762 sayılı Kanunun 330'uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre alınması ise çoğu kez arzu edilen düzeyde müzakereye olanak tanımamaktadır (YTTK Madde Gerekçeleri).

¹⁹ 6102 sayılı TTK'da "Sanayi ve Ticaret Bakanlığı" olarak geçmekle birlikte, 8/62011 tarihli ve 27958 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 3/6/2011 tarihli ve 635 sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile 8/1/1985 tarihli ve 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun yürürlükten kaldırıldığından ve aynı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/6/2011 tarihli ve 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile mülga Sanayi ve Ticaret Bakanlığının şirketlerle ilgili birimi olan İç Ticaret Genel Müdürlüğü anılan Bakanlığın birimleri arasına dahil edildiğinden, 6102 sayılı TTK'da Sanayi ve Ticaret Bakanlığının atıfların Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yapılmış olarak dikkate alınması gerekmektedir (Altaş, a.g.e.: 202).

2.2.1.7.9. Pay Sahibi Olmayan Yönetim Kurulu Üyelerinin Şirkete Borçlanma Yasağına İlişkin Yenilikler

YTTK'da pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile onların YTTK 393'üncü maddede sayılan yakınlarının²⁰, şirkete nakit borçlanmaları yasaklanmıştır. Söz konusu durum YTTK'nın 395/2'nci fıkrasında hüküm altına alınmıştır.²¹

6335 s. Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki YTTK'nın 395/2'nci fıkrası hükmüne göre, yönetim kurulu üyelerinin ve yakınlarının belli istisnalar dışında şirkete nakit veya ayın borçlanmaları yasak olarak öngörülmüştü. Öyle ki, söz konusu yasağa aykırı olarak şirkete borçlananlar hakkında YTTK'nın 562/5-d fıkrasında 300 günden az olmamak üzere adli para cezası öngörülmekteydi.

Getirilen değişiklikle belirtilen kişilerin şirkete ayın borçlanmaları önündeki engel tamamen kaldırılmıştır. Buna göre, "Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan 393 üncü maddede sayılan yakınları şirkete nakit borçlanamaz" denilmiştir.

Özetle, daha önce YTTK ile getirilmiş olan ve pay sahibi yönetim kurulu üyeleri ile bunların 393'üncü maddede sayılan yakınlarını da kapsayan şirkete borçlanma yasağı, 6335 s. Kanun'un 17'nci maddesiyle, belirtilen kişiler açısından kaldırılmıştır. Söz konusu yasak, pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile bunların 393'üncü maddede sayılan ve pay sahibi olmayan yakınlarının şirkete nakit borçlanamayacağı yönünde tekrar düzenlenmiştir.

²⁰ 393'üncü maddede sayılan yakınları ; "üyenin alt ve üst soyundan birinin ya da eşinin yahut üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından biri" olarak belirtilmiştir.

²¹ YTTK'nın en çok tepki gören ve yürürlüğe girmeden 6335 s. Kanun ile değiştirilen 395/2'nci fıkrası, "Yönetim kurulu üyesi, onun 393. maddede sayılan yakınları, kendisinin ve söz konusu yakınlarının ortağı oldukları şahıs şirketleri ve en az yüzde yirmisine katıldıkları sermaye şirketleri, şirkete nakit veya ayın borçlanamazlar. Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremez, sorumluluk yüklenemez, bunların borçlarını devralmaz. Aksi halde, şirkete borçlanılan tutar için şirket alacaklıları bu kişileri, şirketin yükümlendirildiği tutarda şirket borçları için doğrudan takip edilebilir" şeklindeydi.

2.2.1.8. Genel Kurula İlişkin Yenilikler

YTTK'nın şirketlerin genel kurulları ile ilgili olarak getirmiş olduğu yenilikler beş başlık altında ele alınmıştır. Söz konusu yeniliklerin detayları aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1.8.1. Çağrısız Genel Kurul Konusuna İlişkin Yenilikler

ETTK'nın 370'inci maddesinin birinci fıkrasında, “bütün payların sahip veya temsilcileri, aralarından biri itirazda bulunmadığı takdirde umumi heyet toplantılarına dair olan diğer hükümler mahfuz kalmak şartı ile toplantıya davet hakkındaki merasime riayet etmeksizin de umumi heyet olarak toplanabilirler” hükmü, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, “ böyle bir toplantıda bütün pay sahip veya temsilcileri hazır olmak şartı ile umumi heyetin vazifelerinden olan hususlar müzakere edilerek karara bağlanabilir” hükmü yer almaktadır.

YTTK'nın çağrısız genel kurul başlığı altında bulunan 416'ncı maddesinde ise, “bütün payların sahipleri veya temsilcileri, aralarından biri itirazda bulunmadığı takdirde, genel kurula katılmaya ve genel kurul toplantılarının yapılmasına ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla, çağrıya ilişkin usule uyulmaksızın, genel kurul olarak toplanabilir ve bu toplantı nisabı var olduğu sürece karar alabilirler” hükmünün yanı sıra, “çağrısız toplanan genel kurulda, gündeme oybirliği ile madde eklenebilir; aksine esas sözleşme hükmü geçersizdir” hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere, YTTK ile genel kurulun çağrısız bir şekilde toplanması konusunda bir yenilik getirmemektedir.

416'ncı maddedeki hükmün yeniliği, toplantıda geçerli karar alınabilme şartının yüzde yüz katılımın devamına bağlı olduğunun açıklığa kavuşturulmuş bulunmasıdır. Uygulamada tartışmalı olan bu nokta, toplantının niteliğine uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmuştur. Bir pay sahibinin toplantıyı terk etmesi ile çağrısız genel kurulun karar alabilme yeteneğini ortadan kaldırır.

Çünkü, çağrısız genel kurulun karar alabilme ehliyeti, sadece toplantının açılışında değil toplantı süresince de aranır. Buna karşılık toplantının çağrısız yapılmasına ilişkin itiraz daha sonra yapılamaz; yapılması genel kurulun karar alma ehliyetini ortadan kaldırmaz. Söz konusu itiraz gündeme geçilinceye kadar yapılmalıdır (YTTK Madde Gerekçeleri).

2.2.1.8.2. Esas Sözleşme Değişikliklerinde Toplantı ve Karar Nisapları Konusuna İlişkin Yenilikler

ETTK’da, anonim şirket genel kurul toplantı ve karar yeter sayıları genel olarak 372’nci madde de düzenlemiştir. Aynı husus YTTK’nın 418’inci maddesinde düzenlenmiş olup, 372’nci maddenin tekrarıdır.

Ancak YTTK ile ETTK’da yer alan toplantı ve karar yetersayıları konusunda özellik arz eden durumlara ilişkin, düzenlemelere bir takım yenilikler getirilmiştir.

Burada “özellik arz eden durumlar” dan kasıt, şirket esas sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin kararlardır.

Söz konusu husus, ETTK’nın 388’inci maddesinde üç farklı durumda ele alınmıştır. Buna göre adı geçen maddenin ilk fıkrasında, şirketin tabiiyetini değiştirmek veya pay sahiplerinin taahhütlerini artırmak hususundaki kararlar için, bütün pay sahiplerinin ittifakının şart olduğu belirtilmiştir. İkinci fıkra ise, şirket konusu veya türünün değiştirilmesine ilişkin olup, şirket sermayesinin en az üçte ikisine sahip olan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır bulunmaları gerektiği hükmünü içermektedir. Ancak fıkra devamında, ilk toplantıda sermayenin üçte ikisi temsil edilmediği takdirde, yönetim kurulunun, genel kurulu ikinci defa toplantıya çağırabileceği ve ikinci toplantının yapılabilmesi için esas sermayenin yarısına sahip olan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin hazır bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Son olarak üçüncü fıkrada, yukarıda bahsedilen durumların dışında kalan değişiklikler için yapılacak genel kurul toplantılarında ise, şirket sermayesinin en az yarısına

sahip olan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin hazır bulunmaları gerektiği, gerekli nisabın sağlanamaması halinde en geç bir ay içinde ikinci bir toplantı yapılabileceği ve bu toplantıda sermayenin en az üçte birine sahip olan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin hazır bulunmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, aynı maddenin son fıkrasına göre, yukarıda bahsedilen ikinci ve üçüncü durumlarda karar yetersayısı mevcut oyların çoğunluğudur.

YTTK'da ise, farklı sözleşme değişiklikleri için dört farklı nisap öngörülmüştür. Buna göre;

421'inci maddenin birinci fıkrası, ETTK'nın 388/3 'üncü fıkra hükmüne paralel ifadeler içermektedir.

421'inci maddenin ikinci fıkrasında hangi durumlarda oybirliği ile karar alınması gerektiği belirtilmiştir. Bunlar; bilânço zararlarının kapatılması için yükümlülük ve ikincil yükümlülük koyan kararlar ile şirketin merkezinin yurt dışına taşınmasına ilişkin kararlardır.

421'inci maddenin üçüncü fıkrasında ise hangi durumlarda, genel kurul toplantısında, sermayenin en az yüzde 75'ini oluşturan payların sahiplerinin olumlu oyu ile karar alınacağı hususu düzenlenmiştir. Buna göre; şirketin işletme konusunun tamamen değiştirilmesi, imtiyazlı pay oluşturulması, nama yazılı payların devrinin sınırlandırılması durumlarında şirket sermayesinin en az yüzde 75'ine sahip pay sahiplerinin olumlu oyu aranacaktır.

421'inci maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen durumlarda yasal olarak aranan gerekli nisaplara uyulmadığı takdirde yapılacak olan ikinci toplantıda aynı nisap aranacaktır. Kanun koyucu, 421'inci maddenin 5'inci fıkrasında ek bir düzenleme getirerek; pay senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerin, sermaye arttırılmasına ve kayıtlı sermaye tavanını yükseltmesine; birleşme, bölünme ve tür değiştirmeye ilişkin ana sözleşme değişikliklerinde 418'inci maddede belirtilen nisapların aranacağını belirtmiştir (Toklu, 2009. Erişim: <http://www.huseyinust.com/>).

2.2.1.8.3. Genel Kurulun Devredilemez Görev ve Yetkilerine İlişkin Yenilikler

Anonim şirketlerde genel kurulun sahip olduğu bazı yetkiler, nitelikleri gereği ancak ve sadece genel kurul tarafından kullanılabilir; bu yetki ve görevler başka bir organa, komisyona veya şahsa esas sözleşme ile dahi devredilemez. Karar verme yetkisini kanundan ve kanun hükümleri çerçevesinde esas sözleşmeden alan genel kurul, yetkilerini usulüne uygun şekilde toplanarak kullanır (İmregün, 1974. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler.com>).

Bununla birlikte, ETTK'da genel kurula münhasır yetkiler açıkça ve ayrı bir maddede düzenlenmemiştir. Her ne kadar, söz konusu husus Kanun'da yer almamaktaysa da "Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik²²"ın 15'inci maddesinde genel kurullar tarafından kullanılacak yetkiler, on üç bent halinde sayılmıştır. Ancak kimi yazarlar kanunda düzenlenmeyen bir konunun, yönetmelikle de düzenlenemeyeceğini ileri sürerek, bahsi geçen Yönetmelik hükmünü eleştirmektedir (Yavuz, 2011. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>).

Genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri ETTK'da açıkça ve ayrı bir maddede düzenlenmemiş olmasına karşın, yeni kanunda söz konusu husus, çeşitli maddelerdeki genel kurul yetkilerinin yanı sıra, bir maddede ayrıca düzenlenmiş ve genel kurulun hangi görev ve yetkileri devredemeyeceği açıkça belirtmiştir.

Bu bağlamda YTTK'nın 408'inci maddesinde yer alan hükümlere göre, çeşitli hükümlerde öngörülmüş bulunan devredilemez görevler ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurulun devredemeyeceği görev ve yetkileri; "esas sözleşmenin değiştirilmesi, yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları, kanunda öngörülen istisnalar dışında

²² 07.08.1996 tarih ve 22720 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

denetçinin seçimi²³ ile görevden alınması, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kar üzerinde tasarrufa, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kara katılması dahil, kullanılmasına dair kararların alınması, kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi, önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı” olarak ifade edilmiştir.

Yukarıda ifade edilenlerin yanı sıra YTTK’nın diğer maddelerinde öngörülen devredilemez görev ve yetkileri şunlardır (Yavuz, 2011); birleşme, bölünme ve tür değiştirme kararları(YTTK md.145, 166, 185), payların itibari değerinden düşük veya yüksek bedelle çıkarılması(YTTK md.347,477), kuruluşan itibaren iki yıl içinde devralınacak veya kiralanacak işletmeler/ayınlar hakkında karar verilmesi(YTTK md.356), sermayenin üçte ikisinin karşılıksız kalması (YTTK md.376/II), şirketin kendi paylarını iktisap veya rehin olarak kabul etmesi(YTTK m.379/I-II), yönetim kurulu üyelerinin şirketle işlem yapma yasağının kaldırılması(YTTK md. 395/I), yönetim kurulu üyelerinin şirketle rekabet yasağının kaldırılması(YTTK md.396), şirket iç yönergesinin onaylanması(YTTK md.419/II), özel denetim istemine karar verilmesi (YTTK m.438-439), sermaye artırımı/azaltımı kararı alınması(YTTK md.456-475), intifa senedi çıkarılması(YTTK md.502/I), borçlanma senedi ve menkul kıymet çıkarılması(YTTK md.504/I).

Yukarıda belirtilen konularda, genel kurul görev ve yetkilerini başka bir organa veya şahsa esas sözleşmeyle dahi devredemeyecektir.

Tek kişilik anonim şirketlerde ise, tek pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahip olacaktır. Bununla birlikte YTTK’da, tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için söz konusu kararların yazılı olmaları şartı getirilmiştir (YTTK m.408/3).

Kanun’un genel kurula bırakmış olduğu yetkilerin başka bir organ tarafından kullanılması halinde, bu yetki kullanımının sonucunda ortaya çıkan işlem bir genel kurul kararı olmadığı için batıldır ve hiç doğmamış kabul edilir

²³ 408/c bendinde bulunan “işlem denetçi” ifadesi de yapılan 6335 s. Kanun ile değişiklikle madde metninden çıkarılmıştır(6335 s. K. m.22).

(Moroğlu, 2009: 9). Nitekim, yönetim kurulunun, diğer organların devredilemez yetkilerinin devrine ilişkin aldığı kararların batıl olduğu YTTK'nın 391'inci maddesinde sarıh bir şekilde ifade edilmiştir (Yavuz 2011:. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>).

YTTK ile getirilen hükümlerle anonim şirketin organsal yetki sistemi ve organlar arasındaki işlev dağılımı tekrar düzenlenmiştir. Bunun nihayetinde ise yönetim kurulunun ve genel kurulun görev ve yetkilerinin sınırları belirginleştirilmiştir. Böylece organlar arasındaki yetki çatışmasına son verilerek kurumsal yönetim ilkelerine işlerlik kazandırılması amaçlanmıştır.

2.2.1.8.4. Genel Kurul Kararlarının Butlanı Konusuna İlişkin Yenilikler

YTTK'da genel kurul kararlarının iptal edilmesi konusunda ETTK'dan farklı bir düzenleme öngörülmemiştir. Diğer bir ifadeyle yeni kanunda yer alan düzenlemeler eski düzenlemelerin tekrarıdır.

Söz konusu düzenlemeye göre 446'cı maddede belirtilen kişiler, kanun veya esas sözleşme hükümlerine ve özellikle dürüstlük kuralına aykırı olan genel kurul kararları aleyhine, karar tarihinden itibaren üç ay içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde iptal davası açabilirler (YTTK m.445).

YTTK hükümlerinin genel kurul kararlarının iptal edilmesi hususunda ETTK ile aynı olmasının yanı sıra, genel kurul kararlarının butlanı ile ilgili olarak eski düzenlemelerden farklı yenilikler getirmektedir. Buna göre, pay sahibinin, genel kurula katılma, asgari oy, dava ve kanundan kaynaklanan vazgeçilemez nitelikteki haklarını sınırlandıran veya ortadan kaldıran, pay sahibinin bilgi alma, inceleme ve denetleme haklarını, kanunen izin verilen ölçü dışında sınırlandıran, anonim şirketin temel yapısını bozan veya sermayenin korunması hükümlerine aykırı olan kararları batıldır (YTTK m.447).

Düzenlemeye göre, ETTK'da olmayan ancak Yargıtay kararları ile desteklenen genel kurul kararlarının butlanı konusu somut bir düzenlemeye bağlanmıştır. Butlanla sakat olan genel kurul kararları baştan itibaren hüküm doğurmayacak ve mahkemece re'sen dikkate alınacaktır. Genel kurul kararlarının batıl olması konusunda YTTK'nın genel gerekçesi incelendiğinde; özel sebepler dolayısıyla iptal etmenin yeterli ve tatmin edici bir yaptırım oluşturmadığı hallerde bu yaptırımın uygulanmasının yerinde olduğu öngörülmektedir (Topaloğlu, t.y. Erişim:<http://www.tecer.org/>).

2.2.1.8.5. Genel Kurul Toplantılarının Elektronik Ortamda Yapılmasına İlişkin Yenilikler

Genel olarak anonim ortaklıklarda ve özellikle halka açık anonim ortaklıklarda pay sahibi sayısının fazla oluşu ve bu tür ortaklıkların işleyişinde ve özellikle genel kurullarının yapılmasında, hem ortaklık hem de pay sahipleri açısından ciddi sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Ortak sayısı arttıkça şirket genel kurul toplantısının yapılması zaman, emek, masraf veya benzer sorunlar bakımından güçleşmekte, her yıl yapılan olağan genel kurul toplantıları bakımından binlerce sayfaları tutan belgeleri, formları yüz binlerce ortağa göndermek zorunda kalınmaktadır (Zetzsche, Virtual Shareholder Meetings2; Erişim: http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2009%20XIII_2-10.pdf). Bu durum özellikle çok uluslu şirketler bakımından daha önemli hale gelmektedir. Pay sahipleri içinde özellikle düşük kar payı elde edecek olanların şirket toplantısına katılmak için yeterli nedenleri olmadığı düşüncesi yaygındır (Bilge 219; Bilgili 566; Boros, Virtual 3; Can 1).

Yukarıdaki nedenler ve teknolojik gelişmeler dikkate alınarak hazırlanan YTTK, genel kurulun on-line olarak yapılmasına imkan tanımaktadır. Buna göre YTTK'nın 1527/5'inci fıkrasında, "anonim şirketlerde genel kurullara elektronik ortamda katılma, öneride bulunma, görüş açıklama ve oy verme, fiziki katılma ve oy vermenin bütün hukuki sonuçlarını doğuracaktır. Bu hükmün uygulanması esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan

yönetmelikle düzenlenir.” denilmiştir. Madde devamında ise, söz konusu yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte genel kurullara elektronik ortamda katılma ve oy kullanma sisteminin uygulanması pay senetleri borsaya kote edilmiş şirketlerde zorunlu hale geleceği hüküm altına alınmıştır.

Pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketler açısından en büyük sorunlardan biri de yönetimdeki güç boşluğudur. YTTK’nın genel kurulların on-line olarak yapılmasına ilişkin düzenlemeleriyle, bu sorun önemli ölçüde giderilecek ve söz konusu şirketlerin daha şeffaf bir şekilde yönetilmeleri sağlanacaktır.

2.2.1.9. Pay Sahibinin Konumuna İlişkin Yenilikler

Pay sahibinin ETTK’daki malvarlığına, yönetime, denetlemeye ve incelemeye ilişkin tüm hakları YTTK’da aynen korunmuş olmakla birlikte, yeni haklar verilerek, konumu oldukça güçlendirilmiştir.

YTTK’nın genel gerekçelerinde belirtildiği üzere, pay sahibine özetle; birleşmede ve hâkimiyetin kötüye kullanılmasında şirketten çıkma hakkı (YTTK m.141, 200/2), özel denetim isteme hakkı (YTTK m.438), şarta bağlı sermaye artırımında önerilme hakkı (YTTK m.466/1), eşit işlemi isteme hakkı (YTTK m.357); birleşme, bölünme ve tür değiştirmede ortaklık payının ve haklarının veya ayrılma karşılığının uygun olmaması halinde denkleştirme talebi davası (YTTK m.192), birleşme, bölünme ve tür değiştirmenin iptali davası, birleşme, bölünme ve tür değiştirmede sorumluluk davası (YTTK m.194), denetçi atanması davası (YTTK m.399/6), genel kurul kararlarının hükümsüzlüğünün tespiti davası (YTTK m.447); bilgi alma hakkı (YTTK m.200, 437), inceleme hakkı (YTTK m.437), oyda imtiyazın sınırlandırılması (YTTK m.479) gibi çeşitli haklar tanınarak pay sahibinin konumunun güçlendirildiği tartışmasızdır.

2.2.1.10. Azlık Haklarına İlişkin Yenilikler

YTTK ile azlık hakları ile ilgili olarak önemli yenilikler getirilmiştir. YTTK madde gerekçelerinde belirtildiği üzere, azınlık haklarının etkin bir şekilde kullanılmasını engelleyen gündeme bağlılık ilkesine önemli istisnalar getirilmiştir (YTTK m.364,463,438-440), denetçinin mahkeme tarafından seçilmesi sağlanarak özel ihtiyaçlara cevap verecek şekilde denetçi yeniden kaleme alınmıştır (YTTK m.438-440), genel kurulun toplantıya çağrılmasında yönetim kurulunu bağlayıcı süreler konulmuştur (YTTK m.412). Bunların yanı sıra pay sahipliği haklarında olduğu gibi azlık hakları listesine yenileri eklenmiştir. Diğerleri yanında azlığa şirketin feshini isteme hakkı tanınmıştır (YTTK m.531), finansal tabloları inceleyen denetçinin, haklı sebeplerin varlığı ve tarafsızlığı ihlal etmesi halinde azlık tarafından, görevden alınması ve yerine yenisinin atanması davası açılabilmesine olanak sağlanmıştır (YTTK m.389/4).

2.2.1.11. Şarta Bağlı Sermaye Artırımına İlişkin Yenilikler

Şarta bağlı sermaye artırımı, sermaye artırımı yöntemlerine ilave olarak YTTK ile getirilen bir yeniliktir. Buna göre YTTK'nın 463/1'inci fıkrasında yer alan hükümde, "genel kurul, yeni çıkarılan tahviller veya benzeri borçlanma araçları nedeniyle, şirketten veya topluluk şirketlerinden alacaklı olanlara veya çalışanlara, esas sözleşmede değiştirme veya alım haklarını kullanmak yoluyla yeni payları edinmek hakkı sağlamak suretiyle, sermayenin şarta bağlı artırılmasına karar verebilir" denilmiştir.

Türk hukukunda tamamen yeni bir kurum olan şarta bağlı sermaye artırımına ilişkin bu hükümlerin kaynağı, İsviçre hukukudur (İsv. BK 653-653i). Yeni bir finansman sağlama aracı olarak öngörülen bu sermaye artırım sisteminin temelinde, şirketten bazı menkul kıymetler dolayısıyla alacaklı konumda olanlar ile çalışanların sermayeye katılmalarının sağlanması amacı yatmaktadır (Kendigelen, 2011: 320).

Kanun hükümleri ve yukarıdaki ifadelerden de anlaşıldığı üzere değiştirme ve alım haklarını kullanarak şirketin pay senedini edinebilme olanağı, şirket veya topluluk şirketleri tarafından yeni çıkarılan tahvillerin ve benzeri borçlanma araçlarının alacaklılarına ve çalışanlara tanınmıştır.

Ayrıca, şirket sermayesinin üçüncü kişiler tarafından sınırsız olarak artırılmasının engellenmesi amacı ile, YTTK'nın 464/1'inci fıkrasında, “şartlı olarak artırılan sermayenin toplam itibari değerinin sermayenin yarısını aşamayacağı” belirtilmiştir. Bununla birlikte, aynı maddenin ikinci fıkrasında sermayenin korunması gereğiyle, “yapılan ödemenin, en az, nominal değere eşit olmalıdır” hükmüne yer verilmiştir.

Şarta bağlı sermaye artırımında pay sahiplerinin korunması amacı ile pay sahiplerine “önerilmeye muhatap olma hakkı” tanınmıştır. Şarta bağlı sermaye artırımında, tahvillere ve benzeri borçlanma araçlarına bağlı olarak değiştirme ve alım hakları içeren senetler ihraç edildiği takdirde, bunlar önce, mevcut payları oranında, pay sahiplerine önerilir (YTTK m.466). Önerilmeye muhatap olma hakkı, haklı sebeplerin varlığı halinde kaldırılabilir. Ancak önerilmeye muhatap olma hakkının kaldırılması sonucunda belli kişilerin hakimiyeti ele geçirmesine neden olacak şekilde haksız yarar sağlanmamalıdır (Şengür, 2011: 116).

Şarta bağlı sermaye artırımında, taahhüdün ifası, para yatırılması veya takas yoluyla bir mevduat veya katılım bankası aracılığıyla gerçekleştirilir (YTTK m.468/1). Pay sahipliği hakları ise, sermaye taahhüdünün ifası ile doğar (YTTK m.468/1).

Bankanın, taahhüdün ifasını kabul edebilmesi için esas sözleşme hükmünü ve hak sahibinin beyanını incelemesi ve şartların oluşup oluşmadığına karar vermesi gerekir. Bankanın taahhüdün ifasını kabul etmesiyle ilgili paylar sahibinin tasarrufuna bırakılırken pay sahipliği hakları da kullanılabilir hâle gelir (YTTK Madde Gerekçeleri).

2.2.1.12. Elektronik İşlemler ve Bilgi Toplumu Hizmetleri

Teknolojik gelişmelerle birlikte internetin günlük hayatın, her alanda yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanması özellikle ticari hayatta köklü değişikliklerin meydana gelmesini sağlamıştır.

Yaşanan gelişim ve değişimler YTTK'ya da yansımıştır. Bu anlamda, belgelerin, faturaların, teyit mektuplarının, sigorta poliçesinin elektronik ortamda oluşturulması ve bu belgelerin bir kısmının elektronik ortamda saklanmaya başlanması, şirketlerde genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarının sanal ortamda yapılması getirilen yeniliklerden bazılarıdır ve bu yeniliklerin başat amacı en üst düzeyde şeffaflığın sağlanmasıdır.

Buna göre, YTTK'da yer alan elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin hususlar ; internet sitesi zorunluluğu, beyanlar, belgeler ve senetlerin elektronik ortamda düzenlenmesi, güvenli elektronik imza, ticaret sicil kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, elektronik ortamlar, alanlar adlar ve işaretler gibi değerlerin sermaye olarak konabilmesi şeklinde sıralanabilir (Nacar, 2011b. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>).

2.2.1.12.1. İnternet Sitesi Açma

YTTK'nın yürürlüğe girmeden değişen bir diğer maddesi ise şirketlerin internet sitesine sahip olmasını düzenleyen 1524'üncü maddesidir²⁴. Son değişiklikle birlikte, denetime tabi olan her sermaye şirketinin bir internet sitesine sahip olması ve bu sitenin belli bir bölümünün şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemesi zorunlu tutulmuştur. Değişikliğe göre, 397'nci maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan

²⁴ YTTK'nın bu maddesi de 6335 s. Kanun ile değiştirilen maddelerinden birisidir. Söz konusu değişikliklerden göze çarpanlarından birisi de, internet sitesi açma zorunluluğunun eski hükümde tüm sermaye şirketleri açısından zorunlu tutulmuş iken yapılan değişiklikle bu zorunluluğun sadece "denetime tabi sermaye şirketleri" açısından öngörülmesi hususudur. Bir diğeri ise eski hükümde, internet sitesine konulan bilgilerin on iki bent halinde oldukça kapsamlı olarak sayılmışken yapılan değişiklikle bu denli bir detaylandırmaya hiç yer verilmemiş olmasıdır.

sermaye şirketleri, internet sitelerini kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde açmak zorundadır. Ayrıca internet sitesinde yayımlanacak içeriklerin, bu Kanunda belli bir süre belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten en geç beş gün içinde yayımlanması gerektiği belirtilmiştir.

Nihayet aynı fıkranın son cümlesinde, şirketin kuruluşundan internet sitesinin açılmasına dek geçen sürede yayımlanması gereken içeriklerin de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konması öngörülmüştür.

YTTK 1524/2'nci fıkrasında ise, birinci fıkradaki yükümlülüklerle uyulmaması durumunda ilgili kararların iptal edilmesine sebep teşkil edeceği, Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açacağı ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olacağı ifade edilmiştir. Ayrıca cezai hükümler saklı tutulmuştur.

İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümünün herkesin erişimine açık olduğu ve bu bölüme erişimin sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta bağlanamayacağı, böyle bir engelin varlığı halinde herkesin söz konusu engelin kaldırılması davası açabileceğine ilişkin hükümlere ise üçüncü fıkra da yer verilmiştir.

Ayrıca internet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içine “yönlendirilmiş mesaj” ibaresinin konulması öngörülmüştür. Böyle bir ibare konulmasındaki amacın ise özgülenen kısımda yer alan mesajın yönlendirildiğine karine oluşturmak olduğu belirtilmiştir. Fıkra devamında internet sitesinin, bir numara altında tescilinin ve diğer hususlarının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır (YTTK 1524/4).

YTTK'nın 1524/5'inci fıkrasında şirketin internet sitesine konulan bir içeriğin bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, üzerinde bulunulan tarihten itibaren en az altı ay kalması gerektiği aksi halde konulmamış sayılacağı öngörülmüştür.

Son olarak YTTK'nın 1524/6'ncı fıkrasında, internet sitesine ilişkin olarak bu Kanunda öngörülen düzenlemelerin sadece denetime tabi anonim şirketler hakkında uygulanacağı, diğer bir ifadeyle söz konusu düzenlemelere, denetime tabi olmayan sermaye şirketlerinin ve diğer şirketlerin tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır.

1524'üncü madde hükmüyle şeffaflığın en üst düzeyde sağlanması amaçlanmıştır.

Web sitesine konulması gereken bir içerik konulmamışsa, hukuka aykırılığın ve yönetim kurulunun görevini yerine getirmemesinin tüm sonuçları doğar. Meselâ genel kurulun kararı iptal edilir, yönetim kurulu sorumlu tutulur, gereğinde işlem geçerlik kazanmayabilir (YTTK Madde Gerekçeleri).

2.2.1.12.2. Beyanlar, Belgeler ve Senetler

YTTK'nın 1525'inci maddesi hükmünde, " tarafların açıkça anlaşmaları ve 18'inci maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhütnamesi, toplantı çağrıları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder" denilmektedir.

Ayrıca, Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi (KEP); YTTK ticari işlemlerde yapılacak ihtar, ihbar ve bildirimlerin en yüksek düzeyde güvenilirliğinin sağlanması amacıyla bir kayıtlı elektronik posta sisteminin kurulmasını öngörmektedir (YTTK, m.1525/2). Bu sistemde yapılacak işlemler ile bunların sonuçlarına, kayıtlı posta adresine sahip gerçek kişilere, işletmelere ve şirketlere, kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcılarının hak ve yükümlülüklerine, yetkilendirilmelerine ve denetlenmelerine ilişkin usul ve esaslar Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından hazırlanan "Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile

düzenlenmektedir (Nacar 2011b. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>).

2.2.1.12.3. Güvenli Elektronik İmza

Hangi belgelerin güvenli elektronik imza ile düzenlenip hangi belgelerin düzenlenemeyeceği YTTK'nın 1526'ncı maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, poliçe, bono ve çek, makbuz senedi, varant ve kambiyo senetlerine benzeyen senetlerin elektronik imza ile düzenlenemeyeceği bununla birlikte, konşimentonun, taşıma senedinin ve sigorta poliçesinin elle, faksimile baskı, zımba, ıstampa, sembol şeklinde mekanik veya elektronik herhangi bir araçla da atılabileceği öngörülmüştür.

2.2.1.12.4. Elektronik Ortamda Kurullar

Önemli bir diğer yenilik ise, tüm ticaret şirketlerinde, tüm kurul toplantılarının, yani gerek ortaklar kurulu veya genel kurulun, gerek yönetim veya müdürler kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılabilmesine olanak tanınması, hatta giderek YTTK 1527/5 hükmünde öngörülen yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte pay senetleri borsaya kote edilmiş şirketlerde elektronik ortamda genel kurul yapılmasının zorunlu kılınmasıdır. Bu düzenlemenin uygulamada çok ortaklı anonim şirketler bakımından gündeme gelen “güç boşluğu” sorununu gidermeyi hedeflediği açıktır. Ayrıca TBMM’de verilen önerge sonucu son aşamada yapılan değişikliklerle, sermaye şirketleri bakımından fiziken yapılan bir yönetim/müdürler kurulu toplantısına bazı üyelerin elektronik ortamda katılmasına da imkan tanınmıştır (Kendigelen, 2011: 533).

Anonim şirketler ve limited şirketlerin ilgili bölümlerinde ve yukarıdaki ifadelerde de açıklandığı üzere, YTTK ile şirket sözleşmesinde veya esas

sözleşmede düzenlenmiş olması şartıyla, genel kurul, yönetim kurulu ve müdürler kurulu toplantıları elektronik ortamlarda yapılabilecektir.

2.2.1.13. Kurumsal Yönetime İlişkin Yenilikler

Çağımızda yaşanan hızlı değişim ve gelişim süreci işletme yönetiminde yeni yaklaşımların doğuşuna sebep olmuştur. Kurumsal yönetim anlayışı da bu süreçte ortaya çıkmış yaklaşımlardan bir tanesidir (Akyüz, Görmüş ve Bektaş, 2008. Erişim: <http://www.sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c12s21/makale/c12s21m12.pdf>).

Kurumsal yönetimin bu kadar önemli bir konu haline gelmesinin nedenleri ise ortaklık yönetimlerindeki başarısızlıklar, suistimaller, gelişen piyasalarda yaşanan finansal krizler (Clark ve Demirdağ, 2002), özel sektörün artan rolü, ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan bağılıklarının artması ve ortaklıkların içinde bulundukları yeni rekabet şartlarıdır (Şehirli, 1999). Bu gelişmeler sonrasında kurumsal yönetim, bütün dünyada, uluslararası teşkilatlarda tartışılmaya başlanmış, ülkeler, şirketler ve ilgili tüm kuruluşlar, kendileri içi en doğru ve en iyi kurumsal yönetim biçimini aramaya başlamışlardır (Dinç, Abdioğlu, 2009. Erişim: <http://www.sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c12s21/makale/c12s21m12.pdf>).

Diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de şirketlere, kurumsal yönetime ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Bu bağlamda, SPK tarafından, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine Ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56)” yayınlanmıştır.

Son olarak, YTTK’nın çeşitli maddelerinde yer alan, özellikle anonim şirketlere getirilen önemli yenilikler arasında, kurumsal yönetime ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

YTTK’nın genel gerekçesinin 89’uncu paragrafında belirtildiği üzere, kurumsal yönetim dört temel unsura dayandırılmıştır. Bunlar; “şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk” tur.

Şeffaflık, pay sahiplerinin ve sermaye piyasasında rol sahibi tüm aktörlerin, tam bilgilendirilmesini ve aydınlatılmasını hedefler bu sebeple, maddi ve şekli kamuyu aydınlatmayı kapsar. Menfaat sahipleri, ilgililer, sermaye piyasası aktörleri, alacaklılar ve pay sahipleri yönünden önemli olan tüm ilişkilerin, raporların, planların, projelerin açıklanmasını içerir. Şeffaflığın anonim şirketler hukukundaki yeni aracı, internet, elektronik ortamda aktarmalar ve açılması zorunlu bulunan web siteleridir. Denetime tabi her sermaye şirketinin bir web sitesinin olması, bu sitenin şeffaflık sağlayıcı bir mekanizma olarak çalışması gerekir (YTTK Genel Gerekçe p.89).

Adillik, “adil olma durumu” nu ifade eden bir kavramdır. YTTK’da adillik, bir anlamda eşit işlem ilkesi ile örtüşür. Söz konusu ilke, pay sahiplerinin yanı sıra, çalışanlara, alacaklılara, müşterilere ve en geniş anlamda kamuya yönelmiştir. YTTK genel gerekçesinde de açıklandığı gibi, adillik, şeffaflık temelinde iyi yönetim ve denetimle, menfaatlerin ideal noktada uyuşturulması gerektiği şeklinde özetlenebilir.

Hesap verilebilirlik, işletme yönetimince alınan kararların, hukuki temelini bulduğunu, işletme çıkarlarını gözeterek alındığını, bir anlamda yönetimin şeffaflığını ifade etmektedir.

Sorumluluk, sözlük manası ile “ kişinin kendi davranışlarının veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi”ni ifade etmektedir. YTTK’ da, bu tanıma paralel olarak, sorumluluğu, “görevden kaynaklanan yükümlülöklere tam bağıllık, bunları gereğı gibi bilinçle, hesap verilebilirlik bağlamında yerine getirme” olarak tanımlamaktadır.

Yukarıda sayılanların yanı sıra; tacirin ticari işletmesiyle ilgili olarak kullandığı her türlü kağıt ve belgede bulunması gereken asgari bilgiler ve bu bilgilerin şirketin internet sitesinde yayımlanması (YTTK 39/2), kayıtların ve düzenlenmesi gerekli finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları’na uyumlu olarak hazırlanması (YTTK m.88/1), pay sahiplerinin eşit şartlarda eşit işleme tabi tutulması (YTTK m.357), pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağı (YTTK m.358), yönetim kurulunun devredilemez görev ve

yetkilerinin belirlenmesi (YTTK m.375), muhasebe ve finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde planlama için gerekli düzenin kurulması (YTTK m.375/c), risklerin erken teşhisine ilişkin komitenin kurulması (YTTK m.378), pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyelerinin ve yakınlarının şirkette borçlanmalarının yasaklanması, keza şirketin söz konusu kişiler için, kefalet, garanti ve teminat vermesinin yasaklanması (YTTK m.395), elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri başlığı altında yer alan, şirketlerin bir internet sitesine sahip olması ve bu sitede yayımlanması zorunlu asgari bilgiler (YTTK m.1524), elektronik ortamda yapılan kurullar (YTTK m.1527), YTTK'da kurumsal yönetime ilişkin olarak getirilen yeniliklerden bazılarıdır.

2.2.2. Limited Şirketlere İlişkin Yenilikler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlerin yanı sıra limited şirketlere de köklü yenilikler ve değişiklikler getirmektedir.

YTTK ile, ETTK'nın limited şirket hükümlerinde değişiklikler yapılarak, yeni limited şirket, ETTK'dakinin aksine şahıs şirketlerinin tipik örneği olan kollektif şirketten uzaklaştırılarak, neredeyse küçük ölçekli bir anonim şirkete benzer hale getirilmiştir. Özellikle yönetim, karar mekanizması ve ortak sayısına bakılmaksızın genel kurul sistemi bu ortak yapıya örnek gösterilebilir (Özkorkut, 2009a: 245-246).

YTTK ile limited şirketlere getirilen yeniliklerden bazıları aşağıda belirtilmiştir. Buna göre;

- Tek kişilik limited şirket kurulmasına olanak tanınmıştır (YTTK m.573),
- Şirket sözleşmesinde bulunması gereken kayıtlar (YTTK m.576) ile şirket sözleşmesinde esas sermaye paylarının sayısının, itibari değerlerinin ve ayrıca imtiyazlı esas sermaye payı olup olmadığının belirtilmesi istenmiştir (YTTK m.576/c)

- Limited şirket kurulabilmesi için aranan asgari sermaye 10.000 TL olarak belirlenmiştir (YTTK m.580/1),
- Teknolojik gelişmeler dikkate alınarak, aynı sermaye hususu anonim şirketlerde olduğu gibi tekrar düzenlenerek, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen , fikri mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adların da aynı sermaye olarak konulabilmesine olanak tanınmıştır (YTTK m.581),
- ETTK'daki esas sermayenin taksitlerle ödenebilmesi sistemine son verilerek, nakit taahhüt edilen sermayenin tamamının hemen ödenmesi öngörülmüşken (YTTK m.585), 6335 s. Kanun ile yapılan son değişiklikle bu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine, “esas sermaye pay bedellerinin ödenmesi, ödeme yeri, ifa borcu, ifa etmemenin sonuçları, bedelleri tamamen ödenmemiş payların devri hususlarında bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin hükümleri kıyasen uygulanır” hükmü getirilerek anonim şirketler kısmındaki hükümlerle uyum sağlanmıştır.
- ETTK'da öngörülen esas sermaye paylarının senede bağlanamayacağına ilişkin düzenlemeden vazgeçilerek, esas sermaye payının ispat aracı olan bir senede veya nama yazılı sende bağlanabilmesine imkan tanımıştır (YTTK m.593/2).

Yukarıda sayılan yeniliklerin yanı sıra YTTK ile, genel kurul ile yönetim arasındaki işlev ayrılığı belirginleştirilmiş ve yönetim hakkını tüm ortaklara veren özden yönetim ilkesi yerine, seçilmiş yönetim düzeni kabul edilmektedir (YTTK Genel Gerekçe P.150-151).

Diğer yandan YTTK ile, anonim şirketlerin olduğu gibi, tüm limited şirketlerin finansal tablolarının da Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlenmesi ve anonim şirketlerin denetim ile ilgili hükümleri limited şirketlere de uygulanması hususu, 6335 s. Kanun ile değiştirilerek, Bakanlar Kurulu'na denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi verilmiştir. Getirilen son düzenleme ile denetime tabi olacak şirketlerin sayısında azalma olacağını söylemek mümkündür.

YTTK ile limited şirketlere getirilen yenilikler detaylı olarak aşağıdaki başlıklar altında incelenmiştir.

2.2.2.1. Kuruluş Sistemine İlişkin Yenilikler

Limited şirketlerin kuruluşuna ilişkin yenilikler; “Kurulma Anı, Kuruluş Belgeleri ve Kurucular Beyanı ile Şirket Sözleşmesinde Öngörölmeleri Şartıyla Bağlayıcı Olan Hükümler” olmak üzere üç başlıkta incelenmiştir.

Belirtmek gerekir ki, YTTK ile limited şirket kuruluşu da anonim şirket kuruluşu ile ilgili hükümlere paralel olarak, “ön-şirket” ve “tüzel kişilik kazanma” şeklinde düzenlenmiştir.

2.2.2.1.1. Kurulma Anı

YTTK’nın “kurulma anı” başlığının altında yer alan 585’inci maddesindeki hükümde, “şirket, kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi şartsız olarak taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı şirket sözleşmesinde limited şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur. Esas sermaye pay bedellerinin ödenmesi, ödeme yeri, ifa borcu, ifa etmemenin sonuçları, bedelleri tamamen ödenmemiş payların devri hususlarında bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin hükümleri kıyasen uygulanır. 588’inci maddenin birinci fıkra hükümleri saklıdır” denilmektedir. Belirtmek gerekir ki, bu maddenin ilk şeklinde “sermayenin nakit kısmının hemen ve tamamen ödenmesi” ibaresi bulunmaktaydı. Bu hükme göre, anonim şirketlerde bu yönde bir ifade olmamasına karşın limited şirketlerde sermayenin taksitlendirilerek ödenmesi engellenmekteydi. Ancak yapılan son değişiklikle (6335 s. K. m.31), “taahhüt edilen limited şirket sermayesinin nakit kısmının hemen ve tamamen ödenmesi” şeklindeki ibare madde metninden çıkarılarak YTTK’nın anonim şirketler açısından öngörölen 335’inci maddesinin hükümleri limited şirketler için de öngörölmüştür.

2.2.2.1.2. Kuruluş Belgeleri ve Kurucular Beyanı

Limited şirketlerin kuruluşu için gerekli olan belgeler YTTK'nın 586'ncı maddesinde sayılmıştır. Buna göre, şirket sözleşmesinin 575'inci maddede öngörüldüğü şekilde düzenlenmesinden sonra tescil için, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline başvurulması gerekmektedir (YTTK m.586/1). Başvurunun müdürlerin tümü tarafından imzalanması gerekmekte olup söz konusu başvuruya, şirket sözleşmesinin onaylanmış bir örneği, ekleri ile birlikte 349'uncu maddeye göre düzenlenmiş kurucular beyanı, yerleşim yerleri de gösterilerek şirketi temsile yetkili kişileri ve denetçinin seçimini gösterir belgenin eklenmesi zorunludur (YTTK m.586/2)²⁵.

Bu fıkra özellikle anonim şirketin kuruluşuna ilişkin hükümlere yaptığı yollamadan ötürü anlamlıdır. Yine bu fıkroda dikkati çeken bir diğer hüküm ise, şirketi temsile yetkili kişilerin yanı sıra, denetçinin seçimini gösterir belgenin de başvuru belgeleri arasında sayılmasıdır (Kendigelen, 2011: 431).

586'ncı maddenin son fıkrasında ise, dilekçede hangi kayıtların yer alması gerektiği belirtilmiştir.

ETTK'da olduğu üzere, YTTK'da da, limited şirketin, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanacağı öngörülmektedir (YTTK m.588/1). Bunu temin için ise, şirket sözleşmesinin tamamı, kurucuların imzalarının noterce onaylanmasını izleyen otuz gün içerisinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline tescil ettirilecek ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan olunacaktır.

Belirtmek gerekir ki anonim şirketler bölümünde açıklanan kurucular beyanına ilişkin ifadeler limited şirketler açısından da geçerlidir.

²⁵ YTTK'nın 586/2'nci fıkrasında "Bakanlıkça istenilmesi halinde işlem denetçisi raporu" ibaresi yer almaktaydı ancak, 6335 s. Kanun ile yapılan değişiklikle bu ibare madde metninden çıkarılmıştır(6335 s. K. m. 41/17).

2.2.2.1.3. Şirket Sözleşmesinde Öngörölmeleri Şartıyla Bağlayıcı Olan Hükümler

“Şirket sözleşmesinin yazılı bir şekilde yapılması ve kurucuların imzalarının noterce onaylanmasının şart olması” hükmü ETTK’nın 505’inci maddesinde yer almaktadır. Belirtilen husus, YTTK’nın 575’inci maddesinde aynen tekrarlanmıştır.

Yine şirket sözleşmesinde hangi kayıtların bulunması gerektiği hususu ETTK’nın 506’ncı maddesinde hükme bağlanmış olup, söz konusu hüküm YTTK’nın 576’ncı fıkrasında (c bendi hariç) tekrar edilmiştir.

Bununla birlikte ETTK’da bulunmayan önemli değişikliklere YTTK’nın 577’nci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, kurucular, şirket sözleşmesine, emredici kurallara aykırı olmamaları şartıyla, istedikleri hükümleri koyabilirler. Ancak, bağlayıcı olabilmeleri için bazı hükümlerin şirket sözleşmesinde öngörölmeleri gerekir; aksi halde, şirketler hukuku yönünden bağlayıcı olmaz, bir ortaklar arası "anayasa"sı kuralı sayılamaz. Meselâ, esas sermaye paylarını bağlamalı konuma getiren, yani kanunî hükümlerden ayrılan devir sınırlamaları koyan, önalım, alım, önerilme (yani devirden önce diğer ortaklara önerme) hakları, ek ödeme yükümlölükleri vs. ancak şirket sözleşmesiyle konulabilir. Bu tür hükümler şirket sözleşmesi dışında öngörölmüşse, ancak bir borçlar hukuku sözleşmesinin hükümlerini doğururlar (YTTK Madde Gerekçeleri).

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşıldığı üzere YTTK’nın, 577’nci maddesinde on dört bent olarak yer alan hükümlerin şirket sözleşmesine alınması zorunluluğu bulunmamakla birlikte, söz konusu hükümlerin şirket sözleşmesinde öngörölmeleri durumunda bağlayıcı olacakları ifade edilmiştir.

2.2.2.2. Sermayeye İlişkin Yenilikler

YTTK ile anonim şirketlerde olduğu gibi limited şirketlerde de sermayeye ilişkin yenilikler getirmiştir. Söz konusu yenilikler aşağıda üç başlık altında ele alınmıştır.

2.2.2.2.1. Asgari Sermaye Tutarı

ETTK'nın 507/1'nci fıkrasında yer alan hükme göre, limited şirketin esas sermayesinin en az 5.000 TL olması şarttır. Aynı husus YTTK'nın 580'inci maddesinde düzenlenmiş ve limited şirketin kurulabilmesi için asgari sermaye tutarı 10.000 TL olarak belirlenmiştir. Ayrıca ETTK hükmüne paralel olarak Bakanlar Kurulu'na söz konusu tutarı on katına kadar artırma olanağı tanınmıştır.

2.2.2.2.2. Ayni sermaye ve Ayınların Devralınması

Anonim şirketlere ayni sermaye konulması ve ayınların devralınması hususu, YTTK'nın 342 ve 343'üncü maddelerinde ele alınmıştır.

Limited şirketlerde ayni sermaye konulması ve ayınların devralınması ile ilgili olarak anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağı ifade edilerek, şeffaflığın sağlanması ve malvarlığı unsurlarının korunması amaçlanmıştır (YTTK m.578).

Buna karşılık burada öngörülen ayni sermayeye ilişkin YTTK 581 hükmü ile mal bedelleri ve kurucu menfaatlerine ilişkin YTTK 582 hükmünün kanunda bulunmasına ihtiyaç yoktur. Zira gerek ayni sermaye ile ayni devralma, gerek (kuruculara tanınacak) özel menfaatler hakkında zaten YTTK 578 ile anonim şirkete ilişkin hükümlere genel bir yollama yapılmıştır. Böyle bir yollamanın varlığı karşısında anonim şirketlere ayni sermaye olarak konulabilecek malvarlığı unsurlarına ilişkin YTTK 342 hükmünü içerik olarak

tekrarlayan YTTK 581'e gerek yoktur. Benzer bir durum YTTK 582'de öngörülen kurucu menfaatleri, hatta aynı devralma sayılabilecek malların bedelleri içinde geçerlidir (Kendigelen, 2011: 426).

2.2.2.2.3. Esas Sermaye Payları

YTTK'nın önemli yeniliği esas sermaye payında gerçekleşmiştir. Esas sermaye payına ilişkin olarak "ortağın sermayesi" (ETTK m.507/3), ile "sermaye payı" (ETTK m.518/1) terimlerinin yarattığı karmaşaya son verilmiştir. Böylece öğretide kullanılan "temel sermaye payı" ve "sermaye payı" terimlerine de artık gerek kalmamıştır (YTTK Genel Gerekçe).

Aynı kanunun 583/1'inci fıkrasında şirket sözleşmesinde esas sermaye paylarının itibari değerlerinin en az yirmi beş TL olarak belirlenebileceği bununla birlikte şirketin durumunun iyileştirilmesi amacıyla bu değer altına inilebileceği ifade edilmiştir.

Ayrıca, esas sermaye paylarının itibari değerlerinin birbirinden farklı olabileceği ancak, esas sermaye paylarının değerlerinin yirmi beş TL veya bunun katlarının olması gerektiği, YTTK'nın 583/2'ci fıkrasında hükme bağlanmıştır.

YTTK'nın 583/3'üncü fıkrasıyla getirilen yenilikle birlikte bir ortağın birden fazla esas sermaye payına sahip olabilmesine imkan tanınarak, ETTK'daki gereksiz "bir ortak= bir pay" kuralı terk edilmiştir.

Aynı maddenin son fıkrasında ise, "esas sermaye bedelinin şirket sözleşmesinde öngörüldüğü şekilde, nakit veya ayın olarak veya bir alacağın takası yoluyla yahut sermaye artırımında olduğu gibi, serbestçe kullanılabilecek özkaynakların esas sermayeye dönüştürülmesi yoluyla ödenir" şeklinde bir ifadeye yer verilerek, esas sermaye bedelinin ne şekilde ödeneceği belirtilmiştir.

Son olarak YTTK ile limited şirketlere ilişkin olarak getirilen diğer bir yenilik ise, ETTK'da öngörülen ve esas sermaye paylarının senede

bağlanamayacağına dair olan düzenlemenin terk edilmesi ve esas sermaye pay senetlerinin ispat aracı şeklinde veya nama yazılı olarak düzenlenmesine imkan tanımasıdır (YTTK 593/2).

2.2.2.3. Tek Kişilik Limited Şirket

ETTK'nın 503'üncü maddesinde yer alan hükme göre, limited şirketin kurulabilmesi için en az iki gerçek veya tüzel kişinin varlığı şarttır, oysa YTTK'nın 573'üncü maddesinde, "limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur" hükmüne yer verilerek, ETTK'daki asgari sayı sınırı kaldırılarak, anonim şirketlerde olduğu gibi, tek kişilik limited şirketin kurulmasına olanak tanınmıştır. Bu düzenlemelerle birlikte, ortak sayısının bire inmesi hususu, bir sona erme nedeni oluşturmayacaktır.

Diğer taraftan, limited şirketlerde ortak sayısının bire düşmesi halinde durumun, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilmesi gerekmektedir. Müdürler ise, bildirim alınması tarihinden başlayarak yedinci günün sonuna kadar, şirketin tek ortak olduğunu, bu ortağın adını, yerleşim yerini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirmekle yükümlüdürler. Aksi halde doğacak zararlardan sorumlu olacakları belirtilmiş, madde devamında aynı yükümlülüğün şirketin tek ortakla kurulması halinde de geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır (YTTK m.574).

Görüldüğü üzere YTTK ile, tek ortakla kurulan veya ortak sayısı bire inen limited şirketlere, durumun tescil ve ilan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Aksine davranış halinde ise anonim şirketten farklı olarak sadece müdürlerin sorumlu olacağı öngörülmüştür (Kendigelen, 2011:423).

YTTK ile limited şirket kurulmasına ilişkin asgari sayı uygulaması terk edilmiş olmakla birlikte, ortakların sayısının elliye aşamayacağı yönündeki hükmü, ETTK düzenlemeleri ile aynıdır.

Söz konusu kanun ile limited şirketlere getirilen diğer bir yenilik ise, ortakların ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü olduklarının 573/2'nci fıkrasında hükme bağlanmış olmasıdır.

2.2.2.4. Ortakların Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

ETTK'da, bilgi alma ve inceleme hakkı, 548/2'nci fıkrasında, ortak sayısı yirmi ve daha az olan limited şirketlerde idare hak ve vazifesi bütün ortaklara ait değilse, müdür sıfatını haiz olmayan ortaklara, Türk Borçlar Kanunu'nun 531'inci maddesi²⁶ hükmüne gönderme yapmak suretiyle tanınmıştır. Aynı durum YTTK'nın 614'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, "her ortak, müdürlerden, şirketin bütün işleri ve hesapları hakkında bilgi vermelerini isteyebilir ve belirli konularda inceleme yapabilir" hükmüne ver verilmiştir.

Görüldüğü gibi YTTK'nın ortakların bilgi ve inceleme haklarına ilişkin hükümleri ETTK hükümlerine paralel ve daha geniş kapsamlıdır. Zira YTTK'da tüm ortaklara, şirketin her türlü işi ve hesapları hakkında bilgi ve inceleme hakkı tanınmıştır. Ancak ortağın, elde ettiği bilgileri şirketin zararına olacak şekilde kullanması tehlikesi varsa, müdürler, bilgi alınmasını ve incelemeyi gerekli ölçüde engelleyebilecektir. Bu durumda ortağın istemi üzerine genel kurul konuya ilgili olarak gerekli kararı verecektir (YTTK m.614/2).

Nihayet kendisine ait bilgi alma ve inceleme hakkı genel kurul tarafından haksız yere engellenen ortağın istemi üzerine mahkeme bu konuda karar verecektir. Mahkemenin bu konudaki kararı kesindir (YTTK m.614/3).

²⁶ TBK m.531-(1)Yönetim yetkisi olmasa bile, her ortağın, ortaklığın işleyişi hakkında bilgi alma, defter ve kayıtlarını inceleme, bunlardan örnek alma ve mali durumu hakkında özet çıkarma hakkı vardır.

2.2.2.5. Organsal Yapının Düzeltilmesi

YTTK ile anonim şirketlerde olduğu gibi, limited şirketlerde de genel kurul ve yönetim kurulu (müdürler kurulu) arasındaki işlev ayrılığı belirginleştirilmiştir.

Bununla birlikte, yönetimde özden yönetim ilkesi terk edilerek yerine seçilmiş yönetime yer verilmiştir. Bu sayede limited şirketlerde de profesyonelliğin önü açılmış olmaktadır. Ayrıca anonim şirketlerde olduğu gibi, limited şirketlerde de on-line olarak kurulların yapılmasına olanak tanınmıştır.

YTTK ile limited şirketlerin organsal yapısına ilişkin yeni düzenlemeler aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

2.2.2.5.1. Yönetim ve Temsile İlişkin Yenilikler

YTTK ile limited şirketlerin yönetimi ve temsili konularına ilişkin olarak da bir takım yeni düzenlemeler getirilmiştir. Söz konusu yenilikler aşağıda dört başlık altında incelenmiştir.

2.2.2.5.1.1. Genel Olarak Müdürlere İlişkin Düzenlemeler

ETTK'nın 540/1'inci fıkrasında, “aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar” hükmü yer almaktadır. Hükme göre, aksi belirtilmedikçe, tüm ortaklar şirketi yönetmekle yükümlüdürler. Bu tür yönetim biçimine özden yönetim denilmektedir. Söz konusu yönetim ilkesi profesyonel yönetime engel teşkil etmektedir.

Bu gibi nedenler dolayısıyla YTTK ile özden yönetim ilkesi terk edilerek, seçilmiş yönetim anlayışı benimsenmiştir. Böylece limited şirketlerin yönetiminde profesyonelliğin sağlanması amaçlanmıştır (YTTK m.623).

Buna paralel olarak YTTK'nın 623/1'inci fıkrasında, şirketin yönetimi ve temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenleneceği açıkça belirtilmiştir. Fıkra devamında ise, şirketin yönetimi ve temsilinin müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa verilebileceği gibi tüm ortaklara veya bunların dışında ortak olmayan üçüncü kişilere de verilebileceği öngörülmüştür. Ancak kanun koyucu en az bir ortağın şirketin yönetim ve temsil yetkisine sahip bulunmasını zorunlu kılmıştır.

En az bir ortağın şirketin yönetim ve temsil yetkisine sahip olması zorunluluğunun, yeni düzenleme ile hedeflenen profesyonel yönetim anlayışına uymadığı ayrıca bu zorunluluğun pratikte de bir fayda sağlamayacağı yönünde eleştiriler mevcuttur.²⁷

YTTK tüzel kişilerin de müdür olmasına imkan tanımaktadır. Tüzel kişinin müdür olması durumunda, bu kişi adına müdürlük görevini yerine getirecek bir gerçek kişi belirmesi gerekmektedir (YTTK m.623/2).

Son fıkrada ise, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış olan yönetime ilişkin tüm konularda müdürlerin karar almaya ve kararları uygulamaya yetkili oldukları hükme bağlanmıştır.

2.2.2.5.1.2. Müdürlerin Birden Fazla Olmaları

Müdürlerin birden fazla olmaları konusuna ilişkin düzenlemeler YTTK'nın 624'üncü maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddede şirketin birden fazla müdürünün bulunması halinde bunların bir kurul oluşturacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, genel kurul tarafından, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın bu kurula bir başkan atanacağı belirtilmiştir.

Bunun yanı sıra söz konusu maddenin son fıkrasında birden fazla müdürün varlığı halinde, kurulun "çoğunlukla" karar alacağı belirtilmiş, eşitlik halinde ise başkanın oyunun üstün sayılacağı hükmüne yer verilmiştir. Aynı

²⁷ Bkz. A. Kendigelen, a.g.e: 473

fıkra devamında ise, şirket sözleşmesiyle müdürlerin karar almaları konusunda farklı bir düzenlemenin öngörülebileceği belirtilmiştir.

2.2.2.5.1.3. Müdürlerin Devredilemez Görev ve Yetkileri

Limited şirketlerde müdürlerin devredilemez görev ve yetkilerine ilişkin düzenlemeler, YTTK'nın 625'inci maddesinde yer almaktadır.

Genel kurula ilişkin 616'ncı madde gibi 625'inci madde de, işlevler ayrımı ilkesine uygun olarak müdürün veya müdürler kurulunun yani bir anlamda yürütmenin, devredilemez görev ve yetkilerini sınırlı sayı olarak saymaktadır. Kanunun 375 ve 408'inci maddelerinde olduğu gibi burada da görev ve yetki kavramlarına birlikte yer verilmiştir (YTTK Madde Gerekçeleri).

YTTK'nın müdürlerin devredilemez görev ve yetkilerine ilişkin 625'inci madde hükümlerinin, aynı kanunun anonim şirketlerde yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerini içeren 375'inci madde hükümleriyle paralel olduğu görülmektedir.

2.2.2.5.1.4. Eşit İşlem

YTTK'nın limited şirketlere ilişkin 627'nci maddesi, aynı kanunun anonim şirketlere ilişkin olan 357'nci maddesi hükmüne paralel olarak düzenlenmiştir.

Bu bakımdan limited şirketlerde müdürlerin, ortaklara eşit şartlar altında eşit işlem yapması kanuni zemine oturtulmuştur.

2.2.2.5.2. Genel Kurula İlişkin Yenilikler

YTTK ile limited şirket genel kuruluna ilişkin olarak getirmiş olduğu yenilikler, genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri, genel kurulun

toplanması ve oy hakkı ve hesaplanması olmaz üzere üç başlık altında aşağıda ele alınmıştır.

2.2.2.5.2.1. Genel Kurulun Devredilemez Görev ve Yetkileri

ETTK'nın 539'uncu maddesinde yer alan genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri, YTTK'da yeniden ele alınarak, değişik bir sistemle düzenlenmektedir. Buna göre, 616'ncı maddede²⁸ belirtildiği üzere, YTTK ile genel kurulun devredilemez görev ve yetkilerinin yanı sıra, adı geçen maddenin ikinci hükmü uyarınca, şirket sözleşmesinde öngörülme şartı ile genel kurulun devredemeyeceği görev ve yetkileri bulunmaktadır. Örneğin, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları, topluluk denetçisi ile denetçilerin atanmaları ve görevden alınmaları, şirketin feshi vb. hususlar genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında iken; şirket sözleşmesi uyarınca genel kurulun onayının arandığı hâller ile müdürlerin faaliyetlerinin onaylanması, önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım ve alım haklarının kullanılması hakkında karar verilmesi, esas sermaye payları üzerinde rehin hakkı kurulmasına ilişkin onayın verilmesi, yan edim yükümlülükleri hakkında iç yönerge çıkarılması vb. hususlar ise, ancak şirket sözleşmesinde öngörüldükleri takdirde genel kurulun devredemeyeceği görev ve yetkiler arasında sayılmaktadır (YTTK m.616/1-2).

Görüldüğü üzere YTTK, limited şirket genel kurulunun devredilemez yetkilerini; kanunen devredilemez yetkiler ve şirket sözleşmesi ile devredilemez nitelik kazanan yetkiler şeklinde iki sınıfa ayırmıştır (Altaş, 2012: 334-335).

Nihayet YTTK'ya göre, tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahip olacaktır. Ancak tek ortağın genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır (YTTK m.616/3).

²⁸ YTTK'nın 616/1-c bendinde yer alan "işlem denetçileri de dâhil olmak üzere," ifadesi 6335 s. Kanun ile yapılan değişiklikle madde metninden çıkarılmıştır (6335 s.K.m.41/20).

2.2.2.5.2.2. Genel Kurulun Toplanması

ETTK’da, anonim şirketlerdeki genel kurul hükümlerinin limited şirketler için de uygulanacağı söylene de, bu uygulamaya asgari yirmi ortak ayısı koşulu getirmiş olması sebebiyle günümüzde kurulan limited şirketlerin neredeyse tamamında genel kurul toplanmamaktadır.

Ancak YTTK’nın limited şirket genel kurulunu düzenleyen 617’nci maddesi, genel kurulun toplanmasına ilişkin herhangi bir asgari koşul getirmemiştir. Bu sebeple limited şirketlerin de 01.07.2012 tarihinden itibaren her hesap dönemini izleyen üç ay içinde genel kurul yapması gerekecektir. Genel kurul toplantılarına ilişkin hükümler anonim şirketlere benzer şekilde uygulanacaktır. Anonim şirketlerden tek farkı ana sözleşmeye konulması şartıyla genel kurul öncesi çağrı süresi on beş günden on güne kadar kısaltılabilmektedir (Altaş, 2011. Erişim: <http://www.alomaliye.com/2011/mustafabaltaslimited.htm>)

Bunun yanında 617/4’ üncü fıkrasındaki hükümde, “herhangi bir ortak sözlü görüşme isteminde bulunmadıkça, genel kurul kararları, ortaklardan birinin gündem maddesi ile ilgili önerisine diğer ortakların yazılı onayları alınmak suretiyle de verilebilir. Aynı önerinin tüm ortakların onayına sunulması kararın geçerliliği için şarttır” denilmektedir.

Bu hüküm anonim şirket yönetim kurulu kararları için öngörölmüş bulunan bir karar verme usulünün limited şirkette genel kurul kararlarının alınmasında uygulanması amacıyla kaleme alınmıştır (YTTK Madde Gerekçeleri).

2.2.2.5.2.3. Oy Hakkı ve Hesaplanması

YTTK’ya göre, ortakların oy hakkı esas sermaye paylarının itibari değerine göre hesaplanır. Şirket sözleşmesinde daha yüksek bir tutar öngörölmemişse her yirmi beş TL bir oy hakkı verir. Ancak şirket sözleşmesi

ile birden fazla paya sahip ortakların oy haklarının sınırlandırılabilir. Ortak en az bir oy hakkına sahiptir. Ayrıca yeni kanun ETTK'da olduğu gibi, şirket sözleşmesinde açıkça düzenlenmiş olmak kaydıyla yazılı oy olanağı da tanınmaktadır.

618/2'nci fıkrasında ise, "şirket sözleşmesi oy hakkını, itibarî değerden bağımsız olarak her esas sermaye payına bir oy hakkı düşecek şekilde de belirleyebilir" ifadesi yer almaktadır. Ancak bu duruma bir sınırlama getirilerek, söz konusu durumda en küçük esas sermaye payının itibarî değerinin, diğer esas sermaye paylarının itibarî değerleri toplamının onda birinden az olamayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, şirket yönetiminde hakimiyet kurulmasını engellemek amacıyla, denetçilerin seçimi, şirket yönetimi ya da onun bazı bölümlerinin denetimi için özel denetçi seçimi, sorumluluk davası açılması hakkında karar verilmesi hususlarında, oy hakkının esas sermaye paylarının sayısına göre belirlenmesine ilişkin sözleşme hükmünün uygulanamayacağı ifade edilmiştir (YTTK m.618/3).

2.2.2.6. Yılsonu Finansal Tabloları

YTTK ile ilkin, anonim şirketler gibi limited şirketlerin de, 01.01.2013 tarihinden itibaren finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarının özdeşi olan Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlemeleri yönünde bir zorunluluk getirilmişse de bu durum 6335 sayılı kanun ile değiştirilmiştir.

Son düzenlemelere göre Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koyma ve farklı düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir. Adı geçen Kurum, kendisine verilen yetkiyi kullanarak, 15 Kasım 2012 tarihli duyurusu ile hangi işletmelerin finansal tablolarını TMS'ye göre düzenlemek zorunda olduklarını belirlemiştir.

Buna göre duyuruda, “660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanun’un 397’nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanun’un 1534’üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına, yukarıdaki kapsama dahil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılınca kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına, karar verilmiştir” şeklinde bir açıklamaya yer verilerek, finansal tablolarını TMS’ye göre hazırlayacak olan işletmeler belirlenmiş ve bu konudaki görüş ayrılıklarına da son verilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Muhasebenin temel amacı, bir ekonomik varlık hakkında karar vericilere kararlarında kullanabilecekleri doğru ve güvenilir finansal bilgiyi sağlamaktır. Muhasebe sistemi bir işletme tarafından finansal faaliyetlerini izlemek ve bu faaliyetleri karar vericiler için faydalı bir şekilde özetlemek için kullanılan yöntemler ve araçlardan meydana gelir. İster basit isterse karmaşık olsun bütün muhasebe sistemlerinde işletmenin finansal faaliyetleriyle ilgili veriler kaydedilir, sınıflanır ve özetlenir. Finansal tablolar yönetim ve işletme dışındaki kişiler için başlıca bilgi kaynağıdır. Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal yapısını karlılığını ve gelecek perspektifini değerlendirmede karar vericilere yardımcı olmaktır. Bu şekilde işletmenin finansal durumu hakkında bilgi yaratılmış olur. Ancak finansal tablolarda sunulan bilgilerin karar vericiler veya bilgi kullanıcıları için tutarlı olabilmesi için, bilgilerin kullanım amacına uygun olarak analiz edilmesi ve kullanıcının anlayabileceği şekilde raporlanması gerekir (Erdoğan, 2004:3).

İşletme yöneticilerinin ve işletme ile ilgilenen üçüncü kişilerin, işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerden hareketle, doğru kararlar verebilmeleri ancak bu tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygun, güvenilir, anlaşılır, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun olmasına bağlıdır.

İşletme yöneticilerinin ve menfaat gruplarının kararlarını birinci derecede etkileyen finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise ancak, mesleklerinde uzman kişilerce yerine getirilen, sağlıklı bir denetim faaliyetli mümkün kılınabilir.

Özellikle son yıllarda ulusal şirketlerin yerini uluslararası şirketlerin alması, bu şirketlerin güçlü sermayeye sahip olmaları, faaliyet alanlarının çok büyük hızla genişlemesi, dünya piyasalarındaki nüfuzlarının artırması söz konusu şirketlerin çok büyük kitleleri etkileyebilecek konuma getirmiştir.

2000’li yılların başlarında, başta Enron skandalı olmak üzere meydana gelen diğer olaylar şirketlerin özellikle mali denetiminin önemini ortaya koymuş ve bu alandaki eksikliklerin giderilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılmasını sağlamıştır.

Bu bölümde denetim, denetimin türleri ve denetçi ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra ETTK ile YTTK’nın denetime ilişkin düzenlemeleri karşılaştırmalı olarak ele alınacak, getirilen yenilikler ortaya konacaktır.

3.1. DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Bu bölümde, denetimle ilgili genel bilgilere yer verilecektir. Bu bağlamda, ilk olarak denetimin tanımı ve unsurlarından bahsedilecek daha sonra sırası ile genelde denetim türleri, denetçinin tanımı, denetçinin türleri konuları ele alınacak ve nihayet genel kabul görmüş denetim standartları ile ilgili bilgilere yer verilecektir.

3.1.1. Denetim Kavramı ve Unsurları

En genel anlamı ile muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Gürbüz, 1985: 7).

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000: 5).

Denetim ekonomik eylemler ve olaylar hakkındaki savlar ile oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak için bağımsız bir uzman tarafından bu savlarla ilgili kanıtların nesnel olarak elde

edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bilgi kullanıcılarına iletilmesi sürecidir (Erdoğan, 2004: 5).

Tanımlar incelendiğinde denetime ilişkin belli başlı bazı özelliklerin öne çıktığı görülmektedir. Bu kapsamda denetimin, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilişkin iddialarla ilgili bulunduğu ve bu iddiaların önceden saptanmış olan belli ölçütlere uygunluk derecesinin araştırıldığı, söz konusu araştırma yapılırken kanıtların tarafsızca toplanması gerektiği ve nihayet elde edilen bilgilerin ilgi duyanlara aktarıldığı sistematik bir süreç olduğudur.

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili bilgilerin önceden oluşturulmuş ilkelere uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları bu bilgilerle ilgili olanlara bildirmek amacıyla objektif olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir(Auditing Concept Committee, “ Report of The Committe on Basic Auditing Concepts”, The Accounting Review, Vol.47, Supplement, 1972: 18 Erişim: <http://www.belgeler.com/>). Bu tanıma göre denetim ayrıştırılacak olursa konu şu ana noktalarda toplanabilir(D.R. Carmichael, John J. Willingham, 1989: 4):

- Mantıksal, planlanmış ve örgütlenmiş basamaklar veya prosedürlerden oluşturulmuş sistematik bir süreç olması,
- Objektif olarak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi,
- Denetimin konusunun, muhasebe sisteminden, bilgi sisteminden ve mali tablolardan elde edilen ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerden meydana gelmesi,
- Elde edilmiş bilgilerin karşılaştırılabileceği standartların oluşturulması (Bu kriterler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve devletin koyduğu kanunlardır).
- Denetçinin değerlemeleri sonunda vardığı yargının bir denetim raporuyla ilgili bilgi kullanıcılarına iletilmelidir.

3.1.2. Genelde Denetim Türleri

Muhasebe ve finans literatüründe denetim çok farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar amaçlarına göre, denetimi yapan kişilerin niteliğine veya statüsüne göre olabilir (Aksoy, 2002: 55).

3.1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Daha önce değinildiği gibi denetimin amacı, belli bir işletmeye veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslar ile karşılaştırılması ve aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesidir. Bu nedenle, denetim yapabilmek için önce karşılaştırma konusu bilgilerin daha sonra bu bilgilerin karşılaştırılacağı kıstasların tespit edilmesi gerekir. Denetim konusu bilgiler çok çeşitli olabilir. Örneğin; kayıtlar, miktarlar, tutarlar, mali tablolarda gözüken bilgiler gibi. Karşılaştırma kıstasları ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, kanun ve yönetmelikler, ana sözleşme hükümleri, yönetimin koyduğu kurallar vb. olabilir (Karanfiloğlu, 1999: 30).

Amaçlarına göre denetim türleri (Kaval, 2008: 4);

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

3.1.2.1.1. Faaliyet Denetimi

Bir işletmenin faaliyet yordamlarının ve politikalarının, işletmenin herhangi bir bölümünün etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi amacıyla gözden geçirilmesidir. Faaliyet denetiminin sonunda yönetim, faaliyetlerin geliştirilmesi, etkinliğin ve verimliliğin artırılması için öneriler bekler. Faaliyetlerin etkinliğinin birçok farklı alanda değerlendirilebilmesi nedeniyle tipik bir faaliyet denetimi hareket tarzını karakterize etmek olanaksızdır.

Faaliyet denetiminde incelemeler muhasebeyle sınırlı değildir. İncelemeler örgütsel yapının, bilgisayar işlemlerinin, üretim yöntemlerinin, pazarlamanın ve diğer alanların da değerlendirilmesini kapsar. Bu nedenle faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak değerlendirilmesi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun değerlendirilmesinden daha zordur. Ayrıca faaliyet denetiminde bilginin değerlendirilmesi için ölçütlerin oluşturulması son derece öznel bir konudur. Bu bakımdan faaliyet denetimi, daha çok, yönetim danışmanlığı olarak görülür (Erdoğan, 2004: 7-8).

Faaliyet denetiminin, uygulandığı faaliyet sürecine; karlılığın, iktisadiliğin, verimliliğin artırılması, kaynakların etkin kullanılması, problemlerin erken aşamalarda ortaya konarak önlemlerin yerinde ve zamanında alınması ve iletişimin güçlendirilmesi gibi katkılar sağlaması beklenir. Faaliyet denetimi bir işletmedeki hemen hemen her faaliyete uygulanabildiğinden iç denetime bütçe görevi görür. Diğer bir anlatımla iç denetim faaliyeti, faaliyet denetiminin uygulama alanı içindedir. Bu anlamda iç denetçi, geniş bir alanda analiz yeteneklerine sahip faaliyet denetçisidir(Uyar, 2008).

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşıldığı üzere, faaliyet denetiminin sadece işletmenin finansal tabloları veya muhasebesiyle sınırlı kalmadığı, karlılık ve verimlilik olanaklarının saptanması için gerekli tüm çalışmaların dahil olduğu, çok geniş bir alanı kapsadığı, bu anlamda işletmenin tüm faaliyetleriyle ilgili bir denetim olduğudur.

Nihai hedefi yöneticilere ve işletme dışında kalan ortaklara yönetimin faaliyet sonuçları ve özellikle sonuçların yeterlilik düzeyleri hakkında objektif bilgiler vermektir (Kaval, 2008: 9).

3.1.2.1.2. Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi, bir işletmenin mali tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve

uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Mali tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Kaval, 2008: 10).

Uygulamada çok yaygın olarak rastlanan muhasebe denetimine, finansal tablolar denetimi de denilmektedir. Söz konusu denetim, işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı ve bu bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda yapılan çalışmaları kapsamaktadır.

Muhasebe denetimi sonucunda açıklanacak bilgiler, özellikle işletme ile ilgili üçüncü kişilerin işletme ile ilgili verecekleri kararlarda son derece önemli rol üstlenmektedir.

Nihai hedefi, mali tabloların güvenilirliğini sağlamak ve mali tabloları değerlendirenlere nihai değil makul bir güvence vermektir (Kaval, 2008: 10).

3.1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi temel olarak daha önceden belirlenmiş ölçüler veya kriterlere göre denetim faaliyetleri sonucunda ulaşılan bulguların karşılaştırıldığı bağımsız denetimin altyapısını oluşturan unsurdur (Alptürk, 2004. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>).

Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir makam tarafından saptanmış kurallara ve devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağını olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir. Bu nedenle, VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin

imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin konusunu işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur. Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, şirketin iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri dışında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ve standartları ile defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin yasalara uygun nitelikte olmasıdır (Özel, 2001: 19).

İşletme dışından vergi inceleme elemanlarının işletmeyi vergi yönünden incelemeleri ve işletme yönetiminin görevlendirdiği, üst yönetimin belirlemiş olduğu talimat ve iş emirlerine uyulup uyulmadığının, işletme personeli tarafından denetlenmesi uygunluk denetiminin örnekleri arasında yer almaktadır.

Uygunluk denetimi kullanıldığı yerlerin sayısı itibarıyla en fazla olan, ancak özü açısından en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetimde tek ve kapsamı dar bir ölçüt alınır ve bu ölçüte işin uygun yapıp yapılmadığı araştırılır. (Kaval, 2008: 11).

Nihayet uygunluk denetiminin amacı gerek işletme üst yönetimince belirlenmiş olan talimat, politika, yöntem ve iş emirlerine gerekse işletme dışındaki otoritelerce konulmuş kurallar, kanunlar vb. mevzuata uygun hareket edilip edilmediğinin incelenmesidir.

3.1.2.2. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri

Denetçinin konumuna (statüsüne) göre denetim türleri;

- Bağımsız Denetim
- İç Denetim
- Kamusal Denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Yukarıda sayılan denetim türleri detaylı olarak aşağıda açıklanmıştır.

3.1.2.2.1. Bağımsız Denetim

İşletmenin, işletme dışında bulunan uzman kişilerce denetlenmesinden ötürü, söz konusu denetime bağımsız denetim denilmektedir. Bağımsız denetimin en geniş uygulama alanı, denetlenen işletmenin finansal tablolarıdır.

Bağımsız dış denetime tabi şirketler aşağıda verilmiştir: (Erişim: <http://www.spk.gov.tr/>);

- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- Aracı Kurumlar,
- Portföy Yönetim Şirketleri,
- Yatırım Fonları,
- Emeklilik Yatırım Fonları,
- Yatırım Ortaklıkları,
- Konut Finansmanı Fonları,
- Varlık Finansmanı Fonları,
- İpotek Finansmanı Fonları,
- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları,
- SPK tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

3.1.2.2.1.1. Bağımsız Muhasebe Denetiminin Türleri

Bağımsız muhasebe denetimi yıllık denetim, sınırlı denetim ve özel amaçlı denetim olmak üzere üç ayrı niteliktedir (Kaval, 2008:13). Söz konusu denetimler aşağıda açıklanmaktadır.

3.1.2.2.1.1.1. Yıllık Denetim (Yılsonu–Sürekli Denetim)

Söz konusu denetim, başta bağımsız denetime tabi şirketler olmak üzere, ihtiyari olarak denetim yaptıran diğer şirketlerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olup olmadığının denetlenmesidir.

Bu denetim çalışmasında denetçi, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiği konusunda bir denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimini planlar, planını uygulamaya koyarak yeterli kanıt toplar, nezaretindeki diğer meslek mensuplarını gözler ve sonuçta bir denetim görüşüne ulaşır. Yani denetim görüşüne ulaşabilmek için yeterli zaman ve imkan olduğu sayılır. Görüş verdiği mali tabloların değişikliğe uğrama olasılığı oldukça düşüktür. Bu M derecesi oldukça yüksektir. Denetçi mali tabloların güvenilirliği konusunda doğrudan güvence verir. Yani görüşü doğruyu yansıtıyor, yansıtmıyor ve koşullu yansıtıyor şeklindedir. Ancak bu mali tabloların yüzde yüz doğru olduğu anlamına gelmez. Çünkü denetçi ne kadar fazla denetim kanıtı toplarsa toplansın da yine denetimin özünden gelen denetim riski bulunur (Kaval, 2008: 13).

3.1.2.2.1.1.2. Sınırlı Denetim (İnceleme – Ara Dönem Denetimi)

Bu denetim türü standartlarda İnceleme (Review) şeklinde isimlendirilmektedir. Bu denetimi yıllık denetimden ayıran husus denetim kanıtı toplamada sınırlama olmasıdır. Bu şirketlerde mali tablolar bazı sınırlamalar altında düzenlenir ki, bu sınırlamalar mali tabloların güvenilirliği konusunda kuşku yaratırlar. Gerçektende bu denetim ara bir döneme aittir ve bu dönemde mali tabloların işletmenin ekonomik durumu, karlılıkta gelişmeler ve nakit akımlarında gelişmeler hakkında bir fikir verirler. Ancak geçici rakamlardır ve değişikliğe uğrama olasılıkları yüksektir (Kaval, 2008: 14).

3.1.2.2.1.1.3. Özel Amaçlı Denetimler

Özel amaçlı denetimler, belli bir bilgi kullanıcısı için belli bir konuda yapılan denetimdir. Örneğin bankaların kredi vermeden önce yaptırdıkları denetim, vergi denetimi özel amaçlı denetimlerdir. Bu denetim sonucunda, denetim talebinde bulunan bilgi kullanıcısına karar vermesine yardımcı olacak bilgiler ve önerileri içeren rapor sunulur. Özel amaçlı denetimlerde bilgiler ve bunların karşılaştırılacakları ölçütler, denetimin amacına göre değişeceği için her denetim farklı konularda uzmanlık gerektirecektir. Bu nedenle özel denetim yapan uzmanların denetim yaptıkları konularda bilgi ve deneyim sahibi olmaları gerekir (Erdoğan, 2004: 8).

3.1.2.2.2. İç Denetim

İç denetçiler özel veya kamu kuruluşlarında, o kuruluşun bir elemanı sıfatıyla ücretli olarak çalışan denetim uzmanlarıdır. Bu uzmanlar tarafından yönetim adına yapılan denetim, iç denetim olarak isimlendirilmektedir. Büyük işletmelerde iç denetim işlevi doğrudan yönetim kuruluna bağlı bir bölüm tarafından yerine getirilirken, küçük işletmelerde bir veya birkaç denetim çalışanı tarafından gerçekleştirilir. İç denetimin etkinliği işletme ve yöneticiler açısından çok önemlidir çünkü iç denetimden gelen raporlar yönetimin kararlarını önemli ölçüde etkilemektedir (Erdoğan, 2004: 8-9).

İç denetimin amacı, işletme varlıklarının korunması, işletme faaliyetlerinde etkinliğin artırılması, muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır (Ulusoy, 2007: 36).

İç denetim ve iç kontrol, işlevleri birbirine benzemekle birlikte farklı kavramlardır. İç kontrol, işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amaçlarını gerçekleştirmek için bir işletmedeki örgüt yapısı, uygulanan yöntemler ve ölçülerin tamamıdır (Kepekçi, 2004: 56). İç denetim,

finansal denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimini kapsayan ortaklığın faaliyetlerinin mevzuata, yönetim planlarına ve politikalarına uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini ve etkinliğini de değerlendirdiği için kendisi de aynı zamanda bir iç kontrol aracıdır(Kepekçi, 2004: 3).

3.1.2.2.3. Kamusal Denetim

Kurumsal düzenin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimlerdir (Karanfiloğlu, 1999: 33).

Kamu denetçileri devlet kurum ve kuruluşlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi, özel sektör kuruluşlarında ise vergi denetimi yapabilirler (Erdoğan, 2004: 9).

3.1.3. Denetçinin Tanımı

Denetim, muhasebe bilgilerinin gerçeğe uygun olup olmadığı ile ilgilidir. Aynı zamanda muhasebe sisteminin iyi çalışıp çalışmadığını, yeterli olup olmadığını ve düzensizlikleri bulunup bulunmadığını araştırır. Bu araştırma ise muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin çeşitli yöntemler kullanılarak denetlenmesi sırasında yapılır. Bu denetim işini işletme dışından bağımsız uzman kişiler yapar ve bu kişilere denetçi adı verilir. Genelde denetçinin tanımı şu şekilde yapılmaktadır (Venables, Impey, 1988: 42) :

“Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman kişidir.”

3.1.4. Denetçi Türleri

Denetçiler bağımsız denetçiler, kamu (devlet) denetçileri ve iç denetçiler olmak üzere üçe ayrılır (Cook, Winkle, 1980: 4). Denetçi için yapılmış olan tanım bu üç türü de kapsamaktadır. Yalnız belirtilen denetçi türlerinin hepsinin de sorumlulukları farklıdır (Kardeş, 1995: 7).

3.1.4.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetlenen işletme ile herhangi bir iş ilişkisi ve bağlantısı bulunmayan, tek başlarına veya bir denetim şirketine bağlı olarak görev yapan, gerekli mesleki bilgiyi ve yetkiyi haiz, diğer bir ifadeyle mesleklerinde uzman olan kişilerdir. Bu kişiler işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olup olmadığının denetimini yaparlar.

Mali tabloları incelemek ve bunların doğruluğu hakkında bir görüş bildirmek denetçinin temel sorumluluğu olsa da denetçinin bunun yanında üç tane de ikincil sorumluluğu vardır. Denetçi, denetim yaparken temel sorumluluğu ile birlikte bu üç ikincil sorumluluğunu da yerine getirmek zorundadır (Kardeş, 1995: 7).

İkincil sorumluluklar olarak adlandırılan sorumluluklar (Kell, Boynton, Ziegler, 1989: 47);

- Mali tablolardaki bütün hata ve hilelerin bulunması,
- Müşteri tarafından yapılan tüm kanunsuz işlerin tespit edilip, ortaya çıkarılması,
- İşletmenin hayatının gelecekte de süreklilik göstereceğinin tespit edilerek bu bağlamda mali durumunun da yeterli derecede güvence altında olduğunun belirlenmesidir.

Özetle denetçiler denetim işlevini yerine getirme sorumluluğunu üzerine almış kişiler olarak yapılan bir denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasıyla yakından ilgilidirler (Kardeş, 1995: 8).

3.1.4.2. Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin yaptıkları denetimlere kamu denetimi adı verilir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin kamu tarafından görevlendirilmiş elemanlar tarafından incelenmesidir (Erişim: [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turler i.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turler%20i.pdf)).

Kamu denetçilerinin bağlı bulundukları kurumların bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığı'na bağlı Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelir Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri,
- Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SGK Teftiş Kurulu (Bozkurt, 2007: 34)

3.1.4.3. İç Denetçiler

İç denetçiler, işletme üst yönetimince verilen talimatların, iş emirlerinin ve alınan kararların işletme çalışanları tarafından gerektiği gibi yerine getirilip getirilmediğini araştırıp bu konuda üst yönetime rapor hazırlamakla görevli

olan kişilerdir. Bağımsız denetçilerin aksine iç denetçiler, işletme dışından kişilerden olmayıp, işletmede ücretli olarak çalışan kişilerdir.

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 (Özbingöl, 2008: 122).

3.1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim faaliyetinin, kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını, sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) denir (Kaval, 2008:50). Diğer bir ifadeyle denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir (Erişim: <http://www.bumko.gov.tr/proje4/dokuman/denstandart.htm>).

Verilen tanımlamalar bağlamında, gerçekleştirilmekte olan denetim faaliyetinde denetçiye yol gösterici bir kılavuz olmasının yanı sıra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında en önemli rolü üstlenen kurallar ve ilkeler bütünüdür denebilir.

Denetim standartları, ilk kez 1947 yılında ABD’de Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” (Generally Accepted Auditing Standards-GAAS) adı altında düzenlenmiştir. Günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelen standartlar, birçok ülke tarafından benimsenmiş ve uluslararası denetim standartlarına (International Financial Reporting Standard – IFRS) temel oluşturmuştur (Uğur, 1999: 39-40).

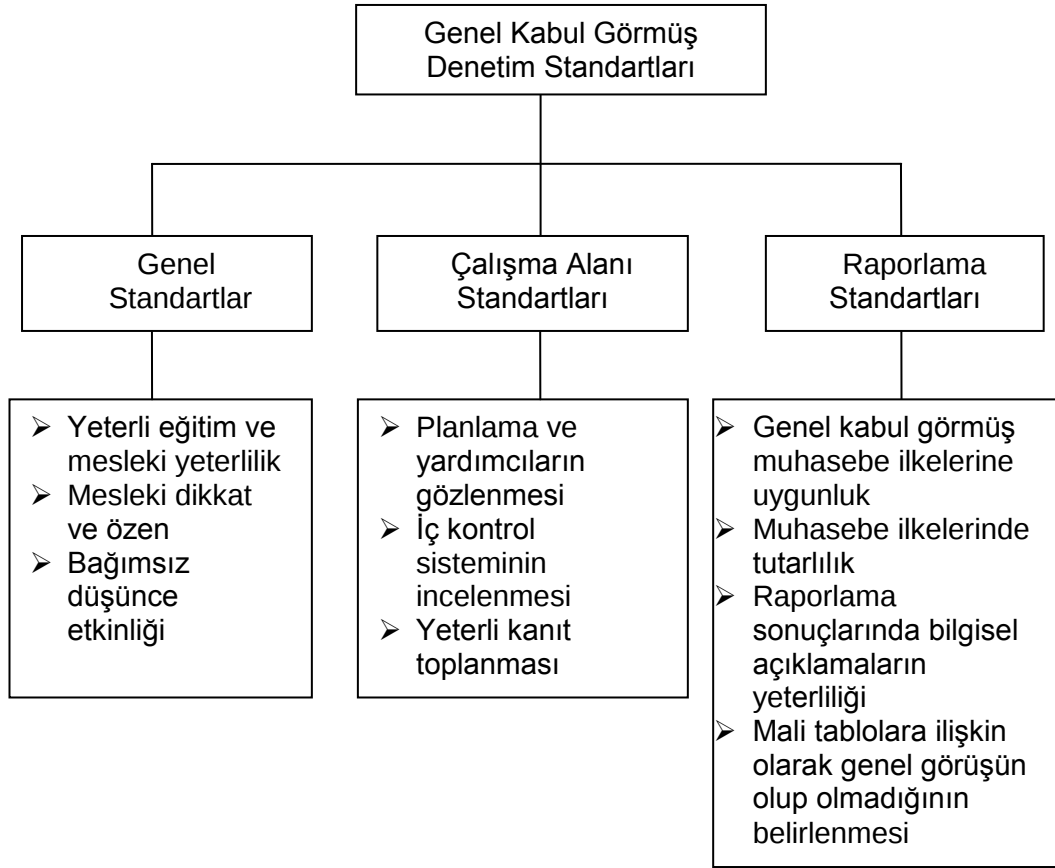
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim çalışmaları açısından uyulması gereken asgari nitelikteki standartlardır. Bunların azami kurallar olarak düşünülmemesi gerekir. Söz konusu standartların varlığı,

bağımsız denetçinin bu standartları körü körüne uygulaması gerektiğini de ifade etmez. Karşılaşılan bir durumda bağımsız denetçi standartta önerilen yolun o duruma uygulanmasının olanaksız olduğunu görür ise, kendisinin karar vereceği başka bir yolu izleyebilir. Ancak bu durumda tüm sorumluluğu üzerine alır. Olumsuz bir sonucun doğması halinde bunun yükleneceği külfet bağımsız denetçiye ait olacaktır (Güredin, 2000:26).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir;

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir,
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur,
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendisine bırakılmıştır. Örneğin, ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır (Bozkurt, 1998: 35).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları aşağıdaki şekilde belirtildiği üzere üç bölümden oluşmaktadır;

Tablo 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Kaynak: Alvin A. ARENS-James K.LOEBBECKE, Auditing: An Integrated Approach, Prentice-Hall International Edition, Inc., 1988, s.17 Erişim: <http://www.belgeler.com/blg/240z/denetim-etkinligininartirilmasinda-analitik-inceleme-prosudurlerinin-kullanimi> - veturkiyedeki-denetim-firmalarina-yonelik-birarastirma.12.05.2012.

3.1.5.1. Genel Standartlar

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ilk grubunu oluşturan genel standartlar gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin kalitesinden emin olmak için denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve alınması gereken önlemleri açıklamaktadır (Erdoğan, 2004: 18).

Genel standartlar, yeterli eğitim ve mesleki yeterlilik, mesleki dikkat ve özen, bağımsız düşünce etkinliği olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır.

3.1.5.1.1. Yeterli Eğitim ve Mesleki Yeterlilik Standardı

Denetim faaliyetinin ancak yeterli eğitime, mesleki bilgi ve deneyime sahip uzman kişiler tarafından yapılması gerektiğini ifade eden standarttır.

Mesleki eğitim ve deneyim birinci genel standart tarafından zorunlu bir koşul olarak aranmaktadır. Genel olarak, uzman muhasebe denetçiliği sertifikasını almış kişilerin gerekli teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olduğu varsayılır. Çoğu denetçiler bu bilgilerin önemli bir kısmını yüksek öğrenimleri sırasında oldukları muhasebe derslerinde kazanır. Teorik nitelikte olan bu bilgiler uygulama hayatındaki deneyimlerle pekiştirilir (Güredin, 2000: 37).

3.1.5.1.2. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Denetim standartları ile ilgili olarak denetçinin sadece teknik açıdan yeterli ve bağımsız olması denetimin genel standartlara uygunluğunun sağlanması bakımından yeterli değildir. Denetim kararları denetçi tarafından dikkatli, özenli ve titiz bir biçimde verilmeli ve denetlenen şirketle ilgili konular önemlilik kavramına göre ele alınmalıdır (Bozkurt, 2007: 32).

3.1.5.1.3. Bağımsız Düşünce Etkinliği Standardı

Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi her şeyden önce tarafsız olan ve bağımsız düşünebilen kişidir. Tarafsızlık ve bağımsızlık, sağlıklı ve objektif bir denetim faaliyetinin yerine getirilebilmesinin olmazsa olmaz koşullarıdır.

3.1.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standartlar, denetimin kapsamının belirlenmesinde ve güvenilir bir denetçi görüşüne ulaşmak için kanıt toplanmasında denetçiye yol gösterici niteliktedir (Erdoğan, 2004: 20).

Çalışma alanı standartları; planlama ve yardımcılarının gözlenmesi standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı, yeterli kanıt toplanması standardı olmak üzere üç başlık altında aşağıda ele alınmıştır.

3.1.5.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı

Sağlıklı, güvenilir ve verimli denetim gerçekleştirilebilmesi için her şeyden önce denetim faaliyetinin planlanması gerekmektedir. Bununla birlikte denetçi varsa yardımcılarını da uygun bir biçimde gözlemlemelidir.

Denetim uygulamalarında kullanılacak zaman, işgücü, araç-gereç ve diğer kaynakların belirlenmesini ifade eden denetim planı, denetçinin hem ileriye görebilmesi hem de denetim standartlarına uygun davranmasının bir gereği olması bakımından zorunluluktur. Denetimin daha etkin bir şekilde yapılabilmesi ve zamanında tamamlanabilmesi için planlama yapmak gerekir. Böylece denetçi hem kendi uzmanlığını verimli kullanma ve denetim işlemlerini eksiksiz uygulama olanağı elde etmiş hem de denetim işinde kendisine yardımcı olanların ve bilgi aldığı kişilerin zamanlarını israf etmemiş olur (Erdoğan, 2004: 20).

3.1.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

İç kontrol, işletme yönetiminin sorumluluğunda işletme varlıklarının korunmasını, finansal raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliğini ve işletme personelinin yasalara, politikalara kurallara uygun davranmasını sağlamaya dönük bir süreçtir (Erdoğan, 2004: 21).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere iç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarının korunmasından faaliyetlerinin etkin bir şekilde sürdürülebilmesine ve hatta işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin güvenilirliğine dek çok geniş bir yelpazenin odak noktasıdır.

Ne tür denetim işlemlerinin ne oranda uygulanacağına ve denetimin kapsamının ve süresinin ne olacağına, denetim işinin kabul edilip edilmeyeceğine karar verebilmek için denetçi tarafından müşteri işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve yeterli güvence oluşturması bakımından değerlendirilmelidir (Erdoğan, 2004: 21).

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ile denetimin riski ve maliyeti arasında ters bir ilişki mevcuttur. Diğer bir ifadeyle, iç kontrol sistemi ne denli etkinse denetimin riski ve maliyeti o denli azalır, sistem ne denli işlevsiz ve verimsiz ise, denetim riski ve maliyeti o denli artar.

3.1.5.2.3. Yeterli Kanıt Toplanması Standardı

Denetçi mali tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak için belirli teknik ve yöntemler kullanarak yeterli miktarda kanıt toplar. Ne kadar kanıt toplayacağına kararı denetçinin kendisine aittir.

Bu standart yeterli sayıda kanıt toplanmasının yanı sıra bu kanıtların uygun kanıtlar olması gerektiğini de vurgulamaktadır. Uygunluk kalite ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Buna göre, denetçi yeterli sayıda kaliteli kanıt toplamakla yükümlüdür (Bozkurt, 2004: 34).

3.1.5.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının son grubudur. Bu standartlar, denetlenen işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin GKGMİ'lere uygun ve tutarlı olup olmadığı, söz konusu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliklerinin yanı sıra bu bilgilerin tam ve yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığı yönünde bilgileri içerir.

Raporlama standartları aşağıda açıklandığı üzere dört başlık altında toplanmıştır.

3.1.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

İşletmenin mali tablolarının sağlıklı olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri anahtar konumdadır. Bu nedenle denetçiler işletmenin iddiaları ile muhasebe ilkelerini karşılaştırırken çok dikkatli olmak zorundadır. İlkelerden sapmalar varsa denetçiler bunları önem düzeyine göre raporlarında belirteceklerdir. Sonuç olarak bu sapmaların önemliliği, denetçinin işletmenin mali tabloları hakkındaki görüşünü oluşturmasında temel dayanak olacaktır (Bozkurt, 2004: 41).

3.1.5.3.2. Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık

Bu standarda göre denetçi, raporunda muhasebe ilkelerinin bu dönemde de aynen geçen dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış bulunduklarını açıkça belirtmelidir. Devamlılık ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilirmelerine olanak sağlar. Finansal tabloları okuyanları aydınlatmak amacıyla muhasebe ilkelerinde yapılan değişiklikler, bu değişikliklerin etkileri ve böyle bir değişikliğe gidilmesinin gerekçesi dipnotlarda yeterli ayrıntı ile sunulmalıdır (Bozkurt, 2004: 38-39).

3.1.5.3.3. Raporlama Sonuçlarında Bilgisel Açıklamaların Yeterliliği

İşletmenin finansal tablolarında yer alan bilgiler sadece o işletmenin sahip veya ortaklarını ilgilendirmez. Bu bilgiler, sözü edilen kişilerin yanı sıra belirli nedenlerle işletme ile ilişkisi olan ve işletme dışında bulunan menfaat gruplarını da ilgilendirir. Bu sebeple işletmenin finansal tablolarının, zamanında, eksiksiz, gerçeğe uygun ve tarafsız ve olabildiğince çok kullanıcıyı göz önünde bulunduracak şekilde geniş amaçlı olarak düzenlenmesi gerekir.

Yeterli açıklama standardı, denetçinin mali tablolardaki açıklamaları yeterli gördüğünde bunu denetim raporunda belirtmesine gerek olmadığını,

ancak yetersiz bulunduğunda bu durumu raporunda açıklamasını öngörür (Erdoğan, 2004: 24).

3.1.5.3.4. Mali Tablolara İlişkin Genel Görüşün Olup Olmadığının Belirlenmesi

Denetim raporunda, denetim faaliyetinin sonucunu ortaya koyacak şekilde, mali tabloların bütünü ile ilgili bir yargıya ulaşılmalı ve bu görüş; olumlu, şartlı ya da olumsuz olarak açıklanmalı, görüş bildirmekten kaçınılacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak raporda yer almalıdır. Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve denetçinin sorumluluğunun derecesi raporda açıkça belirtilmelidir (Erdoğan, 2004: 24).

3.2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN DENETİME GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Bu bölümde YTTK'daki anonim ve limited şirketlerin denetimi ile ilgili düzenlemeler, ETTK'nın ilgili düzenlemeleriyle karşılaştırmalı olarak ele alınacak benzerlikler, farklılıklar ve getirilen yenilikler ortaya konacaktır.

3.2.1. Anonim Şirket Denetimine İlişkin Yenilikler

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile öngörülen alanlardan biri de anonim şirketlerin denetimi konusudur. Anonim ortaklık genel kurulunda seçilen denetçilerin aynı menfaat grubu tarafından seçilmiş olan yönetim kurulu üyelerini denetlemesi, denetimin etkin ve sağlıklı olmamasından dolayı uygulamada şikâyet konusu edilmekteydi. Bu haklı eleştiriyi dikkate alan kanun genel kurulda seçilen denetim organı sistemini kaldırmış ve bağımsız

denetimi öngörmüştür²⁹. Bu köklü yenilik uzun yıllara yayılan alışılmış uygulama ve anlayışları değiştirmektedir (Deryal, Durgut, 2009: 35).

ETTK hükümlerince anonim şirketin zorunlu organlarından biri de murakıplıdır. Söz konusu organda görevli kişiler, ilk olarak bir defa ve bir yıl için kuruluş genel kurulu tarafından daha sonra ise, genel kurul tarafından, şirkette pay sahibi olan ya da olmayan kişiler arasından üç yıl için seçilirler(ETTK m.347).

Ancak ETTK hükümlerince zorunlu tutulan bu organda murakıp (denetçi) olarak görev yapan kişi veya kişilerin mesleklerinde uzman olmaları diğer bir ifadeyle gerekli mesleki ve teknik bilgiye sahip olmaları zorunlu tutulmamıştır.

Yine ETTK'da şirkette denetim yapan kişilerin şirketten bağımsız olması, diğer bir ifadeyle denetimin bağımsız bir denetim kuruluşu veya bağımsız denetçiler tarafından yapılması konusunda da bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Dolayısıyla ETTK' da murakıplık her ne kadar zorunlu bir organ olarak gösterilmişse de, bu organ işlevsel, söz konusu organ tarafından yerine getirilen denetim faaliyeti de, etkin olamamıştır.

Bu nedenlerden ötürü YTTK'da -Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen- şirketlerin denetimi, alanlarında uzman olan ve denetlenen şirketten bağımsız bulunan denetim kuruluşlarına veya denetçilere bırakılmıştır. Bunun yanı sıra yapılan denetim, şirketin finansal tablolarında ve yönetim kurulu yıllık raporlarında yer alan bilgilerin, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türk Denetim Standartlarına, kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığının denetimidir.

YTTK'nın ilk şeklinde küçük, orta ölçekli ve büyük, halka açık-kapalı, pay senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, kamu ya da özel kesim tüm şirketlerin ayırt edilmeksizin bağımsız denetime tabi tutulması şeklinde bir düzenleme getirilmişse de, bu durum 6335 sayılı kanun ile değiştirilmiştir.

²⁹ Denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

6335 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeye göre denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiye dayanarak 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı" ile denetime tabi şirketleri belirlemiştir.³⁰ Söz konusu karara (I) ve (II) sayılı listeler eklenmiştir. (I) sayılı listede yer alan şirketler hali hazırda denetime tabi olan şirketlerdir. Bu şirketler her durumda bağımsız denetime tabidir. (I) sayılı listedeki şirketler 01.01.2013 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabidirler. Bakanlar Kurulu Kararına göre bağımsız denetime tabi kılınan diğer şirketler ise (II) sayılı listede yer almaktadır. Söz konusu listede denetime tabi olma ölçütü olarak aktif büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı esas alınmıştır. Buna göre tek başına, bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamı yüz elli milyon TL ve üzeri, yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon TL ve üzeri, çalışan sayısı beş yüz kişi ve üzeri olan şirketlerin yukarıdaki ölçütlerden en az ikisini üst üste iki hesap döneminde sağlamaları durumunda 01.01.2014 tarihinden itibaren bağımsız denetim kapsamına alınacaktır.

Denetime tabi şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte yukarıdaki ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sınırların altında kalınan ölçütün aynı olması şart değildir (Erişim: <http://www.alomaliye.com/2013/kamu-gozetimi-muhasebe-kurulu-28-03-2013-tarihli>).

Denetim kapsamından çıkma, yukarıdaki durumla sınırlı değildir. Denetime tabi şirketler, bir hesap döneminde yukarıdaki ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar. Örneğin, 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde denetime tabi olan bir şirketin

³⁰ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar" ise 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

31/12/2013 tarihinde sona eren hesap döneminde aktif toplamı 110 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL, ve çalışan sayısı 550 kişidir. Şirket, söz konusu hesap döneminde, aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ölçütlerine ilişkin sınırların yüzde yirmiden daha fazla altında kalmıştır. Bu nedenle şirket, 1/1/2014-31/12/2014 hesap dönemi için denetimin kapsamından çıkar(Erişim: <http://www.alomaliye.com/2013/kamu-gozetimi-muhasebe-kurulu-28-03-2013-tarihli>).

Belirtmek gerekir ki, denetimin kapsamından çıkma durumları sadece (II) sayılı listede yer alan şirketler için geçerlidir. Diğer bir ifadeyle (I) sayılı liste kapsamında bulunan şirketler için bu hükümler uygulanmaz.

Yapılan açıklamalar dahilinde, değişiklikler için şunları söylemek mümkündür. YTTK'nın ilk şeklinde yer alan tüm şirketlerin bağımsız denetim kapsamına alınması yönündeki düzenlemeler, şirketlere ek mali külfet getirileceği düşüncesiyle 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmişti. Ancak, kendisine verilen yetkiyi kullanan Bakanlar Kurulu'nun denetime tabi şirketleri belirlemede kullandığı ölçütler çok yüksek tutulmuş ve denetime tabi şirketlerin sayısı çok azaltılmıştı.

Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütleri sağlamayan çok sayıdaki şirketlerin tamamen denetimsiz bırakılması gerek şirket, gerek pay sahipleri ve diğer hak ve menfaat sahipleri açısından arzu edilen bir durum değildir. Hele ki yakın tarihte, Enron gibi skandalların yaşanmış olmasından çıkarılan derslerle bir çok ülke, şirketlerin denetimi konusunda daha sıkı önlemler almaktayken, 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, ülkemizde şirketlerin tamamen denetimsiz bırakılması modern şirketler hukuku ve denetim anlayışına tamamen uzak bir uygulamaydı. Kaldı ki denetim faaliyetinin şirketlere ek mali külfet getireceği düşüncesinin, uzun vadede, ülkemiz şirketlerine ve piyasalarına bu mali külfetlerden çok daha büyük zararları olacağı şüphesizdir.

Nihayet 6335 sayılı Kanun'un, şirketlerin denetimine getirmiş olduğu olumsuz durum, 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı Kanun'un 80'inci maddesiyle

YTTK'nın 397'nci maddesine ek beşinci ve altıncı fıkraların eklenmesi suretiyle giderilmiştir.

Yapılan son değişikliğe göre, Bakanlar Kurulunca denetime tabi kılınan şirketlerin dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların denetime tabi olmayan üst kuruluşları YTTK'nın 397/5'inci fıkrası hükümlerine göre denetlenecektir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile 397/5'inci fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına ve ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenecektir. Ayrıca fıkra devamında, "Kanun'un denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır" ifadesine de yer verilmiştir.

6455 sayılı Kanun ile YTTK' ya eklenen altıncı fıkroda yer alan hükümde, "beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir" denilmiştir.

Özetle son düzenlemelerle birlikte anonim şirketlerin tamamı denetime tabi tutulmuş, ancak Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ölçütleri sağlayamayan limited şirketler denetim kapsamına alınmamıştır. Ayrıca YTTK'nın 397'nci maddesinin beşinci fıkrasına göre denetlenecek anonim şirketlerin denetiminin nasıl ve kimler tarafından yapılacağı hususu henüz netlik kazanmış değildir. Konu ikincil mevzuata bırakılmıştır. Ancak, hem sorumluluk maddesinin kıyasen uygulanması, hem de denetlenmemiş mali tabloların yok hükmünde olması nedeniyle eski murakıplık sistemimiz gibi çaycı ve bekçilerin denetçi olmayacağını düşünüyoruz. Zira denetçinin bu sorumlulukları üstlenebilmesi için makul güvenceyi sağlayabileceği yeterlilikte olması gerekmektedir. Aksi takdirde çok kısıtlı bir denetim modeli ile denetçinin böyle bir sorumluluğu alması beklenemez (Cengiz, 2013 Erişim: <http://muhasebedr.com/sirketlerin-denetimine-yeni-duzenleme>).

3.2.1.1. Genel Bilgiler

YTTK'da 397/1'inci fıkra uyarınca denetime tabi anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği ifade edilmiş ayrıca, yönetim kurulu yıllık raporlarında yer alan bilgilerin, şirketin finansal tablolarındaki bilgilerle tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim faaliyeti kapsamında olduğu belirtilmiştir (YTTK m.397/1).

İkinci fıkrada ise, "Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır." şeklinde bir ifadeye yer verilmiş ve bu madde devamında bu hükmün yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanacağı ifade edilmiştir. Öte yandan, denetim tabi olduğu halde denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olacağı belirtilmiştir.

Aynı maddenin bir sonraki fıkrasında ise, şirketin veya topluluğun finansal tablolarında veya yönetim kurulu yıllık raporunda, denetleme raporunun sunulmasından sonra, denetleme raporlarını etkileyecek derecede bir değişiklik meydana geldiği takdirde, söz konusu tabloların ve raporun tekrar denetlenmesi hüküm altına alınmıştır (YTTK m.397/3).

Nihayet 6335 s. Kanun ile eklenen yeni fıkrada ise 398'inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulu'nca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

3.2.1.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı

Anonim şirketlerde denetimin konusu ve kapsamı, YTTK'nın 398'inci maddesinde ele alınmıştır.

Denetimin konusu ve kapsamının düzenlendiği bu maddede bir yandan 397'nci maddede sayılan belgelerin yanı sıra, envanterin, muhasebenin ve iç denetimin de denetlemenin konusunu oluşturacağı vurgulanmış; öte yandan ise bu denetimin Türkiye Muhasebe Standartları ile kanun ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığını da kapsadığı belirtilmiştir. Denetçilik mesleğinin gereklerine ve etik ilkelere uyularak, özenle gerçekleştirilecek denetleme, aynı zamanda şirketin ve topluluğun malvarlıksal ve finansal durumunu dürüstçe belirtecek şekilde yapılacaktır (Kendigelen, 2011: 247-248).

Şirketin veya topluluğun finansal tablolarında yer alan bilgilerin ve yönetim kurulu yıllık raporunda yer alan bilgilerin, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyumlu olması gerektiği aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir.

Üçüncü fıkra topluluğun finansal tabloları ile ilgili olup, bunları denetleyen denetçinin görevinin, konsolidasyona tâbi şirketlerin finansal tablolarının incelenmesini kapsayacak şekilde genişlediğini ifade etmektedir (YTTK Madde Gerekçeleri).

Son olarak da şirketin, YTTK 378'inci maddesinde belirtilen risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesini kurup kurmadığını ve eğer böyle bir komite var ise, söz konusu komitenin yapısı ve uygulamalarını açıklayan bir raporun, denetçi tarafından denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunması gerekliliğine işaret edilmiştir.

3.2.1.3. Denetçiye İlişkin Yenilikler

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, bağımsız ve işinin ehli üçüncü kişilerin –denetçilerin- yapacağı inceleme ile güvence altına alınmaktadır. Bir diğer ifadeyle şirket ile şirket hakkında bilgilenmek isteyenlerin arasında güven ve doğruluğa dayalı ilişki denetçi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle denetçinin ana faaliyet konusu doğrudan tarafsızlığa ve dürüstlüğü dayanmaktadır (Sağmanlı ve Cömert, 2010: 44).

Denetimin, işinin ehli ve uzman kişiler tarafından yürütülmesi denetçilik mesleğine girişte uygulanan eğitim, sınav ve staj şartı gibi uygulamalarla sağlanmakta, denetim ancak –denetçi- unvanını alabilmiş meslek mensupları tarafından yürütülmektedir. Denetim faaliyetinin tarafsız yürütülmesi ise denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile mümkün olmaktadır (Sağmanlı ve Cömert, 2010:44).

ETTK’da mevcut organ niteliğindeki murakıplıkta 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. Bundan dolayı YTTK’da iç denetim kaldırılmış ve –denetime tabi şirketler açısından- bağımsız dış denetim getirilmiştir (Önder, 2008: 153).

Denetçiye ilişkin hükümlere YTTK’nın 399 ila 401’inci maddelerinde yer verilmiştir. Diğer taraftan YTTK’da iki tür denetçiye yer verilmiş olup, söz konusu denetçilere ilişkin bilgilere aşağıdaki bölümlerde değinilmiştir.

3.2.1.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçi Türleri

ETTK'da denetçi ile ilgili olarak, murakıplara diğer bir ifadeyle iç denetçilere ilişkin düzenlemelere yer verilmişken, YTTK'da aşağıda belirtildiği üzere iki tür denetçiden bahsedilmiştir;³¹

- (Bağımsız) Denetçi,
- Özel Denetçi

Sayılan denetçi türleri, -Bakanlar Kurulu'nca belirlenen- sermaye şirketlerinin tamamı için geçerlidir. Zira, her iki denetçiye anonim şirketler kısmında yer verilmiş olmakla birlikte, YTTK'nın 635'inci maddesinde "anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır" denilmiştir³² (Altaş, S. 2012: 167).

3.2.1.3.1.1. Bağımsız Denetçi

Yapılan son değişikliğe göre bağımsız denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01/061989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilecektir (YTTK m.400).

Denetlemeyi ve denetçiyi tanımlayan unsur bağımsızlıktır. Bağımsızlık ilk yaklaşımda, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız, onun bakımından tarafsız olması anlamına gelir. Bu sebeple, denetçi ile şirket arasında konusu şirketin denetlenmesi olan bir iş ilişkisinin varlığı kabul edilemez. Burada "denetçi" terimi, denetlemeyi bizzat yapan kişiyi (denetleme elemanını) değil, kural olarak, denetleme şirketini ifade eder (YTTK Genel Gerekçe p.73).

³¹ YTTK'da esasen üç tür denetçiden bahsedilmiş ancak, 6335 s. Kanun değişikliği ile işlem denetçisine ilişkin hükümler madde metninden çıkarılmıştır. Bu nedenle çalışmamızda işlem denetçisine ilişkin eski hükümlere yer verilmemiştir.

³² 6335 s. Kanun ile yapılan değişiklikle, daha önce YTTK'nın 635/1'inci fıkrasında yer alan " ve işlem denetçileriyle" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

3.2.1.3.1.2. Özel Denetçi

ETTK, anonim şirket yönetimi ve hesaplarının bir “organ-denetçi” eliyle denetlenmesini kabul etmekle birlikte, belirli bazı konuların incelenmesi ve araştırılması için gerek görülürse genel kurul tarafından özel denetçi seçilmesi imkanını, ana sözleşme veya genel kurul kararı ile bertaraf edilemeyecek bir azınlık hakkı olarak kabul etmektedir (Deryal, Durgut, 2009: 57).

ETTK 348/2’ye göre, genel kuruldan özel denetçi seçilmesini talep yetkisi, genel kurul toplantısından en az altı ay öncesinden “esas sermayenin onda birine sahip oldukları sabit olan pay sahipleri”ne aittir. Fıkra’ya göre, özel denetim son iki yılı kapsayabilir ve özel denetimin konusu da şöyle açıklanmaktadır: Şirketin kuruluş veya yönetim işlemlerine ilişkin bir usulsüzlük; kanun veya ana sözleşme hükümlerine önemli şekilde aykırılık iddiaları ile bilançonun gerçekliğinin araştırılması (Deryal, Durgut, 2009: 57).

Yukarıda da ifade edildiği gibi, özel denetime ilişkin düzenlemelere ETTK’da sadece bir madde (ETTK m.348) ayrılmışken, YTTK’da söz konusu husus, 438 ila 444’üncü maddelerinin yanı sıra, topluluk ilişkileri için 406’ncı madde olmak üzere, oldukça ayrıntılı ve bir o kadarda farklı bir sistemle düzenlenmiştir.

YTTK 438/1 hükmüne göre, her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebilecektir.

Öncelikle her pay sahibine tanınan bu bireysel hakkın kullanımı, madde hükmünde de ifade edildiği gibi bir takım koşullara bağlanmıştır. Bununla birlikte, özel denetim isteme hakkının gündeme bağlılık ilkesinin bir istisnası olduğu yeni hükümde açıkça vurgulanmış ve böylece eski düzenleme kapsamında gündeme gelen tartışmaların daha baştan önüne geçmek suretiyle, hakkın kullanılmasının önündeki en önemli engellerden biri kaldırılmıştır (Kendigelen, 2011: 293).

Genel kurulun istemi onaylaması durumunda, şirket veya pay sahibi otuz gün içinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilecektir YTTK m.438/2)

Genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi hâlinde ise, sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahiplerine veya paylarının itibarî değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahiplerine üç ay içinde şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atamasını isteyebilmesine imkan tanınmıştır (YTTK m.439/1). Dilekçe sahiplerinin, kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları hâlinde özel denetçi atanır (YTTK m.439/2).” denilmiştir.

YTTK’nın 440’ıncı maddesine göre, mahkemenin kararı, şirketi ve istem sahiplerini dinleme şartına bağlanmıştır. Ayrıca, mahkemenin istemi yerinde görmesi halinde, istem çerçevesinde inceleme konusunu belirleyerek bir veya birden fazla bağımsız uzmanı görevlendirmesi zorunlu tutulmuş ve bu konuda verilecek kararın kesin olduğu hüküm altına alınmıştır (YTTK m.440/1-2).

Mahkemece görevlendirilen denetçi görevini, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işlerini gereksiz yere aksatmaksızın yerine getirmelidir (YTTK m.441/1). Kanun koyucu, denetçinin görevini sağlıklı biçimde yerine getirmesi için, şirketin defterlerinin, yazışmaları dahil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine, yönetim kurulu tarafından izin verilmesini hüküm altına almış (YTTK m.441/2), öte yandan kuruculara, organlara, vekillere, çalışanlara, kayyımlara ve tasfiye memurlarına özel denetçiye bilgi verme yükümlülüğü getirmiştir (YTTK m.441/3). Bu konuda bir uyuşmazlık çıkması halinde ise, gerekli ve kesin kararın mahkemece verileceği ifade edilmiştir.

Maddede ayrıca özel denetçiye, muhtemel yanlış anlamaları önlemek amacıyla yapılan denetimin sonuçlarına ilişkin şirketin görüşünü almak (YTTK

m.441/4) ve denetim sırasında edindiği sırları saklamak (YTTK m.441/5) yükümlüğü de yüklenmiştir (Kendigelen, 2011:295).

Yapılan denetim sonucunda özel denetçi, şirketin sırlarını da koruyarak mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir(YTTK m.442/1). Mahkeme, raporu şirkete tebliğ edecek ve şirketin, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğratıp uğratmayacağına ve bu sebeple istem sahiplerine sunulmamasına ilişkin istemi hakkında karar verecektir (YTTK m.442/2). Bu aşamadan sonra mahkeme, şirket ve istem sahiplerine, açıklanan rapor hakkında, değerlendirmelerini bildirmek ve ek soru sormak imkanı tanıyacaktır (YTTK m.442/3).

YTTK ile yönetim kuruluna, raporu ve buna ilişkin değerlendirmeleri ilk genel kurula sunma yükümlüğü getirilmiştir (YTTK m.443/1). Ayrıca her pay sahibine, genel kurul toplantısını izleyen bir yıllık süre içinde şirketten raporun ve yönetim kurulunun görüşünün bir suretinin verilmesini isteme hakkı tanınmıştır (YTTK m.443/2).

YTTK'nın 444'üncü maddesi hükmünde, "Mahkeme, özel denetçi atanmasını kabul etmişse, şirketçe ödenmesi gereken avansı ve giderleri belirtir. Özel hâl ve şartların haklı göstermesi hâlinde giderler kısmen veya tamamen istem sahiplerine yükletilebilir (YTTK m.444/1). Genel kurul özel denetçinin atanmasına karar vermişse giderler şirkete ait olur(YTTK m.444/2) ." denilmiştir. Getirilen bu düzenleme, özel denetçi isteminde önemli bir sorunu çözmekte ve yargılama giderlerinin avans olarak şirket tarafından ödenmesine ilişkin bir hükme yer vermiş bulunmaktadır. Ancak, özel şartlar haklı gösteriyorsa bu giderler kısmen veya tamamen istem sahiplerine de yükletilebilecektir (YTTK Madde Gerekçeleri).

Özel denetime ilişkin yukarıdaki hükümlerin yanı sıra YTTK'nın 406'ncı maddesinde şirketler topluluğu ilişkileri için özel denetçi denetimine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, "Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin

topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir” denilmiştir.

3.2.1.3.2. Denetçinin Seçimi Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi

ETTK’da olduğu gibi, YTTK hükümlerine göre de esasen denetçinin seçimi genel kurula aittir. Genel kurulun bu yetkisi YTTK’nın 408/2-c fıkrasında belirtildiği üzere devredilemez niteliktedir. Denetçinin her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden önce seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulunun gecikmeksizin denetçiyi ticaret siciline tescil ettirmesi ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinden ilân etmesi gerekmektedir (YTTK m.399/1). Şirketlerde olduğu gibi şirketler topluluğunda da denetçinin seçimi genel kurula aittir ancak, konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi olarak kabul edilecektir (YTTK m.399/3).

YTTK’da denetçinin seçimi genel kurulla sınırlı değildir. 399’uncu maddede belirtildiği hallerde mahkeme kararıyla da denetçinin atanması mümkündür. Şöyle ki, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanacaktır. Aynı hükmün, seçilen denetçinin görevi ret veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de uygulanacağı ve bu konuda verilen mahkeme kararının kesin olacağı öngörülmüştür (YTTK m.399/6).

Ancak denetçinin mahkemece atanması durumu sadece yukarıdaki fıkra hükmü ile sınırlı değildir. Buna göre 399/9'uncu fıkra hükmünde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi; yönetim kurulunun, sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, başka bir denetçi atayabileceği ifade edilmiştir.

YTTK' da görevden alma ve yeni denetçi atama davasının, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılması öngörülmüştür. Yine yeni kanunda azlığın bahsedilen davayı açabilmesi için bazı şartlar konulmuştur. Buna göre, azlığın görevden alma ve yeni denetçi atama davası açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması zorunlu tutulmuştur (YTTK m.399/5).

Diğer taraftan YTTK 399/9'uncu fıkrası hükmüne göre de, denetçinin 6'ncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunması halinde, yönetim kurulunun hemen, geçici bir denetçi seçmesi, fesih ihbarını genel kurulun bilgisine sunması ve seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunması gerekmektedir.

YTTK 399/2'nci fıkrası hükmüne göre, genel kurul tarafından seçilen bir denetçiden denetleme görevi, ancak mahkeme tarafından verilecek bir kararla ve eş zamanlı olarak başka bir denetçi atanması kaydıyla geri alınabilecektir. Oysa YTTK 408/2-c hükmünde, denetçilerin seçiminin yanı sıra görevden alınması konusunda da münhasır yetkinin genel kurula ait olduğu belirtilmiştir. Bu düzenlemelerin, genel kurul tarafından seçilen denetçinin ancak mahkeme kararı ile görevden alınabileceğini öngören YTTK 399/2 ile uyumlu olmadığı şüphesizdir (Kendigelen, 2011: 249).

Son olarak da, denetçinin denetleme sözleşmesini sadece haklı bir sebebin bulunması veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması durumunda feshedebileceği YTTK 399/8’de hükme bağlanmış fıkra devamında, görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma hallerinin haklı sebep sayılamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olacağı ve denetçinin fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlü bulunacağı buna ilâveten söz konusu sonuçları 402’nci maddeye uygun bir rapor haline getirerek genel kurula vermesi gerektiği öngörülmüştür.

3.2.1.3.3. Denetçi Olabilecekler

Kimlerin denetçi olarak atanacağı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenecektir. YTTK’da yapılan değişiklikten önce, söz konusu Kanun’un ilk halinde bağımsız denetçi ancak YMM veya SMMM’ler ile ortakları bunlardan oluşan bağımsız denetim kuruluşunun olması söz konusu idi. Kanun’un “Denetçi Olabilecekler” başlıklı 400’üncü maddesinde yapılan değişiklikle denetçiler, Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca yetkilendirilen YMM ve SMMM ile ortakları bunlardan oluşan sermaye şirketi olabilecektir. Her ne kadar Kanun’a eklenen geçici maddeyle meslek mensupları arasında ayırım yaratacak ve belli bazı unvanlara imtiyaz tanıyacak şekilde; YMM’ler ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı³³ denetim elemanlarının sınav veya başkaca bir şart aranmaksızın bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmesi öngörülmüşse de söz konusu geçici madde hükmü daha sonra 12.07.2012 tarih ve 28351 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6353 sayılı Kanun’la (6353s. Kanun m.64) kaldırılmıştır (Arslan, 2012 Erişim: <http://www.dunya.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-yapilan-son-degisikliklerle-denetime-iliskin-olarak--160346h.htm>).

³³ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı kastedilmektedir.

3.2.1.3.4. Denetçi Olamayacaklar

Denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığı denetim olgusunun en önemli unsurudur. YTTK, denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını sağlamak amacıyla belirli düzenlemelere yer vermiş, denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını ortadan kaldıracağı düşünülen ilişkileri ve durumları açıklamıştır. Söz konusu bu ilişki ya da durumların var olması halinde denetçinin ilgili denetimde görev alması yasaklanmıştır. Buna göre; aşağıdaki hallerden birinin varlığında yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler ilgili şirkette denetçi olamaz Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

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

- f-) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g-) “a” ilâ “f” bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h-) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamayacaktır.³⁴

Belirtmek gerekir ki kanun koyucu, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB), katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa “h” bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olmak üzere onay verme yetkisi tanımış daha sonra 6335 s.Kanun ile bu yetkiyi kaldırmıştır.

Bununla birlikte YTTK'nın 400/3'üncü fıkrasında, denetçinin, denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremeyeceği bunu yavru şirketi aracılığıyla da yapamayacağı hüküm altına alınmıştır.

³⁴ YTTK'da daha önce “bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının niteliklerinin mülga Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceğine dair hüküm bulunmaktaydı ancak söz konusu hükümde 6335 s. Kanun ile yapılan değişiklikle madde metninden çıkarılmıştır.

3.2.1.3.5. Denetçi Rotasyonu

Denetçini rotasyonuna ilişkin düzenlemelere YTTK'nın 400/2'nci fıkrasında yer verilmiştir.

YKKT'ya göre, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçinin üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği belirtilmiştir.³⁵

Ayrıca aynı fıkra devamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na söz konusu süreleri kısaltma yetkisi verilmiştir.

Ancak YTTK'nın 400/2'nci fıkrasında yer alan yukarıdaki hüküm 6455 sayılı Kanunla, "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkarda belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir" şeklinde değiştirilmiştir.

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

3.2.1.3.6. Denetçinin İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı

Denetçiden beklenen denetim hizmetinin gereği gibi yapılması ancak kendisine bazı belgelerin sunulması ve bilgilerin verilmesi ile mümkün olabilir. İşte bu amaçla kaleme alınan YTTK 401'de kanun koyucu, bir yandan yönetim kuruluna finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunu düzenlettirilip onaylayarak gecikmeksizin denetçiye verme ve denetleme için gerekli imkânları sağlama yükümlülüğü öngörmüş (YTTK m.401/1), öte yandan da denetçinin ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgelerin kendisine sunulmasını talep yetkisini düzenlemiştir

³⁵ 6335 s. Kanun yürürlüğe girmeden önce YTTK'daki denetçi rotasyonuna dair hüküm, "Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir" şeklindeydi.

(YTTK m.401/2). Bu yetki ihtiyaç duyulduğunda henüz finansal tablolar hazırlanmadan kullanılabileceği gibi, özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde yavru ve ana şirketler için de devreye sokulabilir. Nihayet bu madde ile topluluk denetçisine de benzer yetkiler tanınmıştır (Kendigelen, 2011: 254).

3.2.1.3.7. Denetim Raporu

YTTK’da denetim raporuna ilişkin düzenlemeler 402’ci maddede düzenlenmiştir. Denetçinin, denetimin türünü, kapsamını ve sonuçlarını açıklık ilkesine uygun ve finansal tabloları konu alan bir denetim raporu düzenlemesi öngörülmüştür. Ayrıca söz konusu, denetim raporunun geçmiş yıllar karşılaştırılmalı olarak hazırlanması gerektiği ifade edilmiştir.(YTTK m.402/1).

Bununla birlikte, şirketin veya topluluğun, yönetim kurulu tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgilerin, finansal tablolardaki bilgilerle tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu yine bir rapor halinde denetçi tarafından değerlendirilecektir (YTTK m.402/2).

Yapılan denetim sırasında YTTK 398/4 kapsamında, yani YTTK 378’de öngörülen riskin erken saptanması ve yönetimi komitesine yönelik bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonuçlarının da denetçi tarafından ayrı bir raporda gösterilmesi zorunludur (Kendigelen, 2011: 254).

Son fıkrada ise, denetçinin hazırladığı raporu imzalayıp yönetim kuruluna sunacağı hüküm altına alınmıştır.

3.2.1.3.8. Görüş Yazıları

Söz konusu husus YTTK’nın 403’üncü maddesinde düzenlenmiştir.³⁶

³⁶ Üzerinde değişiklik yapılan maddelerden biri de YTTK’nın 403’üncü maddesidir. Buna göre, belirtilen maddenin 1’inci ve 2’inci fıkralarındaki “geçici 3’üncü maddede öngörülen kurumun” ibareleri “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun”, 4’üncü fıkrasındaki

YTTK’da denetçinin, yapacağı denetimin sonuçlarını üç tür görüş yazarak, açık bir şekilde ve gerekçeli olarak, açıklayacağı ifade edilmiş ve söz konusu görüş yazıları;

- Olumlu görüş yazısı,
- Sınırlı olumlu görüş yazısı,
- Olumsuz görüş yazısı,

olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. Söz konusu yazı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun belirleyeceği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında, denetçinin, denetimin sonucuna ilişkin değerlendirmelerini de içerecektir. Ayrıca YTTK’da denetçiye , belli hallerin varlığında, görüş vermekten kaçınma olanağı da getirilmektedir (Altaş, S. 2012:174).

Belirtmek gerekir ki YTTK’nın 403/5’inci fıkrası da 6335 s. Kanun ile değiştirilmiştir. Değiştirilmeden önceki ilk şeklinde, “olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurul toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer” denilmekteydi. Son değişiklikle bu hükümler kaldırılarak, “olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurul toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir” hükmü getirilmiştir.

“Geçici 3’üncü maddede öngörülen kurum” ibaresi “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” şeklinde değiştirilmiştir.

3.2.1.3.9. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumlulukları

ETTK'nın 358'inci maddesinde “murakıplar, vazifelerini yaptıkları esnada öğrendikleri hususları münferit pay sahiplerine ve üçüncü şahıslara ifşa etmekten memnurdurlar” hükmü mevcuttur. Söz konusu hüküm, YTTK'nın 404'üncü maddesinde denetçinin yanı sıra özel denetçi ve bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri de dâhil edilerek, daha geniş kapsamlı olarak tekrar düzenlenmiştir. Buna göre, söz konusu kişilere denetim faaliyetini gerçekleştirirken dürüst ve tarafsız davranmaları ve özellikler denetim sırasında şirket hakkında öğrendikleri sırları izinsiz olarak kullanmamaları konularında yükümlülükler öngörülmüş, bu yükümlülüğü kasten veya ihmal ile ihlal edenlerin şirkete verdikleri zarardan müteselsilen sorumlu tutulacakları ifade edilmiştir (YTTK m.404/1).

Ayrıca 404/2'de ise, birinci fıkrada öngörülen yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler, üst sınırı gösterilmiş tazminat ile sorumlu tutulmuşken, kasıtlı eylemde bulunanlar için sınırın söz konusu olmadığı YTTK'nın madde gerekçelerinde açıklanmıştır.

Diğer taraftan, denetçinin “bağımsız denetleme yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi”³⁷ olması durumunda, sır saklama yükümünün bu kurumun yönetim kurulunu, üyelerini ve çalışanlarını da kapsadığı belirtilmiştir (YTTK m.404/3).

Ayrıca, kanun hükümlerinden doğan tazmin yükümü sözleşme ile kaldırılamayacağı gibi daraltılamayacaktır da (YTTK m.404/4).

Öte yandan, YTTK'nın 554'üncü maddesinde³⁸, “ Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay

³⁷ “Bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi” ifadesi de 6335 s. Kanun ile getirilen değişikliklerden biridir. Bu ifade daha önce “bir bağımsız denetleme kuruluşu” şeklinde 6102 s.TTK’ da yer almaktaydı.

³⁸ YTTK'nın 554. Maddesi, 6335 s. Kanun ile işlem denetçisi ve işlem denetimine ilişkin ifadeler madde metninden çıkarılmak suretiyle değiştirilmiştir.

sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.” hükmüne yer verilerek, denetçinin sorumluluğu düzenlenmiştir. Hükme göre, denetçiler görevlerini yürütürken meydana gelen zararlardan dolayı bir kusur işlemişlerse sorumluluk taşımaktadır (Yıldırım, 2011: 50).

3.2.1.3.10. Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

YTTK’nın 405’inci maddesi, şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasında, şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarını mahkeme kararı ile çözüme bağlamasına ilişkindir (Akça, 2010: 70).

Şirket ile denetçi arasında görüş ayrılıkları hakkında, şirket yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin dosya üzerinden karar vereceği ve mahkememin bu konudaki kararının kesin olduğu ayrıca, dava giderlerinin borçlusunun şirket olduğu aynı maddede hükme bağlanmıştır (YTTK 405/ m.1-2).

Burada mahkemenin görüş ayrılığını gidermek için ilgili mevzuat veya esas sözleşme hükmüne bir yorum getirmesi gerektiği kuşkusuzdur ve yapılacak yargısal faaliyet de bu yorumla sınırlıdır. Dolayısıyla bu davanın bir anlamda “yorum davası” olarak isimlendirilmesi mümkündür. Ancak göz ardı edilmemesi gereken husus, bu tür bir davanın ne HUMK’da, ne de HMK’da düzenlenmiş olduğudur. Bu durum karşısında anılan bu “yorum davası”nın, YTTK’nın özel hukukumuzda, özellikle medeni usul hukukuna bir hediyesi olduğu söylenebilir. Bir anlamda “tespit davası” olarak da nitelendirilebilecek bu davaya ve dava sonucunda verilecek “kesin” karara usul hukukuna ilişkin hangi hükümlerin uygulanacağı sorununun da yeni bir doktrinel faaliyet gerektireceği kuşkusuzdur (Kendigelen, 2011: 258).

3.2.2. Limited Şirket Denetimine İlişkin Yenilikler

ETTK’da limited şirketlerle ilgili düzenleme yapılırken pek çok hükümle ilgili olarak anonim şirkete ait hükümlerin limited şirket için de uygulanacağı belirtilmiştir (Sarıkaya, 2005). Söz konusu durum, limited şirketlerin denetiminde de geçerlidir.

Limited şirketlerin denetimine ilişkin husus, ETTK’nın 548’inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede, ortakların sayısı yirmiyi aşan limited şirketlerde bir veya birden fazla murakıp bulunacağı, bu fasılda başka bir hüküm bulunmaması durumunda ise, anonim şirketlerdeki murakıplara ilişkin hükümlerin limited şirketlere de uygulanacağı hüküm altında alınmıştır.

Hükümden de anlaşıldığı üzere ETTK’da, limited şirketler bakımından denetçi bulundurulması, sadece ortak sayısı yirmiyi aşan şirketler açısından zorunluluk arz etmektedir. Diğer bir bakış açısıyla, ortak sayısı yirmi ve altında olan limited şirketlerde denetçi bulundurulması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yine 548’inci maddede, denetçi sayısının bir veya birden fazla olacağı belirtilmiş, ancak herhangi bir tavan rakam belirtilmemiştir. Ancak ETTK 548/1’in ikinci tümce “bu fasılda başka bir hüküm bulunmadığı takdirde, anonim şirketlerdeki murakıplara ait hükümler limited şirket murakıplarına da tatbik olunur.” hükmünü getirdiğine göre, denetçi sayısı da beşi aşamayacaktır (İmregün, 1974: 512)

Bunun yanı sıra, 548/2’nci fıkra hükmünde ise, “ortakların sayısı yirmi ve yirmiden az olan limited şirketlerde, idare hak ve vazifesi bütün ortaklara ait değilse müdür sıfatını haiz olmayan ortaklar Borçlar Kanunu (B.K.)’nın 531’inci maddesinde yazılı haktan faydalanabilirler” denilmiştir.

BK’nın 531’inci maddesinde ise, “idare salahiyetini haiz olmasa bile her şerikin şirket işlerinin nasıl gittiği hakkında şahsen malumat almaya ve şirketin defterlerini ve evrakını tetkike ve kendine mahsus olmak üzere şirketin mali

vaziyeti hakkında hülasa çıkarmaya hakkı vardır; hilafına mukavele, batıldır.” hükmü yer almaktadır.

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 (Özbingöl, 2008: 129).

ETTK'nın bu düzenlemelerine karşılık YTTK'da, denetçiler şirketin organı olmaktan çıkarılmış, denetime tabi şirketlerin denetiminin, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerine bırakılması öngörülmüştür. YTTK'da öngörülen şirket denetiminin konusu – anonim şirketlerde olduğu gibi- şirketin ve şirketler topluluğunun yıl sonu finansal tabloları ile yıllık raporların ve envanter de dahil olmak üzere, tüm muhasebenin denetimidir. Söz konusu olan, YTTK'ya Türkiye Denetim Standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimidir. Raporun denetimi ise, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine (şirket ortaklarına) doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir. Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sitemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsar(Altaş, S. 2012: 167).

Diğer taraftan YTTK'nın 635'inci maddesinde,³⁹ “anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır” hükmüne yer verilmiştir. Ancak daha sonra 6455 sayılı Kanun ile değişiklik yapılarak, yukarıdaki hükümde bulunan “anonim” ibaresinden önce gelmek üzere, “397'nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan” ibaresi eklenmiştir. Son değişikliğe göre YTTK'nın 635'inci maddesinde

³⁹ 6335 s. Kanun ile yapılan değişiklikle, daha önce YTTK'nın 635/1'inci fıkrasında yer alan “ve işlem denetçileriyle” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

“397’nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır” hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla Bakanlar Kurulunca belirlenen anonim şirketlerin bağımsız denetimi ve özel denetimi konularında açıklanan hususların, denetime tabi olan limited şirketler açısından da geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Diğer taraftan Bakanlar Kurulunca belirlenen şirketler dışında kalan anonim şirketler ise YTTK’nın 397’nci maddenin beşinci fıkrasına göre denetlenecektir.

Sonuç olarak tüm anonim şirketler denetim kapsamına alınmışken limited şirketler açısından durum farklıdır. Limited şirketlerden Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütleri sağlayanlar, YTTK’nın 397’nci maddenin dördüncü fıkrasına göre denetime tabi olacakken bu ölçütleri sağlamayanlar ise denetimsiz kalacaktır.

Denetime tabi anonim şirketlerde olduğu gibi limited şirketlerin denetlenmesine yönelik YTTK’da öngörülen ilkeleri altı başlık altında toplamak mümkündür (Topaloğlu, Erişim: http://www.tecer.org/Yeni_TTK_Sunum_Limited.pdf):

- **Zorunluluk** : YTTK’da -denetime tabi- anonim şirketler gibi limited şirketlerin de denetlenmeleri zorunluluğu kanuni bir yüküm olarak öngörülmüştür.
- **Süreklilik** : Denetim süreklilik arz ettiği için bütün faaliyet dönemini kapsayacak şekilde görev yapmak üzere denetçi seçilmelidir.
- **Bütünsellik** : Buna göre şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirketin muhasebesi denetlenmelidir.
- **Dışardanlık** : Yeni sistemde, eskiden olduğu gibi denetçi genel kurul tarafından seçilmekle birlikte denetçi şirketin organı değildir.

- **Profesyonellik** : Denetçilik bir mesleki faaliyet olup, profesyonelliği gerektirir.
- **Devredilemezlik**: YTTK'da kabul edilen yeni sistemde denetim görev ve yetkisi, bütünü ile denetçilere bırakılmıştır.

Özetlemek gerekirse YTTK'nın ilk şeklinde, anonim şirketlerde olduğu gibi limited şirketlerde de denetim açısından reform niteliğinde düzenlemeler yapılmışsa da 6335 sayılı Kanun ile bu düzenlemeler değiştirilmiştir.

Denetime tabi şirketleri belirleme yetkisinin verildiği Bakanlar Kurulunun, şirketlerin denetim kapsamına alınmasında belirlemiş olduğu hadlerin çok yüksek olması nedeniyle çok az şirket denetime tabi olacaktır.

Her ne kadar 6455 sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütleri sağlamayan anonim şirketlere de denetim zorunluluğu getirilmişse de limited şirketler kapsam dışı bırakılmıştır.

Kanımızca her ne kadar, ek mali külfet getirecek olsa da şirketlerin denetimi konusunda YTTK'nın getirmiş olduğu ilk düzenlemelere geri dönülmesi yerinde bir adım olacaktır. Zira denetimsiz şirketlerin ve piyasaların ülkemize uzun vadede vereceği zarar, denetim ile ortaya çıkacağı tahmin edilenden çok daha büyük olacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yarım asrı aşkın süre boyunca yürürlükte bulunan ETTK ülkemizde ve dünyada yaşanan gelişmeler nedeniyle, günümüz ticaret ve iş hayatındaki ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. Bunun sonucunda teknolojik gelişmeleri kapsayan, AB'ye üye ülkelerin hukuksal düzenlemeleri ile uyumlu, Türk şirketlerinin dünya piyasalarının aktörleri olabilmelerine olanak tanıma özelliğine sahip YTTK hazırlanmıştır. Hazırlanan Kanun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olup söz konusu Kanun'un muhasebeye ilişkin hükümleri ise 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

YTTK ülkemizdeki ticaret ve iş hayatı da dahil birçok alana olduğu gibi, muhasebe ve denetim alanına da yenilikler getirmiştir. Bu yenilikleri ticari defterlere, şirketlere ve denetime ilişkin olmak üzere üç başlıkta özetlemek mümkündür.

Çalışmamızda ticari defterler ile ilgili olarak aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Getirilen düzenlemelerle pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi şirketlerin muhasebesi ile ilgili olmayan defterlerin de ticari defter sayılarak, (fiziki ortamda tutulması halinde) tasdike tabi kılınması ile söz konusu defterlerde yer alan bilgilerin güvenilirliğinin artırılması ve eski uygulamalarda yaşanan sorunların çözümlenmesi amaçlanmıştır.

Getirilen düzenlemelerle ticari defterler kesin delil vasıtası olmaktan çıkarılmıştır. Böylece ticari defterlerin artık takdiri delil niteliği bulunmaktadır.

Yapılan son düzenlemelere göre, ticari defter tasdiklerinin yapılıp yapılmaması, söz konusu defterlerin fiziki veya elektronik ortamda tutulmasına bağlanmıştır. Fiziki ortamda tutulması halinde söz konusu defterlerin tasdiki zorunlu tutulmuşken elektronik ortamda tutulması durumunda böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır.

YTTK ile finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin hükümlere de değişiklikler getirilmiştir. Şöyle ki, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 15 Kasım 2012 tarihli kararında hangi işletmelerin finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlamak zorunda olduğu açıklanmıştır. Buna göre, 660 Kanun Hükmünde Kararname'de belirtilen kamu yarını ilgilendiren kuruluşların, YTTK'nın 397'nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin ve son olarak YTTK'nın 1534'üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlamaları gerekmektedir. Finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlenmesi, söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin, diğer uluslararası şirketlerin finansal tablolarıyla da karşılaştırılabilmesine olanak sağlayacaktır. Ayrıca bu standartların uygulanması, yurt dışında bulunan potansiyel yatırımcıların ve diğer menfaat sahiplerinin de, ülkemiz şirketleri hakkında daha doğru ekonomik kararlar almalarına yardımcı olacaktır.

Uygulamada birliğin sağlanması ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na, uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını belirleme ve yayımlama yetkisinin verilmesi de yeni düzenlemelerle getirilen önemli yenilikler arasındadır.

YTTK'nın ilk şeklinde ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak tutulması öngörülmüşken bu düzenlemeden (6335 s. Kanun ile) vazgeçilerek defter ve kayıtların VUK' a göre tutulması zorunlu kılınmıştır. Böylece muhasebe alanında ülkemiz açısından, AB'ye üye ülkelerin hukukları ile uyumlu ve reform niteliğinde bir düzenlemeden son anda yapılmış olan değişikliklerle vazgeçilmiştir.

YTTK'nın ticaret şirketlerine de birçok yenilik getirilmiş olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar aşağıda belirtilmiştir:

ETTK’da yer alan, ultra vires kuralı kaldırılmıştır. Böylece şirketin işletme konusu dışında yapacağı işlemlerin sonuçları üçüncü kişinin iyi niyeti çerçevesinde düzenlenmiştir.

Teknolojik gelişmelerin getirdiği yenilikler sonucunda şirkete sermaye olarak konulabilecek değerler (fikri mülkiyet hakları, haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar, işaretler vb.) daha kapsamlı bir şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra, sermaye olarak konulan aynı haklara ilişkin olarak da, mülkiyet ve diğer aynı hakların tapu siciline tescili ile diğer sicillere yapılacak tescillerle ilgili bildirimlerin, ticaret sicili müdürleri tarafından, ilgili sicile resen ve hemen yapılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı hakların şirkete sermaye olarak konulabilmesi bazı şartlara bağlanarak eski uygulamada yaşanan sorunlara çözüm getirilmesi amaçlanmıştır.

Şirketler açısından getirilen en önemli yeniliklerden birisi de, birleşme, bölünme, tür değiştirme konularına ilişkindir. Özellikle ETTK’nın 147’nci maddesinde düzenlenen, “şirket birleşmelerinde nevilerin aynı olması şartının” terk edilerek, şirketlere birleşme serbestisinin tanınması, bölünmeye ilişkin hükümlerin ilk defa düzenlenerek hukuksal yönünden önemli bir boşluğun doldurulması, keza tür değiştirmenin de on bir madde halinde detaylı bir şekilde düzenlenmesi göze çarpan yeniliklerdendir. Getirilen düzenlemelerle şirketlerin yapısal değişikliklerinin, AT yönergelerine uygun ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanmıştır.

YTTK’da tedrici kuruluşa yer verilmeyerek anonim şirketlerin sadece ani şekilde kurulabilmelerine olanak tanınmıştır. Yine bu kapsamda şirket kuruluşuna ilişkin olarak kurucuların beyan verme zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca şirket kuruluşuna ait belgelerin, sicil dosyasına konulmak suretiyle beş yıl saklanması zorunluluğu getirilerek, kurucuların gerçeğe aykırı beyan vermelerinin ve şirket üzerinden menfaat sağlamalarının engellenmesi amaçlanmıştır.

ETTK' da yer alan asgari sayı sınırı kaldırılarak, tek kişilik anonim ve limited şirketlerin kurulabilmesine olanak tanınmış böylece AB ülkelerinin hukuku ile tam uyum sağlanmıştır.

Yönetim / müdürler kurulu üyelerinin pay sahibi olmaları zorunluluğunun kaldırılması, tek kişilik yönetim/ müdürler kuruluna imkan sağlanması, yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerinin detaylı bir şekilde tek maddede sayılması, tüzel kişilerin yönetim/müdürler kuruluna seçilebilmesi, yönetim/ müdürler kurulu toplantılarının elektronik ortamda yapılabilmesi gibi düzenlemeler YTTK ile şirket yönetimlerine getirilen yeniliklerin başlıcalarıdır. Getirilen düzenlemelerin şirketlerin kurumsallaşmasına ve profesyonel yönetime olumlu katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Genel kurul toplantılarının on-line yapılabilmesi genel kurulun devredilemez görev ve yetkilerinin ayrıca tek madde de belirtilmesi, tek kişilik genel kurula imkân tanınmış olması genel kurula ilişkin yeniliklerden bazılarıdır.

YTTK'nın denetime ilişkin olarak aşağıdaki yenilikleri getirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Eski uygulamalara son verilerek murakıplık müessesesi kaldırılmıştır. Bakanlar Kurulu'na denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi verilmiştir. Söz konusu Kurul tarafından belirlenip denetime tabi kılınan şirketlerin bağımsız denetim yaptırımları zorunlu tutularak denetçinin ve denetimin tarafsızlığı sağlanmaya çalışılmıştır.

Diğer taraftan 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı Kanun ile YTTK'nın 397'nci maddesine beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiştir. Böylece Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütleri sağlamayan anonim şirketler için de bir denetim mekanizması oluşturulmuş böylelikle tüm anonim şirketler denetime tabi kılınmıştır.

Getirilen yeni düzenlemelerle denetime tabi olduğu halde denetlettilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacaktır.

YTTK ile kimlerin denetçi olabileceğinin hükme bağlanmasının yanı sıra kimlerin denetçi olamayacağı da detaylı bir şekilde belirtilmiştir. Ayrıca ETTK' da sadece bir madde ile düzenlenen özel denetçi hususu, YTTK' da oldukça kapsamlı ve bir o kadar da farklı bir sistemle düzenlenmiştir.

YTTK ile denetime ilişkin olarak getirilen diğer bir yenilik ise denetçi rotasyonu konusudur. Yeni düzenlemeye göre, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçinin üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu düzenleme de denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığını artırmaya yöneliktir.

Denetçileri belirleme yetkisi ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir.

YTTK ile getirilen düzenlemeler neticesinde şirketlerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin güvenilirlik derecesinin artacağı, uluslararası piyasalarda şirketlerimizin rekabet gücünün artacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKARCA, Akif, ŞAFAK Mehmet; “2012 Yılında Kullanılacak Defterlerin Tasdiki” Erişim: http://www.muhasibeweb.com/haber_detay.php?id=808_2012-yilinda-kullanilacak-defterlerin-tasdiki,02.01.2012.
- AKÇA, Özlem; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi” **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2010. Erişim: <http://www.acikarsiv.atilim.edu.tr/browse/269/352.pdf>. 25.07.2012.
- AKKAYA, Yakup; “Gerçek Kişi Ortakların Anonim Şirket Yönetim Kurulunda Temsili”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 225, Eylül 2011. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20110920078.htm>. 24.02.12.
- AKSOY, Tamer; **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002.
- AKYÜZ, Y., GÖRMÜŞ, A.Ş., BEKTAŞ, Ç. ; “Bilgi Toplumuna Geçiş Sürecinde Bilginin Artan Ekonomik Değeri Ve İşletmeler Üzerindeki Etkileri”, 2008. Erişim: sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c12s21/makale/c1221m12.pdf. 03.11.12.
- ALPTÜRK, Ercan “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Açısından Uygunluk ve Doğruluk Denetimi Kıstaslarının Ortaya Çıkardığı Çelişkiler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 9, Nisan 2004.
- ALTAŞ, Mustafa Bahadır; “Yeni Türk Ticaret Kanununda Limited Şirketler” Erişim: <http://www.alomaliye.com/2011/mustafabaltaslimited.htm>. 24.03.2012.
- ALTAŞ, Soner; “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yapısı Ve Üyelerinin Nitelikleri” **Mali Çözüm Dergisi** İSMMMO Yayın Organı, Mart- Nisan 2011, s.91-109.

- ALTAŞ, Soner; **Yeni TTK'ya Göre Şirketler Hukukunda Neler Değişti?**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, 2012.
- ALTUNSABAK, Murat; "Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk", **Mali Çözüm Dergisi** İSMMMO Yayın Organı, Sayı 79, Ocak-Şubat 2007, s.233-343.
- ARSLAN, Ahmet; "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Son Değişikliklerle Denetime İlişkin Olarak Neler Değişti ?" Erişim: <http://www.dunya.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-yapilan-son-degisikliklerle-denetime-iliskin-olarak--160346h.htm>.12.12.2012.
- ARSLAN, Erdoğan; "Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçinin Niteliği", **Çözüm Dergisi** İSMMMO Yayın Organı, Mart-Nisan 2011, s.73-106.
- ATAMAN, Ümit; **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Cilt 2**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, 2011.
- AUDİTING CONCEPT COMMITTEE, "Report of The Committe on Basic Auditing Concepts", The Accounting Review, Vol.47, Supplement, 1972. Erişim: Seval Kardeş, "Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Doktora Tezi, Eskişehir, 1995. <http://www.belgeler.com/> .11.05.2012.
- BİLEN, Abdülkadir; "Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 34, Nisan 2007, s.121-132.
- BİLGE, M. Emin; "Pay Sahiplerinin Anonim Ortaklık Genel Kurul Toplantılarına İnternet Ortamında Katılımı, Prof. Dr. Ünal Tekinalp'e Armağan", İstanbul, C.I. 2003. Erişim: hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2009%20XIII_2-10.pdf. 09.03.2012

- BİLGİLİ, Fatih; “Anonim Ortaklıklarda İnternet Üzerinden Genel Kurul, Prof. Dr. Necip Kocayusufpaşaoğlu İçin Armağan”, Ankara, 2004. Erişim: hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2009%20XIII_2-10.pdf. 09.03.2012.
- BİYAN, Özgür; “Ticari Defter Tasdiklerinizi Unutmayın”, Erişim: <http://www.alomaliye.com/ozgurbiyandefter.htm>. 06.01.2012.
- BOROS Elizabeth, Virtual Shareholder Meetings, 2004, DUKE LAW & TECHNOLOGY REVIEW No. 8 <http://www.law.duke.edu/journals/d/tr/articles/2004d/tr0008.html>(Virtu). Erişim: hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2009%20XIII_2-10.pdf 09.03.2012.
- BOZAN, Osman; **Muhasebe Teknikleri 1**, Tutibay Yayınları, 2001.
- BOZKURT, Nejat; **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Kitabevi, 5. Baskı, 1998.
- BOZKURT, Zeynep; “Muhasebe Denetimi Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2007. Erişim: <http://www.belgeler.com/blg/22q4/muhasebe-denetimi-surecinde-analitik-inceleme-prosedurleri-analytical-procedures-in-financial-auditing-process>. 13.05.2012.
- BUDAK, Ali Cem; “Ticari Defterlerde İspat Usulü Kaldırılmamalıdır”, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sempozyumu**, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi C.2, S.1, Tebliğler.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Denetim Standartları”, Erişim: <http://www.bumko.gov.tr/proje4/dokuman/denstandart.htm>.12.05.2012.
- CARMICHAEL, D.R., WILLINGHAM John J.; Auditing Concepts and Methods, Fifth Edition, McGraw-Hill Book Company, 1989,s.4. Erişim: Seval Kardeş, “Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik

Bir Araştırma, Doktora Tezi, Eskişehir, 1995, <http://www.belgeler.com/.11.05.2012>.

CENGİZ, Özkan, “Şirket Denetimine Yeni Düzenleme”, Erişim: <http://muhasabedr.com/sirketlerin-denetimine-yeni-duzenleme>. 09.04.2013.

CERRAHOĞLU, Fadlullah; “**Menkul Kıymetler Hukuku Ders Notları**”, İstanbul, 1978, s.12. Erişim: <http://www.e-akademi.org/makaleler/iceliktas-1.htm>.22.02.2012.

ÇALIŞKAN, Merdan; Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Muhasebe Alanındaki Düzenlemeleri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 61, Ağustos 2008, Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/>. 30.12.2011.

ÇELİKTAŞ, İlyas, “Anonim Ortaklığın Kendi Paylarını İktisabında Eşit İşlem İlkesinin İhlal Edilmesi”, **e-akademi hukuk, ekonomi ve siyasi bilimler aylık internet dergisi**, Sayı: 56, Ekim 2006. Erişim: <http://www.e-akademi.org/makaleler/iceliktas-1.htm>. 22.02.12.

ÇETİNER, Ertuğrul, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

DERYAL, Yahya, DURGUT Mehmet; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 96, 2009, s.35-66.

DİNÇ, Engin, ABDİOĞLU Hasan; “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe bilgi sistemi ile ilişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 12, Sayı 21, Haziran 2009 s.157-184. Erişim: sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c12s21/makale/c12s21m12.pdf. 03.11.2012.

DOĞRUSÖZ, 2007. Erişim: <http://www.Mevzuatbankasi.com/portal/konuk-yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=2445>. 02.01.2012.

DOĞRUSÖZ, A.Bumin, ONAT, Öznur, TUNÇEL TÖRALP, Funda; Gerekçe, Karşılaştırmalı Maddeler, Komisyon Raporları, Önergeler ve Karşılaştırmalı Tablolar ile Türk Ticaret Kanunu, İstanbul 2011; Mehmet ÖZDAMAR, anonim ortaklıkların Kendi Paylarını iktisap etmesi Ankara 2005; Ejder YILMAZ, hukuk sözlüğü, Ankara 2005.

DOYRANGÖL CÖMERT, Nuran; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Muhasebeye Getirilen Yenilikler”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Mayıs 2008, s.3-21.

ERDOĞAN, Nurten; **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Web-Ofset, 1. Baskı, 2004.

GÖKMEN, Fikret; “Tek Kişilik Anonim Şirket Geliyor 3”, Erişim: <http://www.kocaeligazetesi.com.tr/root.vol?title=tek-kisilik-anonim-sirket-geliyor-3&exec=page&nid114883>. 2.02.2012.

GÜRBÜZ, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, 1985.

GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, İstanbul, Beta Yayınları, 2000.

İMREGÜN, Oğuz; “Anonim Ortaklıklar”, İstanbul, 1974, Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20110920011.htm.0> 8.03.12

KARANFİLOĞLU, A.Yasin; “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 35, Ekim-Aralık, 1999.

KARDEŞ, Seval; “Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Doktora Tezi**, Eskişehir, 1995. Erişim: <http://www.belgeler.com/blg/240z/denetim-etkinliginin-artirilmasinda-analitik-inceleme-prosudurlerinin-kullanimi-ve-turkiyedeki-denetim-firmalarina-yonelik-bir-rastirma>.12.05.2012.

KAVALL, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3.Baskı, 2008.

KAYAR, İsmail; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Ticaret Sicili, Ticari Defterler ve Cari Hesap Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sempozyumu**, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.2,S.1, Tebliğler.

KAYI, 2011. Erişim: <http://www.dengeymm.com.tr>. 12.05.2012.

KENDİGELEN, Abuzer; **Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler**, İstanbul, On iki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, 2011.

KEPEKÇİ, Celal; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 5.Baskı, 2004.

KILINÇ, Kanber; “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirketlerin Durumu”, Erişim: <http://kanberkilinc.com.tr/yeni-turk-ticaret-kanununda-anonim-sirketlerin-durumu-ttk-as.htm>. 28.03.2012.

KIVANÇ, Hakan, POYRAZ, Emre; “Ticari Defterlerin Kapanış Tasdiklerinin Yapılması Sadece Delil Niteliğinde Kabul Görmesi İçin mi Gereklidir?” Erişim: http://www.alomaliye.com/2011/hakan_kivanc_ticari_defterlerin_kapanis.htm. 08.12.2012.

KUBİLAY, Huriye; “Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu 07.03.2011 Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş dünyasına Yansımaları Semineri ”, İzmir Ticaret Odası Meclis Salonu, s. 1-34, Erişim: http://www.izto.org.tr/NR/rdonlyres/716975C1-A4D8-4F5D-B620-6025A9D9E65F/16935/sunum_huriyekubilay.pdf. 24.02.12.

MOROĞLU, Erdoğan, **TTK’ya Göre Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü**, İstanbul, Beta Yayınları, 4. Baskı, 2004.

MOROĞLU, Erdoğan, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarısı Taslağı Değerlendirme ve Öneriler**, Ankara, TOBB Yayınları 112, 1. Basım, Ekim 2006.

NACAR, Erdal; , “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Elektronik İşlemler ve Bilgi Toplumu Hizmetleri” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 228, Aralık 2011b, Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20111220704.htm>.2 7.03.12

NACAR, Erdal; “Anonim Şirketlerin Kendi Paylarını İktisap Etmesi Konusunda 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Getirdiği Yeni Düzenleme”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 227, Kasım 2011a. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20111120502.htm> 23.02.12.

ÖNCÜ, Ekrem; “Denetimsiz Şirketler Dönemi Başlıyor!”, Erişim: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/yazdir.php>. 5.4.2013

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, AKPINAR, Aydın; **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Ankara, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, 2010.

ÖZBİNGÖL, Ayten; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, 2008, **Yüksek Lisans Tezi**, Erişim: <http://www.lib.baskent.edu.tr/tezbaskent1/00344.pdf> 21.11.2011.

ÖZEL, Salih; “Muhasebe Kayıt Defterlerinin Kanıtlama Gücü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 161, Mayıs 2006. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/> 24.12.2011.

ÖZEL, Salih; “Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 106, Ekim, 2004, s.19-29. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/> 10.05.2012.

ÖZKORKUT, Korkut; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-II” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 195, Mart 2009a, s.246-245. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/11.03.12>.

PAMUKÇU, Fatma; “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 220, Nisan 2011. Erişim: <http://yildirimercan.blogspot.com>. 01.01.2012.

SAĞMANLI, Metin, CÖMERT, Çağla Ersen; “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 98, 2010, s.41-69.

SARIKAYA, Ahmet Selim; “Limited Şirkette Ortağın Denetim Hakkı ve Azınlığın Özel Denetçi Tayin Ettirmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak, sayı 145, 2005. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/26.05.2012>.

SELAMOĞLU, Ömer Cem; “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Bağımsız Denetim”, Erişim: <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/464045/ocak2012makale2.pdf>. 19.05.2012.

SELAMOĞLU, t.y. Erişim: <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/464045/ocak2012makale2.pdf>. 19.05.2012.

SEVİLENGÜL, Orhan; **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 11.Baskı, 2003.

ŞENGÜR, E. Dilek; “Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Anonim Şirketlerde Sermaye İle İlgili Getirilen Yenilikler”, **Mali Çözüm Dergisi** İSMMMO Yayın Organı, Sayı 116, Ocak-Şubat 2011, s.97-119.

TAGRAF, Hasan; “Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**,

Cilt 3, Sayı 2, 2002, s.33-47. Erişim: http://www.arastirmax.com/system/files/.../arastirmax_1903_pp_33-47_0.pdf. 03.11.2011.

TOKLU, Kerim; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla Anonim Şirket Genel Kurul Toplantı Ve Karar Nisaplarında Getirilen Yenilikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 203, Kasım 2009. Erişim: <http://www.huseyinust.com/konu-turk-ticaret-kanunu-tasarisiyla-anonim-sirket-genel-kurul-toplanti-ve-karar-isapları.html>. 07.03.12.

TOPALOĞLU, Mustafa; Yeni Türk Ticaret Kanunu. Erişim: http://www.tecer.org/Yeni_TTK_Sunum_A.S.pdf.09.03.2012.

TOPRAK, Mehmet; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Getirdiği Yenilikler -1”, Erişim:<http://www.mehmettoprak.av.tr/index.php?news&nid> 09.02.2012.

TURANLI, Dursun Ali; “2012 Takvim Yılı Ticari Defterlerinin Tasdiki ve Tutulması ile İlgili Mükellefin Yükümlülükleri” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:228, Aralık 2011. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler20111220702.htm>. 02.01.2012.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/324, s.96.

Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 138: 58. Erişim: <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/TurkTicaretKanunu.pdf>. 09.02.2012.

TÜRMOB Sirküler Rapor Mevzuat, 2011 Yılına Ait Defterlerin Kapanış Tasdiklerinde Uygulanacak Düzenleme, 16.12.2011/147-1. Erişim: http://www.turmob.org.tr/sistem/FCKeditor/editor/.../file/147_2011.pdf. 07.01.2012.

UĞUR, Oktay; “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, No: 214, Haziran, 1999, s.39-40.

- ULUSOY, Yasin; **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2007. Erişim: <http://www.belgeler.com/blg/22q4/muhasebe-denetimi-surecinde-analitik-inceleme-prosedurleri-analytical-procedures-in-financial-auditing-process>.13.05.2012.
- UYAR, Süleyman, CAN, A.Vecdi; “Yönetim Muhasebesi Açısından Faaliyet Denetimi ve Faaliyet Denetiminde Kullanılabilecek Performans Ölçüm Sistemleri”, 2008. Erişim: <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/017/>.11.05.2012.
- VENABLES, Julian, IMPEY, Ken; Internal Audit, Buttrworth Company, 1988. Erişim: <http://www.belgeler.com/blg/240z/denetim-etkinliginin-artirilmasinda-analitik-inceleme-prosudurlerinin-kullanimi-ve-turkiyedeki-denetim-firmalari-na-yonelik-bir-arastirma>.12.05.2012.
- YAVUZ, Mustafa; “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirket Genel Kurullarının Devredilemez Görev Ve Yetkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 225, Eylül 2011. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20110920011.htm>. 08.03.2012.
- YILDIRIM, Suat, “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi” **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz- Ağustos, 2011.
- YILDIZ, Seyfi, ASLANOĞLU, Suphi; “TTK ve VUK Açısından Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 162, Haziran 2006. Erişim: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>. 04.03.2012.
- YILDIZ, Şükrü; “Anonim Ortaklıkta Pay Sahipleri Açısından Eşit İşlem İlkesi, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2004. Erişim: <http://www.e-akademi.org/makaleler/iceliktas-1.htm>. 22.02.2012.
- ZETZSCHE Dirk, Virtual Shareholder Meetings and the European shareholder Rights Directive-Challenges and Opportunities (Virtual). Erişim: http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2009%20XIII_2-10.pdf.09.03.2012.

213 Vergi Usul Kanunu.

6102 Türk Ticaret Kanunu Genel Gerekçeleri.

6102 Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri.

6102 Türk Ticaret Kanunu.

6103 Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun.

Erişim: <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6103.html>. 23.12.2012.

6335 Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

Erişim: <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6335.html>. 23.12.2012.

6762 Türk Ticaret Kanunu.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>. 12.05.2012.

<http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?contentid=2998>. 02.12.2012.

<http://www.belgeler.com/blg/240z/denetim-etkinliginin-artirilmasinda-analitik-inceleme-prosudurlerinin-kullanimi-ve-turkiyededeki-denetim-firmalarina-yonelik-bir-arastirma>. 12.05.2012.

<http://www.cerebra.com.tr/turkce/site/yenittkmuhasebevemaliisler.html>. 17.02.2012

http://www.megep.meb.gov.tr/mte_programmodul, 2011, s. 3-4

http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=4893. 03.12.2012.

<http://www.omerkorkut.gen.tr/upload/File/Yayinlar/Kay%C4%B1tl%C4%B1%20Sermaye%20Sistemi.pdf>. 17.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>. 11.05.2012.

ÖZET

UZUN, Yılmaz. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe ve Denetim Uygulamasına Getirdiği Yenilikler, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2013.

Bu çalışmanın amacı, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun muhasebe ve denetim uygulamaları ile ilgili düzenlemelerini, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun ilgili düzenlemeleri ile karşılaştırmak ve getirilen yenilikleri ortaya koymaktır.

Bu çalışmanın;

- Birinci bölümünde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ve 213 Vergi Usul Kanununda yer alan ticari defterle ilişkin düzenlemeler,
- İkinci bölümünde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan anonim ve limited şirketlere ilişkin düzenlemeler,
- Üçüncü bölümünde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetime ilişkin düzenlemeler,

karşılaştırılmış yeni Kanun'un muhasebe ve denetim uygulamasına etkileri değerlendirilmiştir.

Konuya ilişkin bu güne kadar kapsamlı bir çalışmanın olmaması, yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte ülkemizdeki muhasebe ve denetim alanında ne gibi değişikliklerin yapıldığının ve bu değişikliklerin uygulamada ne gibi etkilerinin olacağının yeterince bilinmemesi nedeniyle böyle bir çalışmanın yapılması gereklilik arz etmektedir.

Anahtar Sözcükler:

1. Türk Ticaret Kanunu,
2. Vergi Usul Kanunu,
3. Türkiye Muhasebe Standartları,
4. Ticari Defterler,
5. Denetim.

ABSTRACT

UZUN, Yılmaz. The Innovations in Accounting and Auditing with the Turkish Commercial Law numbered 6102, Master Thesis, 2013.

The aim of this study is to compare the arrangements related to the applications in the field of accounting and auditing within the Turkish Commercial Law numbered 6102 with the arrangements by the Turkish Commercial Law numbered 6762; thus to display the innovations.

By this study;

- In the first part, the arrangements about the Turkish Commercial Law numbered 6102 and 6762, and the accounting books depending on the Tax Procedure Law numbered 213,
- In the second part, the arrangements about incorporated and limited enterprises dependent on the Turkish Commercial Law numbered 6102 and 6762,
- In the third part, the arrangements about auditing by the Turkish Commercial Law numbered 6102 and 6762,

are compared and the effects of the new Law to the application of accounting and auditing are evaluated.

Due to the fact that, there is not an extensive study about this topic till now and also the fact that it is not known enough about the innovations within the field of accounting and auditing in our country by the new Turkish Commercial Law make such a study a necessity.

Key Words:

1. Turkish Commercial Law,
2. Tax Procedure Law,
3. Turkish Accounting Standards,
4. Accounting Books,
5. Auditing.